

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

UNIVERSITÉ MOULOU MAMMERI DE TIZI-OUZOU

FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES

ET DES SCIENCES DE GESTION

DÉPARTEMENT DES SCIENCES COMMERCIALES



THÈSE DE DOCTORAT

Troisième Cycle (LMD) en Sciences Commerciales

Spécialité : Entreprise et Marché

Thème

L'évolution de la notion de la performance et des pratiques du contrôle de gestion : cas d'entreprises algériennes

Présentée et soutenue par :

Mr ABOUBAKAR Mahamat Zene

Devant le Jury composé de :

Nom et Prénom	Grade	Lieu d'exercice	Statut dans le Jury
Mr GUENDOUDI Brahim	Professeur	UMMTO	Président
Mr BIA Chabane	Professeur	UMMTO	Rapporteur
Mr MOKRANI Abdelkrim	Professeur	ESC, Koléa	Examineur
Mme MATMAR Dalila	Professeure	UMMTO	Examinatrice
Mme HAMMOUCHE Ouahchia	MCA	ESC, Koléa	Examinatrice

Mars 2022

À ma mère,

À mon père

Et à mes sœurs.

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier :

- Professeur **BIA CHABANE** (Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou) d'avoir accepté de diriger ce travail de recherche et pour tout son soutien ;
- Professeur **BIA CHABANE** et Professeur **BRAHIM GHENDOUI** (Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou) pour avoir assuré notre formation doctorale et pour leurs précieux conseils tout au long de notre cursus doctoral ;
- Le **Ministère de l'Enseignement Supérieur et celui des Mines et de l'Industrie de l'Algérie** pour nous avoir facilité l'accès aux entreprises afin de collecter les données nécessaires à notre travail ;
- Les **chefs d'entreprises**, et plus particulièrement les **intermédiaires** et les **interviewés**, qui ont accepté de nous accueillir et de répondre à nos questions ;
- La Secrétaire générale de l'Ambassade du Tchad, mon pays, Mme **MENODJI Mara**, pour tout son soutien auprès du Ministère de l'Enseignement Supérieur algérien ;
- Mes **collègues Doctorants** pour les échanges fructueux ;
- L'**Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou** pour l'ensemble de mes formations supérieures et les conditions nécessaires à l'élaboration de cette thèse ;

RÉSUMÉ DE LA THÈSE

Résumé :

Peu de recherches se sont intéressées à l'évolution de l'ensemble des pratiques du contrôle de gestion (CDG) malgré leur importance pour l'efficacité managériale et à la perception de la notion de la performance dans les entreprises. Notre étude, qui porte sur les entreprises algériennes, s'est intéressée à l'évolution des pratiques du CDG pour mieux appuyer la performance dans ces entreprises. Pour cela, nous avons élaboré six (6) chapitres organisés en deux (2) parties. Intitulée le cadre théorique, la première partie a permis de construire un modèle conceptuel présentant les pratiques les plus développées en CDG, les facteurs susceptibles de faire évoluer ces pratiques et les notions les plus développées de la performance de l'entreprise. Basée sur l'approche hypothético-déductive, la seconde partie nous a permis de réaliser, à l'aide d'un questionnaire, des études de cas auprès de vingt trois (23) entreprises industrielles algériennes de diverses branches. Ces études nous ont permis de dresser un état de lieu des pratiques effectives en CDG, d'analyser les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG et enfin de faire un état de lieu de connaissance en matière de performance des hauts responsables au sein des entreprises algériennes. En fonction des objectifs de recherche tracés, les résultats des études nous ont permis d'apprécier l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes, d'identifier les facteurs contingents de leur évolution et les comparer avec ceux découverts dans d'autres pays (Afrique du Sud, Russie...) et enfin d'apprécier la connaissance de ces entreprises en matière de performance.

Abstract :

Little research focused on the evolution of all management control (CDG) practices despite their importance for managerial efficiency and the perception of the concept of performance in companies. Our study, which focuses on Algerian companies, looked at the evolution of CDG practices to better support performance in these companies. For this, we have developed six (6) chapters organized in two (2) parts. Entitled the theoretical framework, the first part made it possible to build a conceptual model presenting the most developed practices in CDG, the factors likely to change these practices and the most developed notions of company performance. Based on the hypothetico-deductive approach, the second part allowed us to carry out, using a questionnaire, case studies with twenty three (23) Algerian industrial companies from various branches. These studies have enabled us to draw up an inventory actual practices in CDG, to analyze the contingent factors of the evolution of CDG practices and finally to make an inventory knowledge in terms of the performance of senior managers within the Algerian companies. Depending on the research objectives traced, the results of the studies allowed us to assess the evolution of CDG practices in Algerian companies, to identify the contingent factors of their evolution and to compare them with those discovered in other countries (South Africa, Russia...) and finally to assess the knowledge of these companies in terms of performance.

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

Liste des abréviations

Cigle	Définition
ABB	Activity-Based-Budgeting
ABC	Activity-Based-Costing
ABM	Activity-Based-Management
AC_b	Autres charges globales budgétées
AC_r	Autres charges globales réelles
ACDG	Assistant du Contrôleur de gestion
ADGI	Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle
ADMC	Assistant du Directeur marketing et Communication
ADRH	Assistant du Directeur des Ressources humaines
ADFC	Assistant du Directeur Finances et Comptabilité
ADT	Auditeur
An	Activité normale
Ap	Activité préétablie
Ar	Activité réelle
B	Budget
BBZ	Budget base zero
BCG	Boston Consulting Groupe
BFR	Besoin en fonds de roulement
BSC	Balanced Scorecard
CA	Chiffre d'affaires
CA_b	Chiffre d'affaires budgété
CAF	Capacité d'autofinancement
CAn	Comptabilité analytique
CA_p	Chiffre d'affaires préétabli
CA_r	Chiffre d'affaires réel
CCEF	Cadre chargé de l'Emploi et de la Formation
CD	Coût direct
CDEV	Chef de l'équipe de vente
CDG	Contrôle de gestion ou Contrôleur de gestion
CDP	Chef des projets
CDSI	Chef du Service Informatique
CDSM	Chef du Service Maintenance
CDSMT	Chef du Service Méthode
CDSA	Chef du Service Approvisionnement
CDSGPEC	Chef du Service Gestion prévisionnelle des Emplois et des Compétences
CDSEF	Chef du Service Emploi et Formation
CDSTPR	Chef du Service Transport et Parc Roulant
CDSGE	Chef du Service Gestion des Entrepôts
CDSS	Chef du Service Sécurité
CDSE	Chef du Service Exploitation
CF	Charge fixe
CFi	Charge fixe imputée
CFr	Charge fixe réelle
CFUp	Coûts fixes unitaires préétablis

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

Ci	Coût
CIR	Coefficient d'imputation rationnelle
CPb	Coût de production budgété
CPp	Coût de production préétabli
CPr	Coût de production réel
Cp	Coût préétabli
CQI	Contrôle qualitatif
CQt	Contrôle quantitatif
Cr	Coût réel
CR	Compte de résultat
CRM	Customer Relationship Management
CRp	Centre de responsabilité
CS	Coût standard
CUO	Coût d'unité d'œuvre
CV	Coût variable
CVUp	Coûts variables unitaires préétablis
CVUr	Coûts variables unitaires réels
CtS	Coût spécifique
DC	Directeur Commercial
DDP	Directeur du Développement et Partenariat
DFC	Directeur des Finances et Comptabilité
DG	Direction générale ou Directeur général
DGA	Directeur général adjoint
DGI	Directeur de la Gestion Industrielle
DJC	Directeur Juridique et Contentieux
DIR	Différence d'imputation rationnelle
DMC	Directeur Marketing et Communication
DQE	Directeur Qualité et Environnement
DRH	Directeur des Ressources humaines
DSI	Directeur du système d'information
e/a	Ecart sur activité
e/b	Ecart sur budget
e/c	Ecart sur coût
e/cv	Ecart sur composition de vente
e/p	Ecart sur prix
e/q	Ecart sur quantité
e/rcd	Ecart sur rendement charges directes
e/rci	Ecart sur rendement charges indirectes
e/t	Ecart sur taux
e/v	Ecart sur volume
E/R	Ecart sur résultat
EBE	Excédent brut d'exploitation
ERP	Enterprise Resource Planning
ESI	Employé du Service Informatique
ESP	Employé du Service de la Planification
ESF	Employé du Service Financier
EVA	Economic Value Added (Valeur économique ajoutée)
FCS	Facteur clés de succès

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

Fnl	Flux net de liquidités (Discounted cash-flow)
FFp	Frais fixes globaux préétablis
FFr	Frais fixes globaux réels
GCL	Gestion de la Chaîne Logistique
GDT	Gestion de Données techniques
GRC	Gestion de relation client
GRH	Gestion des Ressources Humaines
HM	Heure machine
HMOD	Heure main d'oeuvre directe
HRM	Human Resource Management
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International financial Reporting Standards
ING	Ingénieur
IR	Imputation rationnelle
ISO	International Organization for standardization
KPIs	Key Performance Indicators
LA	Levier d'action
MEF	Modèle d'évaluation fonctionnelle
MF	Mesure financière
MFP	Mesure financière principale
MO	Mesure opérationnelle
MOP	Mesure opérationnelle principale
MP	Matière première
N	Année en cours
N-1	Année passée
NOPAT	Net Operating Profit After Tax (résultat net d'impôt)
OVAR	Objectif/Variable d'action/Responsabilité
P	Performance visée
PCI	Prix de cession interne
PCN	Plan Comptable National
PDG	Président Directeur général
PDM	Product Data Management
PER	Price earning ratio (ratio de capitalisation des bénéfices)
PGI	Progiciel de gestion intégré
Pb	Prix budgété
Pla	Plan à moyen et long terme
Pmb	Prix moyen budgété
Pmp	Prix moyen préétabli
Pr	Prix réel
QP	Quantité produite
Qb	Quantité budgétée
Qp	Quantité préétablie
Qr	Quantité réelle
RA	Responsability accounting
R&D	Recherche et Développement
RN	Résultat net
ROCE	Return on Capital Employed
ROE	Return on Equity

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

ROI	Return on Investment
ROIC	Return on Invested Capital (retour sur le capital investi)
Rp	Rendement préétabli
Rr	Rendement réel
SAV	Service-après-vente
SB	Système budgétaire
SCF	Système Comptable Financier
SCM	Supply Chain Management
SDI	Système d'incitation
SDIC	Système d'incitation commun
SF	Stock final
SGDT	Système de gestion de données techniques
SH	Sections homogènes
SI	Système d'information
SIG	Soldes intermédiaires de gestion
SIn	Stock initial
SR	Seuil de rentabilité
TB	Tableau de bord
TBC	Tableau de bord classique
TBO	Tableau de bord opérationnel
tf	Taux de frais
TNC	Technicien
Tp	Taux préétabli
Tr	Taux réel
TIC	Technologie de l'information et de la communication
TR	Trésorier
TRI	Taux de rendement interne
UO	Unité d'œuvre
V	Valeur
WACC	Weighted Average Cost of Capital (coût moyen pondéré des capitaux)

Liste des tableaux

N°	Définition	Page
1	Les principales théories de l'entreprise	32
2	Les indices de la performance	44
3	La traduction des finalités en objectifs	45
4	Typologie et fonction d'indicateurs	47
5	Les principales caractéristiques des indicateurs de résultat et des indicateurs de suivi	48
6	Les fonctions des différentes stratégies	53
7	Les principaux modèles de la position concurrentielle	54
8	Les composantes de la gestion	61
9	Evolution de principales caractéristiques de l'environnement des entreprises	71
10	Les principales étapes de l'évolution des rôles du CDG	87
11	Les principales étapes de l'évolution de l'informatique de gestion	92

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

12	Les rôles classiques et les rôles contemporains du CDG	95
13	Responsabilité individuelle versus Apprentissage collectif	98
14	Vision « action » versus vision « ressources/décisions »	102
15	Les principaux modèles d'action	103
16	Les outils de mesure et de pilotage de la performance	116
17	L'évolution des critères de mesure de la performance financière de l'entreprise	117
18	Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)	119
19	Les bases d'évaluation des charges à retraiter par la comptabilité de gestion	127
20	Les principales méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion	130
21	Tentative de synthèse des insuffisances des méthodes classiques	131
22	L'influence des mutations environnementales sur la structure des coûts de l'entreprise et les rôles de la comptabilité de gestion	132
23	Les apports et les limites des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion	141
24	Exemple d'un reporting financier	143
25	Exemple sur le contenu des budgets, bilan et compte de résultat	147
26	Types et caractéristiques des centres de responsabilité	149
27	Définition des centres de responsabilité selon leur mission	150
28	Calcul des sous-écarts dans les centres	153
29	Les principaux rôles du budget et leurs critiques	154
30	Les différentes situations du prix de cession interne	161
31	Les objectifs de la neutralisation des éléments non contrôlables	164
32	Les fonctions assurées par les différents systèmes financiers des performances locales	165
33	Les indicateurs génériques du Balanced Scorecard	178
34	Le contenu du tableau de bord OVAR	183
35	Exemple d'une grille OVAR	185
36	De la grille OVAR à la liste des indicateurs	186
37	Exemple d'un tableau de bord OVAR	186
38	Les différences entre le Balanced Scorecard et le tableau de bord OVAR	188
39	La fonction de la mesure de performance locale et ses principes d'élaboration	189
40	Exemple des objectifs et des variables d'action dans une entreprise industrielle	193
41	Exemple de grille OVAR dans sa version développée	195
42	Le taux de performance global d'une fonction	199
43	La typologie des systèmes d'incitation	202
44	La démarche méthodologique	208
45	Les fonctions des responsables interviewés	209
46	Le calendrier de la recherche	210
47	Les entreprises sans réponse	211
48	Résumé des sujets abordés lors des entretiens	213
49	Les caractéristiques constituantes des entreprises	214
50	Les caractéristiques stratégiques des entreprises	216
51	L'état du cycle moyen de vie des produits des entreprises étudiées	218
52	Quelques caractéristiques inhérentes à certaines prises de décision	220
53	La place du contrôle de gestion dans la structure des entreprises	221

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

54	Le mode du déploiement de la stratégie	222
55	L'horizon de la planification	223
56	Les outils du pilotage stratégique	224
57	La variété des indicateurs	225
58	La mesure de la performance globale de l'entreprise	226
59	Les outils pour mesurer et piloter les performances opérationnelles	227
60	Le système budgétaire	229
61	La portée du contrôle	230
62	La méthode du calcul des coûts	231
63	Le système d'incitation	232
64	La formation des cadres	233
65	L'informatisation du système d'information	234
66	L'utilisation des consultants externes	235
67	Le processus de production	236
68	Synthèse chiffrée sur l'évolution des pratiques du CDG	237
69	Synthèse des recherches portant sur les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du contrôle de gestion	244
70	Facteurs de l'évolution des pratiques du CDG étudiés par les différents auteurs	246
71	Synthèse de principaux facteurs de changement des pratiques du CDG dans les pays étudiés	247
72	Les facteurs contingents retenus pour la recherche	247
73	L'échelle de Likert	248
74	L'échelle d'influence	248
75	Les fonctions des responsables interviewés	250
76	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise A	250
77	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise B	251
78	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise C	252
79	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise D	253
80	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise E	254
81	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise F	255
82	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise G	256
83	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise H	257
84	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise I	258
85	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise J	259
86	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise K	260
87	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise L	261

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

88	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise M	262
89	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise N	263
90	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise O	264
91	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise P	265
92	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise Q	266
93	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise R	267
94	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise S	268
95	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise T	269
96	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise U	270
97	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise V	271
98	Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise W	272
99	Le degré d'influence de différents facteurs sur les pratiques du CDG en Algérie	274
100	Les critères de recherche retenus pour l'étude de cas	280
101	Les entretiens réalisés dans les entreprises	282
102	Les principaux sujets abordés lors des entretiens avec leurs questions	283
103	La désignation des entreprises et des sujets	284
104	Les abréviations des profils (Postes)	285
105	Les résultats relatifs à l'entreprise A en termes de profils des répondants	286
106	Les résultats relatifs à l'entreprise B en termes de profils des répondants	287
107	Les résultats relatifs à l'entreprise C en termes de profils des répondants	288
108	Les résultats relatifs à l'entreprise G en termes de profils des répondants	289
109	Les résultats relatifs à l'entreprise M en termes de profils des répondants	290
110	Les résultats relatifs à l'entreprise N en termes de profils des répondants	291
111	Les résultats relatifs à l'entreprise O en termes de profils des répondants	292
112	Les résultats relatifs à l'entreprise R en termes de profils des répondants	293
113	Les résultats relatifs à l'entreprise S en termes de profils des répondants	294
114	Les résultats relatifs à l'entreprise T en termes de profils des répondants	295
115	Les résultats relatifs à l'entreprise U en termes de profils des répondants	296
116	Les résultats relatifs à l'entreprise V en termes de profils des répondants	297
117	Les résultats relatifs à l'entreprise W en termes de profils des répondants	298
118	Les Degrés de satisfaction des réponses par profils interviewés	300
119	Les Degrés de satisfaction des réponses arrondis par profils	301
120	Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Directeurs	303
121	Le Degré de satisfaction des réponses par catégories d'Assistants	306
122	Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Chefs de Services	309
123	Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Cadres	312

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

124	Les résultats relatifs à l'entreprise A	315
125	Les résultats relatifs à l'entreprise B	316
126	Les résultats relatifs à l'entreprise C	317
127	Les résultats relatifs à l'entreprise G	318
128	Les résultats relatifs à l'entreprise M	319
129	Les résultats relatifs à l'entreprise N	320
130	Les résultats relatifs à l'entreprise O	321
131	Les résultats relatifs à l'entreprise R	322
132	Les résultats relatifs à l'entreprise S	323
133	Les résultats relatifs à l'entreprise T	324
134	Les résultats relatifs à l'entreprise U	325
135	Les résultats relatifs à l'entreprise V	326
136	Les résultats relatifs à l'entreprise W	327
137	Les moyennes globales par entreprises	328
138	Les degrés de maîtrise des entreprises par sujets	331
139	Le degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises	333

Liste des figures

N°	Définition	Page
1	Le triangle de la performance	43
2	Le processus du CDG	63

Liste des schémas

N°	Définition	Page
1	Les fonctions des indicateurs de la performance	43
2	La planification stratégique de l'entreprise	51
3	Le contrôle dans le processus de gestion	56
4	Le processus du CDG	63
5	La chaîne de valeur	76
6	Les coûts et la valeur	77
7	Les quatre (4) principales variables de la performance aujourd'hui	78
8	Les principaux aspects de la performance et leur chaîne causale	79
9	Le contrôle isolé dans le processus de gestion	80
10	Le contrôle élargi dans le processus de gestion	81
11	Le positionnement et les missions principales du CDG	83
12	Le contrôle du processus de gestion	84
13	Système d'information	89
14	Le processus de gestion	90
15	Boucle de Simon (1945)	90
16	Les principaux systèmes d'information dans une entreprise	91
17	Le pilotage de l'entreprise	96
18	Déployer le couple valeur-coût (V-C)	99
19	La boucle du pilotage	100
20	L'action, pivot du pilotage	101

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

21	Les modèles d'action courants pour organiser les activités au sein des entreprises	105
22	Analyse des causes et diagnostic	107
23	Synthèse sur l'évolution de la notion et de la portée du CDG	108
24	La logique de pilotage financière	115
25	La logique de pilotage stratégique-opérationnelle	115
26	Le principe d'allocation des coûts de la comptabilité de gestion moderne	134
27	Les inducteurs de coûts	135
28	Les portées des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion moderne	136
29	La démarche du Target Costing chez Toyota	139
30	Récapitulatif de la démarche de Target Costing	140
31	Synthèse des approches de la comptabilité de gestion	142
32	La gestion budgétaire	151
33	Articulation de différents budgets et l'analyse des écarts	152
34	Calcul de l'écart sur résultat au niveau d'un centre de profit	153
35	L'action au cœur de la planification	156
36	Le prix de cession interne	161
37	Exemple de structuration de remontée des données suivant la responsabilité	162
38	Synthèse des limites des indicateurs financiers	168
39	Le raccourcissement du délai d'information et l'enrichissement de l'analyse induits par les indicateurs appréhendant les leviers d'action	170
40	Modélisation de la performance selon les approches non exclusivement financières	172
41	Les quatre (4) perspectives du Balanced Scorecard	177
42	La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard	179
43	Exemple de modèle de performance basé sur le Balanced Scorecard	180
44	Les rôles de la mesure des performances locales selon les utilisateurs	189
45	Du tableau de bord de l'entreprise à un système de tableaux de bord par entités	195
46	Les sujets relatifs aux pratiques du CDG retenus	212
47	Echelle d'évolution des pratiques du CDG	213
48	Degré d'évolution des pratiques du CDG	238
49	Echelle d'influence des facteurs de l'évolution des pratiques du CDG	274
50	Les facteurs contingents et leurs degrés d'influence respectifs sur les pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie	275
51	Echelle de satisfaction d'une réponse	281
52	Les Degrés arrondis de satisfaction des réponses par profils	302
53	Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories de Directeurs	304
54	Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories d'Assistants	307
55	Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories de Chefs de Services	310
56	Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories des Cadres	313
57	Les moyennes globales respectives des entreprises	329
58	Les degrés de maîtrise de différents sujets	332
59	Le degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises	334

ABRÉVIATIONS, TABLEAUX, FIGURES, SCHÉMAS ET ANNEXES

Liste des annexes

N°	Définition	Page
1	Les fonctions principales dans une entreprise	364
2	Représentation graphique du modèle du BCG1	365
3	Représentation graphique du modèle de Mac Kinsey	365
4	Représentation graphique du modèle d'Arthur D. Little	365
5	Les quatre (4) situations compétitives des produits et leurs stratégies possibles	366
6	Les parties prenantes selon Fernandez	366
7	Le modèle de la performance organisationnelle de Quinn et Rohrbaugh	367
8	Le modèle de la performance organisationnelle de Morin, Savoie et Beaudin	367
9	Logique financière versus logique stratégique-opérationnelle	368
10	Exemple d'une structure de pilotage	368
11	Quelques critères de mesure de la performance financière	369
12	La modélisation globale de la comptabilité de gestion	370
13	Le modèle du coût complet des centres d'analyse	371
14	Les modèles des coûts partiels	372
14.1	La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes	372
14.2	La méthode des coûts variables	372
14.3	La méthode des coûts directs	372
14.4	La méthode des coûts spécifiques	372
15	Le modèle ABC	373
16	Cycle de vie du produit et capitalisation d'expériences	374
17	Le processus d'élaboration du reporting financier	375
18	Différenciation des reportings financiers externe et interne	375
19	Le reporting de gestion	376
20	Les deux (2) visages de la planification	377
21	La composition d'un ensemble de décision	377
22	La méthode GIMSI de Fernandez	378
23	La démarche de déploiement de la stratégie de Lorino	378
24	Le modèle de fixation d'objectif : « SMART »	379
25	La structure et le fonctionnement du modèle d'évaluation fonctionnelle (les quatre pôles de performance fonctionnelle)	380
26	Un Baromètre de performance	381
27	Le modèle d'évaluation de la fonction Achats	382
28	Le modèle d'évaluation de la fonction Approvisionnement	383
29	Le modèle d'évaluation de la fonction Production	384
30	Le modèle d'évaluation de la fonction Maintenance	385
31	Le modèle d'évaluation de la fonction Qualité	386
32	Les éléments de la rémunération	387
33	Quelques activités et leurs inducteurs possibles	388

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	17
PREMIÈRE PARTIE : LE CADRE THÉORIQUE DE LA RECHERCHE	26
Introduction de la première partie	26
CHAPITRE I : La performance de l'entreprise et le contrôle de gestion	27
Introduction du Chapitre I.....	28
Conclusion du Chapitre I.....	66
CHAPITRE II : L'évolution de la notion de la performance de l'entreprise et du contrôle de gestion	67
Introduction du Chapitre II.....	68
Conclusion du Chapitre II	108
CHAPITRE III : L'évolution des pratiques du contrôle de gestion.....	110
Introduction du Chapitre III	111
Conclusion du Chapitre III.....	203
Conclusion de la première partie.....	204
SECONDE PARTIE : LES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES	205
Introduction de la seconde partie	205
CHAPITRE IV : Analyse exploratoire portant sur l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes	206
Introduction du Chapitre IV	207
Conclusion du Chapitre IV.....	239
CHAPITRE V : Étude des facteurs contingents de l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes	241
Introduction du Chapitre V	242
Conclusion du Chapitre V	276
CHAPITRE VI : Tentative d'appréciation de la connaissance en matière de performance dans les entreprises algériennes	278
Introduction du Chapitre VI	279
Conclusion du Chapitre VI.....	334
Conclusion de la seconde partie	336
CONCLUSION GÉNÉRALE	337
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES	344
ANNEXES	363

INTRODUCTION

GÉNÉRALE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'objet de la recherche

Faire mieux et de plus en plus mieux a toujours été un principe guidant les actions humaines ou organisationnelles. C'est même d'ailleurs ce qui distingue celui qui applique le principe des autres hommes. En effet, cette évidence qui a habité et guidé les grands hommes ayant marqué leur époque tels que Taylor, Ford, etc. continue à orienter ceux qui cherchent toujours à faire mieux et à améliorer leur performance. Il s'agit même de, ou du moins ça devrait être, la raison d'être et le sens même du management : on gère pour obtenir de meilleurs résultats.

Définie par Lorino (2001, 2003) comme étant faire mieux et de plus en plus mieux, la performance est une notion qui n'a cessé d'évoluer. Assimilée d'abord à un meilleur résultat de la production de l'entreprise, la performance gagne aujourd'hui tous les domaines de la gestion (Alazard et Sépari, 2010), concerne toutes les activités de l'entreprise (Autissier et al., 2010). Elle se traduit par de meilleurs termes tels que maîtrise du coût et du prix, maximisation de la qualité, de la valeur et du résultat. Elle évolue même vers une approche de plus en plus globale selon les dimensions ou les besoins des parties prises en compte (Scott, 1977 ; Cameron, 1978 ; Seashore, 1979 ; Fernandez, 2000). Fut unidimensionnelle, la performance a ainsi évolué pour devenir multidimensionnelle.

Cette évolution est généralement provoquée par les mutations de l'environnement de l'entreprise. En effet, « avant les années 60, l'environnement de l'entreprise était stable. Les années qui se suivaient se ressemblaient. À partir des années 60, il se métamorphose à cause de la saturation des marchés locaux et la mondialisation, les exigences des clients, la hausse de la concurrence et l'accélération de l'évolution technologique, la multiplication des réglementations, le raccourcissement de la durée de vie des produits... (Alazard et Sépari, 2010 ; Porter, 1982 ; Alberto et Combemale, 1993 ; Bressy et konkuyt, 2000 ; Fernandez, 2000 ; Dubrulle, 2007 ; Autissier et al., 2010). »

Mais la recherche de la performance oblige l'entreprise à mettre en place un ensemble d'outils lui permettant de l'obtenir. On parle de contrôle de gestion (CDG).

Anthony (1965) définit en effet celui-ci comme étant « un processus permettant aux dirigeants de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans le cadre de la réalisation des objectifs de l'entreprise. » Ainsi, la performance est la raison d'être du CDG.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Plusieurs études ont en effet mis en avant la relation entre le CDG et la performance (Dent, 1990 ; Daniel et Reitsperger, 1991 ; Fisher, 1992 ; Simons, 1995 ; Abernethy et Brownell, 1997 ; Chenhall et Eukes, 2007 ; Davila et Foster, 2007 ; Sandino, 2007 ; Ammons et Rivenbark, 2008 ; Azon, 2012).

Cette relation a donc contraint le CDG à s'adapter pour suivre l'évolution de la performance de l'entreprise. En effet, Alazard et Sépari (2010) définissent aujourd'hui le CDG comme étant « *un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.* » Le CDG doit dorénavant piloter la performance pour une amélioration continue (Kaplan et Norton, 1992 ; Lorino, 2001 ; Fernandez, 2000 ; Bouquin, 2004 ; Alazard et Sépari, 2010 ; Autissier et al., 2010). Le CDG est ainsi un instrument déterminant pour améliorer en permanence la performance, notamment la compétitivité de l'entreprise.

Étant les causes de l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG, les mutations de l'environnement de l'entreprise, traduisibles dans plusieurs éléments, ont donc fait l'objet d'étude dans quelques pays (Inde : Anderson et Lanen, 1999 ; Hongrie : Vámosi, 2000 ; Afrique du sud : Luther et Longden, 2001 ; Estonie : Haldma et Lääs, 2002 ; Pologne : Szychta, 2002 ; Chine : O'Connor, Chow et Wu, 2004 et Russie : Kallunki et al., 2008 et Riskal Dmitry, 2009). Ces études se sont efforcées de mettre en avant des facteurs expliquant l'évolution des pratiques du CDG dans ces pays.

Force est de constater que peu de travaux ont touché à l'évolution de l'ensemble des pratiques du CDG malgré leur importance pour l'efficacité managériale et à la perception de la notion de la performance dans les entreprises, notamment algériennes.

Un autre constat est que le management des entreprises dans les pays en développement, notamment en Algérie, souffre généralement de manque d'outils pointus qui soient à même d'assurer une forte compétitivité, une forte performance.

Nous espérons que cette étude, qui traite de l'évolution des pratiques du CDG pour mieux appuyer la performance de l'entreprise, soit d'un apport substantiel.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Un apport pour non seulement éclairer et interpeler les responsables décideurs algériens mais aussi et surtout les amener à renforcer leurs pratiques du CDG pour plus de compétitivité, plus de performance.

La problématique et les motivations qui découlent de cet objet de recherche sont présentées dans les points suivants.

La problématique

Notre objectif de recherche n'est pas l'implémentation des outils du CDG dans les entreprises algériennes. Ce n'est pas non plus l'évaluation de la performance de ces dernières. La réalisation rigoureuse de ces objectifs nécessiterait beaucoup de temps. En outre, nous avons opté pour un échantillon le plus important possible. Raison pour laquelle nous avons exclu ces angles d'attaque de recherche. Basée sur un cadre conceptuel riche et solide, notre étude vise par conséquent les trois (3) objectifs suivants :

- Apprécier l'évolution des pratiques du CDG des entreprises algériennes ;
- Identifier les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ;
- Apprécier la connaissance des responsables en matière de performance via leur perception de celle-ci.

La question centrale de recherche examinée profondément dans cette étude pour atteindre les objectifs de recherche peut être formulée de la manière suivante : Les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes sont-elles suffisamment développées pour appuyer la performance de celles-ci ?

De cette question centrale découlent six (6) questions. Elles sont respectivement abordées dans les six (6) chapitres constitutifs de ce travail. Traitées respectivement dans les trois (3) premiers chapitres, les trois (3) premières questions sont d'ordre théorique et ont pour unique préoccupation d'esquisser l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG. Elles sont les suivantes :

- Comment le CDG aide l'entreprise à être performante ?
- Comment l'évolution de l'environnement a impulsé l'élargissement de la notion de performance de l'entreprise et de sa notion de CDG ?
- En quoi les pratiques du CDG ont-elles évolué ?

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Faisant l'objet de trois (3) derniers chapitres, les trois (3) dernières questions¹ ont des préoccupations d'ordre pratique et ont pour principale préoccupation de mettre en exergue l'état des pratiques du CDG et de la connaissance en matière de performance dans les entreprises algériennes. Elles sont les suivantes :

- Les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont-elles fortement évolué ?
- Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont-ils semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie ?
- Les entreprises algériennes ont-elles une maîtrise élevée des notions liées à la performance ?

Ces trois (3) dernières questions font l'objet de trois (3) principales hypothèses² :

- Première hypothèse (H1) : Les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont fortement évolué ;
- Deuxième hypothèse (H2) : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie ;
- Troisième hypothèse (H3) : Les entreprises algériennes ont une maîtrise élevée des notions liées à la performance.

Dans les lignes suivantes, on va présenter les motivations de cette problématique.

Les motivations et contributions

Les motivations et contributions attendues de cette recherche sont multiples. Elles sont théoriques, managériales et d'autres considérations.

Les motivations et contributions théoriques

L'une des contributions visées par cette recherche est d'enrichir la littérature scientifique sur les pratiques du CDG et celles de la performance dans les entreprises en général et les entreprises algériennes en particulier.

¹ Chaque question va être abordée de manière spécifique dans le chapitre correspondant de façon à ce que les principales hypothèses de recherche qui en découlent puissent être rigoureusement confirmées ou infirmées.

² Chaque hypothèse principale va être déclinée en sous-hypothèses de manière à renforcer la valeur des résultats et à avoir une certaine rigueur pour sa confirmation ou infirmation.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Les motivations et contributions managériales

Cette étude vise aussi à interpeler les dirigeants des entreprises algériennes sur les éventuelles limites de leurs pratiques en matière de performance et de CDG et à leur donner la possibilité de les améliorer pour plus de performance en mettant à leur disposition des outils pointus pour optimiser leur performance.

Les motivations et autres contributions

Ce travail pourrait être utile aux autorités animées par l'envie de renforcer la compétitivité des entreprises algériennes. Il pourrait l'être aussi pour les bailleurs de fonds qui cherchent plus de rendement. Il en est de même pour le personnel pour être orientés dans leur choix de la formation continue en CDG...

Dans les lignes qui suivent, nous allons présenter notre positionnement théorique.

Le positionnement scientifique et épistémologique

La performance et le CDG sont des notions dynamiques car ils évoluent régulièrement pour s'adapter aux mutations incessantes de l'environnement de l'entreprise. Le courant classique c'est-à-dire l'approche financière, considère la performance comme étant unidimensionnelle, assimilée donc à la rentabilité financière pour valoriser uniquement les actionnaires. La performance est recherchée immédiatement et à court terme. Il considère par conséquent le CDG comme étant un ensemble d'instruments financiers permettant de veiller impérativement sur le rendement financier au profit des actionnaires. Dans ce courant, on peut citer Smith, Ricardo, Taylor (1965)...

Tandis que l'approche contemporaine conçoit, suite à l'instabilité de l'environnement de l'entreprise, la performance comme étant multidimensionnelle, appréhendée donc comme la maîtrise et l'amélioration continue du couple coût-valeur. La notion de valeur traduit la satisfaction des besoins spécifiques de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise (actionnaires, clients, fournisseurs, Etat, communauté...). La performance est recherchée à tous les horizons (à court, moyen et long terme).

Ce courant considère ainsi le CDG comme un ensemble de dispositifs destinés à aider l'entreprise dans le cadre de la satisfaction de l'ensemble des besoins de ses parties prenantes. Des dispositifs de planification, d'information (mesure et pilotage) et d'alignement des intérêts individuels et collectifs (Merchant, 1997).

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans ce courant, on peut identifier Scott (1977), Cameron (1978), Seashore (1979), Kaplan et Norton (1992), Fernandez (2000), Lorino (2001), Alazard et Sépari (2010), etc.

Puisque l'objet de notre étude est l'évolution des pratiques du CDG pour mieux appuyer la performance de l'entreprise et que nous avons dû adopter l'approche historique, nous nous sommes inscrits dans le second courant et considérons par conséquent la performance multidimensionnelle et les pratiques du CDG qui en découlent (Merchant, 1997) comme les versions les plus développées pour notre étude de cas.

Pour identifier les facteurs influençant les pratiques du CDG en Algérie, un des objectifs de notre recherche, nous avons dû adopter l'approche contingente. La théorie de la contingence stipule qu'il n'existe pas une seule meilleure et bonne manière d'organiser ou de gérer une organisation mais que la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents (Galbraith, 1973). Comme disait Chenhall (2003), «plus l'environnement est incertain, plus le CDG est orienté vers l'extérieur. » L'évolution du CDG est ainsi fonction d'un certain nombre de facteurs. Cette approche nous a été d'une grande utilité pour identifier les facteurs qui influencent significativement les pratiques du CDG en Algérie.

Les lignes suivantes vont nous permettre de présenter la structure de notre travail.

La structure du travail

Pour mieux aborder la problématique et atteindre les objectifs de recherche, on a dû structurer le travail en deux (2) parties :

- La première partie, intitulée "Le cadre théorique de la recherche" a permis de mettre en évidence l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG. Elle comporte trois (3) chapitres :
 - ❖ Le premier chapitre, intitulé "La performance de l'entreprise et le contrôle de gestion", a permis de mettre en avant la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise ;
 - ❖ Le deuxième chapitre, libellé "L'évolution de la notion de la performance de l'entreprise et du contrôle de gestion", a permis d'esquisser l'évolution de la notion de la performance et du CDG ;
 - ❖ Et le dernier chapitre de cette partie, dénommé "L'évolution des pratiques du contrôle de gestion", a permis de démontrer en quoi et comment les pratiques du CDG se sont développées.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

– Et la seconde partie, désignée "Les pratiques du contrôle de gestion et la connaissance en matière de performance dans les entreprises algériennes", a permis d'apprécier les pratiques des entreprises algériennes en matière de CDG et leur perception de performance. Elle comprend aussi trois (3) chapitres :

- ❖ Le quatrième chapitre, nommé "Une analyse exploratoire portant sur l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes", a permis d'explorer les pratiques effectives du CDG dans les entreprises algériennes et d'en apprécier l'évolution ;
- ❖ Le cinquième chapitre, appelé " Étude des facteurs contingents de l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes", a permis d'identifier les éléments contingents qui ont influencé ou qui influent considérablement sur les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ;
- ❖ Le dernier chapitre de cette partie, intitulé "Tentative d'appréciation de la connaissance en matière de performance dans les entreprises algériennes", a permis d'apprécier la connaissance en matière de performance des responsables dans les entreprises algériennes.

Pour concrétiser ce plan, nous avons dû adopter toute une démarche méthodologique.

La démarche méthodologique

Notre démarche méthodologique³ repose sur deux (2) étapes :

- La première étape est dédiée à l'élaboration du cadre théorique où on a développé une approche théorique portant sur l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG dans les entreprises. Cette étape nous a permis de poser des hypothèses de recherche.
- La seconde étape est consacrée à l'enquête où on a interviewé des responsables dans les entreprises algériennes pour s'enquérir de l'utilisation effective des éléments mis en évidence dans le cadre théorique afin d'apprécier l'état des pratiques du CDG en vigueur et la connaissance des responsables en matière de performance. Les données sont collectées sur la base des questionnaires.

³ Néanmoins, les informations relatives à la méthodologie spécifique de chaque chapitre seront exposées de façon plus détaillée au niveau de l'introduction du chapitre concerné.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Ainsi, l'approche de notre recherche est fondamentalement une approche hypothético-déductive. Par ailleurs, les questionnaires sont principalement composés de questions ouvertes de manière à obtenir plus d'information et mieux apprécier l'évolution des pratiques du CDG et la perception de la performance. Mais nous avons renforcé cette analyse qualitative par une méthode quantitative grâce à une échelle d'évaluation⁴ allant de 0 à 4 afin de renforcer la qualité des résultats de recherche. Cette voie est intégrée dans notre démarche car Desfautaux (1998), cité par Azon (2012, P8), souligne les avantages de la combinaison des méthodes quantitative et qualitative dans une étude de terrain.

Dans les lignes suivantes, nous allons présenter les limites de notre recherche.

Les limites de la recherche

À l'instar de toutes les recherches scientifiques, notre travail présente des limites. On peut citer :

- Les biais liés à la perception des répondants : notre étude est basée sur l'évaluation de la réponse et de la perception des interviewés des entreprises algériennes pour affirmer comme étant la situation réelle de celles-ci. Les résultats ne seraient exempts de biais. Ces derniers peuvent provenir par exemple du fait d'apprécier la maîtrise de la performance des entreprises algériennes à partir de la perception de leurs quelques répondants, de fonction de ceux-ci et donc de leur qualification même si on a pris le soin de n'interviewer que les hauts responsables. Les biais peuvent provenir aussi du nombre des répondants par entreprises pour représenter rigoureusement celles-ci ;
- Les biais liés à certaines questions orientant les réponses des interviewés : à cause de COVID19, nous avons dû suggérer un certain nombre de réponses dans certaines de nos questions afin d'éclairer les répondants. Mais cela pourrait orienter les interviewés dans leurs réponses qui ne seraient vraiment pas les leurs et encore moins celles qui reflètent réellement la situation de leur entreprise ;
- La généralisation des résultats : bien que notre étude se soit efforcée de prendre un nombre important d'entreprises, elle ne s'est appesantie que sur vingt trois (23) entreprises, nombre qui est loin de représenter l'ensemble des entreprises algériennes.

Ces biais pourraient ainsi diminuer la portée scientifique de nos résultats de recherche.

⁴ Les explications détaillées sont exposées dans les trois (3) derniers chapitres.

PREMIÈRE PARTIE : LE CADRE THÉORIQUE DE LA RECHERCHE

Introduction de la première partie

Cette partie vise à construire un cadre conceptuel solide afin d'orienter les études de terrain. Elle va ainsi s'efforcer de synthétiser les bases théoriques pour mettre en avant l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG.

Imposée par l'instabilité de son environnement et source de la rigueur de sa gestion, la recherche de la performance amène l'entreprise à concevoir, implémenter et exploiter des outils destinés à l'aider à atteindre les meilleurs résultats escomptés.

Cité par Azon (2012, P29), Burlaud et Simon (2006, P14) expliquent que la notion de la performance porte un sens que les entreprises utilisent pour incarner leur idéal. Kaplan et Norton (1992), Bourguignon (1995)... Lorino (2001, 2003) estiment que la définition de la performance pour une entreprise est étroitement liée à ce que celle-ci veut. La performance est donc contingente à la situation de gestion. Selon Morin (2005), son sens varie d'un cadre organisationnel à un autre et parfois au sein même d'un seul cadre.

Cette contingence sous-entend d'une manière ou d'une autre la relation entre le système de gestion et la performance souhaitée. Pour Bouquin (2000) et Alazard et Sépari (2010), il existe en effet une relation étroite entre la performance et le CDG.

Par ailleurs, suite aux mutations de l'environnement de l'entreprise, la notion de la performance s'est enrichie en s'élargissant et oblige l'entreprise à renforcer son système de CDG. Dans cette optique, l'action, dédaignée par l'approche classique de gestion, fait surface et s'impose comme source principale pour obtenir et améliorer la performance et le CDG voit ses rôles et pratiques renforcés (Porter, 1982 ; Kaplan, 1982 ; Kaplan et Norton, 1992 ; Fernandez, 2000 ; Lorino, 2001 et 2003 ; Alazard et Sépari, 2010 ; etc.).

Partant de tous ces constats, un certain nombre de questions s'impose :

- Comment le CDG aide l'entreprise à être performante ?
- Comment l'évolution de l'environnement a impulsé l'élargissement de la notion de performance de l'entreprise et de sa notion de contrôle de gestion ?
- En quoi les pratiques du contrôle de gestion ont-elles évolué ?

La première question va faire l'objet du premier chapitre. Quant à la deuxième question, elle sera abordée dans le deuxième chapitre. Enfin, le dernier chapitre de cette partie tentera de répondre à la dernière question.

CHAPITRE I

LA PERFORMANCE DE

L'ENTREPRISE

ET LE CONTRÔLE DE GESTION

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Le contrôle de gestion (CDG) est un outil indispensable à la mesure, au maintien et à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Fisher (1992) et Simons (1995) ont étudié l'importance du système du CDG dans le cadre organisationnel en général. Dans le même cadre, Chenhall et Eukes (2007) ont réalisé la même étude. D'autres auteurs tels que Davila et Foster (2007) et Sandino (2007) ont effectué aussi des recherches sur le système du CDG dans le cadre des organisations.

D'autres recherches ont porté sur la relation entre les systèmes du CDG et divers aspects organisationnels. La qualité de la stratégie organisationnelle fut en 1990 l'objet de recherche de Dent (1990). Celui-ci est suivi en 1991 par Daniel et Reitsperger (1991). Ensuite, la même étude a été refaite en 1992 par les mêmes auteurs.

Le changement organisationnel fut l'objet d'étude par Dent (1990). Ce dernier est suivi dans le même cadre par Chenhall et Eukes (2007). Quant à Abernethy et Brownell (1997), ils se sont intéressés à étudier l'efficacité organisationnelle. En 1999, Chow et al. (1999) se sont intéressés à l'aspect culturel qui fut aussi l'objet d'étude de Sunder (2002). Tous ces auteurs ont tenté de mettre en évidence le lien entre ces aspects organisationnels et le CDG.

En 2007, Davila et Foster (2007) ont mené des investigations dans les startups. L'objet de leur étude fut les systèmes du CDG et leur impact sur la performance de celles-ci. Mais les études sur la relation entre le CDG et la performance se sont étendues à d'autres secteurs.

Ainsi, Sandino (2007) a travaillé sur le sujet durant l'année 2007 dans le secteur du commerce de détail. Il a essayé de voir s'il existe vraiment une relation entre le CDG et la performance dans ce secteur.

Le même sujet a été traité en 2011 dans le secteur non marchand par Ho et al. (2011). Ces derniers se sont intéressés plus particulièrement à l'impact du CDG sur la performance des organisations de ce secteur.

Ayant pour fonction principale la production des biens et/ou services, l'entreprise est une organisation qui vise à travers cette activité à dégager un surplus appelé profit ou valeur. Pouvant être simplement définie par ce dernier, la performance est une notion complexe car il peut s'agir de dégager des meilleurs résultats dans le cadre de la réalisation de la politique et des objectifs tracés par l'entreprise.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

C'est ainsi qu'on parle de différents types de performance. Le CDG est l'ensemble de dispositifs destinés à aider l'entreprise à atteindre ses différents objectifs dans les meilleures conditions et à améliorer ces performances.

Partant de ce constat, notre objectif de recherche dans ce chapitre est de mettre en exergue les relations entre la performance de l'entreprise et le CDG.

Comment le CDG aide l'entreprise à être performante ?

La réponse à cette question nous oblige à nous poser des questions spécifiques :

- Qu'est-ce qu'une entreprise ?
- Que recouvre la notion de la performance ?
- Comment l'entreprise procède-t-elle pour définir et pratiquer la performance ?
- Que recouvre la notion du CDG et quelle est sa relation avec la performance ?
- Et enfin quels sont les résultats des travaux portant sur la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise ?

Pour répondre à toutes ces questions, nous avons dû adopter un plan composé de trois (3) sections. Dans la première section, on va aborder la notion de l'entreprise et de celle de la performance tout en s'efforçant de montrer le lien entre les deux (2) éléments. Il s'agit précisément de présenter quelques définitions de l'entreprise et d'éclairer sur la notion de la performance et ses différentes formes.

Dans la deuxième section, on abordera la pratique de la performance. Il s'agit principalement de parler de la nécessité de la mesure de la performance, de difficultés liées à la mesure de la performance, du choix des critères de mesure de la performance et de principaux indices de mesure de la performance. Le second point de cette section sera consacré à la présentation de la démarche de la pratique de la performance où on mettra en avant les éléments constitutifs de cette démarche. Il s'agit de notions de finalité, objectif, indicateur, ressource et stratégie. Dans la dernière section, on s'efforcera de mettre en valeur la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise. Il s'agira exactement de donner la première définition du CDG ainsi que ses fondements, de faire le lien entre la gestion de l'entreprise et le CDG avant de présenter les résultats de quelques travaux portant sur la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Section 1 : L'entreprise et la performance

Dans cette section, l'accent va être mis sur le concept de l'entreprise et la notion de la performance. L'objectif est de mettre en avant la relation entre les deux (2) notions.

1.1 Le concept de l'entreprise

À ce niveau, on va tenter d'éclaircir la notion de l'entreprise en énumérant quelques définitions avant d'exposer ses fondements théoriques.

1.1.1 Les définitions de l'entreprise

Le concept de l'entreprise fait l'objet d'une considération particulière de la part de plusieurs auteurs car la littérature en indique plusieurs définitions.

Myriam HALLOUIN-BARAT et al. (1997, P40) définissent l'entreprise comme étant « *une unité économique autonome dont la fonction est la production des biens et services marchands destinés soit à la satisfaction des besoins des consommateurs, soit à d'autres entreprises pour leur propre production.* » Bien que leur définition souffre d'insuffisances et de clartés, ces auteurs ont le mérite d'avoir mis en avant deux (2) caractéristiques principales de l'entreprise : unité de production des biens et services et autonomie. Cette dernière signifie que l'entreprise a ses propres ressources (patrimoine) pour exercer ses activités.

Bressy et Konkuyt définissent l'entreprise comme étant « *une organisation économique autonome (une entité), disposant des moyens humains et matériels qu'elle combine en vue de produire des biens et services destinés à la vente* (Bressy G. et Konkuyt, 2000, P1). » Quant au Jean-Claude Beaufils (2004, P15), il définit l'entreprise comme étant « *un centre de production réunissant des facteurs combinables et substituables, rattachés à une même autorité de décision ou de calcul, afin de satisfaire à des finalités économiques et sociales.* »

La spécificité commune de ces définitions réside dans l'aspect technique de l'entreprise en mentionnant les divers moyens nécessaires à la production des biens et services, appelés communément facteurs de production. Une autre spécificité de la première définition est liée à la nature du but recherché : la vente de la production pour obtenir un profit. L'autre spécificité de la définition de Beaufils est la décision ou le calcul économique pour optimiser le profit.

Le profit est également mis en avant par Khelassi (2010, P28) qui définit l'entreprise comme étant l'activité de l'entrepreneur, un individu ou un groupe d'individus produisant des biens et/ou des services destinés à satisfaire des clients dans le but de gagner de l'argent.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Un autre élément important dans cette définition est la notion de l'entrepreneur, l'individu ou les individus qui entreprennent l'activité qui définit l'entreprise. En parlant de gagner de l'argent, l'auteur fait allusion au profit.

Cité par Khelassi (2010, P27), le dictionnaire TOPDICO (2006) définit l'entreprise comme étant « *une organisation économique, de forme juridique déterminée, réunissant des moyens humains, matériels, immatériels et financiers, pour produire des biens ou des services destinés à être vendus sur le marché pour réaliser un profit.* »

Force est de constater que cette définition comprend non seulement les principales caractéristiques mises en avant par les définitions citées jusque là mais aussi et surtout met en valeur d'autres éléments tels que la forme juridique de cette organisation et aussi le marché où sont écoulées les productions.

Pour tenter de donner une définition relativement exhaustive, Bressy et Konkuyt donnent quelques caractéristiques. « L'entreprise est à la fois :

- Une unité de production et de répartition de la valeur ;
- Une cellule sociale composée et emploie d'hommes ;
- Et un centre de décision à la fois économique du fait de choix de la nature des produits, leur quantité, les facteurs de production et la combinaison productive, les prix, et autonome du fait de disposer de son propre patrimoine (Bressy et Konkuyt, 2000, P1-8).»

Manifestement, l'entreprise est, pour Bressy et Konkuyt, non seulement une organisation autonome, mais aussi et surtout un lieu social et technique. Elle est autonome en raison de son indépendance financière et décisionnelle. C'est un lieu social car elle crée des emplois et permet aux membres de tisser des relations sociales entre eux et avec toutes les composantes de la société. C'est un lieu technique car l'entreprise prend ses décisions, fait ses choix sur la base de calculs économiques de manière à maximiser son profit pour mieux satisfaire ses parties prenantes (actionnaires, clients, fournisseurs, prêteurs...). Force est de constater que la synthèse des auteurs est construite autour de quelques caractéristiques importantes de l'entreprise à savoir l'ensemble humain, la production marchande et la répartition de la valeur ou profit entre les parties prenantes et sa performance technique.

Par ailleurs, les limites constatées dans les définitions énumérées ci-haut de l'entreprise sont normales du point de vue conceptuel et historique.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

1.1.2 Les fondements théoriques de l'entreprise

L'entreprise n'était historiquement pas conçue et interprétée de la même manière par les théoriciens. Elle est une conception qui a évolué et continue d'évoluer. Coriat et Weinstein (1995), cité par Bressy et Konkuyt, 2000, P8) en énumèrent les principales théories.

Tableau n°01 : Les principales théories de l'entreprise

Entreprise		
Théoriciens	Conception	Explications
Les néo-classiques	« Boîte noire »	L'entreprise est un centre de décision économique maximisant son profit à partir d'un raisonnement marginaliste (recette marginale – coût marginal).
Les Behaviouristes (Cyert et March)	« Organisation »	L'entreprise est une organisation complexe du fait d'être composée de groupes aux intérêts divers. C'est un centre de conciliation des objectifs des acteurs. La décision résulte de l'arbitrage par les acteurs.
Coase et Williamson, Simon...	« Forme de coordination alternative au marché »	L'entreprise est un moyen, une alternative économiquement justifiée car elle permet d'échapper aux coûts liés au marché dont le coût lié à l'imperfection des informations (H. Simon). La spécificité des actifs, l'incertitude des comportements, la fréquence et l'importance des transactions poussent à internaliser l'activité (Williamson, Coase)
Fama, Jensen, Meckling...	« Nœud de contrats »	L'entreprise est vue comme un ensemble de contrats privés permettant, notamment aux apporteurs des capitaux de minimiser les coûts d'agence (coûts de surveillance, d'incitation...). Les contrats leur permettent de s'assurer que les agents optimisent le profit en réduisant autant que possible la différence entre le revenu aléatoire et le revenu stable ou réel.
Nelson, Winter...	« Compétence foncière »	L'entreprise est définie par ses actifs spécifiques (technologies, compétences, organisation...) déterminant son évolution. Ces actifs non transférables sont développés au fil du temps et en fonction des données de l'environnement et caractérisent l'entreprise.

Source : Nous-mêmes, inspirés de Coriat et Weinstein (1995) et de Bressy et Konkuyt (2000) P8

Force est de constater que la conception de l'entreprise dépend fortement de ses priorités qui varient d'une époque à une autre. Ainsi, elle était réduite par les néoclassiques à une simple recherche de profit à partir d'un raisonnement à la marge. La prise en compte du seul aspect économique tend à considérer l'entreprise comme étant une « boîte noire ».

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

La conception de l'entreprise s'est ensuite enrichie avec la considération de l'aspect social qui tend à la considérer comme non seulement une organisation mais aussi une organisation complexe car les individus qui la composent peuvent avoir des intérêts divers. Les préoccupations économiques tendent à redevenir de plus en plus déterminantes dans la conception de l'entreprise avec l'optimisation des ressources à partir de la minimisation des risques via la gestion des contrats. L'entreprise est conçue comme un ensemble particulier de contrats. Toujours moins considéré par les behaviouristes et les économistes contractuels, le contenu de la «boîte noire» de l'entreprise fait désormais de plus en plus l'objet d'une attention particulière et amène à définir l'entreprise comme une compétence foncière. Contenus à l'époque dans la boîte noire de l'entreprise, les actifs exceptionnels de l'entreprise (technologie, organisation, compétences...) font ses spécificités et la définissent par conséquent.

Malgré l'évolution de sa conception, l'entreprise se caractérise manifestement par un certain nombre d'éléments faisant son essence même. Mais du point de vue générique, Duval (2004, P38) met en avant trois (3) éléments constitutifs qui caractérisent particulièrement l'entreprise. Il s'agit de :

- « *Son but : qui est l'essence même de son existence et qui est souvent confondu avec la nature du bien ou service qu'elle produit ;*
- *Moyens qu'elle met en œuvre pour atteindre ce but : les objectifs de l'entreprise déterminent les moyens humains, matériels, immatériels et financiers qu'elle va engager pour produire ;*
- *La recherche du profit : une entreprise ne peut exister que si elle crée de la valeur ajoutée du fait même de sa fonction de transformation. »*

Quant à Chandler (1962), cité par Bressy et Konkuyt (2000, P8 ; 2018, P13), il met en avant quatre (4) caractéristiques de l'entreprise :

- « C'est une personne juridique (*legal entity*), capable de passer des contrats ;
- C'est une entité administrative, afin de permettre à ses dirigeants son pilotage ;
- C'est un ensemble de ressources physiques et financières et de savoir-faire ;
- Elle est le plus souvent tournée vers le profit ».

Force est de constater qu'il y a des caractéristiques communes aux entreprises et celles qui leur sont spécifiques. Les premières sont la recherche du profit et les moyens ou ressources et l'autonomie... Les caractéristiques spécifiques sont la forme juridique, la fonction principale (production des biens et/ou des services...), son secteur d'activité...

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Il semble important de signaler que bien que sa fonction principale dans l'économie soit la production, l'entreprise peut être aussi commerciale et se limiter simplement à revendre en état les marchandises qu'elle achète auprès des entreprises industrielles ou des intermédiaires.

De tout ce qui précède, on peut définir l'entreprise, notamment industrielle, comme étant une organisation financièrement indépendante qui combine de divers facteurs de production pour produire des biens et/ou services marchands dans le but de réaliser un profit maximal nécessaire à la satisfaction de ses parties prenantes (performance). Le concept de l'entreprise ainsi explicité, on va aborder dans la partie suivante la notion de la performance.

1.2 La notion de la performance

Ce point va être consacré à l'éclaircissement de la notion de la performance. La performance est une notion, un idéal pouvant être recherché à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Ainsi, on va d'abord énumérer quelques définitions de la performance organisationnelle avant de présenter les performances spécifiques pouvant éventuellement être recherchées au sein de l'entreprise.

1.2.1 Les définitions de la performance organisationnelle ou globale

La richesse du débat autour de la performance conduit à plusieurs conceptions et des pratiques différentes de la performance. Ehrenberg (1991), repris par Heilbrunn (2004), avance que la performance est désormais présente dans plusieurs dimensions de la vie sociale (compétitions sportives, entreprises, institutions, etc.). La performance est polysémique (Morin, 2005 ; Chaput, 2007, P230) et c'est cette polysémie qui lui procure une souplesse dans le maniement (Bourguignon, 1995). Quoiqu'il n'y ait pas de définition universelle de la performance, beaucoup d'auteurs s'accordent de la définir par la concrétisation des prévisions. Ainsi, Bourguignon (1995, P61-65 ; 2000, P934), Lebas (1995, P26), Doriath et Goujet (2005, P166) et Guerra (2007, P86) définissent la performance, en matière de gestion, comme la réalisation des objectifs organisationnels. Lorino (2001, P19) en fait une notion dynamique. Pour lui, il s'agit de l'amélioration continue dans l'atteinte des objectifs (couple valeur-coût). Force est de constater que la performance consiste à faire mieux et de plus en plus mieux. Un autre constat est que la performance d'une organisation est étroitement liée à la mission de celle-ci car elle se traduit par l'atteinte des objectifs organisationnels. Ainsi, la performance peut être recherchée par toutes les organisations selon leurs contextes et spécificités. Le dernier constat est que la pratique et l'appréciation de la performance exigent de l'entreprise de quantifier ses objectifs... et de mesurer ses résultats.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

La performance telle que définie ci-haut est globale, organisationnelle. Elle peut aussi être spécifique par rapport à une fonction ou une activité.

1.2.2 Les différents types de performance dans une entreprise

La littérature indique que les performances spécifiques sont définies par la nature de l'objet de gestion qui dépend fortement de la configuration organisationnelle adoptée par l'entreprise. Khelassi (2000, P97) et Jacques (2003, P227-232) identifient principalement trois (3) structures traditionnelles : structure fonctionnelle, structure divisionnelle et structure matricielle...). Le critère classique définit généralement dans ces structures les performances spécifiques selon les centres de responsabilité, fonctions ou divisions. Lasary (2007, P50) indique que Fayol identifie six (6) fonctions principales : fonctions de production, commerciale, financière, de sécurité, comptable et administrative (voir aussi annexe n°1). Dans chacune de ces fonctions, la performance peut être recherchée. Alazard et Sépari (2010, P222-223) indiquent la performance de la production (centres de coûts), administrative (centre de dépenses discrétionnaires), commerciale (centre de recettes), financière ou des établissements (centres de profit, centre d'investissement).

L'instabilité grandissante de l'environnement de l'entreprise pousse à la spécialisation croissante et les deux (2) font émerger de nouvelles fonctions et de nouvelles configurations. Khelassi (2000, P52-58) indique que chaque fonction est développée de manière spécifique telle que la fonction production (Baranger et Huguel, 1989, P220), fonction financière (Cobbaut, 1992, P26), fonction GRH (Koenig, 1998, P188), fonction approvisionnement (Pike, 2002), fonction R&D (Fabre, 2006, P9), etc. Autissier (2007, P18-23) identifie par exemple en plus des fonctions traditionnelles susmentionnées, les fonctions CDG, Communication, Informatique, Juridique, Audit... et propose un modèle d'évaluation fonctionnelle à quatre (4) pôles pour déterminer les performances de différentes fonctions. Les nouvelles structures, pyramide inversée ou ronde et structure polycellulaire (Khelassi, 2000, P101-103), présentent, avec leur vision transversale, l'entreprise en processus ou activités qui doivent chacune faire opérationnellement l'objet de la performance. Ainsi, le nombre de performances fonctionnelles ou opérationnelles varient suivant le nombre de variables structurelles adoptées dans l'entreprise.

La notion de la performance ainsi présentée, on va maintenant aborder la question de sa mesure et des éléments inhérents à sa pratique.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Section 2 : Les conditions liées à la pratique de la performance

Cette section va nous permettre de mettre en avant les conditions qui doivent préalablement être réunies par l'entreprise pour pouvoir définir et rechercher efficacement la performance. On va d'abord aborder la notion de la mesure de la performance et présenter modestement ses différentes mesures traditionnelles. Enfin, on présentera les différents éléments nécessaires à la démarche de la pratique de la performance dans l'entreprise.

2.1 La généralité sur la mesure de la performance

La mesure consiste à quantifier des buts, des variables de gestion de l'entreprise. Il s'agit de leur donner une forme appréciable quantitativement ou qualitativement. La mesure constitue un enjeu important pour la gestion de l'entreprise. On va énumérer quelques volets clés de la mesure de la performance de l'entreprise.

2.1.1 La nécessité de la mesure de la performance

Selon Giraud et al. (2004) et Brigitte (2008), la mesure est indispensable tant pour le CDG que pour la pratique de la performance et la démarche du pilotage.

2.1.1.1 La mesure est le fondement du CDG

« *Tout ce qui ne se mesure pas ne peut pas se gérer* (Kaplan et Norton, 2003, P33). » Il est logique qu'on ne puisse bien contrôler que ce qui est calculé, mesuré. Par exemple, réaliser une rentabilité de 10% est plus clair et précis que maximiser le profit. Giraud et al. (2004, P30) soutiennent que la mesure rythme la dynamique du contrôle, cadence tout le processus de contrôle en permettant de :

- « *fixer à intervalles réguliers les résultats obtenus, et donc d'appréhender le niveau de performance provisoirement atteint. Pour piloter la performance, il faut se donner des échéances, des occasions de faire le point. Ainsi par exemple, un responsable commercial, dont l'objectif est d'accroître ses ventes de façon significative à l'horizon d'un an, doit gérer la réalisation progressive de cet objectif en évaluant chaque mois ses réalisations ;*
- *chiffrer avec précision le niveau de performance obtenu : notre commercial ne peut se contenter d'une idée intuitive de son volume de ventes mensuel, il doit la conforter par des informations plus subjectives, par exemple sur le chiffre d'affaires facturé ;*

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

– *déclencher des actions managériales : la mesure et l'analyse des résultats vont permettre au manager de connaître ses résultats, et de les évaluer, c'est-à-dire de les comparer aux objectifs préalablement fixés, et donc d'identifier un besoin éventuel d'actions correctives. Les mesures produites jouent un rôle de signal d'alerte. »*

En permettant l'identification précise ou la quantification du but escompté par l'entreprise, la mesure permet ainsi au CDG de s'exercer précisément et donc efficacement.

2.1.1.2 La mesure est indispensable à la pratique de la performance

Est-il possible de parler véritablement de performance sans se référer à un résultat ? La réponse est évidemment non car l'appréciation de la performance d'une action implique inévitablement de mesurer le résultat de cette action afin de pouvoir l'apprécier. Quand on parle d'une performance donnée, on sous-entend qu'il y a un travail préalable de mesure déjà effectué. La performance et la mesure n'existent qu'ensemble et vont donc de pair.

Brigitte (2008, P129) met en valeur cette nécessité par les termes suivants : « *Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation. La mesure de la performance dépasse le simple constat car elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.* » La pratique de la performance requiert ainsi la mesure.

2.1.1.3 La mesure est nécessaire à la structuration de la démarche de pilotage

Giraud et al. (2004, P31-32) affirment que la mesure permet d'organiser toute la démarche de pilotage car elle intervient de la planification des objectifs (exemple : 10% de parts de marché) jusqu'à la mise en œuvre (exemple : les indicateurs de mesure opérationnels qui peuvent signifier les % attribués à chaque centre de responsabilité permettant d'atteindre l'objectif stratégique qui est de 10% susmentionnés). Selon les auteurs, l'enjeu principal se situe en amont de la démarche dans le choix du type de mesure retenu. La mesure remplit dans cette optique des fonctions de structuration du système. Elle permet :

- « *D'objectiver le type de performance vers laquelle un manager doit orienter ses décisions;*
- *Un dialogue entre managers sur les objectifs poursuivis par l'entreprise ;*

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

- *De mettre sous tension des comportements car elle est en général associée à des dispositifs d'incitation. »*

Par sa capacité d'être des critères d'évaluation, un vecteur de communication pour les managers et de réguler les comportements de ceux-ci, la mesure permet ainsi d'organiser toute la démarche du pilotage au sein de l'entreprise.

La nécessité de la mesure mise en avant, on va dans la partie suivante parler de difficultés de mesure de la performance.

2.1.2 Les difficultés liées à la mesure de la performance

La mesure de la performance est généralement une pratique difficile. Cela peut s'expliquer par un certain nombre de facteurs. D'abord, la performance n'est pas une notion universelle car elle peut se définir de plusieurs façons (Morin, 2005 ; Chaput, 2007, P230). Morin et al. (1994) estiment qu'il est difficile d'opérationnaliser la notion de la performance car elle est multidimensionnelle, hiérarchique et antinomique.

Deuxièmement, le contexte de la performance n'est pas le même car il y a des organisations de nature différente (entreprise, association, syndicat, organisations religieuses, administration...) pour lesquelles la performance n'est donc pas la même (Ehrenberg (1991). Par exemple, la performance peut être la maximisation de profit ou la croissance pour l'entreprise, ce qui n'est pas le cas pour les organisations à but non lucratif (organisations religieuses, administration publique...).

Selon Brigitte (2008, P 130-131), les difficultés de mesure sont les suivantes :

- *« Apprécier et guider une performance globale par une multiplicité d'indicateurs. Le CDG a pour rôle de déployer la stratégie en un ensemble d'indicateurs opérant à tous les niveaux qui assurent la cohérence hiérarchique et transversale des actions et décisions de chacun avec les objectifs généraux ;*
- *Relativiser la performance mesurée en fonction d'un référentiel. Le contrôleur doit non seulement élaborer un ensemble cohérent de critères mais aussi un référentiel de valeur de ces critères sans pour autant emprisonner les acteurs dans un schéma normatif, ce qui serait incompatible avec un objectif d'adaptabilité et de réactivité ou avec une culture de progrès continu ;*

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

- *Mesurer le qualitatif (le degré de satisfaction de clients, la réactivité attendue, etc.). Un indicateur non compromis peut avoir des effets pervers, exemple : l'indicateur de réactivité, nombre de clients livrés en moins de 48 heures, peut avoir pour effet de délaissier les clients pour lesquels le délai est dépassé, d'où une insatisfaction accrue d'une part de la clientèle et une perte d'image de l'entreprise ;*
- *Assurer la cohérence des critères tout au long des processus : l'objectif de baisse des coûts au niveau d'activités peut aller à l'encontre d'un objectif de qualité au sein d'un même processus ;*
- *Fournir des critères opérationnels, c'est-à-dire facilement observables et compréhensibles par les acteurs concernés. Le reproche principal fait aux critères financiers de performance est qu'ils ne sont pas toujours compris ni traduisibles en actions, exemple : l'indicateur écart sur mesure n'a pas de sens ni de traduction opérationnelle au sein d'un atelier. »*

Pour Giraud et al. (2004, P35), « la difficulté tient en premier lieu aux exigences implicites attendues de toute mesure, à savoir :

- *La précision et la sensibilité, c'est-à-dire la capacité de la mesure à refléter le phénomène voulu et ses variations ;*
- *La fiabilité, qui assure que les mêmes performances produisent les mêmes valeurs de mesure ;*
- *L'objectivité, qui garantit que la mesure n'est pas affectée par la personne qui procède à la mesure ;*
- *La simplicité et la lisibilité, qui rendent la mesure aisément compréhensible par son utilisateur. »*

Pourtant, il est difficile, voire impossible de trouver une mesure qui puisse renfermer toutes ces qualités. D'abord, il n'y a pas de précision absolue. La mesure est relativement précise mais pas exhaustive.

Pour reprendre l'expression de Giraud et al. (2004, P35), « Ces qualités ne sont ni évidentes ni naturelles. Ainsi, la précision totale, c'est-à-dire l'exactitude d'une mesure, n'existe pas, celle-ci est toujours plus ou moins précise par rapport au phénomène qu'elle appréhende, ne serait-ce que parce qu'elle repose toujours sur un certain nombre de conventions, dont la pertinence n'est par définition pas démontrable. »

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Ensuite, la fiabilité et l'objectivité ne sont pas acquises automatiquement. C'est à l'entreprise de prendre des précautions pour les obtenir en mettant par exemple en place des procédures nécessaires comme dans le cas des mesures comptables généralement considérées comme les plus fiables grâce aux procédures de contrôle interne et externe rigoureuses sur ces données légales. Les données opérationnelles peuvent et doivent aussi être construites de manière à pouvoir constituer une information de qualité. Ainsi, pour Giraud et al. (2004, P36), « *les informations de gestion, dès lors qu'elles sont créées pour les besoins spécifiques de l'analyse managériale, doivent être dans le même temps accompagnées de la création de procédures satisfaisantes de collecte, de traitement et de fiabilisation des informations.* »

De même, toutes ces qualités ne sont toujours pas faciles à combiner du fait que pour mesurer un phénomène avec une plus grande précision, il faut multiplier les mesures, ce qui remet en cause le principe de la simplicité.

Enfin, la difficulté peut également s'observer dans la pertinence de mesures sélectionnées. En effet, Il n'est pas garanti que les mesures choisies soient adaptées à la performance voulue par l'entreprise. Il pourrait arriver qu'elles soient moins pertinentes, c'est-à-dire moins cohérentes avec la performance souhaitée alors qu'elles doivent, pour être utiles, refléter la performance de l'entreprise. « *Un bon système de mesure est un système traduisant correctement les objectifs stratégiques de l'entreprise, souvent multidimensionnels* (Giraud et al., 2004, P37). »

On peut donc dire que quelle qu'elle soit, la mesure n'est jamais exhaustive et sa construction, qui relève principalement du CDG, n'est pas facile. Néanmoins, des protocoles ou des démarches destinés à obtenir une mesure satisfaisante de la performance sont fréquemment décrits. Dans la partie suivante, on va parler de la démarche du choix des critères pertinents pour mesurer la performance de l'entreprise.

2.1.3 La démarche du choix des critères de mesure de la performance

Mesurer la performance nécessite de définir un ou des critères de celle-ci. Les critères sont des éléments qui servent de base, de fondement à un jugement. Les critères d'une performance donnée sont donc les indices, les références, établis préalablement et auxquels on se rapporte pour évaluer, juger cette performance. Mais quel est ou quels sont les critères de performance à suivre ?

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

La littérature montre que la pertinence d'un critère dépend de la démarche de sa sélection car la rigueur dans la sélection garantit logiquement la pertinence des critères pour mieux mesurer la performance souhaitée.

Selon Brigitte (2008, P129-130), « la mesure de la performance ne peut pas se résumer en un seul critère. Les critères retenus dépendent des questions suivantes :

- *« Que mesure-t-on ? Un résultat passé (exemple : le résultat net). Les conditions de la performance ? Les inducteurs de performance issus de la comptabilité d'activité permettent de procéder à une analyse causale et d'adopter une vision prospective de la performance (exemple : le coût ou la qualité des matières consommées) ;*
- *Quels sont les axes de la performance ? La performance globale de l'entreprise ne peut s'exprimer que par un ensemble d'indicateurs multicritères. Les indicateurs financiers sont donc complétés par des indicateurs traduisant, par exemple, la satisfaction des clients, la qualité organisationnelle, le potentiel de compétences, etc. Les indicateurs sont sélectionnés en fonction des axes stratégiques de l'entreprise traduits en facteurs clés de succès ;*
- *Pour qui évalue-t-on la performance ? Les associés, les prêteurs, les acteurs de l'entreprise ? Dans les deux (2) premiers cas, les indicateurs synthétiques porteront plus sur les résultats financiers, dans le troisième cas, un ensemble d'indicateurs de pilotage, opérationnels, informeront sur les objectifs et les moyens de les atteindre (tableau de bord). Les indicateurs synthétiques fourniront un retour sur la performance globale de l'entreprise (reporting) ;*
- *À quel terme ? Mesure-t-on la performance immédiate ou le potentiel à moyen terme de l'organisation ? Exemple, le résultat net traduit la performance immédiate, les indicateurs portant sur le potentiel des personnels (pyramide des âges, compétences) traduisent le potentiel de l'entreprise. »*

Quant à Alazard et Sépari (2010, 561), l'élaboration des indicateurs pertinents exigerait que l'entreprise se pose les questions suivantes :

- *« Que cherche-t-on à mesurer ?*
- *Quelle précision est nécessaire ?*
- *À quelle fréquence faut-il mesurer ?*
- *Qui génère l'information de base ?*

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

– *Quels sont les utilisateurs intéressés ?* »

La liste de la démarche n'est pas exhaustive. Toutefois, les auteurs s'accordent sur la démarche à suivre pour aboutir à une mesure acceptable malgré le manque de consensus autour de la définition de la notion de la performance.

Spriggs (1994) présente une de ces approches en cinq (5) étapes.

La première étape doit permettre de faire une description générale de la performance en fonction du contexte. C'est une étape fondamentale dans la mesure où elle permet de déterminer le domaine de la performance et servir de support pour effectuer les autres étapes de la démarche.

La deuxième étape doit permettre d'établir la liste de dimensions de la performance souhaitée. Il s'agit de mettre en évidence en avant les principales dimensions de la performance à partir de l'analyse affinée du domaine de la performance en vigueur.

La troisième étape consiste à choisir l'angle d'évaluation. Il s'agit de déterminer si on va s'auto-évaluer ou être évalués. Dans le dernier, il est important de préciser les éventuels évaluateurs (partenaires internes, partenaires externes...).

La quatrième phase doit permettre d'aborder la question de mesure. Il s'agit de choisir, parmi les nombreuses catégories de mesures disponibles, celles qui soient aptes de mieux mesurer les dimensions de la performance retenues. Il faut aussi déterminer les moyens de collecte de ces informations.

La dernière étape est consacrée à l'évaluation de la fiabilité et de la validité. Il s'agit de vérifier la fiabilité et la pertinence de tous les éléments déterminés dans les différentes phases de la démarche afin de les valider définitivement. C'est une étape indispensable à toute démarche de mesure.

Force est de constater que l'élaboration d'un modèle de performance exige toute une démarche et la qualité du modèle dépend fortement de la rigueur de la démarche appliquée. Tout cela explique les difficultés liées à la mesure de la performance.

On peut ainsi dire que pour mieux définir et mesurer sa performance, l'entreprise doit prendre en compte son contexte et établir des critères et des mesures en fonction de la performance définie.

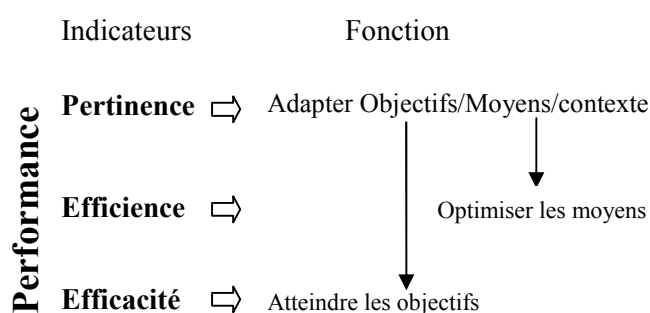
Par ailleurs, les critères de mesure d'une performance doivent à un moment ou à un autre être évalués pour apprécier cette performance. Dans la partie suivante, nous allons tenter d'énumérer quelques indices destinés à apprécier les critères ou les axes de performance retenus.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

2.1.4 Les principaux indices de mesure de la performance

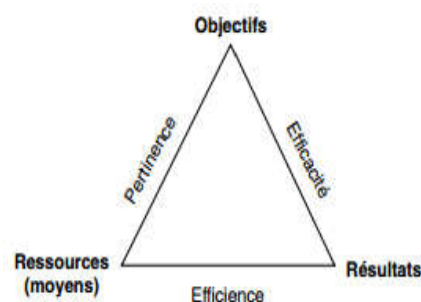
« La mesure et l'étalonnage sont indispensables pour pratiquer la performance (Guerra, 2007, P86). » Les mots pertinence, efficacité, efficience, productivité et rendement sont, en effet, omniprésents dans les tentatives de définir et de mesurer la performance (Bourguignon : 1995, P61-65 ; Bouquin : 1997 ; Olivier de la Villarmois : 2001, P1 ; Alazard et Sépari : 2010, P425). Force est de constater que les auteurs se focalisent sur trois (3) situations liées : le lien entre les prévisions et les réalisations, celui entre la quantité des ressources utilisées et les réalisations et enfin l'adéquation des objectifs ou des réalisations aux besoins des destinataires ou au contexte de la gestion. Le second constat est que les auteurs n'utilisent pas les mêmes concepts pour définir les liens ou situations susmentionnées ou qu'un même concept est utilisé par deux ou plusieurs auteurs pour définir des liens différents. Pour mieux définir ces liens, Bouquin (1989, P551-556) et Alazard et Sépari (2010, P16) en retiennent trois, utilisés le plus souvent, selon l'auteur, par les économistes, les gestionnaires pour définir ces trois liens et donc la performance : efficience (mesure du rapport entre les ressources consommées et les résultats), efficacité (mesure de l'écart entre les objectifs visés et les résultats obtenus) et pertinence (traduction du niveau d'adéquation entre les objectifs affichés, les ressources choisies et le contexte de l'organisation).

Schéma n°01 : Les fonctions des indicateurs de la performance



Source : Inspirés de Löning et al. (2008) P6

Figure n°01 : Le triangle de la performance



Source : Löning et al. (2008) P6

Inscrits dans la même conception que Bouquin, Barabe et Meller (2006, P346) définissent l'efficacité de l'entreprise par sa capacité à répondre à ses principaux constituants stratégiques (objectifs), à atteindre ses objectifs (Olivier de la Villarmois, 2001, P1 ; Alberto et Combemale, 1993, P128).

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Pour mieux l'éclaircir, Bouquin (1997), repris par Alazard et Sépari (2010, P16), définit l'efficacité comme étant « le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté). » Pour pouvoir accroître l'efficacité, Desreumaux (1992) met en avant la loi suivante : « la maximisation de l'utilisation des ressources qui passe par l'augmentation de la production sans accroissement des coûts, ou de la délivrance d'un niveau de production ou de service donné en réduisant les dotations factorielles. » Dans le cadre de l'optimisation des ressources, donc de la recherche de l'efficacité, des indicateurs sont utilisés. Il s'agit par exemple de la productivité qui exprime le rapport entre la production et la quantité consommée d'un facteur ou des facteurs nécessaires à cette production.

Force est de constater que l'aspect "pertinence" de la performance est difficile à calculer, mesurer par rapport à l'efficacité et l'efficacité. Mesurer ou calculer la pertinence des objectifs par rapport au contexte de gestion est en effet plus compliqué que calculer des écarts permettant de mesurer l'efficacité et l'efficacité.

Tableau n°02 : Les indices de la performance

Indices	Variables confrontées	Calculs
Efficacité	Objectif Vs Résultat	Résultat - Objectif
Efficience	Ressources (Prévision VS consommation)	Consommation - Prévision
Pertinence	Besoin réel Vs Objectif recherché	% satisfaction des usagers

Source : Nous-mêmes, inspirés des auteurs susmentionnés

Ainsi, l'évaluation de la pertinence des objectifs relèverait principalement du qualitatif (satisfaction des usagers) que du quantitatif. Par ailleurs, la pertinence de la pratique de la performance exige toute une démarche mobilisant un certain nombre de concepts.

2.2 Les éléments nécessaires à la démarche de la pratique de la performance

La recherche de la performance est un exercice qui amène l'entreprise à être rigoureuse avec elle-même. La démarche de la pratique de la performance exige en effet de clarifier successivement un certain nombre de concepts indispensables. Il s'agit de définir d'abord la finalité de l'entreprise, de clarifier ensuite la finalité avec des termes plus précis et souvent quantifiés (objectifs) et d'adopter enfin une stratégie. Cette dernière permet de choisir les ressources qui doivent être déployées et les indicateurs nécessaires au pilotage afin de réaliser les objectifs escomptés.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

2.2.1 La Finalité

La finalité est la raison d'être de l'entreprise (Khelassi, 2010, P324). Elle détermine ainsi ses missions, son domaine d'intervention et en délimite le périmètre. La finalité peut prendre la forme de cibles globales, plus ou moins floues, donnant un sens général à l'action de l'entreprise à long terme (Lorino, 2001, P117). Bien qu'elle serve de repère, la finalité est généralement moins précise.

2.2.2 Les Objectifs

Selon Löning et al. (2008, P76-77), les objectifs sont les domaines de résultat où il est essentiel d'obtenir un succès et de bonnes performances. Pour ces auteurs, il peut s'agir d'un « contrat négocié, d'une déclinaison quantifiée et datée, opérationnelle de buts généraux ou de missions incombant à un responsable. Quant à Bressy et Konkuyt (2000, P250), ils définissent les objectifs de l'entreprise comme étant « *les résultats chiffrés qu'elle veut atteindre.* »

Les objectifs sont la traduction opérationnelle de la finalité définie (Bressy et Konkuyt, 2000, P250), en termes plus précis, souvent quantifiables, et dessinent des grands domaines d'action (P. Lorino, 2001, P117). Par exemple : renouveler la moitié de notre gamme de produits d'ici 5 ans est plus précis que renouveler notre gamme de produits, réaliser un bénéfice de 10 ou 15% est plus précis que réaliser plus de profit. Bressy et Konkuyt (2000, P250) précisent que « *chaque objectif est un état souhaité d'un élément du système-entreprise, établi à l'aide d'une variable essentielle (critère).* »

Tableau n°03 : La traduction des finalités en objectifs

Finalités	Traduction de la finalité en objectif	
	Variable essentielle (critère)	Objectif
Renouveler notre gamme de produits	Renouveler la moitié de notre gamme de produits d'ici 5ans	50% de la gamme des produits
Adapter notre personnel aux nouvelles technologies...	Taux de qualification technique à un niveau bac+2	75% des effectifs à ce niveau
Obtenir un rendement optimal	Rendement du capital social	Taux moyen du rendement

Source : Nous-mêmes, inspirés des exemples de Bressy et Konkuyt (2000) et de Lorino (2001)

Force est de constater que la finalité est particulièrement abstraite et sa traduction en critère précis et objectif chiffré vise à la rendre concrète, facile à réaliser avec efficacité et efficience.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Un autre constat est que le critère et l'objectif vont de pair et forment un couple car le critère est la variable précise et l'objectif son aspect chiffré permettant son suivi.

Définissant l'objectif comme étant un critère de mesure du succès ou de l'échec de l'entreprise, Ansoff (1989, P60) pour sa part met en avant trois (3) éléments indissociables répondant aux mêmes principes liés à la fixation et mesure des objectifs : « le but ou la cible qui correspond à la finalité, l'attribut qui correspond à la variable essentielle ou critère et l'étalon de mesure dudit attribut qui correspond à l'objectif chiffré. »

Bressy et Konkuyt (2000, P250) font par ailleurs remarquer que « *les objectifs se répartissent entre les différents domaines de gestion de l'entreprise : objectifs de production, de vente, objectifs financiers, humains, de recherche, etc. dont l'ensemble forme le système d'objectifs de l'entreprise.* »

Fixant les niveaux de performance que l'entreprise se propose d'atteindre (Ansoff, 1989, P108), les objectifs doivent avoir certaines qualités (voir annexe n°). Pour Löning et al. (2008, P77), « *les objectifs doivent être clairs, précis, situés dans le temps et pouvoir faire l'objet d'une mesure ou permettant une évaluation objective.* »

Force est de constater que la fixation et la qualité des objectifs de l'entreprise est d'une importance capitale car la définition et l'appréciation de la performance de celle-ci en dépendent substantiellement. On n'est performant que par rapport à nos objectifs prédéfinis (Guerra, 2007, P86).

Par ailleurs, la traduction de la finalité en objectifs, c'est-à-dire en critère et en étalon de mesure constituent concrètement in fine des indicateurs pour mesurer et apprécier la performance dans le cadre de cette finalité.

2.2.3 L'indicateur

Pour définir l'indicateur, nous avons trouvé plus pertinents l'apport d'Alazard et Sépari et celui de Lorino. Selon Alazard et Sépari (2010, P559), un indicateur est « *une information, ou groupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses* ».

Les auteurs dressent une liste relativement exhaustive d'indicateurs en fonction de leur nature et de leur rôle ou utilisation. Ils sont présentés dans le tableau n°04.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°04 : Typologie et fonction d'indicateurs

Critère de classement	Indicateur	
	Type	Nature ou fonction
Nature	Indicateur de résultat	Informe sur le résultat d'une action finie
	Indicateur de progression	Informe sur une action en cours
	Indicateur financier	Informe sur la situation financière
	Indicateur non financier	Informe sur des situations autres que financières
	Indicateur global	Informe sur une situation globale ou à plusieurs dimensions
	Indicateur ponctuel	Informe sur une situation particulière, un paramètre précis
Utilisation ou rôle	Indicateur de reporting	Informe sur les engagements
	Indicateur de pilotage	Informe sur une action
	Indicateur d'alerte	Informe sur un seuil, un dépassement d'une variable
	Indicateur d'équilibration	Informe sur un état, un degré d'avancement par rapport à un objectif
	Indicateur d'anticipation	Informe sur une tendance future, une simulation d'une variable

Source : Nous-mêmes, sur la base des idées d'Alazard et Sépari (2010) P560

Quant à Lorino (2001, P148), il définit l'indicateur de performance comme étant « *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.* »

L'auteur ajoute que l'indicateur peut prendre toute forme informationnelle : chiffre, jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique... ce n'est pas une simple donnée mais plutôt un outil de gestion réunissant une série d'informations (sa raison d'être, son producteur et son utilisateur, sa périodicité de production et celle de suivi, sa définition technique, ses modes de segmentation, de suivi, de présentation, sa liste de diffusion).

Contrairement à Alazard et Sépari (2010), Lorino (2001) distingue deux (2) principaux types d'indicateurs : les indicateurs de résultat et les indicateurs de suivi. Les premiers permettent, selon l'auteur, de constater, d'évaluer le résultat final de l'action achevée. Alors que les seconds permettent de conduire une action en cours en révélant les évolutions tendanciennes dans les processus, en fournissant une capacité d'anticipation ou de réaction à temps (Masaaki, 1990 ; Lorino, 2001). L'indicateur de résultat et celui du pilotage ont chacun des caractéristiques spécifiques présentées succinctement dans le tableau suivant.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°05 : Les principales caractéristiques des indicateurs de résultat et des indicateurs de suivi

Type	Vocation	Outils producteurs	Autres
Indicateurs de suivi	Pilotage : système de pilotage pour les managers	Tableaux de bord Balanced Scorecard	Limités en nombre, interprétables Structurés et orientés stratégie
Indicateurs de résultat	Analyse et reporting : systèmes d'informations de base pour les supérieurs hiérarchiques	Systèmes comptables systèmes d'infos sur la qualité systèmes de gestion technique, industriel, commercial, Ressources Humaines...	Complets (exhaustifs) Agrégés

Source : Nous-mêmes sur la base des idées de Lorino (2001)

Pour être efficaces, les indicateurs doivent satisfaire à certaines exigences. Pour Lorino (2001, P159), l'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle (correctement associé à une action à piloter), une pertinence stratégique (correctement associé à un objectif à atteindre soit pour mesurer l'atteinte de cet objectif soit pour informer sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif) et enfin une efficacité cognitive et ergonomique (pouvoir être lu, compris et interprété aisément par l'acteur destinataire dans le cadre de son action).

Pour Alazard et Sépari (2010, P561), l'indicateur doit assurer une fonction de coordination pour piloter les niveaux hiérarchiques, une fonction de suivi de divers aspects et enfin une fonction de diagnostic pour surveiller en temps réel les évolutions. Les auteurs précisent donc que l'indicateur doit être cohérent, mesurable, fiable, simple, intelligible et utilisable en temps réel pour l'utilisateur.

La réalisation des objectifs et donc des finalités requiert par ailleurs que des ressources soient adéquatement définies et allouées.

2.2.4 Les ressources

Les ressources sont des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs. Elles sont constituées de différents investissements définis comme étant « des dépenses destinées à générer un flux monétaire sur plusieurs années permettant de récupérer ces dépenses engagées et de dégager un bénéfice (Alberto et Combemale, 1993, P201-204). »

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que les investissements (ressources) sont classés selon différents critères. Les critères classiques ou comptables et financiers sont basés sur la nature des ressources et permettent d'identifier divers investissements.

Aberto et Combemale (1993, P201) et Torres (2000, P339) identifient les investissements matériels (Bâtiments, équipements), immatériels (brevets, logiciels, image et marque de l'entreprise...), financiers (participations, création de filiales...) et en fonds de roulement nécessaires au financement au cycle d'exploitation (Khelassi, 2010, P366).

Quant à Andréassian (2001, P34-46), elle raisonne en terme de bilan comptable financier, distingue l'actif du passif et définit ce dernier comme étant les ressources (capital social) mises à la disposition de l'entreprise par les bailleurs de fonds, et l'utilisation de ces ressources est définie comme étant l'actif (emplois).

Bien que les termes utilisés par ces différents auteurs diffèrent, leurs contenus, constate-t-on, sont les mêmes. Andréassian (2001, P35) parle des apports en nature et en industrie pour désigner des valeurs autres que monétaires (investissements matériels et immatériels). Schatt et Lewkowicz (2007, P195) désignent par exemple les investissements matériels par ceux tangibles (actifs industriels, etc.) et les investissements immatériels par ceux intangibles (image de l'entreprise, savoir-faire,...).

D'autres auteurs dont Aberto et Combemale (1993, P201), classent les investissements selon leur utilité ou objectif poursuivi. Ils distinguent les investissements de maintien ou de remplacement visant à renouveler la capacité productive de l'entreprise, les investissements de capacité ou d'expansion destinés à augmenter cette capacité productive via des investissements supplémentaires et enfin, les investissements de productivité dont la vocation est de permettre de réaliser des économies dans l'utilisation des autres facteurs de production tels que les matières, l'énergie, la main-d'œuvre...

Par ailleurs, l'instabilité grandissante de l'environnement de l'entreprise, notamment l'intensité concurrentielle et les exigences accentuées des clients, amène celle-ci, en plus de données sur le marché, à mettre un accent particulier tant sur sa configuration organisationnelle (processus) que sur ses compétences pour élaborer et réaliser sa stratégie (Lorino, 2001, 2003, P59-66 ; Schatt et Lewkowicz, 2007, P195).

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Dans ce cadre, la notion de la ressource s'enrichit et couvre désormais « tous les objets matériels et immatériels (machines, bases de données, espace, temps de travail, efforts des individus...) mobilisés par un processus pour remplir une fonction déterminée (Lorino, 2003, P70). » L'auteur précise que la notion de la ressource est étroitement liée et définie par le processus qui la mobilise et les compétences qui le sous-tendent (Lorino, 2003, P71). Ainsi, on peut dire qu'une ressource désigne tout input (objet) consommé par un processus et des compétences pour produire un output (produit final). Il peut s'agir des matières premières, des fournitures, de l'espace, de divers matériels, de la technologie, du temps de travail... Cette définition ainsi que celles des notions de finalité, objectif et indicateur susmentionnées seront principalement retenues pour notre étude de cas. Des définitions similaires à celles-ci seraient aussi acceptées. Par ailleurs, la fixation des objectifs, et donc de la finalité, et leur réalisation exigent qu'une stratégie soit adéquatement définie et adoptée.

2.2.5 La stratégie

Il s'agit de présenter quelques littératures sur la notion de la stratégie ainsi que les modèles d'analyse de la stratégie concurrentielle.

2.2.5.1 Les définitions de la stratégie

Selon F. Fréry (2004), cité par EL Hadi (2013, P13), la stratégie est un mot d'origine militaire : « *Elle est l'art d'employer les forces militaires pour atteindre les objectifs fixés par la politique* ». Bien qu'elle indique l'origine du mot stratégie, cette définition est inadaptée pour les entreprises. D'où l'intervention d'autres auteurs. M. Porter (1982) la définit comme étant « *l'art de la dialectique des volontés, employant la force pour résoudre les conflits.* » L'auteur précise que la dialectique consiste à conjuguer les différentes initiatives, points de vue, propositions de différents acteurs, que la force désigne toutes les forces (moyens, potentiels, facteurs positifs...) nécessaires à la résolution des conflits. Il désigne les conflits par les obstacles, difficultés, problèmes, situation de crise...

Ansoff (1989, P107) définit la stratégie comme étant « l'ensemble de principes et de lignes directrices qui orientent le développement de l'entreprise ». Pour Bressy et Konkuyt (2000, P247), « *la stratégie d'une entreprise consiste en la combinaison des objectifs qu'elle s'est donnés et des moyens qu'elle a choisis pour les atteindre à partir d'une analyse de son environnement.* »

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que la stratégie permet à l'entreprise de fixer des objectifs et donc définir des domaines d'activités (clients ciblés, parts de marché), et de choisir des moyens (technologies, financement...) nécessaires à la réalisation de ceux-ci.

Constituant les grandes orientations de l'entreprise, ces éléments sont souvent contenus dans un plan appelé communément plan stratégique ou stratégie globale (Corporate strategy).

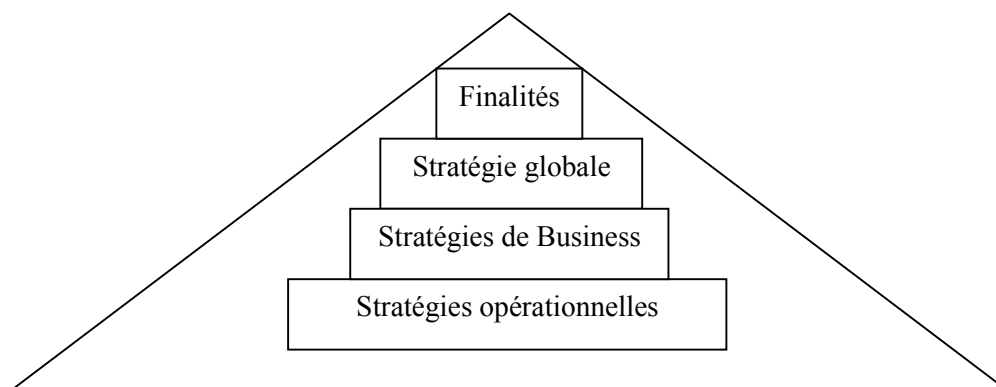
Toutefois, chaque domaine d'activité peut avoir son ensemble particulier (parts de marché, technologie, financement, autres ressources nécessaires...) et faire ainsi l'objet d'une stratégie dont l'ensemble est communément appelé stratégies de Business (Business strategy).

Pour Lorino (2001, P117), « *la stratégie est la voie choisie par l'entreprise pour réaliser ses objectifs fixés et donc sa finalité.* » Pour Ansoff (1989, P111), « *l'objectif est le but de l'entreprise alors que la stratégie est le moyen d'y parvenir.* » Inscrit dans cette conception, EL Hadi G. (2013, P13) définit la stratégie comme étant « *un plan global de différentes opérations à conduire pour atteindre les objectifs fixés.* »

Manifestement, pour ces auteurs, la stratégie est l'ensemble des opérations et de moyens définis pour réaliser efficacement les objectifs fixés ou la stratégie de business. Ces éléments sont généralement contenus dans un plan appelé traditionnellement plan opérationnel. On nomme ce plan stratégie opérationnelle.

Force est de constater que la stratégie est étroitement liée aux objectifs devant refléter la finalité de l'entreprise. Manifestement, la stratégie est une notion complexe car elle se caractérise par des choix qui peuvent s'opérer à différents niveaux de l'entreprise.

Schéma n°02 : La planification stratégique de l'entreprise



Source : Conçu par nous-mêmes sur la base théorique

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Basée sur la finalité de l'entreprise, la stratégie se définit ainsi à trois (3) niveaux :

- Le niveau global où sont définis les champs d'activités stratégiques (produits-marchés...) et leurs liens, appelés stratégie du portefeuille optionnel (Ansoff, 1989, P116) ;
- Le niveau tactique ou intermédiaire où sont définis chacun les différents domaines d'activités stratégiques et leurs caractéristiques respectives (parts de marché, technologies, ressources humaines, financements...), appelés stratégie de business ou concurrentielle ;
- Et le niveau opérationnel où sont définis les plans d'action nécessaires à la réalisation progressive des activités stratégiques.

Force est de constater que la stratégie opérationnelle est déduite de la stratégie de business qui est elle-même déterminée à partir de la stratégie globale reposant sur les finalités arrêtées par l'entreprise.

La stratégie se caractérise par le fait de positionner l'entreprise par rapport à son environnement et d'engager celle-ci à long terme et toute entière (Ansoff, 1989, P248-249 ; Alain, 2002, P325-326) avec l'objectif principal de lui assurer la pérennité et une certaine compétitivité (Khelassi, 2000, P324), une capacité à affronter ses concurrents (Bressy et Konkuyt, 2000, P43).

Selon Khelassi (2000, P360-361), la compétitivité de l'entreprise peut être appréhendée à partir de cinq (5) pôles : la productivité (capacité à optimiser les coûts et les prix), la qualité (capacité à satisfaire le besoin des clients par des variables autres que les prix), l'organisation (capacité à procéder à un agencement optimal des services, à une hiérarchisation optimale et à mieux coordonner les individus), de la flexibilité (capacité à se convertir facilement et rapidement face aux fluctuations environnementales) et l'innovation (aptitude à inventer de nouveaux produits, procédés, organisation, débouché, sources de matières premières : Schumpeter, 1911). Selon Ansoff (1989, P249), la stratégie est intéressante dans la mesure où elle permet à l'entreprise « d'étudier systématiquement son environnement, de s'y adapter et d'agir sur lui. Elle permet aussi d'établir des axes de développement de l'entreprise et facilite sa gestion en servant d'un cadre de référence et des finalités cohérentes ».

L'histoire de la stratégie commence véritablement dans la première partie du 20^{ème} siècle selon Ansoff (1989, P112) en citant l'exemple de Du Pont dans le secteur de la chimie et Ford avec sa stratégie axée sur le marché de masse à des fins de domination par le coût.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

L'auteur évoque le manque de clarté dans la définition de la stratégie durant cette époque et indique que ce manque a été soulevé et critiqué dans les années 50 aux Etats-Unis et conduit à prôner que la stratégie doit être l'affaire de tous mais pas seulement réservée aux hauts responsables.

Selon certains auteurs, le développement de la pratique stratégique s'est amorcé dans les années 70-80 avec l'instabilité croissante de l'environnement de l'entreprise (Ansoff, 1989, P248 ; Roy, 2010, P12). La littérature décrit différentes stratégies selon leur fonction.

Tableau n°06 : Les fonctions des différentes stratégies

Type	fonction	Méthodes ou options
Stratégie globale	Constituer le portefeuille d'activités	Couples produit-marchés, innovation, investissement et ressources humaines.
Stratégies de Business ou concurrentielles	Spécifier chaque activité stratégique pour obtenir un grand avantage concurrentiel	Stratégies de position des produits, de positionnement et de comportement, de coût, de différenciation, de concentration...
Stratégies opérationnelles	Opérationnaliser la stratégie	Stratégies ou techniques d'administration, commerciale, de production...
Stratégies de développement	Choisir des meilleures perspectives pour le futur	Spécialisation, diversification, stratégies de croissance interne ou externe...

Source : conçu par nous-mêmes sur la base des idées Ansoff (1989), Porter (1982, P42), Bressy et Konkuyt (2000, P278-280)

Par ailleurs, l'entreprise analyse ses forces et faiblesses (Wernerfelt, 1984 ; Barney, 1991 ; Amit et Shoemaker, 1993 ; Hamel et Prahalad, 1999) et aussi son environnement externe (voir chapitre II), source de contraintes, des menaces à surmonter mais aussi d'opportunités à saisir (Bressy et Konkuyt, 2000, P40), de façon à repérer ces éléments, d'en comprendre les règles du jeu et d'identifier les facteurs clés de succès (Alberto et Combemale, 1993, P101-103) dans le but de mettre en place ses stratégies. Les facteurs clés de succès (FCS) peuvent aussi être obtenus à partir de relations développées par l'entreprise avec son environnement (Dyer et Singh, 1998 ; Veltz, 2017). Basées sur l'avantage concurrentiel et la pérennité, les stratégies concurrentielles sont spécifiques aux entreprises.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

2.2.5.2 Les principaux modèles d'analyse de la situation concurrentielle de l'entreprise

Il existe divers modèles pour analyser la situation concurrentielle de l'entreprise et proposer des stratégies de positionnement.

Tableau n°07 : Les principaux modèles de la position concurrentielle

Modèles	Variables d'étude	Positionnement	Nombre de situation possibles
BCG	Part de marché Taux de croissance global du marché	Position forte ou faible	4
Mac Kinsey	Parts de marché, investissement en R&D, efficacité du réseau de distribution ou de la fonction achat... Taux de croissance global du marché, compétences de l'entreprise dans le secteur.	Position forte, moyenne ou faible	9
Arthur D. Little	Parts de marché, investissement en R&D, efficacité du réseau de distribution ou de la fonction achat... Degré de maturité du secteur (cycle de vie du marché)	Position marginale, défavorable, favorable, forte ou dominante.	Plus de 9

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Khelassi (2010) P345-350, Malarewicz (2005) P156-196

Les situations possibles proposées par les différents modèles sont présentées à l'aide d'une représentation graphique (annexes n°2, 3 et 4). Toutefois, nous tenons à décrire les quatre (4) situations possibles du modèle Boston Consulting Groupe (BCG) étant donné leur faible importance en nombre et leur apparition parmi les autres situations possibles présentées par les deux (2) autres modèles. La vache à lait est un produit dont le potentiel de développement est faible mais la part de marché est forte. Le produit "vedette" se caractérise par une part de marché forte et un taux d'évolution du marché fort aussi. Le Dilemme est un produit dont la part de marché est faible mais le taux de croissance du marché est fort. La dernière situation est le produit "point mort" qui a une part de marché et un taux de croissance du marché faibles.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Ces différentes situations nécessitent chacune une stratégie propre, spécifique en investissements. La dernière situation, le point mort, requiert généralement une stratégie de désinvestissement ou d'abandon. Ces stratégies seront présentées en annexes n°05.

Force est de constater que contrairement au modèle BCG, les deux (2) autres modèles, en l'occurrence Mac Kinsey et Arthur D Little, reposent leur analyse sur des critères quantitatifs et qualitatifs pour enrichir leur analyse et leurs propositions stratégiques. Un autre constat est que les variables d'étude les plus utilisées par les trois (3) modèles sont la part de marché et le taux d'évolution ou de maturité du secteur. Ainsi, pour notre étude de cas, on va axer notre analyse stratégique sur la position concurrentielle pour déterminer l'importance de la part de marché et le cycle de vie des produits pour déterminer le taux d'évolution et de maturité du produit ou secteur.

Pour renforcer l'analyse de la stratégie concurrentielle, on va aussi intégrer comme variable d'étude la stratégie comportementale de l'entreprise. Pour renforcer l'analyse de la situation stratégique de l'entreprise, on va s'intéresser aux perspectives de celle-ci. Ces dernières seront appréciées selon deux (2) variables : la stratégie du développement et la modalité de la croissance.

D'autres éléments, tels que les prises de décision stratégiques, seront rajoutés pour renforcer l'analyse du fonctionnement de l'entreprise sur le plan stratégique. Étant donné leurs enjeux stratégiques, la prise de décision concernant les produits et celle relative à la fixation de leurs prix seront particulièrement analysées.

Quant au concept de la stratégie, pour simplifier sa complexité, on en retient la définition opérationnelle selon laquelle la stratégie est l'ensemble de moyens et actions mis en place par l'entreprise pour réaliser ses objectifs avec beaucoup d'efficacité et d'efficience. Pour mieux améliorer la performance de l'entreprise, la stratégie doit aussi définir des variables ou critères, des indicateurs nécessaires au pilotage de la réalisation des objectifs fixés. On retient ainsi principalement les définitions susmentionnées de Ansoff (1989), Lorino (2001) et El Hadi (2013) pour notre étude de cas plus tard. Les autres définitions, celles de la stratégie globale et de la stratégie de business, sont toutefois acceptées dans ce cadre.

La notion de l'entreprise, celle de la performance et ses éléments constitutifs ainsi explicités, on va dans la partie suivante aborder la notion du CDG.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Section 3 : Le CDG et sa relation avec la performance de l'entreprise

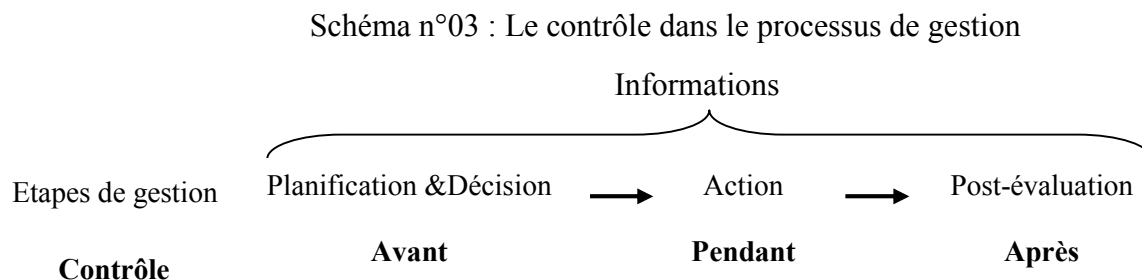
Dans cette section, notre but est de mettre en avant la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise. On va ainsi aborder la notion du CDG et présenter la littérature axée sur la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise.

3.1 Le concept du CDG

Ce point va nous permettre de présenter la première définition du CDG donnée par Anthony ainsi que les différentes conceptions du CDG émanant d'autres courants de pensée.

3.1.1 La définition du CDG

Anthony (1965, P17) définit le CDG comme étant « *le processus par lequel les dirigeants obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation.* »



Source : Nous-mêmes, inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P8

Alazard et Sépari (2010, P8) identifient des questions et des tâches à chaque étape :

- « *Finalisation : quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment employer au mieux ces ressources ? Comment évaluer les résultats ?* »
- *Pilotage : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?*
- *Évaluation : quelles mesures des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficacie ? »*

Force est de constater que le CDG, appelé Management Control en Anglais, signifie et vise la maîtrise des décisions et actions de l'entreprise pour plus de performance en optimisant l'allocation et l'utilisation de ses ressources pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixées. Le but principal du CDG est donc l'efficacité, l'efficience, alors plus de performance.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Löning et al. (2008, P2) indiquent que « le contrôle tel qu'il est conçu ci-haut par les anglo-saxons n'a pas le même sens que la conception française qui lui donne « le sens de vérification (respect de la norme)-sanction-gendarme ».

Pour aider à la maîtrise des décisions et actions, la littérature indique que le contrôle peut prendre différentes formes dans les entreprises. Simons (1995, P59) identifie le contrôle diagnostic, basé sur les indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'organisation. Et le contrôle interactif qui s'effectue via les interactions entre les managers et leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques en privilégiant un des outils du contrôle selon les besoins. Ces deux leviers sont, selon l'auteur, sous-tendus par le système de croyance qui est utilisé pour communiquer la culture de l'organisation à tous les employés de l'entreprise et le système de limites qui doit permettre aux employés de créer et de définir de nouvelles solutions et méthodes à l'intérieur des contraintes définies.

Merchant (1997) identifie le contrôle des résultats, qui consiste à surveiller les résultats et à rendre les travailleurs responsables de certains d'entre eux, et le contrôle des actions à base de procédures pré-spécifiées et de surveillance approfondie des actions des individus.

Il existe de nombreuses définitions du CDG. Bouquin (1997) affirme à cet effet: « *plus de quatre-vingt ans après la mise en place des premiers dispositifs de contrôle dans certaines grandes entreprises, la plupart des auteurs cherchent encore et toujours à définir le CDG.* » Nous présenterons ultérieurement quelques-unes dans la partie consacrée à l'évolution du CDG. Par ailleurs, le CDG fait l'objet de diverses conceptions. Dans la partie suivante, on va présenter les courants de pensée du CDG.

3.1.2 Les fondements du CDG

Bien qu'il fasse l'objet de focalisation de différents chercheurs, le CDG n'est pas conçu de la même manière par ces auteurs. Le CDG de l'entreprise est le résultat d'adaptation aux menaces de l'environnement de celle-ci ou émerge-t-il des contraintes internes liées à l'activité de celle-ci ? Ces questions font diverger implicitement divers auteurs. La littérature permet de distinguer trois (3) conceptions du CDG.

La première conception considère le CDG comme étant un sous système faisant partie du système de l'entreprise qui se conçoit et se développe dans l'environnement interne (micro) de l'entreprise en fonction des contraintes internes à celle-ci.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Le CDG est considéré comme étant un ensemble d'outils permettant d'optimiser l'utilisation des ressources par les centres de responsabilité, de réguler les comportements de ces centres et aussi le déploiement de la stratégie adoptée [Anthony (1965) ; Bouquin (1997) ; Löning et Pesqueux (1998) ; Burlaud et Simon (1997), Langevin et Naro (2003)]. Dans la même logique, Bouquin (1997) spécifie que le CDG doit permettre aux managers d'infléchir leur approche stratégique en fonction des faits constatés dans le fonctionnement courant de l'organisation.

Ainsi, la première conception du CDG se traduit par le cantonnement de celui-ci dans les frontières de l'entreprise, considérée comme enfermée à son environnement externe. Cette conception a par ailleurs montré ses limites suite aux influences grandissantes de l'environnement externe de l'entreprise sur celle-ci.

Un autre courant explique l'émergence et l'adaptation du CDG de l'entreprise à cause de l'instabilité de l'environnement de celle-ci. En effet, cette instabilité pousse l'entreprise à adapter ses modes de gestion pour y faire face. Force est de constater que cette adaptation aux menaces environnementales est au cœur de plusieurs définitions du CDG et place celui-ci dans un rôle d'assurer la liaison entre les niveaux macro et micro. Le micro désigne l'environnement interne de l'entreprise et le macro son environnement externe.

Parmi les auteurs inscrits dans ce courant de pensée, on peut citer par exemple E.A. Lowe (1971) qui conçoit le CDG comme *«un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feed-back conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée. »*

Un autre auteur Simons (1987) qui définit le CDG comme un ensemble de *« procédures et systèmes formalisés qui utilisent l'information pour maintenir ou modifier les configurations de l'activité organisationnelle. »* Le CDG est conçu comme un outil destiné à contribuer à la gestion de l'ouverture de l'entreprise à son environnement externe. Cette conception place le CDG dans une dynamique de l'adaptation permanente de la stratégie, de l'organisation et des autres modes de gestion.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Henri et Giasson (2006) remarquent que suite à la prise en compte grandissante de la problématique environnementale, le CDG voit ce rôle d'interface entre macro et micro prendre de l'importance et se perfectionner sous la forme de l'«éco-contrôle».

Mais dans cette conception, «les acteurs étaient dans un premier temps très peu représentés. De plus, si la force de ce modèle repose sur son caractère analytique, la qualité largement holiste (globale) de la performance environnementale est occultée ».

Pour les chercheurs de l'approche systémique, cette reconfiguration du CDG peut être étudiée à l'aide du paradigme structuraliste, en parallèle avec le paradigme cybernétique. Lacroux propose ainsi de lier fonctions et transformation, pour montrer « *qu'en fonctionnant, le CDG se transforme, et se transformant, il acquiert de nouvelles fonctions, qui en s'exerçant conduiront à de nouvelles transformations, etc.* (Lacroux, 1999, P222). »

Le CDG apparaît donc comme une Co-construction fragile et temporaire dont l'adaptation et la pertinence nécessite beaucoup l'intervention des acteurs.

Le dernier courant met non seulement l'accent sur la fragilité du CDG mais donne aussi une place plus importante à l'acteur. Cette conception du CDG regroupe des auteurs tels que Bouquin, Lorino, Follet...

Bouquin (2005, P8-9) conçoit, en effet, le CDG comme : « *une tentative de contrôle quand les objectifs ne sont pas clairs ou de pertinence incertaine, qu'il est difficile de faire le point, qu'il y a un manque de modèle prédictif complet, des solutions partiellement accessibles ou écart significatif entre la décision et sa mise en œuvre.* » Selon Lorino (2001, P38-39), les outils de gestion ne sont que des supports imparfaits et temporaires pour apprendre car ils sont et doivent être sélectionnés en fonction des contraintes internes et externes de l'entreprise. Cité par Fiol (2005, P259), Follett (1937) décrivait une situation de contrôle « *comme un processus (...) [qui] ne peut être appréhendé que comme une situation globale se modifiant en permanence parce que les parties en présence interagissent, s'influencent mutuellement et changent la situation à chaque instant.* »

Pour Follett, il n'y a pas de résultats du processus, mais seulement des moments dans un processus en perpétuelle évolution. Les acteurs ne cherchent pas à travers le CDG à résoudre définitivement un problème. Ce qui est essentiel pour eux est d'avoir des démarches qui leur permettent d'aller à la rencontre des problèmes, de les cerner et d'y faire face.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Pour mettre en valeur la contribution de l'acteur, Jones et Dugdale (2002), inspirés de Giddens, conçoivent le CDG comme un système expert «moderne», porté par des intermédiaires de différents niveaux, tels que des académiciens, des consultants et des gestionnaires. Dans cette perspective, le CDG prend place pour assurer un «certain» contrôle là où le contrôle est une utopie et constitue un processus d'animation, de lien entre les acteurs, vertical et horizontal, un vecteur de communication.

Force est de constater que le premier courant conçoit le CDG comme étant un système non seulement parfait mais qui ne se focalise que sur les activités internes ignorant les informations circulant dans l'environnement externe de l'entreprise. L'autre constat est que les deux (2) derniers courants sont presque similaires car ils sont tous basés sur l'ouverture de l'entreprise à son environnement, c'est-à-dire sur la gestion des informations internes et externes de l'entreprise par le CDG.

Ils sont complémentaires dans la mesure où le troisième courant vient renforcer le deuxième en donnant une place importante à l'acteur dans la gestion de l'ouverture de l'entreprise à son environnement externe. Le CDG est fragile du fait de l'instabilité environnementale et les acteurs doivent l'adapter en permanence en fonction de nouvelles contraintes. Ainsi, nous constatons finalement qu'il y a principalement deux (2) conceptions du CDG : celle considérant le CDG comme un système parfait, viable et enfermé à l'entreprise et celle le définissant comme un système imparfait, temporaire et ouvert sur l'environnement externe l'entreprise.

Les différentes conceptions du CDG ainsi présentées, on va dans la partie suivante essayer de démontrer le lien entre le CDG et la performance de l'entreprise.

3.2 La relation entre le CDG et la performance de l'entreprise

Pour qu'elle soit quantifiée, la performance de l'entreprise nécessite de concevoir un modèle de mesures, de le piloter et d'en évaluer les résultats, d'impliquer les acteurs... Toutes ces activités relèvent principalement de la compétence du CDG. En effet, celui-ci a pour rôles entre autres la définition d'un modèle de mesures ou de performance pour déployer celle-ci à des fins de réalisation efficiente, le pilotage de la performance de l'entreprise, la socialisation des acteurs, la gestion des changements... (Bouquin, 1997 ; Burlaud et Simon, 1997 ; Löning et Pesqueux, 1998 ; Langevin et Naro, 2003).

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

3.2.1 Le CDG et la gestion de l'entreprise

Alazard et Sépari (2010, P15) définissent la gestion comme étant une « science des choix et de l'action, consiste à conduire une organisation en utilisant de nombreuses techniques et démarches pour aider aux décisions. La gestion est à la fois théories et pratiques, application de plusieurs sciences, hybride entre des sciences « dures » (sciences exactes) et des sciences « molles » (sciences humaines), carrefour de plusieurs disciplines (économie, histoire, géographie, sciences politiques, droit, sociologie, mathématiques). »

Les auteurs précisent que la gestion comprend la gestion stratégique (gestion de marché) et la gestion opérationnelle (gestion d'entreprise). La première a pour vocation d'arrêter les choix stratégiques de l'entreprise et la seconde de définir l'organisation interne de celle-ci pour optimiser la réalisation de cette stratégie.

Tableau n°08 : Les composantes de la gestion

GESTION	
Gestion stratégique ou gestion de marché	Gestion opérationnelle ou gestion de l'entreprise
<ul style="list-style-type: none">- Analyse stratégique- Orientations- mise en œuvre- contrôle	<ul style="list-style-type: none">- Structure- Systèmes de décision- Systèmes d'information- Systèmes d'animation des hommes
Ainsi, la gestion voit son champ d'action s'agrandir tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation.	

Source : Alazard et Sépari (2010) P15

Il nous semble important de comparer la notion de la gestion avec celle du management. Le Management est l'ensemble de techniques permettant de « fixer les objectifs, analyser et organiser les activités, motiver et communiquer, contrôler, former le personnel (Drucker, 1993). » Beaufils (2004, P98) indique une définition synthétique de celle là du même auteur : « le management est l'art d'organiser des ressources pour que l'entreprise réalise des performances satisfaisantes (Drucker, 1977). » Quant à Mintzberg (1998), « le Management est l'ensemble de techniques permettant d'informer (collecter et diffuser l'information, porte-parole de l'entreprise) et de décider (adapter l'entreprise à son environnement, initier et superviser les projets, réguler, répartir les ressources, négocier) ».

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

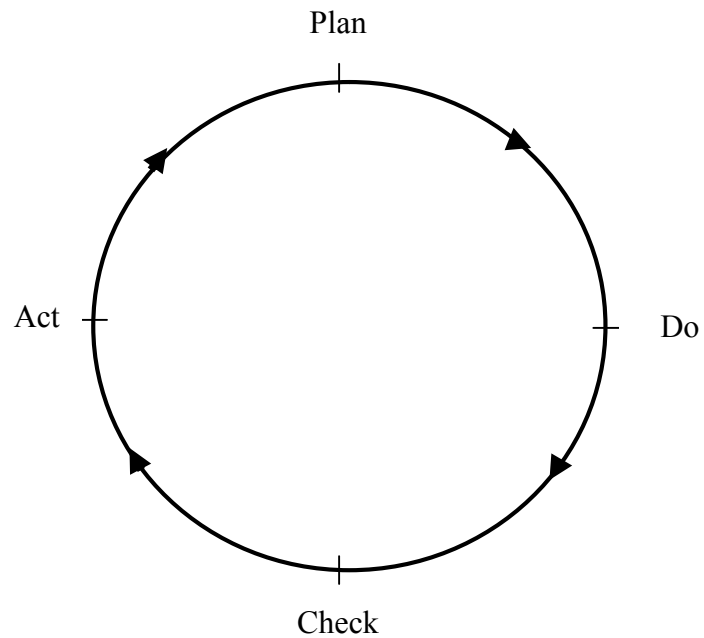
Force est de constater que Mintzberg réduit le rôle de manager à l'information et à la décision contrairement à Drucker qui lui donne un rôle plus étendu : de la fixation des objectifs jusqu'au contrôle de la réalisation de ceux-ci en passant par la communication et la motivation des collaborateurs. Cette dichotomie entre la planification et le contrôle des objectifs et la gestion de l'aspect humain sert de support pour certains auteurs de faire la différence entre la gestion et le management. Beaufils (2004, P98) distingue ainsi le management de la gestion. Pour lui, « *le management est un art et non une science. Il s'agit d'une vision humaniste, moderniste et non une vision rationnelle classique. Tandis que la gestion consiste à gouverner concrètement, pratiquement l'entreprise en s'accommodant de ses difficultés, à répondre à celles-ci au meilleur coût et à préparer l'avenir en vue d'un progrès.* » Manifestement, la gestion est une science contrairement au management qui est un art selon l'auteur.

Force est de constater qu'avec l'instabilité incessante de l'environnement, le management et la gestion tendent à former un seul corps en s'appuyant sur les mêmes principes classiques de l'administration comme le montrent plusieurs ouvrages contemporains. Bressy et Konkuyt (2000, P83) font ainsi constater que les jalons du management sont posés dès le début du 20^{ème} siècle, notamment avec Fayol (1916) qui dit que pour administrer, le chef hiérarchique doit être capable de prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler. À côté de ce processus de gestion se trouvent aujourd'hui d'autres dispositifs dont la gestion des ressources humaines.

On peut ainsi dire que la gestion ou le management de l'entreprise consiste à faire des choix et décider, à mettre en œuvre et contrôler cette décision et éventuellement ajuster pour améliorer les choix et à impliquer les membres. Tels sont évidemment les activités, les techniques du CDG ou auxquelles celui-ci contribue considérablement. En effet, le CDG est l'ensemble des démarches et techniques permettant de fournir des informations adaptées afin d'appuyer cette gestion, notamment les décisions et les actions de l'entreprise pour les maîtriser. Fisher (1992) et Simons (1995) le définissent comme un ensemble d'instruments qui fournissent aux managers les informations pertinentes pour une prise de décisions rationnelles dans le cadre de politiques stratégiques. Techniquement, le CDG repose sur une démarche rigoureuse mise en exergue par différents auteurs dans leurs ouvrages qui traitent du CDG. Il prend en effet la forme d'un processus décrit par les deux (2) figures suivantes.

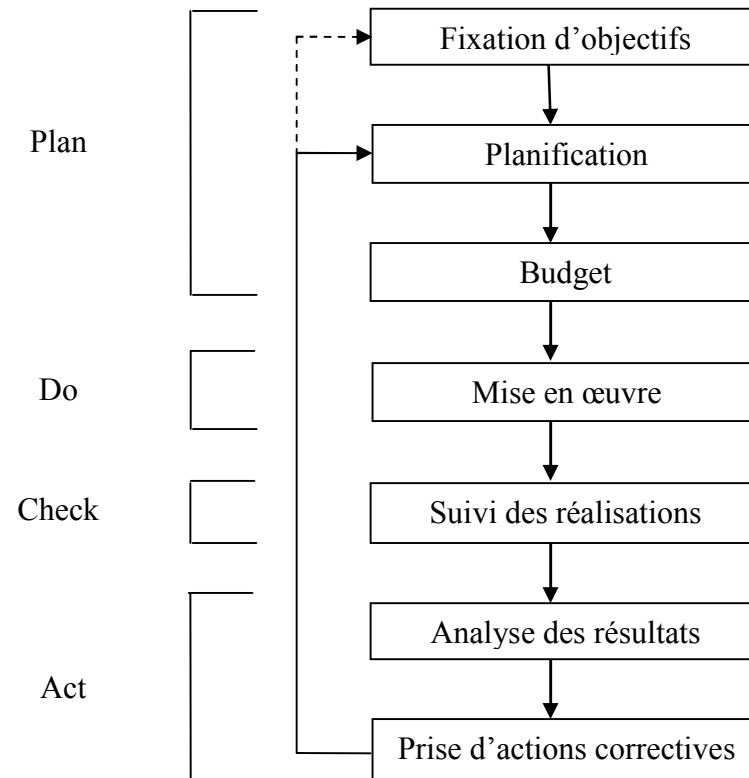
CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Figure n°02 : Le processus du CDG



Source : Deming W. E. (1988) P116.

Schéma n°04 : Le processus du CDG



Source : Löning et al. (2008) P3.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Manifestement, le CDG est techniquement un ensemble d'étapes qui se complètent rigoureusement et sur lesquelles s'appuie la gestion pour plus de performance. La roue de Deming s'inscrit en effet dans ce cadre de la maîtrise et de l'amélioration de la performance de l'entreprise. Elle indique le processus du CDG pour optimiser les décisions et les actions de l'entreprise.

Par ailleurs, la littérature montre que le CDG classique est beaucoup plus mobilisé par la gestion opérationnelle pour faire face aux contraintes internes à l'entreprise et qu'aujourd'hui, celui-ci tend de plus en plus à appuyer le contrôle stratégique pour veiller sur la pertinence de la stratégie en vigueur du fait de l'instabilité croissante de l'environnement de l'entreprise et le contrôle organisationnel pour aider à la gestion de changement (Merchant, 1997 ; Löning et al., 2008, P4 ; Alazard et Sépari, 2010, P27). Nous présenterons l'évolution de ces rôles du CDG ultérieurement.

Ainsi, la relation entre le CDG et la gestion, et donc la performance de l'entreprise, mise en évidence, nous allons maintenant présenter des travaux ayant porté sur la relation entre le CDG et la performance de l'entreprise.

3.2.2 Des travaux sur la relation entre le CDG et la performance de l'organisation

La littérature portant sur la relation entre les systèmes du CDG et la performance organisationnelle est abondante. Dans le cadre de notre travail, on a choisi de se limiter aux études présentées par Azon (2012, P29-37) car elles ont porté sur différents cadres. Dans le cadre de l'organisation en général, les études ont été menées par divers auteurs. Fisher (1992) et Simons (1995), respectivement en 1992 et en 1995, découvrent que le système du CDG est l'outil qui offre aux organisations des instruments indispensables à leur performance.

D'autres auteurs trouvent que le système du CDG a été largement utilisé comme cadre de convergence des décisions et actions entreprises par les employés et les objectifs de l'organisation (Chenhall et Eukes, 2007; Davila et Foster, 2007; Sandino, 2007). Dans cette optique, le CDG apparaît ainsi comme étant l'intermédiaire entre le stratégique et l'opérationnel. Il assure ainsi la cohérence des décisions et actions avec les objectifs stratégiques via le déploiement rigoureux et systématique de ceux-ci au niveau opérationnel pour leur exécution. Ces auteurs découvrent via leurs recherches que le système du CDG aide substantiellement les organisations dans ce cadre.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

D'autres recherches ont découvert qu'il existe une forte relation entre le système du CDG et la qualité de la stratégie organisationnelle. L'étude sous cet angle a été réalisée la première fois en 1990 par Dent (1990). Elle a été renouvelée en 1991 et 1992 par Daniel et Reitsperger (1991 ; 1992). Les trois (3) auteurs trouvent que le CDG est fondamentalement mobilisé à des fins d'élaboration de la stratégie. Aidant à mieux déterminer les finalités de l'organisation ainsi que les objectifs inhérents, le système du CDG contribue, selon eux, énormément à la pertinence de la stratégie en vigueur.

Constatant l'instabilité de leur environnement, Dent (1990) et Chenhall et Eukes (2007) se sont intéressés au pilotage du changement des organisations. Ils ont trouvé que le système du CDG joue un rôle déterminant pour aider les organisations à piloter leur changement. Quant à Abernethy et Brownell (1997), ils découvrent que le CDG a un impact positif sur l'efficacité organisationnelle. Il a aussi un effet sur la culture organisationnelle selon les études réalisées par Chow et al. (1999) et Sunder (2002).

Pour ce qui est de Davila et Foster (2007), ils découvrent par leurs investigations en 2007 sur le système du CDG dans les startups que ce système a un impact positif énorme sur la performance de celles-ci.

Quant à Sandino (2007), il trouve durant la même année 2007 dans le secteur du commerce de détail qu'un bon système de CDG assure que l'organisation opère de façon efficace et efficiente.

Dans le secteur non marchand, Ho et al. (2011) découvrent de leur côté qu'un bon système de CDG a un impact positif significatif sur la performance des organisations.

Dans les municipalités, ter Bogt (2001), Kelly et Swendel (2002), Melkers et Willoughby (2005), Poister et Streib (2005) découvrent de leur part l'adéquation entre la performance du système de CDG et la performance de ces organisations. Ce résultat a été confirmé plus tard en 2008 par Ammons et Rivenbark (2008) via leur étude sur ces organisations. Et enfin, dans les collectivités locales, Azon (2012) trouve aussi la relation entre le système du CDG et la performance de ces types d'organisation.

Au vu de ces études, on peut alors dire que la performance de l'organisation, et plus particulièrement de l'entreprise, dépend fortement de ses systèmes du CDG en vigueur.

CHAPITRE I : LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Conclusion

De tout ce qui précède, on peut dire que l'entreprise est une organisation financièrement indépendante dont la fonction principale est la production des biens et/ou des services dans le but de réaliser un profit maximal d'où l'importance de la pratique de la performance.

La performance s'obtient concrètement par l'atteinte des objectifs que l'entreprise s'assigne. La fixation de ceux-ci requiert généralement toute une méthodologie car la rigueur en gestion de l'entreprise requiert d'utiliser tout un processus permettant de fixer les objectifs, d'identifier les ressources nécessaires, d'organiser et de mettre en œuvre les tâches nécessaires, de contrôler les résultats et éventuellement de faire des ajustements nécessaires et d'impliquer les acteurs de façon à maximiser le profit ou la performance souhaitée.

Ainsi, la pratique de la performance n'est pas un exercice facile. La démarche doit en effet définir les finalités de l'entreprise, qui sont ensuite traduites en termes plus précis ou objectifs, des indicateurs, des ressources et une ou des stratégies pour atteindre les objectifs avec une efficacité maximale.

Reposant sur des techniques, le CDG assure tout ce processus de gestion et aide ainsi l'entreprise à optimiser sa performance via les décisions et actions. En effet, il contribue à clarifier les finalités et à fixer des objectifs de l'entreprise à tous les membres en échauffant des plans servant au déploiement de la stratégie, met en place des systèmes de mesure pour informer et piloter la réalisation des objectifs et donc de la performance et des systèmes d'incitation afin de mieux impliquer les acteurs pour plus de performance. C'est un processus qui permet à l'entreprise de s'assurer que les employés sont bien impliqués et que les ressources nécessaires à la réalisation des objectifs sont bien obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité. Ainsi, le CDG aide l'entreprise à être performante.

Par ailleurs, les travaux portant sur la relation entre le CDG et la performance de l'organisation convergent tous vers la conclusion selon laquelle le CDG impacte positivement la performance de celle-ci. Ils s'accordent tous sur cette théorie.

Les notions de l'entreprise, de la performance et du CDG sont ainsi explicitées et la relation entre la performance de l'entreprise et le CDG est ainsi mise en avant. Par ailleurs, la notion de la performance et celle du CDG de l'entreprise ne cessent d'évoluer. Dans le chapitre suivant, il va être question de mettre en avant cette évolution.

CHAPITRE II

L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Même si l'inverse est aussi vrai, tout ce qui entoure l'entreprise a des impacts sur la vie et le développement de celle-ci. Les mutations incessantes de l'environnement de l'entreprise exigent de celle-ci une adaptation permanente tant sur le plan stratégique que sur le plan opérationnel.

Porter (1982), Alberto et Combemale (1993), Bressy et konkuyt (2000), Fernandez (2000), Dubrulle (2007), Lasary (2007), Alazard et Sépari (2010), GHEDJGHOU DJ (2013)... sont intéressés par l'étude portant sur l'entreprise et son environnement et ont mis en lumière la relation entre ces deux (2) éléments, leur interdépendance forçant la dynamique de l'entreprise tant dans sa stratégie que dans ses tactiques et opérations, et donc dans ses outils de gestion.

Lorino (2001, 2003) va jusqu'à dire même que ces derniers sont et doivent être éphémères car ils ne sont pertinents que par rapport aux objectifs de l'entreprise qui, eux, sont variables du fait de l'instabilité de son environnement.

Pour paraphraser Autissier et al. (2010, P57) à des fins d'illustration, « Par le passé, l'environnement était plutôt stable, c'est-à-dire que les années qui se suivaient se ressemblaient. Ce n'est qu'à partir des années 1960 que le monde s'est mis à accélérer. Les réglementations, avec le souci du moindre risque, se sont multipliées. La durée de vie des produits se raccourcit de jour en jour. Les prix des produits et des énergies varient en permanence et le plus souvent vers des tendances inquiétantes. Les organismes doivent vivre désormais dans le changement permanent. Il faut être réactif, souple, en un mot adaptable. Leur modèle d'organisation du passé stable, basé sur la répétition de bonnes pratiques de travail (héritage du célèbre Taylor : 1965) doit être revu et adapté en permanence. Car il ne leur permet plus de montrer de la performance en réagissant très vite aux évolutions rapides de leur environnement socio-économique. Il convient désormais d'adopter un management par approche système. »

L'environnement de l'entreprise n'est donc pas sans impacts sur tous les aspects de la vie de l'entreprise, notamment sur la définition de sa performance et in fine sur celle de son CDG. Partant de ce constat, notre objectif de recherche dans ce chapitre est de tenter de mettre en lumière la relation entre l'évolution de l'environnement de l'entreprise et celle des notions de sa performance et de son CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Comment l'évolution de l'environnement a impulsé l'élargissement de la notion de performance de l'entreprise et de sa notion de CDG ?

Suite à cette interrogation, un certain nombre de questions s'impose :

- Qu'est-ce que l'environnement de l'entreprise ?
- Comment cet environnement influence-t-il l'entreprise ?
- Comment l'entreprise a-t-elle adapté la notion de sa performance et in fine celle de son CDG suite aux mutations de son environnement ?

Pour répondre aux questions, on a dû adopter un plan construit autour de trois (3) points fondamentaux.

Dans un premier temps, l'accent va être mis sur les mutations de l'environnement de l'entreprise. Ce premier point va nous permettre de tenter de mettre en exergue l'influence de l'environnement sur les pratiques de l'entreprise.

Le deuxième point sera consacré à l'évolution de la notion de la performance de l'entreprise. Dans cette partie, on tentera d'expliquer en quoi la notion de la performance de l'entreprise a-t-elle évolué suite aux mutations de l'environnement de l'entreprise. Des travaux seront présentés pour expliquer cette évolution tant sur le plan stratégique que sur le plan opérationnel. On citera particulièrement les travaux de Scott (1977), de Cameron (1978) et de Seashore (1979).

Le dernier point nous permettra d'esquisser l'évolution de la notion du CDG de l'entreprise. Dans cette partie, on mettra en avant l'élargissement du champ du CDG et le nouveau pilotage de la performance et ses principes.

Pour mettre en exergue l'extension du champ du CDG, on tracera l'évolution des rôles du CDG et ses nouveaux dispositifs. Dans le point consacré au nouveau pilotage de la performance et ses principes, on dégagera les deux (2) acceptations du pilotage de la performance et présentera quatre (4) principes régissant la nouvelle conception du pilotage de la performance de l'entreprise.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Section 1 : Les mutations de l'environnement de l'entreprise

« *L'environnement de l'entreprise est l'ensemble des éléments externes susceptibles d'influencer son activité et son équilibre* (Alberto et Combemale, 1993, P97 ; Bressy et konkuyt, 2000, P39) ».

Alberto et Combemale (1993, P97-100) identifient deux (2) types d'environnement de l'entreprise : le microenvironnement et le macro-environnement. Le premier est celui du secteur d'activité de l'entreprise et est ainsi composé de ses concurrents, les fabricants des produits de substitution, les partenaires immédiats, les clients actuels et potentiels et les fournisseurs...

Tandis que le second est celui qui touche toutes les activités économiques d'un pays et comprend donc des variables politique, économique, sociologique, écologique, technologique et légale (PESTEL).

Les auteurs indiquent que l'environnement est source d'opportunités, de menaces et de contraintes pour l'entreprise. Bressy et konkuyt (2000, P40-41) précisent que « les contraintes sont des données qui s'imposent à l'entreprise (taux d'inflation, taux d'intérêt... perturbant par exemple la politique de financement de l'entreprise).

Les événements jalonnant l'évolution de l'environnement de l'entreprise peuvent lui être favorables (opportunités à saisir) ou défavorables (menaces à surmonter) ». Les auteurs concluent que pour sa survie et son développement, l'entreprise doit toujours être en phase avec son environnement en faisant des anticipations sur son évolution (Bressy et konkuyt, 2000, P41).

L'environnement de l'entreprise n'est plus ce qu'il était (Alazard et Sépari, 2010, P12). En effet, il se bouleverse depuis les années 80 (Fernandez, 2000, P20-25 ; GHEDJGHOUDJ, 2013, P38-40 ; Porter, 1982, Lasary, 2007, P36-41, Alazard et Sépari, 2010, P13), avec notamment l'intensification de la concurrence, la hausse des exigences des clients et la différenciation de l'offre (valeur), le changement technologique rapide, l'automatisation des opérations manufacturières, l'informatisation des opérations administratives, l'importance croissante de la fonction Marketing, l'apparition d'autres nouvelles fonctions indirectes telles que Recherche et Développement, Qualité, Service après vente...

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°09 : Evolution de principales caractéristiques de l'environnement des entreprises

Caractéristiques principales de l'environnement des entreprises	
Avant 1960	Après 1960
Contexte économique : demande homogène et régulière, offre faiblement concurrentielle, marchés locaux.	Contexte économique : demande hétérogène et irrégulière avec des exigences de qualité, offre fortement concurrentielle, marché mondial.
Contexte technologique : machines à une fonction, changement technologique lent...	Contexte technologique : machines polyvalentes touchant la production, l'information et la communication avec un changement rapide...
Mode de production : produits standard fabriqués en grande série avec une certaine rigidité, poste de travail unique et précis.	Mode de production : produits différenciés fabriqués en petite série et avec une certaine flexibilité, poste de travail polyvalent et flexible.
Structure des coûts dominée par les charges directes (matières, mains d'œuvre directes...)	Structure des coûts dominée par les charges indirectes (R&D, Marketing, Qualité, SAV...).
Exigences : réduire le coût direct via la productivité du travail, principalement productif, satisfaire l'actionnaire	Exigences : optimiser la valeur, réduire le coût global des activités et le temps, adapter en permanence l'organisation, satisfaire toutes les parties prenantes de l'entreprise (actionnaires, clients, personnel...)

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées d'Alazard et Sépari (2010) P5-14 et de Dubrulle (2007) P368

L'évolution permanente des environnements économique et technologique a engendré un nouveau contexte stratégique : des objectifs diversifiés et contradictoires, un fort degré de concurrence et un raccourcissement du temps de réaction (Alazard et Sépari, 2010, P14).

Caractérisant l'instabilité de l'environnement, la complexité (interdépendances, interrelations entre les variables), la turbulence (rapidité, fréquence et dispersion des évolutions) et l'incertitude (difficulté à prévoir les évolutions futures) du contexte de gestion accroissent, selon ces derniers, les besoins en informations et la nécessité d'adaptation des systèmes d'information et de toute l'organisation dont le CDG. Ces turbulences accentuent ainsi beaucoup plus la nécessité de revoir le paradigme de la gestion de l'entreprise, notamment la notion de la performance et celle du CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Section 2 : L'évolution de la performance de l'entreprise

Cette section va nous permettre de présenter brièvement l'évolution de la conception de la performance de l'entreprise et le contenu de celle-ci suite aux mutations environnementales. Il s'agit ainsi dans un premier temps de mettre en avant quelques travaux en matière de performance. Et dans un second temps, on renforcera la mise en lumière du passage de la performance unidimensionnelle à la performance multidimensionnelle.

2.1 L'évolution de la conception de la performance

La littérature indique différentes conceptions de la notion de la performance. Quinn et Rohrbaugh (1983) précisent en effet que la performance est un construit et non un concept car il n'y a pas de composantes universelles ou unanimes pour déterminer son contenu. Il s'agit donc d'une notion complexe dont la pertinence des paramètres a fait couler beaucoup d'encre. Par souci de synthèse, nous nous limitons aux travaux synthétiques, notamment ceux de Scott, de Seashore et de Cameron, cités par Olivier de La Villarmois (2001, P2-3).

Scott (1977) suggère de réduire la multiplicité des indicateurs à trois (3) grands modèles: le modèle rationnel, le modèle naturel et le modèle systémique. L'approche rationnelle tendrait à mettre l'accent sur le nombre d'unités produites pour une période donnée (productivité) et pour le nombre d'unités de facteur de production (efficience).

Le modèle naturel ne considère pas seulement la fonction de production mais aussi les activités de soutien, ce qui justifie l'intérêt porté à la cohésion et au moral des employés. Il convient de remarquer l'opposition entre l'approche mécaniste du modèle rationnel et l'approche organique du modèle naturel. Enfin, les éléments mis en avant dans le modèle systémique sont l'acquisition des ressources et l'adaptabilité.

Seashore (1979) distingue aussi trois (3) modèles. Son modèle des objectifs est très similaire au modèle rationnel de Scott mais il a utilisé le modèle naturel pour englober les modèles naturel et systémique décrit par Scott.

Son troisième modèle est le modèle appelé processus de décision. Selon ce modèle, l'organisation efficace est celle qui a un processus permettant de recueillir, stocker, retrouver, allouer, manipuler et détruire l'information de manière optimale.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Cameron (1978) a identifié quatre (4) approches qui sont les objectifs, les ressources, le processus interne et la satisfaction des acteurs. Le modèle des objectifs est très proche du modèle rationnel ou du modèle des objectifs décrits par Scott et Seashore.

Le modèle des ressources est très similaire au modèle systémique de Scott, alors que le modèle du processus interne est à mettre en parallèle avec le modèle du processus de décision de Seashore.

Enfin, le dernier modèle de satisfaction des acteurs peut être considéré comme un constituant du modèle naturel évoqué par Scott et Seashore. Dans le cadre de cette approche, l'organisation est considérée comme un ensemble de coalitions dynamiques ayant un réseau complexe de transactions développé par ses composants. L'organisation efficace doit satisfaire de manière suffisante chacun des éléments de manière à ce que les transactions puissent se poursuivre.

Grâce à ces travaux, on peut distinguer un certain nombre de dimensions de la performance. La dimension socio-économique correspondant au modèle des objectifs de Seashore et Cameron et à celui rationnel ou naturel de Scott où la performance globale de l'entreprise est déterminée par sa capacité à optimiser l'acquisition et l'utilisation de ses ressources, y compris les ressources humaines.

La dimension pérennité correspondant au modèle systémique de Scott ou à celui des ressources de Cameron où la performance globale de l'entreprise se définit par sa compétitivité et sa capacité à survivre via une adaptation permanente à son environnement.

La dimension managériale ou technique correspondant au modèle du processus interne de décision de Seashore et Cameron où la performance de l'entreprise repose sur son aptitude à maîtriser tout son processus de décision.

Et enfin la dimension politique ou gouvernementale correspondant au modèle de satisfaction des acteurs où la performance de l'entreprise se traduit par sa capacité à satisfaire ses parties prenantes. Fernandez (2000, P41-42) en identifie cinq (voir annexe n°06).

Ces dimensions se trouvent intégrées dans le modèle de Quinn et Rohrbaugh (1983) et celui de Morin et al. (1994). Les auteurs insistent sur l'aspect social.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Quinn et Rohrbaugh (1983) identifient ainsi la dimension Relations humaines en plus de la dimension économique appelée objectifs rationnels, la dimension managériale appelée Processus interne et la dimension pérennité qu'ils appellent Système ouvert.

Quant à Morin et al. (1994), ils intitulent la dimension sociale Valeur des ressources humaines et la dimension économique Efficience économique. La dimension Pérennité appelée Pérennité de l'Organisation et la dimension politique Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes.

Il est important de souligner que Quinn et Rohrbaugh et Morin et al. ont aussi donné des indicateurs spécifiques à chaque dimension. Les modèles seront présentés en annexes (voir annexes n°7 et 8).

Force est de constater que les modèles de performance de Cameron, Quinn et Rohrbaugh et Morin et al. sont quadridimensionnels contrairement à ceux de Scott et de Seashore qui sont tridimensionnels.

Les modèles quadridimensionnels n'ont manifestement pas de contenu identique. Seashore n'a pas trop valorisé la dimension sociale contrairement à Morin et al. et Quinn et Rohrbaugh. Quant à ces derniers, ils ont mis l'accent sur la dimension managériale pour mettre en valeur la maîtrise du processus interne au détriment de la dimension politique. Tandis que Morin et al. ont fait le cas inverse.

Un dernier constat est que le premier modèle de la performance a été basé sur l'aspect économique et celui de la pérennité, notamment par Scott. Ce modèle a été enrichi par Seashore en y intégrant la dimension managériale axée sur la maîtrise du processus de décision. Le modèle de Seashore peut être complété par celui de Cameron en intégrant dans la performance l'aspect politique fondé sur la satisfaction des acteurs. Ce modèle a été enrichi du développement de l'aspect social par Quinn et Rohrbaugh et ensuite par Morin et al. qui y ont également développé l'aspect politique.

Ainsi, la performance est riche en conceptions qui ont évolué progressivement. Pour enrichir les explications relatives à l'évolution de la notion de la performance, on va faire recours à l'approche fonctionnelle.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2 Du caractère unidimensionnel au caractère multidimensionnel de la performance

La transformation de l'environnement de l'entreprise avec l'émergence de nouvelles fonctions élargit la notion de la performance. Focalisée à l'époque de Taylor sur la minimisation du coût de production, la performance s'est étendue à la fonction commerciale dans les années 60 pour faire face au manque de débouchés, à la fonction Ressources humaines dans les années 70 pour optimiser la qualité des choix stratégiques et les résultats des activités et à la fonction Finance en 1980 pour faire face et exploiter les modifications des marchés financiers (Alazard et Sépari, 2010, P6-7).

Le développement de l'informatique en 1980, la mondialisation et l'accroissement des préoccupations de développement durable pour les entreprises poussent celles-ci à rechercher la performance aussi bien dans les fonctions que dans la stratégie elle-même et l'organisation qui sont devenues désormais des leviers concurrentiels (Alazard et Sépari, 2010).

Bourguignon (1995), Lebas (1995, P26), Doriath et Goujet (2005, P166) et Guerra (2007, P86) définissent la performance, en matière de gestion, comme la réalisation des objectifs organisationnels. On parle de la performance multidimensionnelle (stratégie, organisation, fonctions, etc.) et les pratiques s'étendent même à la comparaison de meilleures pratiques (Benchmarking).

La performance devient l'aptitude d'une organisation à maîtriser le processus de construction de ses résultats escomptés (Lebas : 1995), et ce pour le moyen et le long terme (Bourguignon, 1995). Ils précisent que le processus se base sur un modèle de causalité (détermination d'un domaine d'action et d'une stratégie, celle de objectifs et leurs variables d'action avec leurs indicateurs variés, les responsables et la durée, celle des facteurs clés de succès...) devant former un ensemble cohérent et facilitant la prise de décision. Lebas rajoute que la performance est subjective : tentative de rapprocher une réalité d'un souhait. Bourguignon met en valeur le caractère dynamique de la performance : capacité à renouveler le résultat favorable sur une période assez longue.

Force est de constater que la performance de l'entreprise couvre de plus en plus l'ensemble du processus de gestion (stratégie, organisation, coûts, délais, qualité...) et est donc recherchée avant et après l'action, voire pendant l'action pour assurer un pilotage en temps réel dans le but de pouvoir l'améliorer continuellement.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

On parle aujourd'hui de la performance globale portant sur tous les paramètres jugés pertinents pour être évalués, des paramètres aussi internes qu'externes, quantitatifs que qualitatifs, techniques qu'humains, physiques, financiers... (Alazard et Separi, 2010), des paramètres aussi complémentaires que contradictoires de la gestion : coût, qualité, temps, réactivité, flexibilité... (Bourguignon, 1995). La notion de la performance ne fait que s'enrichir avec l'impératif de satisfaire les besoins spécifiques des clients de plus en plus versatiles entraînant ainsi l'émergence de la notion de la qualité, notamment contrôle qualité (contrôle a posteriori de la conformité de la production), assurance qualité (contrôle a priori des éléments indispensables à la production: Crosby, 1999, Juran, 2000) et management de la qualité (qualité totale des fonctions : Ishikawa, 1984), et de nouvelles activités (logistiques, services après-vente...). Déterminantes sur le plan concurrentiel, ces nouvelles activités sont mises en valeur par M. Porter (1999) à travers le concept de la chaîne de valeur.

Schéma n°05 : La chaîne de valeur



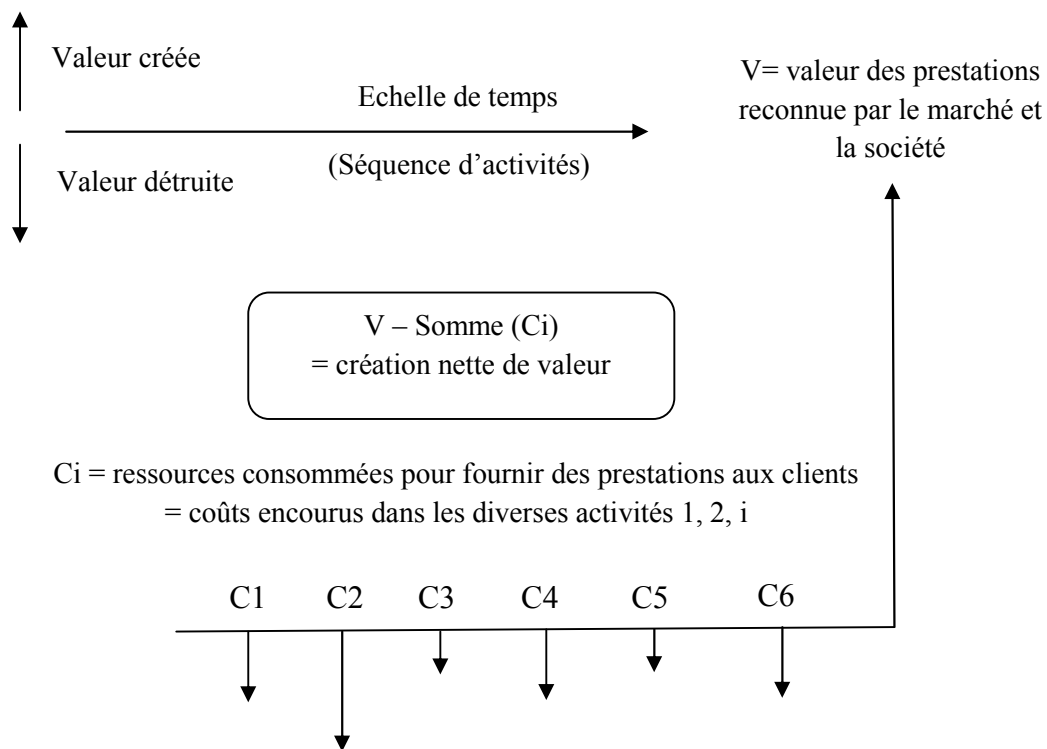
Source : Porter (1999) P24

Ainsi, Porter parle des activités au lieu de fonctions pour bien évaluer leurs contributions effectives et distingue les activités principales de celles qui sont secondaires. Selon l'auteur, la performance dépend principalement des activités prioritaires et fait place à la notion de valeur. La valeur devient même la raison d'exister de l'entreprise et le critère d'évaluation de sa performance globale et obtenue principalement grâce au savoir de l'entreprise (Zéghal et Khilil, 2001). Alazard et Separi (2010, P18) définissent la valeur de l'entreprise comme la somme de valeur de ses produits et de celle de ses activités et rajoutent que «la valeur d'un produit n'est pas seulement la différence entre un prix de vente et un coût de revient mais l'appréciation subjective et fluctuante, par la demande, de l'utilité apportée par les fonctions d'un produit.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon ces derniers, la valeur d'un produit ne s'obtient pas seulement par l'activité de transformation de matières premières en biens et ne se limite pas à la notion de valeur ajoutée ; elle découle aussi de l'apport de toutes les activités principales et de soutien de l'organisation. » Lorino (2001, P19-20) définit la valeur comme étant une réponse aux besoins d'un client ou d'un groupe social : « *la valeur d'une prestation offerte par l'entreprise est le montant de revenu que les clients ou les groupes sociaux ciblés sont prêts à sacrifier pour bénéficier de cette prestation.* » Pour lui, « *La performance est, dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (a contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le ratio valeur/coût).* »

Schéma n°06 : Les coûts et la valeur



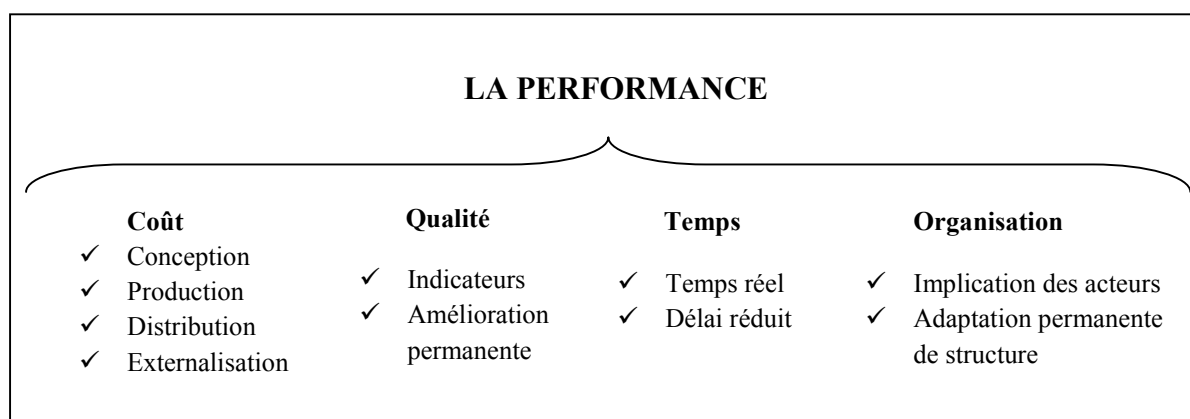
Source : Lorino (2001) P19

Manifestement, la création nette de valeur est, pour Lorino, la différence entre la valeur fournie (produit utile avec ses caractéristiques) et les ressources détruites (matériaux, temps des salariés, capitaux, etc. : coûts) pour répondre aux besoins des clients potentiels et à ceux de la société.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

La performance correspond à l'amélioration de la création nette de la valeur. Pour Alazard et Sépari (2010 P19), l'approche de la performance par la valeur revient à gérer toutes les activités de l'entreprise et à remettre en cause éventuellement, du fait de l'instabilité de son environnement, son organisation (structure, système d'information, système de décision, système d'animation).

Schéma n°07 : Les quatre (4) principales variables de la performance aujourd'hui



Source : Nous-mêmes, inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P27

La performance couvre dorénavant le couple valeur-coût et la gestion du changement organisationnel. Force est de constater que la performance est une notion dynamique et multidimensionnelle dans la mesure où elle couvre désormais plusieurs aspects. Le nombre de ces derniers dépend logiquement de la philosophie et des priorités présentes de l'entreprise. C'est à l'entreprise de définir ainsi sa performance selon ses propres contraintes, opportunités et menaces. Selon nous, la maîtrise de différentes dimensions repose sur la dimension managériale et technique :

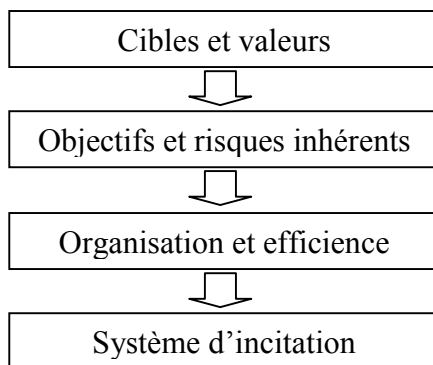
- La maîtrise de la définition des cibles et de leurs valeurs : le client n'est plus le seul à satisfaire même s'il constitue avec les actionnaires ceux qui doivent être satisfaits en priorité. Aujourd'hui, on parle d'autres parties prenantes telles que les prêteurs, les fournisseurs, les dirigeants, les salariés, l'Etat, les organisations non gouvernementales, la société civile, les éventuels actionnaires... dont la satisfaction doit aussi être prise en compte. La multitude des parties prenantes implique la définition claire de valeur pour chaque acteur et requiert une combinaison adéquate et harmonieuse de toutes les valeurs qui doit être la base de tous les autres ingrédients de la gestion.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

La performance de l'entreprise s'apprécie ainsi à l'aune de son aptitude à cibler ses parties prenantes et à définir pertinemment de la valeur pour celles-ci ;

- La maîtrise de la fixation des objectifs stratégiques : l'entreprise doit être capable de fixer des objectifs et des variables d'action qui soient à même de mieux satisfaire les valeurs définies pour les parties prenantes ;
- La maîtrise de risques inhérents : la réalisation des objectifs stratégiques est truffée de risques qui sont des événements ou imprévus perturbant ou empêchant cette réalisation. Dans cette optique, la performance de l'entreprise est sa capacité à identifier les risques inhérents aux objectifs stratégiques qu'elle s'est fixés et à définir les dispositifs adéquats à mettre en œuvre pour les neutraliser ;
- La maîtrise de la pertinence organisationnelle et économique : la pertinence organisationnelle doit reposer sur les dispositifs contre les risques identifiés et permettre d'atteindre les objectifs stratégiques en vigueur avec plus d'efficacité. Dans cet angle, La performance de l'entreprise est son aptitude à veiller, du fait de l'instabilité de son environnement, sur la pertinence de son organisation par une adaptation permanente. Il est important de préciser que l'organisation comprend la définition de la chaîne de valeurs, des activités ou des fonctions, des rôles et pouvoirs, des processus, des supports d'information (plans, tableaux de bord, comptabilités, rapports...) etc. ;
- La maîtrise de la qualité du système d'incitation : il s'agit ici du système d'incitation pour la gestion car l'objectif est d'aligner les objectifs personnels des individus et les objectifs stratégiques de l'entreprise. La performance de l'entreprise est donc son aptitude à définir et mettre en œuvre un système qui garantisse l'implication des dirigeants et des employés dans la réalisation des objectifs stratégiques en vigueur de l'entreprise.

Schéma n°08 : Les principaux aspects de la performance et leur chaîne causale



Source : Nous-mêmes, inspirés des théories susmentionnées

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Bien qu'il ne soit pas exhaustif, notre modèle comporte des dimensions qui nous paraissent importantes de la performance et peut être renforcé en fonction des priorités présentes de l'entreprise. L'enrichissement du contenu de la performance n'est pas sans conséquence sur les rôles du CDG.

Section 3 : L'évolution du CDG de l'entreprise

Cette partie est consacrée à la présentation de l'évolution de la notion du CDG. Nous avons trouvé plus pertinent de le faire en nous basant sur deux (2) variables fondamentales : l'extension du champ du CDG et les implications techniques induites. Dans un premier temps, nous nous attachons à exposer l'évolution progressive du champ du CDG. Dans un second temps, nous nous efforcerons de mettre en avant le nouveau sens du pilotage de la performance des entreprises et ses principes dus à cette évolution.

3.1 L'évolution du champ du CDG dans les entreprises

Le champ du CDG s'est étendu suite à l'enrichissement des rôles et les dispositifs de celui-ci. Nous allons ainsi tenter de mettre en avant l'évolution progressive de ces rôles en identifiant leurs étapes avant de présenter les systèmes du CDG.

3.1.1 L'évolution des rôles du CDG

3.1.1.1 De la fin du 19^{ème} siècle aux années 30

Il semble important de définir d'abord le mot contrôle. Hélène Löning et al. (2008, P2) précisent que « *Dans le contexte culturel français, le mot contrôle a toujours des accents peu sympathiques de "vérification (respect de la norme)-sanction-gendarme", et tend à s'éloigner du sens historique du terme qui, dans son contexte nord-américain d'origine, signifie pilotage, maîtrise de la gestion par les opérationnels.* » Selon Alazard et Sépari (2010, P8), le contrôle fut au début du 20^{ème} siècle un élément isolé dans le processus de gestion et s'apparentait au contrôle de régularité c'est-à-dire à la vérification du respect des normes en vigueur dans les entreprises.

Schéma n°09 : Le contrôle isolé dans le processus de gestion



Source : Alazard et Sépari (2010) P8

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon les auteurs, le CDG se concentrait à la phase finale du processus de gestion, particulièrement sur l'activité de production (comptabilité industrielle). En effet, l'industrialisation grandissante à la fin du 19^{ème} siècle et au début du 20^{ème} siècle avait entraîné l'accroissement de la taille des unités de production et leur diversification et focalisé le contrôle sur l'activité de production.

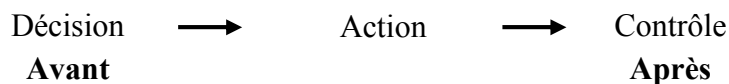
Les auteurs précisent que le CDG s'apparentait au contrôle de productivité avec Taylor (1905), au contrôle des charges de structure avec Gantt (1915), au contrôle à partir des structures par division avec General Motors (1923)... Il était considéré comme le contrôle de l'utilisation des ressources, notamment celles de transformation des matières premières. C'est pourquoi, cette conception a servi de base pour sa première définition par Anthony en 1965.

3.1.1.2 Des années 30 aux années 60

Les missions du CDG ont évolué suite au développement des produits et des services favorisé par la nouvelle conjoncture en croissance¹. Il s'agissait d'aider les dirigeants à prendre des décisions (Fisher, 1992 ; Simons, 1995 ; Bouquin, 2004) et à trouver de nouvelles pistes destinées à renforcer le contrôle des acteurs au sein de la structure (Alazard et Sépari, 2010). La comptabilité industrielle évolue en comptabilité analytique d'exploitation.

Ainsi, le CDG taylorien repose sur la stabilité dans le temps, l'information parfaite des dirigeants, la recherche d'une minimisation des coûts et l'importance du coût de production dans le coût total (Alazard et Sépari, 2010, P6).

Schéma n°10 : Le contrôle élargi dans le processus de gestion



Source : Alazard et Sépari (2010) P8

L'objectif du CDG fut d'aider les dirigeants dans la prise de décision pour optimiser la fonction de production, de mesurer et de contrôler la productivité industrielle, notamment la productivité des charges directes de la production, plus spécifiquement celle de la main d'œuvre directe (Lorino, 1991 ; Alazard et Sépari, 2010, P5-6).

¹ Les trente glorieuses : période de prospérité exceptionnelle pour les pays industrialisés occidentaux et qui commence dès la fin de la seconde guerre mondiale et s'achève avec le premier choc pétrolier en 1973.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.1.1.3 Des années 60 aux années 80

Les mutations de l'environnement des entreprises se traduisent par l'émergence de nouvelles fonctions qui ont influencé le champ du CDG. À partir des années 60, la fonction commerciale apparut comme une deuxième fonction primordiale pour les entreprises (Alazard et Sépari, 2010, P5). La demande fut absorbée et le marché saturé et exigeant. Il en résultait une obligation de diversification des produits et des marchés et de raccourcissement du cycle de vie des produits. Le CDG se focalisait sur les outils de suivi et de contrôle tant pour la démarche mercatique que pour la production.

Anthony (1965, P17) emploie en 1965 pour la première fois le terme du CDG et le définit comme étant le processus qui rassure les dirigeants quant à l'allocation optimale des ressources nécessaires et l'efficacité et l'efficience des celles-ci dans le cadre de la réalisation des objectifs fixés. Le CDG se limitait ainsi au contrôle de régularité (objectifs VS résultats) et s'effectuait via l'analyse des écarts.

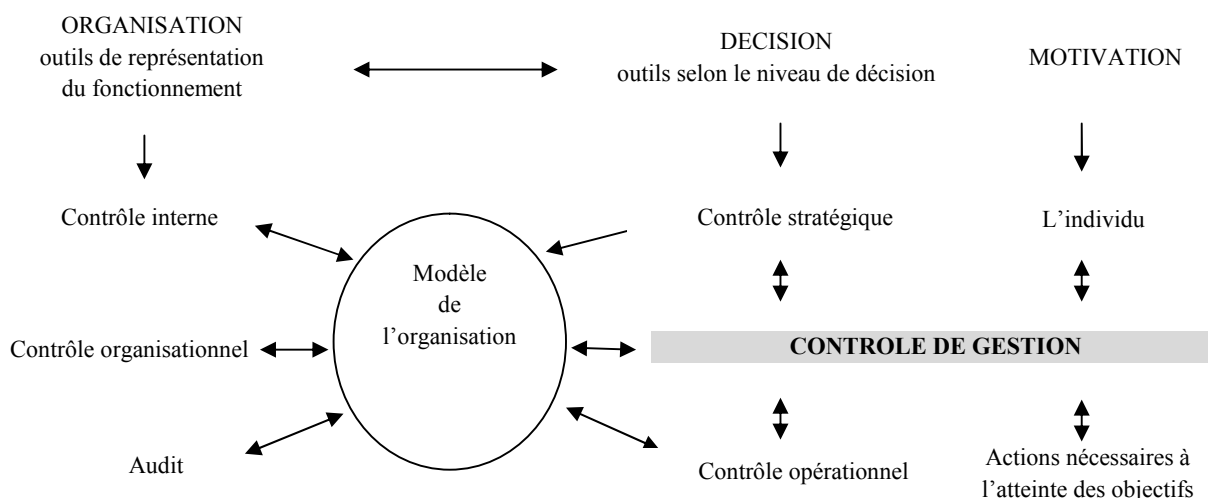
Mais ce contrôle de régularité s'étendait suite à l'émergence de la fonction Ressources humaines dans les années 70 (Alazard et Sépari, 2010, P6). Cette dernière mettait en évidence l'importance de la gestion des acteurs et en faisait un facteur déterminant qui ait des corrélations avec les choix stratégiques et les résultats des activités. Depuis cette période, il n'est plus possible de négliger la dimension humaine au sein des organisations.

Interpelé par ce nouvel impératif de l'environnement des entreprises, Anthony (1988, P10, 1993) redéfinit en 1988 le CDG comme « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente.* » L'extension du système de contrôle au contrôle comportemental s'est produite bien avant l'intervention d'Anthony. En 1979, Ouchi (1979) définit en effet le système de contrôle comme un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Par contre, la mise en valeur de cet aspect du contrôle se poursuit même après l'auteur. En 2003, Langevin P. et Naro G. (2003) parle en effet du contrôle par socialisation pour aligner les intérêts des individus avec ceux de l'organisation.

Ainsi, le CDG assure désormais le rôle de mise en relation entre la stratégie et les opérations et celui de réconciliation des intérêts afin de s'assurer de la cohérence des décisions et actions des membres de l'organisation avec les objectifs stratégiques de celle-ci.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°11 : Le positionnement et les missions principales du CDG



Source : Nous-mêmes, inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P11

Le CDG aide la Gestion de Ressources humaines (GRH) à aligner les intérêts personnels des individus avec les objectifs stratégiques de l'entreprise pour qu'ils optimisent la performance de celle-ci. D'autre part, le CDG doit assurer la relation entre la stratégie et les opérations.

Des auteurs dont Otley (1999) ont remis en question ce rôle de charnière qu'Anthony assigne au CDG entraînant ainsi des frontières artificielles entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Ils trouvent la définition réductrice cantonnant le CDG dans une simple fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie par la définition du modèle de performance.

Cependant, d'autres auteurs dont Bouquin (1997), Löning et Pesqueux (1998) ont loué cette redéfinition car elle met en avant, notamment, la nécessaire relation entre la stratégie et le CDG et l'étendue du rôle de celui-ci au-delà de la simple comparaison des résultats avec les objectifs. Dans le même sillage, Burlaud et Simon (1997) définissent le CDG comme « *un système de régulation des comportements de l'homme dans le cadre de son organisation, favorisant ainsi la coordination et l'animation.* »

Force est de constater que le déploiement de la stratégie et la motivation des acteurs de l'entreprise relèvent désormais de rôles du CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Voulant renforcer la définition, Bouquin (1997, P58) rajoute d'autres rôles au CDG : que celui-ci permette aux managers de corriger la stratégie si nécessaire en fonction des faits constatés dans l'organisation, qu'il oriente les comportements des acteurs décideurs et modélise les relations entre les objectifs et les ressources nécessaires à leur atteinte. Ainsi, la surveillance de la pertinence stratégique fait aussi l'objet d'un nouveau rôle du CDG.

Mais le champ du CDG continuait à s'élargir suite à l'émergence dans les années 80 de la fonction Finance du fait de profondes modifications des marchés financiers, une nouvelle fonction devenue prédominante pour assurer la performance des entreprises (Alazard et Sépari, 2010, P7). Le CDG s'étend à la rentabilité des placements ou investissements (actions, obligations...) effectués souvent par l'entreprise au marché financier.

Ainsi, le CDG couvre désormais quelques fonctions au sein de l'entreprise. Mais la métamorphose grandissante de l'environnement de l'entreprise, notamment l'intensité concurrentielle, conduit inéluctablement au renforcement de ses rôles.

3.1.1.4 Des années 80 à nos jours

Les perturbations de l'environnement des entreprises sont devenues si intenses que dans les années 90, les entreprises ont dû les prendre au sérieux et adopter, pour y faire face, l'approche systémique. Cette dernière consiste à considérer l'entreprise comme un système ouvert à son environnement et à mettre en exergue et prendre en compte les influences réciproques, multiples et permanentes de toutes les dimensions de la gestion tant internes qu'externes (Alazard et Sépari, 2010, P7).

Aujourd'hui, la vision contemporaine exige ainsi l'intégration de toutes les variables de la gestion aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise (Savall, 1975 et 1979, Savall et Zardet, 1995) soutenue par l'émergence de l'informatique. L'entreprise est mise sous tension en permanence par l'instabilité incessante de son environnement. Ce qui amène le CDG à couvrir tout le processus de gestion.

Schéma n°12 : Le contrôle du processus de gestion



Source : Alazard et Sépari (2010) P8

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon Alazard et Sépari (2010, P8), il y a au niveau de chaque étape, des questions et des tâches précises :

- « *Finalisation : quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment employer au mieux ces ressources ? Comment évaluer les résultats ?*
- *Pilotage : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?*
- *Évaluation : quelles mesures des résultats ? Quelle efficience ? Quelle efficacité ? ».*

Ainsi, le CDG couvre désormais toute la gestion de l'entreprise tant au niveau interne qu'externe. Il est aussi proactif (avant l'action), actif (pendant l'action) que réactif (après l'action) et ce grâce aux applications (logiciels, progiciels), notamment le ERP.

Pour approfondir la compréhension de l'histoire du CDG, il serait intéressant de noter en parallèle l'apport de BAUDRY et al. (2010, P2-3). Selon ces derniers, la mise en place et le développement du CDG se sont opérés au fil de trois (3) âges : De la fin du 19^{ème} siècle aux années 50 qui a permis l'apparition d'un certain nombre de techniques en CDG, les années 60 où est institué le CDG et les années 80 où est apparue l'informatisation du système de CDG.

Ils précisent que durant le premier âge, s'est opérée la mise en œuvre d'un certain nombre des techniques, confirmées par des auteurs. En effet, les entreprises commencent dès la fin du 19^{ème} siècle à imaginer des techniques de calcul de coûts (Nikitin, 1992) sous la pression de la concurrence qui nécessite de calculer les coûts au plus juste. Selon l'auteur, les démarches se formalisent dans les années 20.

À partir des années 30, un lieutenant-colonel du nom de Rimailho élabore la méthode des sections homogènes considérée en 1947 par le plan comptable comme une référence en matière de coûts complets (Lemarchand, 1998). Sous la pression du taylorisme, les entreprises développent des techniques de pilotage fondées sur les écarts (Moutet, 1992). Les coûts standards se mettent en place progressivement (Zimnovitch, 1997). La méthode de coûts variables (direct costing) fut également née ainsi que le pilotage par la budgétisation et le contrôle bien que la budgétisation fût répandue dans les années 50 où sont aussi nés les tableaux de bord (Pezet, 2009). Ces derniers, appelés aussi statistiques, intégraient, en plus de données budgétaires, des données opérationnelles quantitatives.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Malgré toutes ces techniques, on ne parlait toujours pas du CDG ni de sa fonction. Il fallait attendre les années 60 où un ensemble cohérent de techniques s'est enfin imposé pour qu'émergent dans les entreprises le CDG et sa fonction et qu'il soit enseigné de manière structurée par des praticiens d'entreprises relatant leur expérience mais principalement par des intellectuels universitaires spécialistes du sujet (BAUDRY et al, 2010).

La troisième étape du développement du CDG fut les années 80 grâce à l'informatique qui a permis l'informatisation des entreprises par de gros systèmes d'abord, puis par des PC et d'Excel et enfin par des ERP (BAUDRY et al., 2010). Selon Pierre Raguideau, cité par BAUDRY et al. (2010), « *cette informatisation contribue à modifier substantiellement l'image du contrôleur. Cette évolution technologique libère le contrôleur d'un certain nombre de ses tâches et fait ainsi évoluer la fonction. Le CDG bascule de la fonction de vérification à la fonction de pilotage* ».

Il semble important de rajouter que depuis les années 80 à nos jours, on assiste à un perfectionnement des pratiques du CDG : les tableaux de bord équilibrés (Kaplan et Norton, 1992), le budget par activités, la comptabilité par activités (Johnson et Kaplan, 1987)... la comptabilité analytique d'exploitation basée sur les sections ou centres homogènes évolue ainsi en comptabilité basée sur les activités.

Ce perfectionnement des pratiques du CDG amène celui-ci à changer radicalement de logique de pilotage de la performance désormais multidimensionnelle (couple valeur-coût) et à raisonner en termes de processus et d'activités (Dubrulle, 2007, P368 ; Lorino, 2001, 2003). La performance intègre désormais la notion de la valeur, mise en valeur par Lorino (2001, P19-20) et Alazard et Sépari (2010, P18), voir la section précédente sur la performance. Dans la même logique, Porter (1982) met l'accent sur la création de valeur et la nécessité d'identifier les activités créatrices de valeur.

Cette nouvelle approche du CDG va être développée ultérieurement dans la section intitulée "le nouveau pilotage et les principes induits" et dans le troisième chapitre consacré à l'évolution des pratiques du CDG.

Le rapprochement des travaux de BAUDRY et al. et de ceux d'Alazard et Sépari permettraient de mieux comprendre le développement du CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°10 : Les principales étapes de l'évolution des rôles du CDG

Période	Rôles du CDG	Pratiques du CDG
Fin du 19 ^e Siècle -30	Contrôle de régularité des charges et des quantités de production	Comptabilité industrielle (calcul du coût de production).
Années 30-60	Contrôle de production + aide à la prise de décision liée à la production	Méthode des sections homogènes, Méthodes des coûts standards et calcul des écarts, Méthodes des coûts variables, Budgétisation et tableaux de bord classiques.
Années 60-80	Contrôle de régularité Production + Marketing + GRH + Finances + prise de décision	Institutionnalisation du CDG et mise en place d'un ensemble cohérent des pratiques (plans, budgets, comptabilité analytique d'exploitation, reporting...) pour maîtriser des fonctions et aider à la prise de décision.
Des années 80 à nos jours	Contrôle quantitatif et qualitatif de toutes variables de gestion tant internes qu'externes à l'entreprise	Informatisation et perfectionnement progressivement des pratiques du CDG (tableaux de bord équilibrés, budget par activités, comptabilités des activités...) pour un pilotage en temps réel et une amélioration continue dynamique.

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Baudry et al. (2010) et d'Alazard et Sépari (2010)

Le rapprochement des travaux de ces auteurs nous a permis donc de retenir quatre (4) étapes décisives pour le développement du CDG : de la fin du 19^e siècle aux années où se sont produites la formalisation des coûts et la comptabilité industrielle focalisée sur les coûts de transformation des matières premières ; des années 30 aux années 60 où sont apparues des techniques basiques du CDG telles que les méthodes des sections homogènes, des coûts standards et des coûts variables, le développement de la budgétisation et les tableaux de bord classiques pour aider à la prise de décision afin de contrôler les coûts de production ; des années 60 aux années 80 où le CDG est officiellement né avec tout un arsenal cohérent des pratiques (des plans aux reportings) pour aider à la planification et contrôler le cout complet des produits ; et des années 80 à nos jours où les pratiques du CDG ne cessent de se perfectionner pour un pilotage en temps réel et une amélioration continue au jour le jour de la performance de l'entreprise. Spang (2002) parle du CDG proactif, un nouveau CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que le CDG est un processus visant non seulement à assurer la cohérence des ressources et des opérations avec les objectifs stratégiques de l'organisation et à inciter les responsables opérationnels à atteindre ces objectifs avec plus d'efficacité et d'efficience mais aussi à veiller sur la pertinence de la stratégie en vigueur.

Par ailleurs, l'enrichissement des rôles du CDG par l'approche comportementale pourrait aussi, en plus de l'évolution de l'environnement des entreprises, être justifié par les trois (3) raisons mises en avant plus tard en 1997 par Merchant (1997) :

- Le manque de direction : ne sachant pas exactement les attentes de leur organisation, certaines personnes réaliseraient de faibles performances ;
- Les problèmes de motivation : les acteurs de l'organisation ont aussi leurs propres objectifs qui sont généralement divergents avec ceux de l'organisation ;
- Les limites personnelles : provoquées souvent par le manque ou l'absence de compétence, L'individu ne remplit pas correctement sa fonction.

Ces raisons accroissent le besoin des organisations d'avoir un dispositif bien étoffé de CDG. Merchant et Ver der Stede (2007) définissent ainsi le CDG comme l'ensemble des actions et des systèmes de gestion permettant aux managers de s'assurer de la conformité des comportements et des décisions de leurs employés avec les objectifs stratégiques de l'organisation. Ils désignent cet ensemble les systèmes de CDG.

3.1.2 Les nouveaux dispositifs du CDG

Il s'agit des systèmes de la planification, d'information et d'incitation.

3.1.2.1 Le système de planification (les finalités du CDG)

Les finalités désignent les grandes orientations destinées à cadrer les actions de l'organisation (voir le point 2.2.1 dans le chapitre 1). Traductrices des choix stratégiques d'une organisation, les finalités du CDG sont l'ensemble de dispositions prises par le niveau supérieur afin de mieux expliquer aux acteurs leurs missions de manière à aider l'organisation à atteindre efficacement ses objectifs. Les finalités proviennent du système de planification. Elles doivent être clairement définies et véhiculées par le CDG aux responsables opérationnels pour qu'il n'y ait pas de problème de manque de direction (Merchant et Van der Stède, 2007, P8).

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

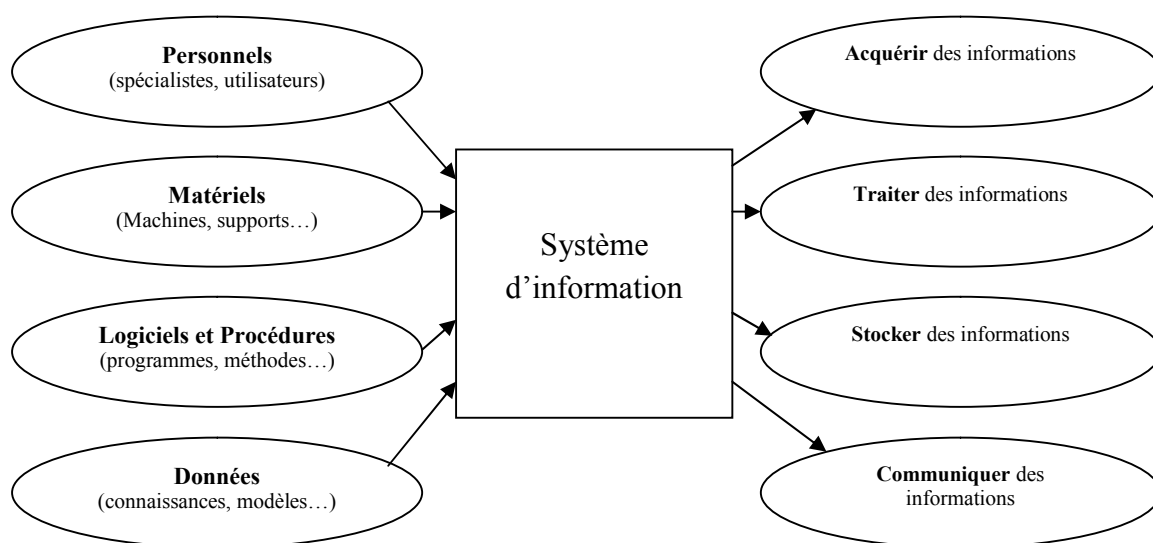
À ce niveau, le CDG a pour vocation de définir, ou au moins d'éclaircir les attentes de l'organisation sur la base desquelles les acteurs seront évalués. Il doit donc bien véhiculer les finalités aux acteurs concernés. Pour y arriver, le contrôle de gestion utilise généralement des plans (plan stratégique et plan opérationnel, budgets).

3.1.2.2 Les systèmes d'information de gestion

3.1.2.2.1 La nécessité du système d'information à la maîtrise de la gestion de l'entreprise

Un système d'information (SI) est un ensemble d'éléments hétérogènes (personnes, procédures, matériels, etc.) destiné à fournir, après saisie et traitement des données brutes, des informations pertinentes sur et pour les activités de gestion dans une organisation (Ermes, 1994 ; Schatt et Lewkowicz, 2007, P220 ; Reix, cité par Bressy et Konkuyt, 2000, P107).

Schéma n°13 : Système d'information



Source : Izza (2006) P12

« Est information pour un être vivant tout signal, tout message, toute perception qui produit un effet sur son comportement ou son état cognitif (Mélese, cité par Bressy et konkuyt, 2000, P105) ». Chaffer et White (2001, P16) désignent le SI par le processus de gestion de l'information, une ressource stratégique pour améliorer la performance de l'organisation. Un processus qui requiert le développement de stratégie, l'introduction de système et de contrôle en vue d'améliorer la qualité de l'information à ceux qui créent de la valeur dans l'organisation.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Curtis et Cobham (2008, P25) estiment que les informations doivent être sélectionnées et présentées de façon à faciliter la planification, la prise des décisions et le contrôle des activités aux différents niveaux de l'organisation. De ce fait, les plans stratégique et opérationnel, le budget, le tableau de bord, la comptabilité générale et la comptabilité de gestion, le reporting... constituent les systèmes d'information de gestion ou de mesure de la performance de l'entreprise. Force est de constater que le système d'information sous-tend le CDG car on ne peut rien contrôler sans information. De Rongé (2002, P1) dit que « *le système d'information est au cœur du système de contrôle de l'organisation et l'information est la matière première du CDG.* » Laudon et Laudon (2002) affirment que le système d'information est d'une importance capitale puisqu'il livre les informations nécessaires à l'analyse, à la décision, à la coordination et au contrôle dans l'organisation.

Schéma n°14 : Le processus de gestion



Source : Alazard et Sépari (2010) P8

Schéma n°15 : Boucle de Simon (1945)



Source : Bouquin & Pesqueux (1999) P98

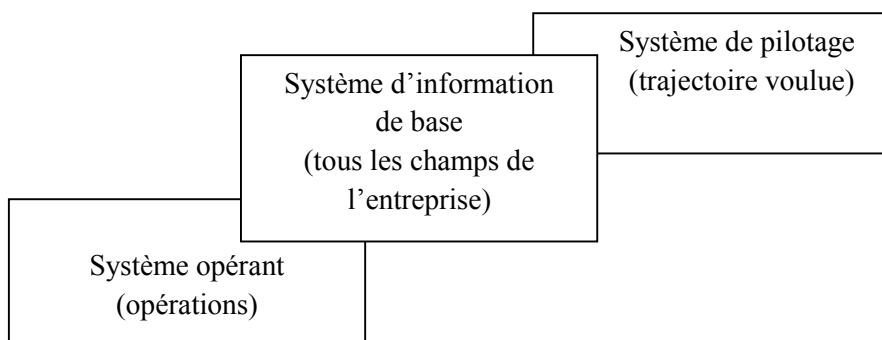
Simons (1995, P5) entend par CDG moderne « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation.* » Le contrôle diagnostique se fait via les indicateurs (informations) portant sur la performance souhaitée et le contrôle interactif s'appuie sur des fortes interactions avec les employés pour dégager des priorités stratégiques et où l'attention porte sur l'un des outils de contrôle choisi en fonction du type d'incertitude ou des points critiques pour la performance (Simons, 1995, P59). Les systèmes d'information classiques sont conçus en fonction de différents niveaux hiérarchiques : système d'information stratégique, très informel jusqu'aux années 90 (Giraud et Coll, 2009), tel que le tableau de bord stratégique, système d'information de contrôle tel que les comptabilités analytique et générale, le budget, le tableau de bord, le reporting, etc. et système d'information opérationnel segmenté par fonction pour la gestion courante des tâches. Giraud et al. (2009, P321) affirment que cette conception classique reposant sur le rôle d'interface du CDG fut faite par Gorry et Morton (1971) sur la base des travaux d'Anthony (1965) et de ceux de Simons (1960) dans le domaine de l'aide à la décision.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Adoptant l'approche systémique, très appréciée par Tessier (1995), Lemoigne (1984) identifie, en plus du système d'information, le système de pilotage destiné à définir les objectifs et à maintenir le cap et le système opérant qui réagit aux événements quotidiens et transforme les diverses ressources de l'entreprise. Le SI relie les deux (2) systèmes en mettant à la disposition de chacun les informations qui lui sont spécifiques. Puisque sans informations, on ne peut ni piloter ni contrôler quotidiennement les opérations, on peut dire que tous les trois (3) systèmes sont des systèmes d'information. Toutefois, la distinction des systèmes par Lemoigne est d'une importance capitale car les informations ont et doivent avoir un but d'une part et elle permet aux entreprises de sélectionner les informations strictement nécessaires à l'atteinte de leurs objectifs stratégiques d'autre part.

Force est de constater qu'il y a trois (3) principaux systèmes d'information : le système opérant qui a pour vocation d'alerter quant à la conformité des opérations, le système de pilotage destiné à informer sur la trajectoire suivie et le système d'information qui alimente les deux (2) systèmes et qu'on appelle le système d'information de base.

Schéma n°16 : Les principaux systèmes d'information dans une entreprise



Source : Nous-mêmes, inspirés de l'approche de J.L. Lemoigne (1984)

Le SI de base couvre donc tous les champs de l'entreprise qui doivent être alimentés en informations. On peut citer comme exemple le système de veille stratégique visant à veiller sur la pertinence de la stratégie en vigueur et à la corriger si nécessaire.

On peut ainsi dire que le CDG s'appuie donc sur les systèmes d'information. Par conséquent, la performance du CDG dépend de la qualité des systèmes d'information. À ce niveau, le CDG a pour objectif d'établir les systèmes d'information nécessaires à la maîtrise de la gestion. L'informatique y joue un rôle de plus en plus important ces dernières années.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.1.2.2.2 L'importance de l'informatisation du système d'information

Malgré ses conséquences en termes de coût, de restructuration de l'organisation et humain, l'informatisation du SI constitue une priorité pour les entreprises car elle contribue exceptionnellement à améliorer la compétitivité de l'entreprise. L'environnement économique désormais particulièrement concurrentiel contraint les entreprises à adapter leur production pour pouvoir être plus performantes. Cette adaptation se fait non seulement sur le plan stratégique (identifier les vrais besoins des parties prenantes et les satisfaire, conquérir plus de parts de marché...) et structurel (améliorer l'organisation des activités : processus) mais aussi sur le plan technologique. L'évolution technologique de l'entreprise repose essentiellement sur les technologies métiers (outils de production des activités) et les technologies de l'information et de la communication : TIC (maxicours.com, 2021). Étant donné le nombre important de variables retenues pour notre étude, on se limite aux technologies métiers spécifiquement pour les entreprises de production, cible de notre étude.

3.1.2.2.3 L'historique de l'informatique de gestion

Le tableau ci-dessous va permettre de retracer l'évolution de l'informatique de gestion.

Tableau n°11 : Les principales étapes de l'évolution de l'informatique de gestion

Principales périodes	Domaine d'application
1890	Recensement aux Etats-Unis d'Amérique
1950-1960	Comptabilité et Gestion des stocks
1970	Touts les domaines de la gestion de l'entreprise y compris le CDG (grâce au langage de programmation COBOL), et création du Service informatique interne (analystes, programmeurs...)
1980-1990	Évolution de l'informatique de gestion : spécialisation des activités en informatique, apparition des méthodes et outils pour rationaliser les processus de gestion, Diversification des langages de programmation, modélisation, conception et standardisation du matériel et systèmes d'exploitation, apparition des progiciels dont PGI progiciel de gestion intégré (ERP), Gestion de la relation client (GRC), système de gestion de données techniques (SGDT)...

Source : Nous-mêmes, sur la base des informations du Wikipedia

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Connue pour sa contribution à la performance du système d'information de l'entreprise (gains du temps, optimisation de coûts, amélioration de la qualité...), l'informatique s'est imposée et développée particulièrement durant les années 90 via l'adoption rapide par les entreprises d'une catégorie particulière d'applications de gestion.

Typiquement, dans une entreprise de production, on peut classer les applications selon leur nature : progiciel ou application spécifique (Reix, 1995, Leroux, 2004).

Izza (2006, P14) distingue dans sa thèse que « *les progiciels sont des applications achetées clés en main et qui peuvent être éventuellement adaptées au contexte spécifique de l'entreprise. Les applications spécifiques, qui font généralement l'objet de conception et développement internes, sont développées à façon et qui permettent de répondre à des fonctionnalités qui ne sont pas couvertes par les standards ou les progiciels du marché.* »

L'importance de l'informatisation mise en évidence, nous allons maintenant énumérer les applications, notamment celles adaptées aux entreprises de production.

3.1.2.2.4 Les principales applications spécifiques aux entreprises de production

Izza (2006, P15) identifie les principales applications, susceptibles d'être utilisées au sein des entreprises de production, à savoir :

- « *Un PGI - pour Progiciel de Gestion Intégré (en anglais : ERP- Enterprise Resource Planning) – permettant d'offrir des fonctions de base pour la gestion des stocks et de la comptabilité de l'entreprise, etc.;*
- *Une application de GRC - Gestion de la Relation Client (en anglais : CRM - Customer Relationship Management) – qui regroupe toutes les fonctions permettant d'intégrer les clients dans le système d'information de l'entreprise;*
- *Une application de GCL - Gestion de la Chaîne Logistique (en anglais : SCM - Supply Chain Management) qui regroupe toutes les fonctions permettant d'intégrer les fournisseurs et la logistique au système d'information de l'entreprise;*
- *Une application de GRH - Gestion des Ressources Humaines (en anglais : HRM – Human Resource Management) - qui permet d'offrir toutes les fonctions permettant la gestion du personnel de l'entreprise;*

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

- *Une application de GDT - Gestion de Données Techniques (ou PDM - Product Data Management) – qui permet d'offrir des fonctions d'aide au stockage et à la gestion des données techniques, surtout utilisé par les bureaux d'études ; »*

Force est de constater que le progiciel de gestion intégré ERP permet d'intégrer les différentes fonctions de l'entreprise, donc de former un réseau pour une meilleure performance en accès rapide à l'information, et donc en réactivité, flexibilité. On le considère ainsi comme étant la phase la plus évoluée de l'informatisation du système d'information de l'entreprise pour notre étude de l'état d'informatisation des entreprises.

3.1.2.3 Les systèmes d'incitation

Merchant et Van der Stede (2007, P394) définissent un système d'incitation par un ensemble de mesures de compensation destiné à aligner les objectifs individuels des employés sur ceux de l'organisation. Les systèmes d'incitation visent à motiver les employés pour atteindre et dépasser les performances cibles. Bien qu'ils constituent un élément de la politique de GRH, ces systèmes sont aussi un des dispositifs du CDG.

Merchant (1997) entend par CDG l'ensemble des dispositions mobilisé par les managers pour influencer le comportement des employés en vue d'accroître la probabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation. Ces dispositions ou systèmes de CDG doivent, selon l'auteur, permettre de remédier aux problèmes de manque de direction, aux problèmes de limites personnelles et à ceux de manque de motivation. Il identifie le contrôle des résultats et celui des actions. Le contrôle des actions repose sur les procédures prédéfinies des actions des employés, renforcées d'une surveillance approfondie de ces actions. Le contrôle des résultats consiste à responsabiliser l'employé, à surveiller ses résultats par rapport aux résultats escomptés et à le récompenser ou punir. À ce niveau, la mission du CDG consiste à déterminer les bases d'évaluation, de reconnaissance et de rémunération des efforts et à s'assurer de la cohérence de ces systèmes avec la politique générale de l'organisation, notamment celle en matière des ressources humaines.

L'extension du champ du CDG au domaine de la stratégie et à celui de la GRH ne constitue pas le point culminant de l'évolution des rôles du CDG. En effet, le CDG continue à évoluer vers d'autres rôles.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, Alazard et Sépari (2010, P28) identifient en 2010 plusieurs rôles que le CDG doit dorénavant assurer en soulignant que « *le CDG est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.* » Ils précisent que le CDG ne doit plus se limiter à l'atteinte des objectifs mais doit assurer un pilotage permanent basé sur un processus d'amélioration continue (Alazard et Sépari, 2010, P27-28).

Tableau n°12 : Les rôles classiques et les rôles contemporains du CDG

Rôles classiques	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration, Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : Alazard et Sépari (2010, P29)

Manifestement, la logique du CDG s'est enrichie : le CDG n'est plus calqué sur une organisation verticale fondée sur des centres de responsabilité ou des fonctions mais plutôt sur des processus et des activités avec une logique organisationnelle horizontale. Lorino (1997) dit que « *Le CDG passe d'une approche centrée sur les ressources et les responsabilités à une approche centrée sur les processus et les compétences.* »

Un autre constat est que le CDG doit désormais intervenir à tous les niveaux hiérarchiques, adapter en permanence les outils et accompagner les changements. Il doit aussi communiquer, conseiller et aider les acteurs à maîtriser l'utilisation des outils. Par ailleurs, la logique d'amélioration continue et dynamique nécessite un pilotage en temps réel fondé sur des principes nouveaux.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.2 Le nouveau pilotage de la performance de l'entreprise et ses principes

Dans cette partie, nous allons mettre l'accent particulièrement sur les deux (2) acceptions du pilotage et les nouveaux principes induits.

3.2.1 Du pilotage classique au pilotage dynamique de la performance de l'entreprise

Selon Demeestère et al. (2002), « *le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le CDG.* » Manifestement, le pilotage repose sur l'information et requiert surtout toute une démarche à mener avec rigueur pour relier la stratégie aux opérations et surtout suivre l'exécution de celle-ci et réguler (Bressy et Konkuyt, 2000, P84). Plauchu (2013, P39) l'assimile aux décisions quotidiennes pour se rapprocher de la performance souhaitée. Alazard et Sépari (2010, P24) en schématise la démarche ainsi :

Schéma n°17 : Le pilotage de l'entreprise



Source : Alazard et Sépari (2010) P24

Force est de constater que le pilotage est une technique managériale visant à relier à travers des supports d'information la stratégie aux opérations afin que celle-ci soit réalisée. En mesurant la stratégie, les supports informationnels permettent d'informer et de suivre le processus de réalisation de la stratégie. Incontestablement, la nature des informations et la fréquence des contrôles constituent les deux (2) mamelles du pilotage et déterminent sa qualité car l'amélioration de la performance, nous paraît-il, en dépendent essentiellement.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

La pertinence et la variété des indicateurs et le nombre de contrôles, effectués dans un laps de temps pour corriger si nécessaire, permettraient d'accroître logiquement et efficacement la performance recherchée par l'entreprise.

La littérature nous a permis d'identifier deux (2) acceptions du pilotage. L'acception classique du pilotage reposait sur des indicateurs fondamentalement quantitatifs et financiers (plans, budgets, tableaux de bord classiques, comptabilités industrielles et analytiques d'exploitation, reporting...) et sur des fréquences de contrôle éloignées (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) et un nombre de contrôles très limité (3 à 4 fois par an). Manifestement, la définition du pilotage par Demeestère et al. (2002) susmentionnée s'inscrit beaucoup plus dans ce sens. Ce type de pilotage se focalisait ainsi sur les ressources car les informations quantitatives et financières sont privilégiées et s'opérait dans un environnement stable d'où la faiblesse de la fréquence et du nombre de contrôles. Il se caractérise par une recherche d'amélioration continue statique de la performance.

Mais l'instabilité de l'environnement des entreprises, notamment l'intensité concurrentielle, plonge celles-ci dans une logique d'amélioration continue dynamique de la performance d'où l'acception contemporaine du pilotage. Le pilotage actuel repose sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, financiers et opérationnels... (plans, budgets par activités, tableaux de bord équilibrés, comptabilités par activités...) et sur des fréquences de contrôle rapprochées (trimestrielle, mensuelle, hebdomadaire voire quotidienne) et un nombre de contrôles très élargi (plusieurs fois par an). Inscrit dans cette vision, Lorino (2001, P15) donne la définition suivante : « *Le pilotage d'une entreprise consiste à faire en sorte qu'elle sache faire (qu'elle atteigne ses objectifs), et qu'elle sache faire de mieux en mieux (qu'elle entre dans une dynamique de progrès continu).* »

Pour entrer dans une dynamique de progrès continu, l'entreprise doit, selon l'auteur, apprendre de manière collective, un apprentissage organisationnel. Il s'agit plus précisément d'apprendre à faire mieux ensemble et non séparément. L'auteur précise en outre que l'apprentissage doit être orienté vers l'action collective et vers la performance de cette action collective. « *Piloter, c'est définir et mettre en œuvre des méthodes qui permettent d'apprendre collectivement, à agir ensemble de manière performante et à agir ensemble de manière de plus en plus performante* (Lorino, 2001, P16). »

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que cette approche du pilotage est différente de celle du pilotage traditionnelle. Elle met en avant le principe d'apprentissage collectif pour optimiser la dynamique du progrès continu alors qu'explicitement ou tacitement, l'approche traditionnelle du pilotage met au cœur de sa démarche celui de la responsabilisation individuelle. Lorino (2001, P17) dresse une liste (voir annexe n°9) de caractéristiques de ces deux (2) approches :

Tableau n°13 : Responsabilité individuelle versus Apprentissage collectif

Responsabilité individuelle	Apprentissage collectif
Autonomie locale/discipline hiérarchique / « verticalisation »	Interdépendances et solidarités transversales/coordinations non hiérarchiques
Pilotage centré sur l'utilisation des ressources (le responsable est responsable, avant tout, de l'utilisation de « ses » ressources : le patrimoine qu'on lui a délégué)	Pilotage centré sur la production des savoirs collectifs (la bonne utilisation des ressources découle de la maîtrise du savoir-faire collectif pertinent et de la production de nouveaux savoirs)
Risque de rétention d'information, opacité (défense de la marge de liberté propre, dissimulation de l'échec par crainte des sanctions)	Besoin de transparence, circulation de l'information (mise en commun des informations pour dynamiser le diagnostic collectif)
Maîtrise locale des ressources	Fluidité/mobilité dans l'utilisation des ressources au mieux de l'apprentissage organisationnel
Responsabilité individuelle claire	Engagement collectif et risque de dilution des responsabilités individuelles
Pilotage par les résultats individuels	Pilotage par des objectifs partagés
Sanction de l'échec et du succès (récompense et punition), recherche du responsable de l'échec	Utilisation cognitive de l'échec et du succès, recherche de la cause de l'échec pour capitaliser le retour d'expérience

Source : Lorino (2001) P17

Les deux (2) acceptions du pilotage mises en avant, on va maintenant tenter d'énumérer les principes généraux induits par la nouvelle approche du pilotage, le pilotage dynamique.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.2.2 Les principes généraux du pilotage dynamique

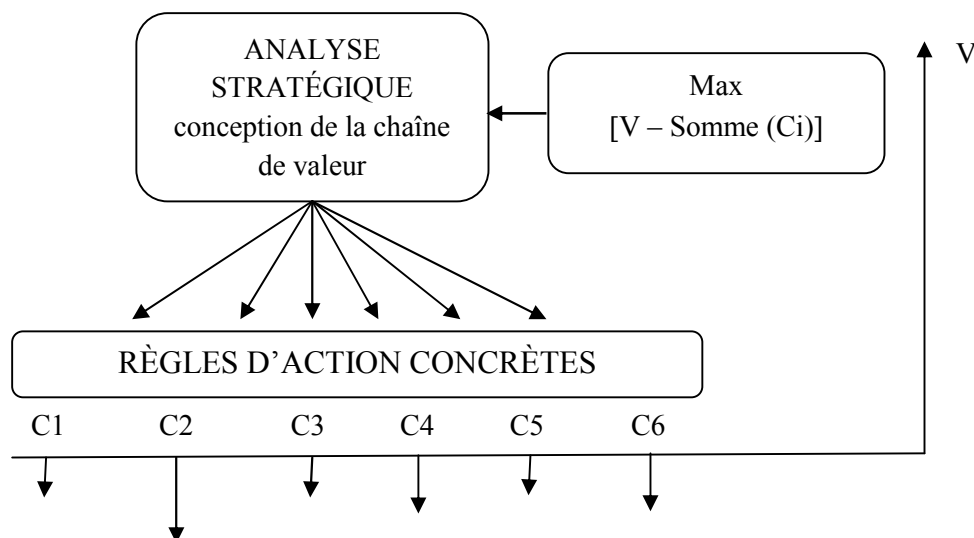
Dans le cadre du pilotage dynamique, Lorino (2001, P22-75) met en avant un certain nombre des principes généraux.

3.2.2.1 Le déploiement de la stratégie et la capitalisation des résultats

Lorino (2010, P25) met en valeur ce premier principe par la phrase suivante : « *Piloter, c'est accomplir de manière continue deux (2) fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règles d'action opérationnelles (déploiement) et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience).* »

Pour ce qui est du déploiement de la stratégie, Lorino (2001, P22-23) met l'accent sur le caractère concret des actions à mener pour réaliser efficacement la stratégie avec les termes suivants : « *il faut décrire en termes globaux comment l'entreprise dans son ensemble (complétée par ses fournisseurs, ses distributeurs, ses sous-traitants) crée et créera de la valeur (en offrant quels produits et services, à quels clients, en assumant quelles activités en interne, en externalisant quelles activités, en s'appuyant sur quelles filières technologiques). Il s'agit donc, dans un premier temps, de traduire le couple valeur-coût en objectifs stratégiques plus concrets et d'en concevoir les évolutions futures. C'est à partir de ces objectifs stratégiques qu'on tentera de définir des règles d'action concrètes dans les diverses activités de l'entreprise.* » Le premier volet de ce principe est illustré par le schéma suivant :

Schéma n°18 : Déployer le couple valeur-coût (V-C)



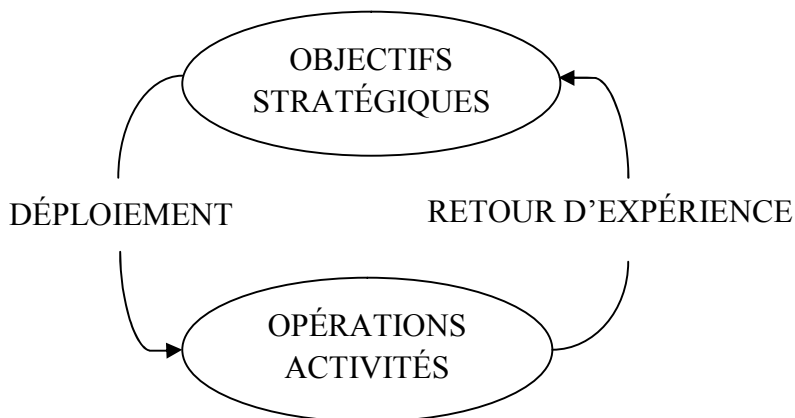
Source : Lorino (2001) P23

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que la démarche de l'auteur est très méthodique : l'entreprise doit d'abord définir le couple valeur-coût qui va ensuite permettre de définir des objectifs stratégiques qui vont à leur tour permettre de dégager des actions concrètes (activités).

L'autre volet du principe est la capitalisation des résultats et de l'enseignement de l'action « *Car, comme tout jugement humain, l'analyse stratégique et le déploiement de la stratégie dans les opérations sont faillibles, et ce, d'autant plus que l'univers où se meut l'entreprise est complexe et incertain. De plus, l'état de l'environnement et des savoirs se modifie en permanence. Les opérations de terrain et leurs résultats apportent un flux continu d'enseignements de nature à enrichir la réflexion stratégique et à en infléchir, voire parfois à en bouleverser, les conclusions. Il y a obligation de vigilance, de réactivité, et surtout nécessité impérative de capitaliser rapidement l'expérience acquise. Au déploiement de la stratégie (stratégie vers opérations) répond donc une liaison symétrique (opérations vers stratégie), celle du retour d'expérience* (Lorino, 2001, P24-25). » Les deux (2) volets du principe se complètent incontestablement et forment ainsi un système.

Schéma n°19 : La boucle du pilotage



Source : Lorino (2001) P25

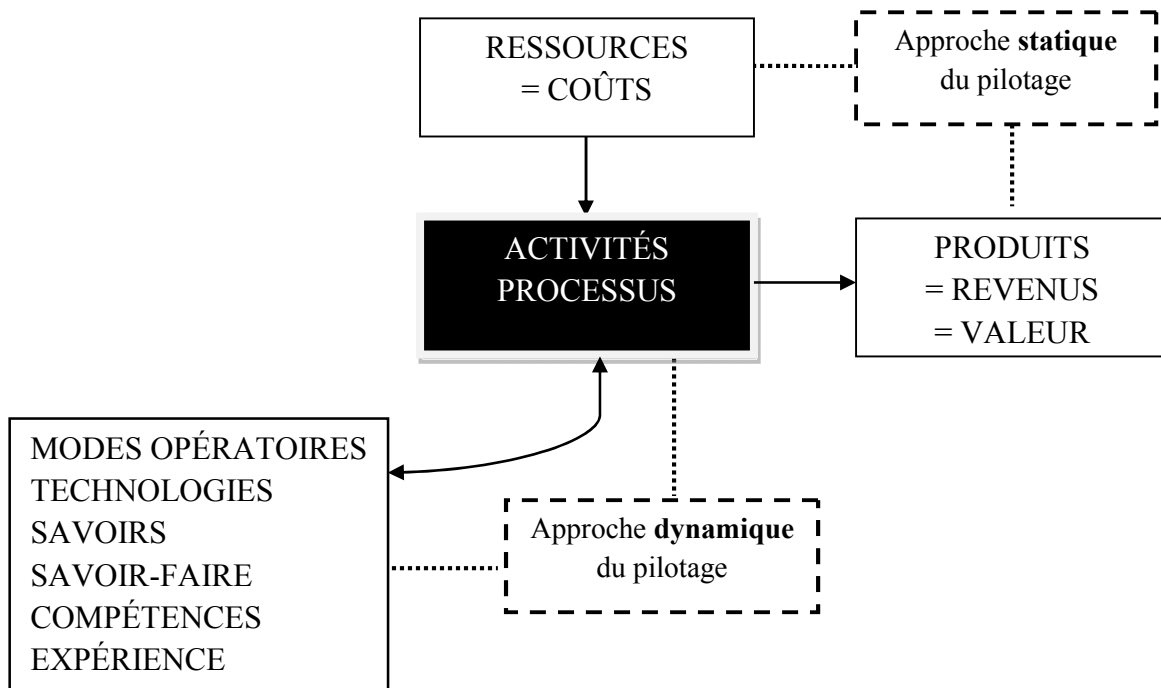
Force est de constater que tout le système est lié : le couple valeur-coût, les objectifs stratégiques et les actions. Pour paraphraser Bouquin (1997), il est important, voire impératif que les systèmes de pilotage soient et restent en permanence connectés à la stratégie, qu'ils lui soient reliés par des liens forts, explicites et systématiques. Un autre constat est que basé sur les informations, le pilotage a pour vocation non seulement la réalisation des objectifs stratégiques mais aussi de veiller sur la pertinence de la stratégie en vigueur. Le premier principe ainsi explicité, on va passer au deuxième principe.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.2.2.2 Le pilotage doit se reposer sur l'action et non sur les ressources

Pour rentrer dans une dynamique de progrès continu, Lorino met en valeur le principe selon lequel l'entreprise doit piloter l'action et non les ressources car c'est l'action qui, en consommant les ressources, crée de la valeur. L'auteur précise que « *les ressources ne font pas l'objet direct du diagnostic, de l'analyse et du pilotage. Le maillon pivot où coût et valeur, inputs et outputs se rencontrent, c'est l'action. Ce qu'on pilote, c'est toujours une action. Ce qu'on cherche à améliorer, ce sont des modes d'action (processus, activités). Derrière les modes d'action (processus, activités) se profilent les technologies, les savoir-faire, les savoirs, les compétences, l'expérience. Le pilotage est avant tout apprentissage collectif. La base et l'aboutissement de tout apprentissage, c'est l'action. La construction des connaissances ne peut se faire qu'à partir de l'action, au niveau collectif comme au niveau individuel (Lorino, 2001, P26).* »

Schéma n°20 : L'action, pivot du pilotage



Source : Nous-mêmes, inspirés de Lorino (2001) P26

Force est de constater que l'approche statique (classique) du pilotage ignore la boîte noire (processus, activités technologies...) contrairement à l'approche dynamique du pilotage qui en fait sa priorité, sa pierre angulaire. Un autre constat est que pour l'auteur, les ressources ne seraient que des moyens pour agir et un outil de contrôle pour l'action.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Ce sont les actions qui sont pilotées et non les ressources qui seraient simplement des contraintes dans un cadre d'action donné. Pour comparer les deux (2) visions, Lorino en dégage les principales caractéristiques indiquées dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°14 : Vision « action » versus vision « ressources/décisions »

Vision « action (processus/activités) »	Vision « ressources/décisions »
Durée	Instant
Adaptation continue	Optimisation à cadre donné
états du monde multiples et évolutifs	état du monde donné
Dynamique	Statique
Savoirs et technologies sont dans le champ du pilotage	Savoirs et technologies sont en dehors du champ du pilotage
Changement continu	Changement discontinu (« marches d'escalier »)
Échanges conversationnels (interactivité, continuité)	Échanges transactionnels (discontinus, à dates précises)
Dialogue de gestion continu	Contrats, cahiers des charges figés par périodes

Source : Lorino (2001) P28

Pour que la stratégie soit mieux déployée et qu'il y ait apprentissage collectif, Lorino (2001, P28) précise en outre que les systèmes de pilotage (tableaux de bord, comptabilité analytique, plans et budgets...) doivent véhiculer une représentation de l'entreprise qui :

- « Soit interprétable en termes d'action, donc fortement liée aux processus de travail et aux modes de fonctionnement réels ;
- Soit accessible à tous les acteurs, donc exprimée dans des termes opérationnels concrets ;
- Offre une base efficace à des analyses causes/effets de la performance, donc fournir une description pertinente des événements opérationnels et de leurs enchaînements causes/effets ;
- Soit utilisable pour ordonner diverses catégories de connaissance, de savoir-faire et de compétences.»

Le pilotage de l'entreprise devra ainsi s'appuyer en priorité sur la description et l'analyse des modes d'action collectifs. Sauf que l'action peut recéler diverses réalités et prendre, par conséquent, plusieurs formes. Lorino a mis en exergue quelques modèles d'action dont chacun tente, selon lui, de répondre à des préoccupations de gestion différentes. Le tableau suivant vise à les décrire.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°15 : Les principaux modèles d'action

Modèle d'action	Nature d'intervention	préoccupation de gestion
Chaîne de valeur	Concevoir, produire, vendre des voitures	Stratégie
Processus (exemples)	Développer un nouveau produit, Monter les voiture, Entretien des équipements industriels, Planifier et Ordonner le flux logistique, Produire les comptes...	Activités
Activités (exemples)	Fraiser, Gérer un stock de fournitures Clôturer le compte mensuel de ventes des concessionnaires	Tâches ou Opérations
Projet	Innover ou Développer un nouveau produit	Produit
Fonction	Développer de la compétence dans les différents corpus de métiers	Compétences, Métiers
Domaine de responsabilité	Déléguer de la responsabilité, du pouvoir, faire évoluer les responsabilités, l'organisation	Responsabilités, Objectifs

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Lorino (2001) P29-37

L'auteur définit chaque modèle d'action. Le processus est « *un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini* (Lorino, 2001, P32). » Le projet est un processus spécifique conçu dans le cas où « *le produit n'est pas répétitif mais plutôt personnalisé et chacune des unités produites présente une importance stratégique spécifique et le déroulement du processus requiert un laps de temps relativement important et des ressources significatives* (Lorino, 2001, P34). » Quant à l'activité, Lorino (2001, P29-30) et Alazard et Sépari (2010, P70) la définissent comme étant un « *ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe à l'aide d'un savoir-faire spécifique dans le but de fournir un output précis (matériel ou immatériel) à un ou des clients identifiables (internes ou externes) à partir d'un panier de ressources (temps de main d'œuvre, temps d'équipements, énergie, données...)* » Lorino précise les activités de nature industrielle (fraiser, assembler, conditionner...), logistique (stocker, transporter...), commerciale (visiter, négocier...), administrative (facturer, comptabiliser, planifier...) etc.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

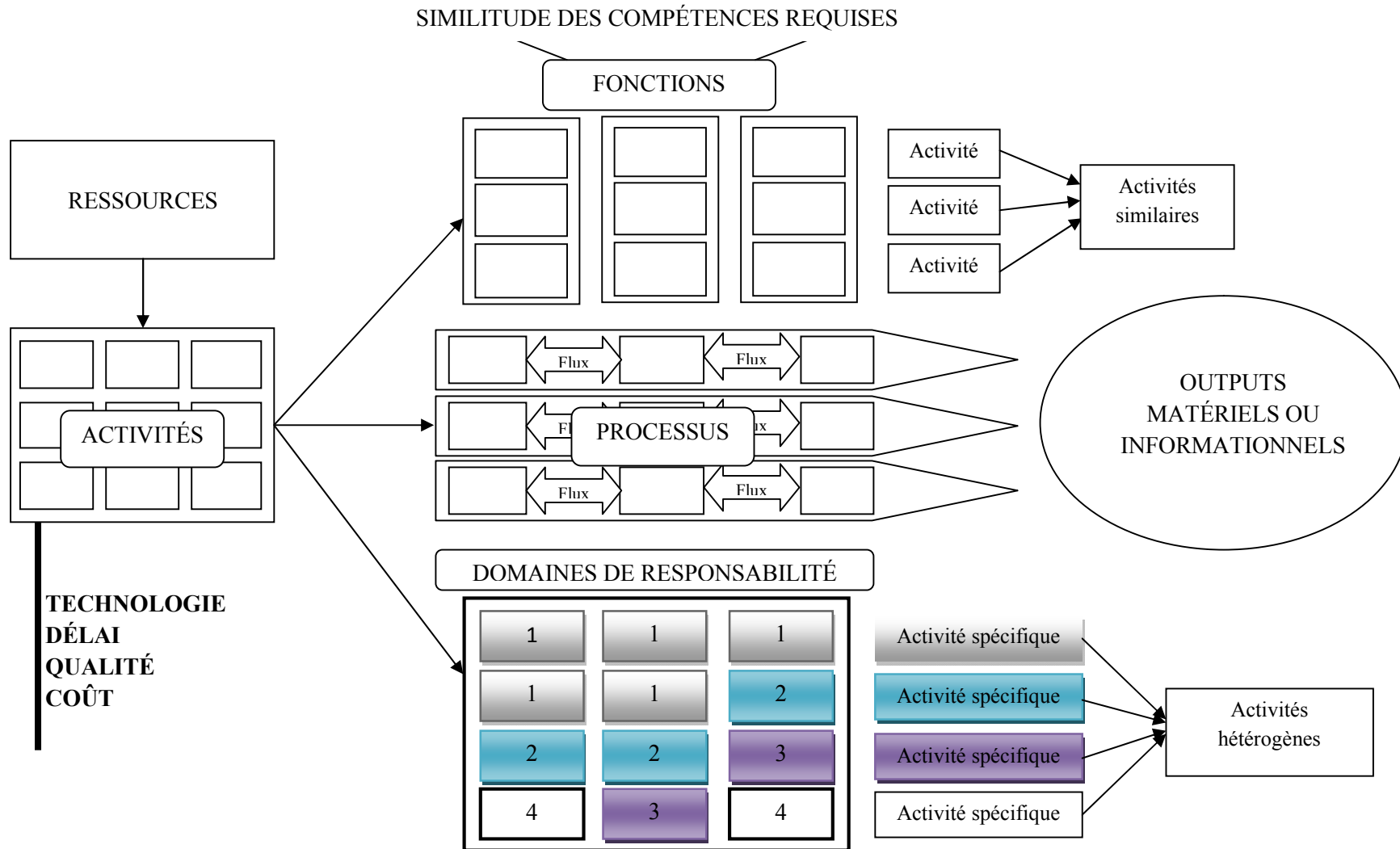
Pour Lorino (2001, P31), « *l'activité est le support naturel du pilotage de performance de l'entreprise : on peut s'intéresser à son coût (approches ABC/ABM), à sa qualité (taux de défauts, taux de rebuts et de retouches, retours clients, indices de satisfaction en clientèle, données statistiques de contrôle de processus), à son délai, à son volume (charge de travail de l'activité, volume de réalisation) mesuré dans une unité pertinente, baptisée unité d'œuvre (généralement une unité qui mesure la quantité d'output de l'activité), à son coût unitaire (le coût de l'activité divisé par son volume en unités d'œuvre).* »

Pour ce qui est de la fonction, « *Une fonction est un ensemble d'activités présentant un certain degré de similitude en matière de savoir-faire et de compétence requis. Ces activités font donc référence à un même corpus de métier et s'appuient souvent sur des normes et des méthodes professionnelles bien définies* (Lorino, 2001, P36). » Quant au domaine de responsabilité, Lorino (2001, P37) le définit comme étant un modèle d'action visant à réunir les activités par centres de pouvoir et de responsabilité, quels que soient les compétences mobilisées (Fonction) ou les processus visés (Processus) de manière à déléguer ou concevoir des contrats d'objectifs et faire évoluer l'organisation. En ce qui concerne la chaîne de valeur, c'est un concept mis en avant par M. Porter dans le cadre d'analyse concurrentielle. Pour reprendre à peu près l'expression de Porter et de Lorino, la chaîne de valeur est une combinaison, un système d'activités et de processus décrivant la genèse des prestations qui composent le service final (valeur finale) apprécié et valorisé par les clients.

Force est de constater que l'activité constitue la base du modèle d'action. Elle est mise en valeur autant dans la chaîne de valeur et les processus que dans les fonctions ou les centres de responsabilité. Un autre constat est qu'un domaine de responsabilité peut être similaire ou différent d'une fonction car son contenu pourrait être composé des activités susceptibles d'être regroupées dans une même fonction ou des activités de différentes fonctions. Un autre constat est que la chaîne de valeur est, nous semble-t-il, le modèle d'action le plus indispensable dans la mesure où c'est elle qui décrit les différentes activités nécessaires à la satisfaction des besoins identifiés des clients qui peuvent par la suite être déployées selon un ou des modèles d'action donnés. Un autre constat est qu'une entreprise peut utiliser simultanément plusieurs modèles d'action à l'instar des projets, des processus et des activités. Le dernier constat est que les processus, les fonctions et les domaines de responsabilités sont, nous paraît-il, les modes d'actions les plus utilisés pour organiser et réaliser les activités.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°21 : Les modèles d'action courants pour organiser les activités au sein des entreprises



Source : Nous-mêmes sur la base des idées de Lorino (2001) P29-37

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

3.2.2.3 Le pilotage doit reposer sur une adaptation permanente des voies et moyens pour un apprentissage collectif

La pertinence de la stratégie des entreprises est souvent remise en cause du fait de l'instabilité de leur environnement. Par conséquent, les outils de gestion doivent être réadaptés en permanence car ils pourraient être inadéquats suite à une remise en cause de la stratégie en vigueur du fait de l'instabilité environnementale.

Lorino (2001, P38-39) met ce principe en valeur par les termes suivants : « *Le statut des outils de gestion : ce n'est des images fidèles mais des supports imparfaits et temporaires pour apprendre. Face à la complexité des phénomènes et à la multiplicité des points de vue, l'image fidèle n'est qu'une utopie inaccessible et assez vaine. On se contentera donc de chercher des instruments qui font que ça marche et que ça marche de mieux en mieux. Les systèmes de gestion ont un statut purement pragmatique : ils doivent aider à apprendre ensemble à mieux maîtriser l'action collective. Leur efficacité est en général relative au type de situation rencontré et à l'état de l'environnement. Ils n'ont pas de raison de survivre aux changements de stratégie ou de contexte : ils sont relatifs et temporaires. Ils ne photographient pas la réalité, mais ils soutiennent l'action.* »

Le pilotage de l'entreprise doit ainsi être basé sur une réadaptation permanente des outils en fonction de la nouvelle stratégie induite par le nouvel état de l'environnement.

3.2.2.4 Le pilotage doit reposer sur une démarche d'enquête collective

Le pilotage dynamique doit aussi se reposer sur une démarche d'enquête collective (analyse causale). Le déploiement de la stratégie et le retour d'expérience doivent systématiquement être fondé sur des variables pertinentes.

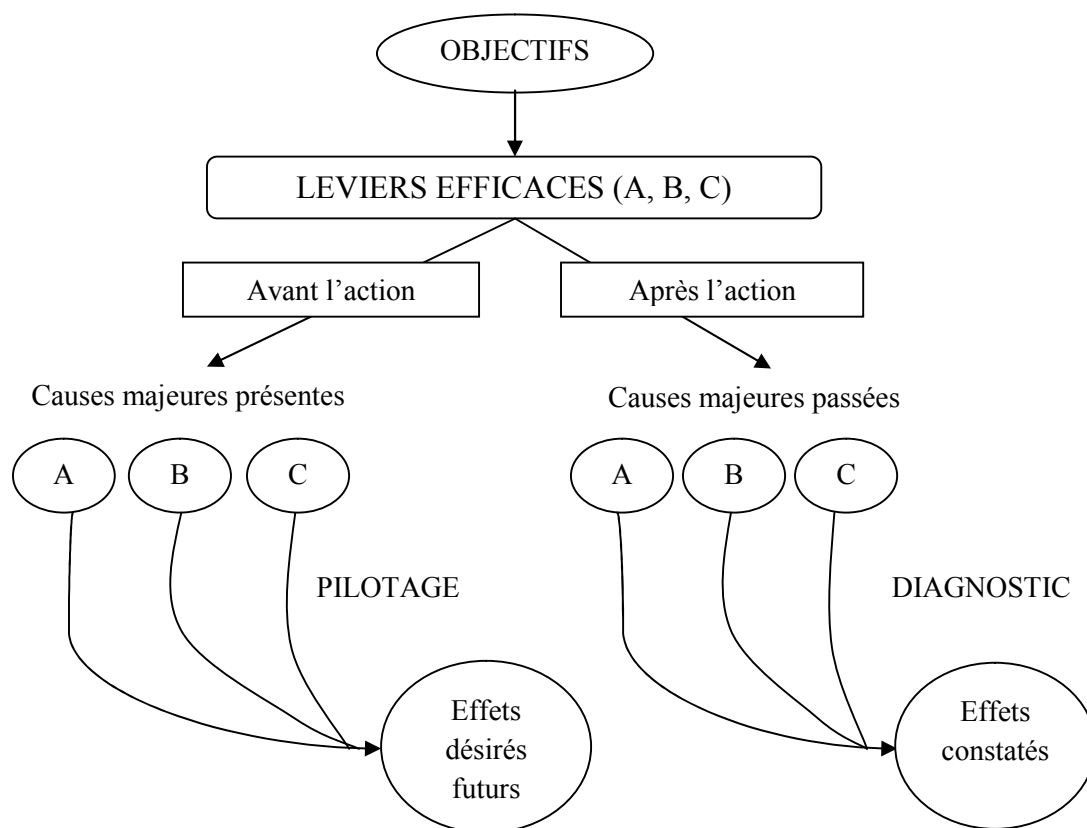
Pour mettre en exergue ce principe, Lorino (2001, P40) utilise les termes suivants : « *Déployer la stratégie, c'est chercher, par rapport à des résultats visés pour demain (objectifs stratégiques), les causes agissantes sur lesquelles intervenir aujourd'hui : chercher les causes présentes (leviers d'action) d'effets futurs désirés (objectifs). Assurer le retour d'expérience, c'est chercher les causes passées des résultats enregistrés aujourd'hui (diagnostic) pour mieux comprendre les ressorts de l'action et de la performance.* »

Force est de constater que les pratiques de la performance permettent d'apprendre.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Le déploiement de la stratégie requiert en effet la définition préalable des causes qu'on espère voir efficaces et le retour d'expérience permet d'identifier les véritables causes des résultats enregistrés et de capitaliser ces enseignements et expériences pour enrichir ensuite la réflexion sur les objectifs. Pour cela, le pilotage doit ainsi être basé sur une enquête collective des causes pour maîtriser les deux (2) volets du premier principe.

Schéma n°22 : Analyse des causes et diagnostic

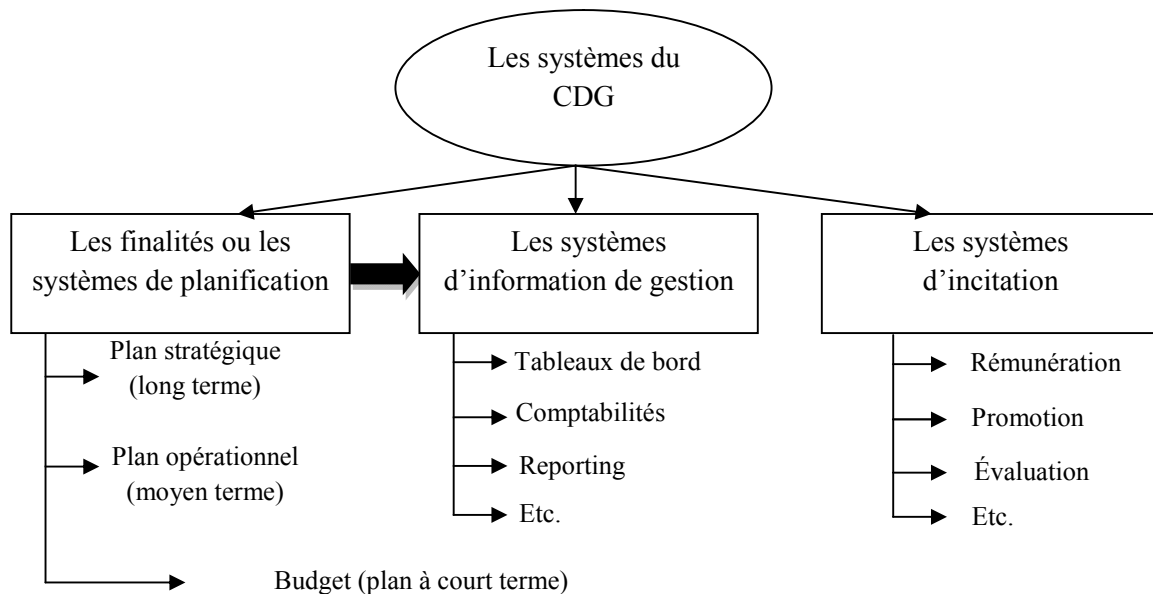


Source : Nous-mêmes, inspirés des idées Lorino (2001) P40

On peut ainsi définir le CDG comme étant un ensemble de systèmes (dispositifs) mis en place principalement par les dirigeants d'une organisation dans le but de déployer la stratégie globale de l'organisation aux différents niveaux de responsabilité sous forme des objectifs précis avec des moyens (support d'information, processus, procédures...) adéquats pour leur réalisation et de s'assurer de l'implication des responsables opérationnels pour l'atteinte de ces objectifs avec plus d'efficacité et d'efficience (performance). Les plans stratégiques et opérationnels, le tableau de bord, le budget et le calcul des écarts, la comptabilité de gestion et le système de fixation de prix d'un produit, le système d'intéressement et de motivation... sont donc les outils, les pratiques du CDG.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°23 : Synthèse sur l'évolution de la notion et de la portée du CDG



Source : Nous-mêmes sur la base des théories susmentionnées

Conclusion

De tout ce qui précède, on peut dire que les mutations de l'environnement de l'entreprise ont influencé et continuent à influencer la qualité de la gestion de celle-ci, notamment la notion de la performance et celle du CDG. Les nouvelles technologies, les exigences et la versatilité de la clientèle, l'intensité concurrentielle, les nouvelles fonctions... et la prise en compte des parties prenantes ont conduit à élargir la définition de la performance et celle du CDG.

La performance couvre certes la fonction de production mais aussi les autres fonctions faisant l'objet de coût et de valeur. La performance se définit désormais par le couple valeur-coût, avec l'extension possible de la notion de la valeur à toutes les parties prenantes de l'entreprise et la prise en compte des coûts de toutes les activités requises par la production de la valeur ciblée. La performance est ainsi devenue multidimensionnelle tant sur le plan stratégique (dimensions et objectifs) que sur le plan opérationnel (fonctions, activités). Quant au CDG, il ne peut rester indifférent face à l'évolution de la performance. Il touche désormais tous les éléments de la gestion afin d'optimiser la performance de l'entreprise en prenant en compte tous les aspects. En effet, il est passé de sa focalisation sur l'activité de production à la couverture de toutes les variables de gestion tant internes qu'externes.

CHAPITRE II : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Par conséquent, il est dorénavant composé de trois (3) sous systèmes : le système des finalités pour contribuer à déterminer et éclaircir les objectifs stratégiques aux acteurs concernés, le système d'information pour piloter la réalisation des objectifs stratégiques et le système d'incitation pour concilier les intérêts des employés et celui de l'organisation.

Étant donné l'instabilité de leur environnement, les entreprises comptent aussi désormais sur le CDG pour veiller ou contribuer à veiller à la pertinence de la stratégie en vigueur et gérer le changement si nécessaire en adaptant à la nouvelle stratégie les divers moyens nécessaires à la réalisation de celle-ci.

En outre, l'évolution des rôles du CDG a impulsé celle de la notion du pilotage de la performance de l'entreprise et les principes de celui-ci. Le pilotage classique (acception statique), basé sur les ressources, l'approche organisationnelle verticale et les indicateurs quantitatifs et financiers, est en effet passé à un nouveau mode de pilotage.

La nouvelle acception du pilotage est fondée sur de nouveaux principes, notamment sur l'action, l'approche organisationnelle horizontale (processus) avec des indicateurs tant quantitatif que qualitatifs, financiers qu'opérationnels... focalisés sur toutes les variables de gestion aussi internes qu'externes. Le nouveau pilotage se doit d'être dynamique car il est mû par une amélioration continue au jour le jour de la performance de l'entreprise.

Ainsi, la performance est multidimensionnelle et se définit dorénavant par l'amélioration du couple valeur-coût et le CDG par le dispositif de finalités organisationnelles, celui d'incitation et celui de mesure et d'information de gestion destiné à un pilotage dynamique de la performance de l'entreprise. Sans oublier ses rôles dans la veille à la pertinence stratégique et la gestion du changement.

Par ailleurs, les pratiques du CDG des entreprises ne sont pas restées indifférentes face à l'évolution de ses rôles et des principes de pilotage et aux mutations de l'environnement de celles-ci. Ainsi, dans le chapitre suivant, on va mettre l'accent sur l'évolution de ces pratiques.

CHAPITRE III

L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Face à l'évolution de la notion de la performance et les nouveaux rôles du CDG, les pratiques de celui-ci ne sont pas restées indifférentes.

Alazard et Sépari (2010, P232-233) soulignent la nécessité d'adapter en permanence l'horizon temporel de la stratégie de l'entreprise afin de bien veiller sur la pertinence de celle-ci souvent remise en cause par les instabilités environnementales des entreprises. Inscrit dans la même logique, Lorino (2003) va loin en proposant de revoir même le modèle du déploiement de la stratégie.

Quant aux systèmes de mesure de la performance, ils se sont enrichis en passant du caractère exclusivement financier. Ainsi, malgré les vertus des outils financiers de mesure de la performance mises en avant par des auteurs tels que Giraud et al. (2004, P 82), Saulquin et Maupetit (2005)..., les insuffisances de l'efficacité de ceux-ci en la matière sont mises en évidence par divers auteurs tels que Schmidt (1992), Mintzberg (1994), Chiapello et Delmond (1994), Bunce et al. (1995), Lorino (1997), Gervais et Thénet (1998), Jordan (1998), Hope et Fraser (1999), Parker (1999), Berland (2001), Jensen (2001), Guizani et Brunhes-Faure (2002), Bescos et al. (2004), Françoise Giraud et al. (2004), Löning (2004). Plaidant pour un renforcement du système de mesure de la performance de l'entreprise, la plupart de ces auteurs proposent l'intégration dans le système de variables et indicateurs autres que financiers qui soient aptes à remédier aux insuffisances des outils financiers. Les vertus du système de mesures mixte ou équilibré sont mises en avant par de nombreux auteurs tels que Kaplan et Norton (1992, P7), De Montgolfier (1993), Chiapello et Delmond (1994), Mavrinac et Siesfeld (1998), Jorissen et al. (1999)...

Pour ce qui est du système d'incitation, il a attiré l'attention des auteurs tels que Pichault et Nizet (2000), Merchant et Van der Stede (2007)... expliquant son évolution par ses principales caractéristiques telles que le modèle d'évaluation, les composantes de compensation et les critères de la promotion.

Partant de ce constat, notre objectif de recherche dans ce chapitre est de tenter de mettre en lumière l'évolution du contenu ou des caractéristiques de chacune des principales pratiques du CDG énumérées dans le chapitre précédent. Il s'agit du système de planification, du système d'information ou de mesure et de pilotage de la performance et du système d'incitation.

En quoi les pratiques du CDG ont-elles évolué ?

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

De cette interrogation fondamentale découlent les questions suivantes :

- En quoi le système de planification dans les entreprises a-t-il évolué ?
- En quoi le système d'information ou de mesure de la performance dans les entreprises a-t-il évolué ?
- Et enfin, en quoi le système d'incitation dans les entreprises a-t-il évolué ?

Pour répondre à toutes ces questions, nous avons dû adopter un plan construit autour de trois (3) parties faisant chacune l'objet d'une section.

Dans la première partie intitulée l'évolution du système de planification, nous nous sommes efforcés d'expliquer en quoi consiste l'évolution du système de planification dans les entreprises en mettant en avant deux (2) critères à savoir : l'horizon temporel de la stratégie en vigueur et le modèle de déploiement de ladite stratégie qui fait l'objet du second point de cette partie.

La deuxième section est intitulée l'évolution du système d'information de gestion où nous nous sommes attachés à démontrer l'évolution des outils de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise en regroupant après leur identification les outils en fonction de leur nature et leurs rôles selon leurs champs d'intervention respectifs.

Les systèmes de mesure et de pilotage de la performance financiers font ainsi l'objet du premier point de cette section et les systèmes de mesure et de pilotage de la performance mixtes en font l'objet du second point.

Et dans la troisième et dernière section intitulée l'évolution du système d'incitation, nous nous sommes contentés d'identifier les principaux systèmes d'incitation susceptibles d'être l'un ou l'autre fort probablement en vigueur dans une entreprise.

Pour parvenir à cette identification, nous avons dû faire le rapprochement entre les travaux de Pichault et Nizet (2000) en GRH et ceux de Merchant et Van der Stede (2007) en CDG. Ce rapprochement a fait l'objet du premier point de la section. L'autre point de la section est intitulé les principaux systèmes d'incitation, identifiés sur la base des travaux de ces auteurs.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Section 1 : L'évolution du système de planification

Lorino (2003, P161) définit la planification comme étant « *l'ensemble de techniques visant à élaborer et mettre en œuvre les plans et budgets de l'entreprise, de la planification stratégique à la gestion budgétaire* ». L'objectif de cette section est d'expliquer l'évolution du système de planification via la durée de vie de la stratégie en vigueur. Nous avons aussi trouvé plus pertinent de nous intéresser au modèle de déploiement de la stratégie.

1.1 L'évolution de l'horizon temporel de la stratégie

Pour que l'entreprise puisse être bien pilotée et optimiser l'allocation de ses ressources, il lui faut de plans servant de guide, de référentiel (Torres, 2000, P320). Le plan stratégique comporte les points clés de la stratégie en vigueur tels que les marchés/produits/technologies de l'entreprise ainsi que les objectifs (parts de marché...) et les moyens pour les atteindre à savoir croissance interne et/ou externe, zones géographiques à privilégier... sur un horizon généralement de 5 à 10 ans (Alazard et Sépari, 2010, P232-233).

Quant au plan opérationnel, il indique, selon les auteurs, sur un horizon de 2 à 3 ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie telles que les actions, les responsabilités et les moyens humains, financiers et/ou techniques. Selon eux, le plan opérationnel envisage le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. Ainsi, il est parfois subdivisé de plans d'investissement, de financement et de ressources humaines et de documents de synthèse prévisionnels. Il est fréquemment réajusté en fonction des réalisations des exercices. Manifestement, les plans stratégique et opérationnel sont liés, indiquent la vision, le futur désiré d'une organisation et comment l'atteindre.

Plusieurs auteurs mettent l'accent sur la pertinence de la planification du fait de l'instabilité de l'environnement de l'entreprise. L'horizon du plan stratégique a tendance à se réduire. En 1980, il était de 5 à 10 ans, aujourd'hui il est de 3 à 5 ans (Alazard et Sépari, 2010, P232) et se rapproche ainsi du plan opérationnel en durée. Force est de constater que les plans ont aujourd'hui tendance à être de plus en plus affinés et réunis, pour diverses raisons, par les entreprises dans un document appelé Business plan, d'une durée généralement de 5 ans. Dans le même temps, la durée du budget a tendance à se rétrécir, passant ainsi de 1 an à un semestre voire un trimestre.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

L'instabilité de l'environnement conduit aussi les entreprises à mettre en place un système de veille pour tenter de suivre, voire anticiper les changements qui s'y opèrent afin de prendre les mesures nécessaires.

Parallèlement à l'évolution de l'horizon stratégique, on constate aussi que le déploiement de la stratégie n'en est pas resté indifférent non plus.

1.2 L'évolution du modèle de déploiement de la stratégie de l'entreprise

Le mode de déploiement de la stratégie détermine la logique globale de l'entreprise en matière de pilotage. Il indique la manière dont l'entreprise insère le pilotage dans son ensemble. La logique de pilotage repose sur la philosophie de l'entreprise, sa culture.

La philosophie du pilotage est généralement choisie par le sommet de l'entreprise, notamment son comité exécutif dans le cadre du schéma de pilotage. Selon Lorino (2001, P52), « *le schéma de pilotage définit la manière dont l'entreprise entend se piloter, en termes de culture et de logique globales de pilotage (part faite à la responsabilisation individuelle des managers et à l'apprentissage collectif, aux structures permanentes et aux structures temporaires), de structure de pilotage (niveaux de pilotage hiérarchiques), axes d'analyse et de pilotage, articulation des formes de pilotage transversales avec le pilotage vertical hiérarchique), de politiques d'entreprise (domaines régulés, rôles des équipes fonctionnelles par rapport aux équipes opérationnelles), d'animation de gestion (formats et périodicités de réunions, distribution des rôles, méthodes d'animation), de définition des fonctions spécialisées en matières de pilotage (contrôle de gestion, qualité, planification...)* ». Pour l'information sur un exemple de la structure de pilotage, nous vous renvoyons à l'annexe 10.

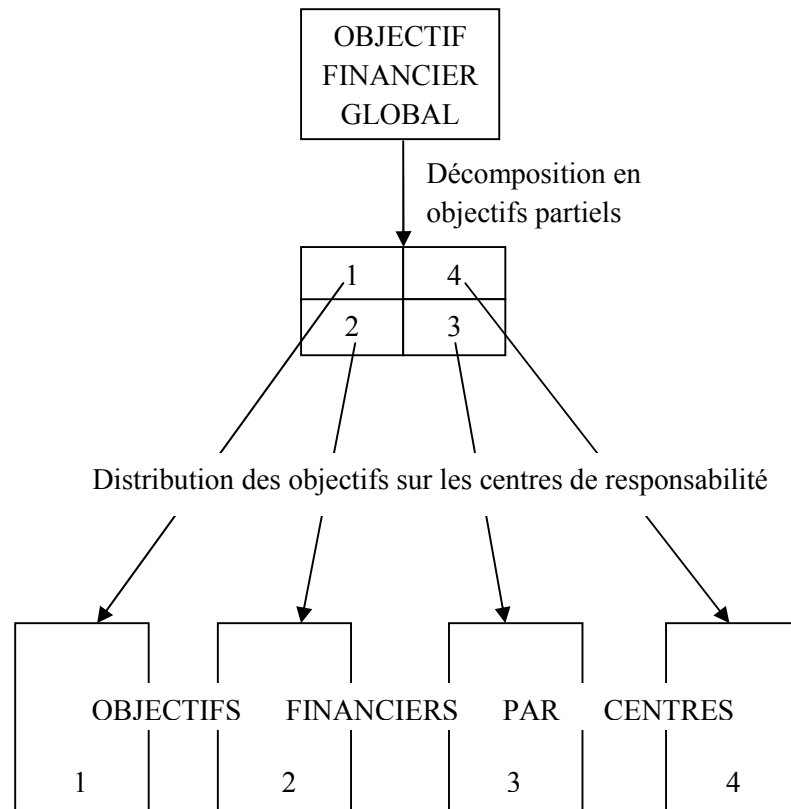
Lorino (2001, P53-56) identifie deux (2) principaux types de logique de pilotage :

- La logique de responsabilisation financière basée sur les centres de responsabilité et le pilotage à partir des résultats financiers de chaque centre, et donc sur la responsabilisation individuelle et la délégation (exemple : contrats d'objectifs) ;
- Et la logique stratégique-opérationnelle : fondée sur l'apprentissage collectif et le déploiement de la stratégie dans les opérations en partant d'objectifs stratégiques pour parvenir par analyse causes-effets à des objectifs opérationnels locaux.

Pour plus de caractéristiques distinctives sur les deux (2) logiques, nous vous renvoyons à l'annexe 9. Les schémas suivants mettent en avant leurs principales caractéristiques.

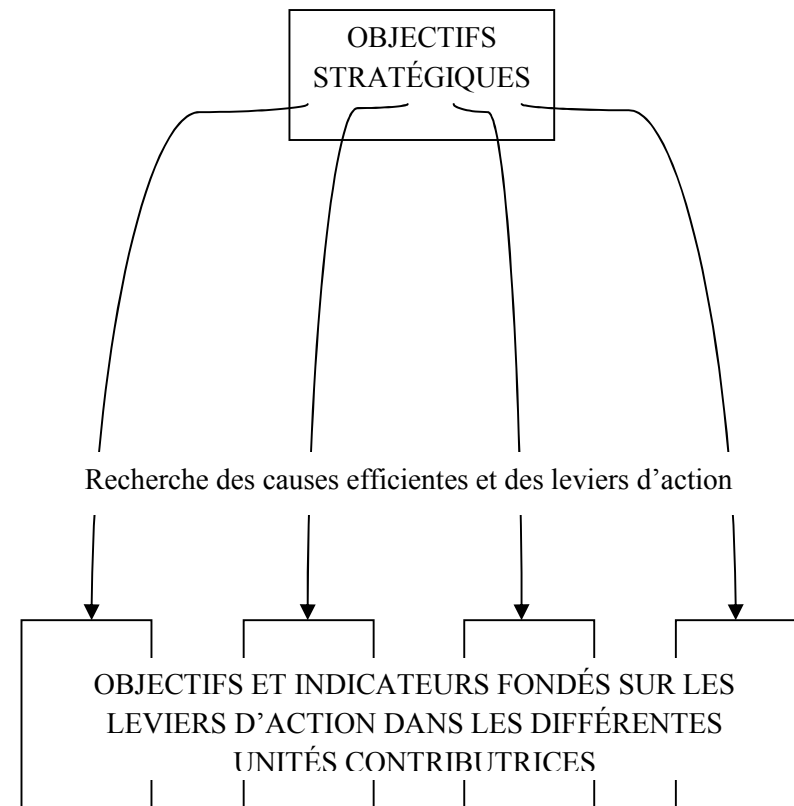
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°24 : La logique de pilotage financière



Source : Lorino (2001) P53

Schéma n°25 : La logique de pilotage stratégique-opérationnelle



Source : Lorino (2001) P56

Offrant peu de visibilité sur les causes réelles de la performance (Lorino, 2001), la logique financière, destinée à décomposer la stratégie de l'entreprise en objectifs partiels chiffrés assignés aux centres de responsabilité, a tendance à faire place à la logique stratégique-opérationnelle basée sur le principe de déploiement par la définition des actions, des moyens et des indicateurs variés afin d'améliorer la maîtrise des opérations.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, nous retenons l'horizon de la planification (durée des plans) et le mode de déploiement de la stratégie comme des variables pour apprécier l'évolution du système de planification des entreprises algériennes.

Par ailleurs, les plans servent de base pour concevoir et mettre en place des outils de mesure d'exécution visant à piloter la performance.

Section 2 : L'évolution du système d'information de gestion (système de mesure et de pilotage de la performance)

Il s'agit d'esquisser l'évolution des outils destinés à mesurer et informer sur l'exécution de la planification en vigueur, c'est-à-dire la performance. Pour mieux comprendre leurs rôles, on va énumérer les outils en fonction de leur nature et leur niveau hiérarchique d'utilisation. Ils sont contenus dans le tableau ci-après.

Tableau n°16 : Les outils de mesure et de pilotage de la performance

Niveau hiérarchique	Outils financiers	Outils mixtes
Niveau global (performance globale)	Les soles intermédiaires de gestion (SIG)	Tableaux de bord stratégique (Balanced Scorecard, OVAR...)
	Les indicateurs traditionnels (ROE, ROCE, EVA)	
Niveau opérationnel (performance des entités)	Le budget	Tableaux de bord opérationnels
	La comptabilité de gestion (centres d'analyse, cout variable, imputation rationnelle des charges fixes, cout cible, ABC, ABM...)	
	Reporting (financier et de gestion)	
	Responsibility accounting	
	Prix de cession interne	

Source : Nous-mêmes, inspirés principalement des idées de Giraud et al. (2004) P76-104, P144-165

Pour mieux esquisser leur évolution, on trouve plus pertinent de procéder selon la nature des outils de mesure. Il en ressort donc les systèmes de mesure et de pilotage de la performance financiers et les systèmes de mesure et de pilotage de la performance mixtes.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1 Les systèmes de mesure et de pilotage de la performance financiers

Ces systèmes visent à mesurer tant la performance globale que les performances des entités. Ainsi, on va présenter le système financier de mesure et de pilotage de la performance globale de l'entreprise. Ensuite, on présentera le système financier de mesure et de pilotage des performances des entités de l'entreprise.

2.1.1 Le système financier de mesure et de pilotage de la performance globale

Alimenté par la comptabilité générale et la comptabilité analytique (Giraud et al., 2004), le système financier de mesure et de pilotage de la performance globale est composé des outils de nature financière, c'est-à-dire dont le contenu est fondamentalement financier. Il semble important de rappeler que la performance désormais multidimensionnelle de l'entreprise (couple valeur-coût) est l'aboutissement de l'évolution de sa signification.

Tableau n°17 : L'évolution des critères de mesure de la performance financière de l'entreprise

Période	Instruments de mesure de la performance privilégiés
Année 1960	Taille de l'entreprise (total des actifs, total des capitaux investis, montant du chiffre d'affaires).
Année 1970	Résultats comptables et la rentabilité (valeur ajoutée, résultat d'exploitation, résultat avant impôts, résultat net, ratio de rentabilité économique, ratio de rentabilité financière, price earning ratio).
Année 1980	Liquidités potentielles ou réelles dégagées (capacité d'autofinancement : CAF ou cash-flow, autofinancement, flux net de liquidités).
Année 1990	Apparition du concept de valeur : EVA

Source : Nous-mêmes inspirés des idées de Paucher (1993) P11-58 et de celles d'autres auteurs cités

Toutefois, les principales mesures de la performance globale sont fondamentalement les soldes intermédiaires de gestion et les indicateurs traditionnels de rentabilité. Pour plus d'information sur certains éléments du tableau (voir annexe n°11). Ainsi, on va mettre l'accent sur les principales mesures.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.1.1 Les mesures comptables et les Soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Au cœur du système d'information de gestion, le système d'information comptable constitue pour l'entreprise un outil très important voire irremplaçable pour la mesure de sa performance financière (Giraud et al., 2004, P77).

En consultant le bilan et le compte de résultat¹ d'une entreprise, les parties prenantes, notamment les investisseurs éventuels, regarderaient en premier lieu le résultat comptable de l'entreprise qui est la mesure la plus disponible, particulièrement sur le compte de résultat (CR). Ce dernier est structuré de façon à offrir seulement des possibilités d'analyse des charges et des produits de l'entreprise d'où l'importance des soldes intermédiaires de gestion. Le CR rapproche globalement les produits des charges d'exploitation tandis que les SIG confrontent directement certains produits d'exploitation à certaines charges d'exploitation pour faire ressortir plusieurs soldes (Elisabeth Bertin et al, 2013, P15). Par rapport au compte de résultat, le SIG enrichit ainsi l'analyse, aussi sommaire qu'elle soit, des activités et des marges de l'entreprise.

Les indicateurs d'activité sont principalement le chiffre d'affaires, la marge commerciale et la production de l'exercice. Les indicateurs de marge sont l'excédent brut d'exploitation, les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, le résultat courant avant impôt. Ainsi, les mesures comptables et financières permettent à l'entreprise de mesurer sa performance financière et de faire une analyse sommaire. L'entreprise peut par exemple neutraliser ses éléments financiers et exceptionnels pour apprécier son résultat d'exploitation qui est plus représentatif de son activité récurrente, de son métier propre que le résultat net. De même, les indicateurs de marge permettent d'appréhender la profitabilité de l'entreprise, sa capacité à dégager des résultats bénéficiaires.

Toutefois, « les chiffres comptables ont des difficultés d'éclaircir la performance car ils sont exprimés en valeur absolue. Par exemple, comparer le résultat comptable de deux (2) entreprises n'est pas pertinent. Cette comparaison n'a pas de sens en soi car les chiffres ne sont pas nécessairement comparables.

¹Les états financiers sont : Bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, tableau de variation des capitaux propres et les annexes. Ils sont en vigueur dans les entreprises algériennes depuis 2009 grâce au système comptable et financier (SCF) qui remplace le plan comptable national (PCN) en vigueur depuis 1975, avéré inadapté aux mutations de l'environnement international. Adopté par plus de 100 pays dans le monde, le SCF repose en effet sur les normes comptables internationales telles que IAS/IFRS visant l'harmonisation du langage comptable au niveau mondial afin d'accompagner la mondialisation (Collasse B., 2000).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

L'entreprise doit donc recourir à des grandeurs relatives, des ratios tels que le résultat d'exploitation/chiffre d'affaires (taux de profitabilité), le ratio frais financiers/chiffre d'affaires, le ratio frais de personnel/chiffre d'affaires etc. afin de mieux s'apprécier en performance (Giraud et al., 2004, P77). »

Ainsi, les ratios sont privilégiés aux chiffres car ils rendent plus intéressante la comparaison entre les entreprises.

Tableau n°18 : Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Production vendue	vente des marchandises
+ Production stockée	- Achat des marchandises
+ Production immobilisée	+/- variation des stocks de marchandises
= Production de l'exercice	= Marge commerciale
Marge commerciale	
+ Production de l'exercice	
- Achat des matières premières (consommation)	
- Variation des stocks de matières premières (consommation)	
- Autres achats et charges externes	
- Services extérieurs	
= Valeur ajoutée	
+ Subvention d'exploitation	
- Impôts et taxes et versements assimilés	
- Salaires et traitements	
- Charges sociales	
= Excédent brut d'exploitation	
+ Autres produits opérationnels	
+ Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	
- Autres charges opérationnelles	
= Résultat opérationnel (1)	
Produits financiers	
- Charges financières	

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

= Résultat financier (2)
(1) + (2) + Quote-part de résultat = Résultat courant avant impôt
+ Produits extraordinaires
- Charges extraordinaires
= Résultat extraordinaire
Résultat courant avant impôt
+ Résultat extraordinaire
- Impôts différés
- Impôt exigible sur résultat ordinaire
- Participation des salariés
= Résultat net

Source : Nous-mêmes, inspirés de Langlois et Mollet (2011) P60 et de Dutailly (2004) P223-226

Force est de constater le caractère global et financier des indicateurs contenus dans le SIG. On considère le SIG comme étant un tableau de bord classique car celui-ci ne contient que des indicateurs financiers (Goujet et al., 2003, P319 ; Elhamma, 2014, P2), des indicateurs moins précis, en temps différés, incomplets, standards et universels (Fernandez, 2000, P9-16). Le SIG permet de calculer les indicateurs de rentabilité de l'entreprise.

2.1.1.2 Les indicateurs traditionnels de rentabilité

Il serait également intéressant de rapprocher les résultats des sommes que l'investisseur a immobilisées. Puisque c'est l'investisseur, notamment celui du secteur privé, qui crée et développe l'entreprise, il est donc important qu'il sache non seulement la rentabilité de son entreprise mais aussi la rentabilité des capitaux qu'il investit.

2.1.1.2.1 La rentabilité financière (ROE) et la rentabilité économique (ROCE)

Mesurer la rentabilité des sommes engagées par l'investisseur est aussi important qu'apprécier la rentabilité de son entreprise, peut-être que c'est le plus important pour lui. En effet, « historiquement, pour les entreprises du secteur privé, la performance attendue de l'entreprise est à rechercher du côté de l'investisseur qui l'a créée et développée. La rentabilité pour l'investisseur s'est donc traditionnellement imposée comme le critère de mesure de la performance des entreprises privées (Giraud et al., 2004, P77). » Et la logique est claire : la maximisation de la valeur pour l'actionnaire.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

De façon générale, cette idée de rapprochement entre les résultats et les sommes investies pour mesurer leur rentabilité est désignée par le ROI (Return on Investment).

Cet indicateur n'est toutefois pas précis car le mot investissement est vague : de quel investissement s'agit-il ? Capitaux propres ou capitaux étrangers ou les deux (2) à la fois ? C'est pourquoi il existe des ratios relativement précis permettant ce rapprochement. Parmi ces indicateurs, on peut principalement citer le ratio de rentabilité des capitaux propres (Langlois et Mollet, 2011, P74), appelé en anglais Return on Equity : ROE (Bertin et al., 2013, P33).

C'est le ratio qui est le plus privilégié et le plus utilisé par les analystes financiers car il mesure la rentabilité financière. Il aurait été le premier à avoir été mis en place dans les grandes entreprises pour mesurer la performance. Il permet d'apprécier l'attractivité financière de l'entreprise en comparant sa performance à la rentabilité attendue par les actionnaires. Le ratio de rentabilité des fonds propres ou de rentabilité financière est donné par la formule suivante :

$$\text{ROE} = \text{résultat net ou résultat courant} / \text{capitaux propres de l'entreprise}$$

Giraud et al. (2004) P78 ; Langlois et Mollet (2011) P74

Le ROE n'est cependant pas sans inconvénients. « Il a du mal à être applicable au niveau des entités du groupe, car il n'est pas toujours possible d'identifier les capitaux propres d'une entité. De même, le ROE intègre les effets de la politique de financement de l'entreprise. En effet, au numérateur, le résultat courant ou le résultat net intègrent le coût des capitaux empruntés et au dénominateur, on ne tient pas compte de l'ensemble des capitaux puisque les emprunts sont exclus de la formule (Giraud et al., 2004, P78). »

Une partie des capitaux permanents de l'entreprise, composés des capitaux propres et des capitaux étrangers, n'est donc pas intégrée. Le ROE s'en trouve incomplet pour mesurer la performance organisationnelle. Il faut alors le compléter par d'autres mesures d'où l'importance de la rentabilité économique. En effet, la mesure de la rentabilité économique inclut l'ensemble des capitaux permanents, des capitaux propres et des capitaux étrangers (Langlois et Mollet, 2011, P74-75 ; Bertin et al., 2013, P32). La rentabilité économique vise à rapporter le résultat à l'ensemble des investissements. Elle est le plus souvent indiquée par le ratio ROCE (Return on Capital employed).

$$\text{ROCE} = \text{EBE} / \text{Capitaux utilisés ou Résultat} + \text{Charges d'intérêts} / \text{Ressources stables}$$

Giraud et al. (2004) P79 ; Langlois et Mollet (2011) P74-75

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Cette formule mesure la rentabilité économique brute car elle rapporte l'excédent brut d'exploitation (EBE) aux capitaux utilisés. La rentabilité économique nette rapporte le résultat d'exploitation aux capitaux utilisés.

Il est aussi important de préciser que les capitaux employés figurant au dénominateur sont composés des immobilisations et du besoin en fonds de roulement d'exploitation. Autrement dit, il s'agit des capitaux propres et des capitaux étrangers (emprunts et dettes à court terme).

Les indicateurs de rentabilité jouent un rôle important dans la mesure où ils permettent de rapprocher les résultats de l'entreprise des sommes investies contrairement aux indicateurs comptables qui visent principalement à apprécier la profitabilité de l'entreprise. Ils permettent de déterminer si l'entreprise est rentable par rapport aux capitaux qu'elle engage. Ils constituent les mesures de performance du CDG. Bien que ces ratios financiers soient anciens, ils seraient toujours en usage dans les systèmes de pilotage des grands groupes internationaux (Giraud et al., 2004).

Par ailleurs, les indicateurs financiers n'ont pas été sans critiques du fait qu'ils privilégient l'actionnaire au détriment des autres parties prenantes. Pour reprendre l'expression de Giraud et al. (2004, P80), « *les mesures de type financier ont été vivement critiquées, notamment à partir de la fin des années 70, car elles ne prenaient en compte que la valeur pour les actionnaires et qu'elles négligeaient donc d'autres stakeholders comme les clients.* » Ces critiques auraient, selon les auteurs, duré jusqu'à la fin des années 80.

En revanche, le début des années 90 a été caractérisé par le retour en force des actionnaires qui réhabilite l'intérêt pour les mesures financières avec amélioration technique. C'est ainsi que le modèle de la valeur économique ajoutée (EVA) est né.

2.1.1.2.2 La valeur économique ajoutée (economic value added : EVA)

Promu et diffusé par le cabinet anglo-saxon Stern et Stewart, le modèle d'EVA est considéré comme la mesure la plus récente de la performance économique et financière. L'EVA intègre l'ensemble des coûts des ressources liées au fonctionnement d'une activité. Il s'agit des coûts des dettes (frais financiers) et des coûts des fonds propres (prix historique d'acquisition des actions, dividendes versées et primes de risque spécifiques appelées aussi coûts d'opportunité pour l'investisseur).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon Giraud et al. (2004, P80), « *Ce coût des fonds propres n'est pas répercuté dans les comptes analytiques utilisés pour mesurer la performance. Ainsi, l'EVA vise à mesurer la performance nette, prenant en compte le coût total des ressources, dettes et fonds propres, exprimé par leur coût moyen pondéré (WACC : weighted Average Cost of Capital.* »

$$\text{EVA} = \text{NOPAT ou Résultat net d'impôt} - (\text{WACC} * [\text{Immobilisations nettes} + \text{BFR}])$$

Giraud et al. (2004) P80

Avec NOPAT (Net Operating Profit AfterTax) qui correspond au résultat net d'impôt.

« *Un flux négatif signifiera que l'entité n'a pas contribué à rémunérer suffisamment les apporteurs de capitaux et notamment les actionnaires, c'est-à-dire à créer de la valeur d'un point de vue strictement financier (Giraud et al., 2004, P80).* »

Mais il y a différentes manières de déterminer l'EVA. Fernandez (2000, P43) propose en effet une formule axée sur le capital investi.

$$\text{EVA} = \text{Capital investi} * (\text{ROIC} - \text{WACC})$$

Fernandez (2000) P43

ROIC (Return on Invested Capital) : Retour sur le capital investi.

Fernandez (2000, P43) précise que « *pour créer de la valeur, il faut que le coût des capitaux engagés soit inférieur au retour sur capitaux, que $\text{ROIC} > \text{WACC}$. Dans le cas contraire, il y a destruction de la valeur.* » Selon Giraud et al. (2004, P81-82), l'utilisation de l'EVA offre des avantages car elle permet de mieux apprécier la performance globale que les mesures financières traditionnelles :

- « L'EVA intègre la totalité du coût des capitaux utilisés et vise donc à déterminer une valeur résiduelle reflétant directement le point de vue de l'investisseur, contrairement au résultat net d'exploitation qui reflète le point de vue du management ;
- L'EVA permet de mieux apprécier les projets d'investissement que le ratio ROCE qui les biaise souvent. Par exemple, sur la base de ROCE estimé à 12%, un projet dont le taux de rendement interne (TRI) est estimé à 11% serait rejeté car il diminuera le ROCE moyen.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Alors qu'il aurait été judicieux de comparer d'abord le TIR du projet avec le coût du capital. Si ce coût est estimé à 9% voire 10%, le projet est rentable car les ressources nettes qu'il génère (11%) restent positives après prise en compte du coût moyen du capital (9% ou 10%). Le ROCE biaise alors la décision d'investissement. Tandis qu'avec l'EVA, l'entreprise pourrait éviter ce biais et prendre la bonne décision ;

- L'EVA permet de mieux ajuster le calcul que les valeurs comptables et donc d'obtenir une valeur plus proche de la réalité économique, par exemple les dépenses de recherche et développement sont capitalisées à l'actif au lieu d'être considérées comme des charges. Sauf que ce genre d'ajustements risquerait de rendre la mesure de performance moins comparable entre les entreprises car ces dernières ne pratiqueraient pas des ajustements de la même manière ;
- Un autre avantage de l'EVA est qu'elle est facilement transposable au niveau local ;
- L'EVA est enfin estimée par ses partisans mieux corrélée au cours de bourse que les autres mesures financières. Cela n'est néanmoins pas prouvé empiriquement. En plus, d'autres études constatent une meilleure corrélation du résultat comptable au cours de bourse. »

Toutefois, l'usage de l'EVA pour mesurer la performance doit se faire avec prudence. « Les arguments en faveur de l'EVA doivent être nuancés. La mesure n'est en revanche pas intrinsèquement meilleure que d'autres, ses avantages sont compensés par des inconvénients. La mesure parfaite n'existe pas (Giraud et al., 2004, P82). »

Ainsi, l'EVA constitue la mesure la plus développée par rapport à ROE et ROCE.

Dans la partie suivante, on va présenter les mesures financières des performances des entités de l'entreprise.

2.1.2 Le système financier de mesure et de pilotage des performances des entités de l'entreprise

Parmi les mesures financières des performances des entités, Giraud et al. (2004, P143) identifient le reporting financier, la comptabilité de gestion et le responsibility accounting tout en relevant l'importance du prix des cessions internes dans ce cadre. On peut y rajouter aussi le budget.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.1 La comptabilité de gestion

Les mutations incessantes de leur environnement, notamment la concurrence de plus en plus féroce, poussent de plus en plus les entreprises, préoccupées par la performance, à perfectionner leurs systèmes de comptabilité de gestion à des fins d'amélioration continue via une meilleure prise de décisions, une réduction progressive des coûts...

Johnson et Kaplan (1987), Lorino (2001, 2003), Dubrulle et Jourdain (2007), Alazard et Sépari (2010)... soulignent la nécessité pour les entreprises d'avoir des systèmes de comptabilité de gestion performants, capables de satisfaire à leurs attentes. D'où la nécessité pour les entreprises d'adapter leur système de comptabilité de gestion de façon à les appuyer dans leur prise de décision, le pilotage de leurs entités et la gestion de leurs coûts pour améliorer en permanence leur profit dans leur nouvel environnement. Partant de ce constat, notre objectif est de présenter l'évolution des pratiques de la comptabilité de gestion dans les entreprises.

Dans un premier temps, on va parler de l'utilité de la comptabilité de gestion. Dans un deuxième temps, on exposera les missions traditionnelles de la comptabilité de gestion et les insuffisances de ses méthodes traditionnelles. Enfin, on en présentera les missions contemporaines et leurs implications méthodologiques.

2.1.2.1.1 L'utilité de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est l'ensemble de méthodes et techniques (comptabilité budgétaire, comptabilité analytique, outils de réduction de coûts) destinées à fournir à l'entreprise des informations nécessaires à la prise de ses décisions pour ses produits et à l'amélioration continue des résultats de ceux-ci.

Pour assurer les qualités informationnelles et les rôles susmentionnés, la comptabilité de gestion suit une méthodologie. Selon Bouquin (2004, P11), elle doit modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées et les résultats obtenus en contrepartie, à la fois dans une optique opérationnelle pour aider les décideurs et dans une optique rétrospective pour mesurer des performances, même si cette modélisation constitue une vérité relative et une construction parmi d'autres possibles. Pour assurer la fiabilité informationnelle nécessaire à la modélisation, elle doit déterminer les ressources réellement consommées, appelées coûts économiques, pour une meilleure analyse économique (Béatrice et Grandguillot, 2006, P17).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon Alazard et Sépari (2010, P65) et Béatrice et Grandguillot (2006, P16), un coût est un ensemble de charges requises par l'objet de ce coût (produit, activité, projet...).

Ainsi, seulement certaines charges (informations) de la comptabilité générale ou financière, fort préoccupée par les aspects juridique et fiscal, sont retenues, du fait de leur liaison étroite avec l'activité normale de l'entreprise, et retraitées pour une meilleure expression économique, auxquelles sont ajoutés d'autres types de charges par la comptabilité de gestion afin d'obtenir les charges (ressources) réelles, économiquement justifiées (Béatrice et Grandguillot, 2006, P17, P31-35). Cette dernière nomme les charges retenues et retraitées charges incorporables et celles ajoutées charges supplétives. Les charges de la comptabilité de gestion correspondent à la somme des charges incorporables corrigées et des charges supplétives.

Les charges incorporables correspondant aux charges de substitution (charges d'usage ou d'amortissement, charges étalées ou de dépréciations et différences sur matières) et aux charges d'abonnement (loyer, prime d'assurance...). Les charges abonnées sont recalculées selon le principe de la consommation périodique (mensuelle, trimestrielle, annuelle...). Les charges de substitution sont retraitées selon les réalités économiques constatées par l'entreprise et les écarts sont appelés différences d'incorporation qui peuvent être positives ou négatives.

Il est important de souligner que les nouvelles normes comptables internationales (IAS/IFRS) ont pour principes entre autres la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique et contribuent de ce fait à améliorer l'image fidèle de la comptabilité de l'entreprise pour son évaluation et son management.

Ainsi, le système comptable et financier (SCF), inspiré de ces normes internationales, adopté en Algérie en 2007 suite aux insuffisances du plan comptable national (PCN de 1975) et en vigueur depuis janvier 2009 selon BIA Chabane (2008, P4), propose à la comptabilité générale des bases d'évaluation, notamment pour les charges de substitution de façon à fournir à la comptabilité de gestion des informations prêtes à être utilisées. Les amortissements sont calculés sur la base de la valeur actuelle ou de marché, les dépréciations, les provisions et les stocks sont évalués selon des critères économiques... (Béatrice et Grandguillot, 2006, P32).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

La vision des normes internationales est ambitieuse dans la mesure où la finalité est de proposer un langage comptable commun et un moyen de limiter les écarts susceptibles d'exister entre les différentes pratiques comptables entre les pays dans un monde de plus en plus globalisé (Collasse, 2000).

Quant aux charges supplétives, elles sont seulement déterminées et rajoutées aux coûts pour des raisons économiques car elles sont liées à l'activité normale de l'entreprise (Béatrice et Grandguillot, 2006, P34). Il s'agit principalement de la rémunération de l'exploitant et de celle des capitaux propres et peuvent faire l'objet de différences d'incorporation, notamment de ce dernier suivant le principe de la consommation périodique.

Ainsi, les charges exclues par la comptabilité de gestion sont les charges non incorporables de la comptabilité générale (charges exceptionnelles, participation des salariés, impôt sur les sociétés, certaines dotations aux amortissements...) et les différences d'incorporation, qui sont de plus en plus faibles grâce aux normes IAS et IFRS.

Tableau n°19 : Les bases d'évaluation des charges à retraiter par la comptabilité de gestion

Eléments	Base juridique ou fiscale...	Base économique	Différences d'incorporation	Charges à incorporer au coût
Stocks	1000 Da	1 100 Da	+100	1 100 Da
Amortissements	5000 Da	6 000 Da	+ 1000 Da	6 000 Da
Dépréciations	-	-	-	-
Loyers, assurances...	-	-	-	-
Rémunération de l'exploitant		-	-	-
Rémunération des capitaux propres...		-	-	-

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées des auteurs susmentionnés

Une fois les charges à incorporer aux coûts déterminées, intervient la question de la modélisation (voir annexe n°12) permettant de mettre en place une ou des méthodes de calcul des coûts et de présentation des informations sur ceux-ci.

Pour une meilleure modélisation, la comptabilité de gestion doit être basée sur une carte des consommations de ressources dans l'entreprise (Bouquin, 2004, P70) qui, elle-même, repose sur la configuration structurelle en vigueur. Selon l'auteur, l'établissement de cette carte doit reposer sur une démarche qui doit intégrer un certain nombre de notions indispensables (les différents coûts, les unités d'œuvre...).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, la comptabilité de gestion est utile dans la mesure où elle comble les insuffisances de la comptabilité financière de façon à donner des informations économiquement fiables et justifiées pour mesurer la performance opérationnelle et appuyer la prise de décision.

Par ailleurs, l'importance de la qualité des informations a été mise en avant par plusieurs auteurs. Les informations sont définies comme étant des indicateurs permettant aux managers d'évaluer un résultat ou de conduire une action en cours afin d'en améliorer le résultat (Alazard et Sépari, 2010, P559, Lorino, 2001, P148, Masaaki, 1990). Dans le premier cas, les informations sont sous formes des indicateurs quantitatifs financiers (Atkinson, 1997, Burns et al., 1975) qui sont les plus fondamentaux selon Saulquin et Maupetit (2005). Tandis que dans le second, elles sont opérationnelles ou de pilotage, aptes à permettre l'anticipation pour une meilleure performance en termes de résultat (Kaplan et Norton ; 1992, Banker et al, 2000, Saïd et al., 2003 ; Ittner et Larcker, 2003 ; Kelly, 2007).

La comptabilité de gestion, à l'instar de tout système de mesure de la performance, doit permettre de mesurer le résultat et d'améliorer la performance managériale (Moynihan, 2006 ; Béatrice et Grandguillot, 2006, P15) via la réduction des coûts et l'optimisation de la valeur. Pour atteindre ces objectifs, Lorino (2001, P159) estime que les informations fournies par la comptabilité de gestion doivent être lues, comprises et interprétées aisément par les acteurs concernés et, soit opérationnellement pertinentes (associées à des actions à piloter), soit stratégiquement pertinentes (associées à des objectifs à atteindre : soit pour mesurer l'atteinte d'un objectif, soit pour informer sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif). Ainsi, la comptabilité de gestion doit fournir des informations non seulement fiables mais aussi pertinentes et précises. L'utilité de la comptabilité de gestion mise en avant, on va maintenant présenter l'évolution des rôles et des pratiques de la comptabilité de gestion.

2.1.2.1.2 L'évolution des missions et des méthodes de la comptabilité de gestion

Pour plusieurs raisons, notamment l'influence des mutations de l'environnement de l'entreprise, la comptabilité de gestion ne cesse d'évoluer. Ses missions et ses méthodes évoluent simultanément. On va ainsi présenter les missions classiques de la comptabilité de gestion et les insuffisances de ses méthodes classiques avant d'aborder ses missions contemporaines et implications méthodologiques de celles-ci.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.1.2.1 Les missions classiques de la comptabilité de gestion et les insuffisances de ses méthodes traditionnelles

2.1.2.1.2.1.1 Les missions classiques de la comptabilité de gestion

Cités par Bouquin (2004, P7), Clark (1923, P236) et Dearden (1963, P66-76) ont mis en avant des rôles classiques de la comptabilité analytique, synthétisés comme suit :

- Allouer les coûts pour établir périodiquement les états financiers, des reporting, des devis ;
- Aider à déterminer un prix normal ou satisfaisant pour les biens vendus par l'entreprise ;
- Déterminer les coûts des produits, des processus, des départements
- Déterminer la contribution ou performance de chaque produit ;
- Contrôler les stocks et aider la comptabilité générale à déterminer leur valeur ;
- Détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages ;
- Séparer le coût de la sous-activité du coût productif.

Giraud et al. (2004, P146-150) en ont principalement mis en avant deux (2) :

- Aide au reporting : les informations de la comptabilité de gestion sont généralement intégrées dans le reporting de gestion, notamment le reporting financier. Les soldes intermédiaires de gestion sont de plus en plus explicités par les divers coûts calculés. Grâce à ces coûts détaillés, la comptabilité de gestion enrichit le reporting financier destiné aux acteurs ;
- Aide à la comptabilité générale : pour déterminer le coût de certains éléments comptables, notamment les stocks à l'actif du bilan. En effet, les stocks de matières, de composants et de marchandises sont valorisés à un coût d'achat et les produits finis, semi-finis et en-cours à un coût de production. Les charges de distribution sont donc exclues de la valeur des stocks. Les stocks sont généralement valorisés à un coût complet, les charges indirectes n'étant imputées au coût d'achat ou au coût de production que dans la mesure où elles sont raisonnablement affectables au produit, les frais de siège ou les coûts de direction d'une division en sont exclus. Les charges financières, sauf cas exceptionnel, ne sont pas non plus imputées au coût.

Manifestement, les rôles classiques de la comptabilité de gestion consistent principalement à aider la comptabilité générale en mieux évaluant les coûts économiques des produits et leurs prix et pour la communication financière.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.1.2 Les insuffisances des méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion

Tableau n°20 : Les principales méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion

Méthode	Objectif	Principe	Notions importantes	Calcul
Méthode des centres d'analyse ou de coût complet	Déterminer le coût complet d'un produit	Les charges indirectes sont retraitées et imputées au coût du produit à l'aide du CUO ou du tf	Charges directes Charges indirectes Centre d'analyse (ex : achat, production, distribution...) Unité d'œuvre (UO) Coût d'unité d'œuvre (CUO) Taux de frais (tf)	Charges directes + charges indirectes = coût de revient CUO= charges totales d'un centre/nbre d'UO (ex : HMOD, HM, QP...) tf= charges totales d'un centre/assiette de répartition (ex : chiffre d'affaires...)
L'imputation rationnelle des charges fixes (CF)	Déterminer le coût de chômage ou le boni de suractivité	Imputer au coût du produit les CF imputées et non les CF réelles	Activité normale (An) Activité réelle (Ar) Coefficient d'imputation rationnelle (CIR), Différence d'imputation rationnelle (DIR) Charges fixes réelles (CFr) Charges fixes imputées (CFi)	Ar/An = CIR (Coefficient d'imputation rationnelle) CFi = CFr * CIR DIR = CFr - CFi Coût de chômage = +DIR Boni de suractivité = -DIR
Méthode des coûts variables (CV)	Déterminer les contributions des produits au résultat global	Repartir les charges en fonction de leur destination et comportement	Charges variables et charges fixes, seuil de rentabilité (SR)	Chiffre d'affaires (A) (B) (C) - CV, CD ou (CV+CFD) (A) (B) (C) = marges sur CV, CD ou CtS (A) (B) (C) - CF, CI ou CFC = résultat marge sur CV = CF ⇔ SR
Méthode des coûts directs (CD)			Charges directes et charges indirectes	
Méthode des coûts spécifiques (CtS)			Coût variable, Coût fixe direct	

Source : Nous-mêmes, sur la base des idées de Goujet et al. (2003) P152-170 ; Dubrulle et Jourdain (2007) P159-179 ; Alazard et Sépari (2010) P61-199

Toutes ces méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion (voir annexes n°13 et 14 pour plus de détails sur les modèles) souffrent d'une part d'insuffisances techniques. Et d'autre part, elles montrent leurs limites face aux mutations de l'environnement de l'entreprise. En effet, la comptabilité de gestion ventile les charges afin de déterminer le coût réel relatif à l'objet de coût (produit, projet...).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Les limites des méthodes classiques de la comptabilité de gestion découlent fondamentalement de leur conception, traitement et répartition des charges entre les éléments des coûts concernés. Elles définissent et classent les charges en fonction de leur comportement. Le coût de revient du produit est égal aux charges directes + charges indirectes ou bien charges variables + charges fixes. La méthode des centres d'analyse distingue les charges directes, qui ne concernent qu'un seul coût et qui y sont directement associées, des charges indirectes, qui concernent plusieurs coûts et qui sont directement réparties (Dubrulle et Jourdain, 2007, P59-61 ; Béatrice et Grandguillot, 2006, P41-42), via des clés de répartition communes et principalement volumiques (Bouquin, 2004, P162), entre les centres d'analyse concernés pour être imputées aux objets des coûts. Cette ventilation sur la base des unités d'œuvre volumiques est souvent fautive car les activités contenues dans les centres d'analyse n'ont généralement pas forcément les mêmes unités de mesure appropriées ou des facteurs de variation de la charge de travail et conduit de ce fait à des coûts des centres et à des coûts de revient des produits biaisés in fine (Lorino, 2001, P208). Quant aux méthodes des coûts partiels, elles distinguent les charges variables, qui évoluent avec le niveau de l'activité, des charges fixes, qui y sont insensibles (Dubrulle et Jourdain, 2007, P154-155). Elles consistent à couvrir les charges fixes par la marge sur charges variables (Lorino, 2001, P208-212). Il en résulte que le coût réel par produit n'est pas déterminé car les charges fixes réellement supportées par chaque objet de coût ne sont pas déterminées.

Tableau n°21 : Tentative de synthèse des insuffisances des méthodes classiques

Méthode	Limites
Méthode des coûts complets ou centres d'analyse	Le coût complet ne permet pas de mesurer les performances réelles des centres de responsabilité car il ne distingue pas les charges de structure des charges variables qui sont toutes contenues dans les charges directes et les charges indirectes. Difficulté de suivre l'évolution de l'activité.
Méthodes des coûts variables	Il n'est pas toujours facile de distinguer entre les charges fixes et les charges variables. Les stocks sont sous-évalués. Les coûts variables ne sont pas une bonne référence pour fixer le prix de vente. Les charges fixes sont moins considérées pour la décision. Enfin, les charges variables sont de moins en moins nombreuses du fait des évolutions économiques et sociales. Les mêmes limites entachent aussi la méthode des coûts spécifiques.
Méthode des coûts spécifiques	
Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	Il n'est pas facile de fixer le niveau de l'activité normale qui est pourtant un facteur déterminant pour cette méthode. Les coûts d'imputation rationnelle sont moins fiables et précis car aucune formule satisfaisante n'existe pour répartir les charges fixes indirectes par exemple. Enfin, la méthode est lourde à mettre en place et à utiliser car il faut déterminer l'activité normale, calculer des coûts, faire des analyses pour exploiter les résultats...

Source : Nous-mêmes, sur la base des idées de Dubrulle et Jourdain (2007) P156-226 ; Béatrice et Grandguillot (2006) P19.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Lorino (2001, P212) estime que les limites des méthodes classiques sont conséquentes : des fonctions indirectes peu ou mal analysées, manque de fiabilité des informations pour appuyer la prise de décision, difficultés voire impossibilité de pouvoir réduire les coûts sur la base du suivi des coûts par natures de dépenses. Bouquin (2004, P163) énumère de son côté les difficultés liées à l'analyse stratégique comparative des coûts des activités car elles sont déguisées par les centres d'analyse ou des fonctions. Interpellés par les imputations arbitraires par les comptabilités analytiques traditionnelles des charges indirectes aux fonctions ou centres d'analyse, Mevellec (2005) et Porter (1999) attirent l'attention sur ces charges car elles deviennent de plus en plus prépondérantes suite aux mutations de l'environnement des entreprises. L'intensification de la concurrence, la hausse des exigences des clients et la différenciation de l'offre (valeur), le changement technologique rapide et de structure, l'automatisation des opérations manufacturières, l'informatisation des opérations administratives, l'importance croissante de la fonction Marketing, l'apparition d'autres nouvelles fonctions indirectes telles que Recherche et Développement... depuis les années 80 (GHEDJGHOUJ, 2013, P38-40 ; Porter, 1982, Lasary, 2007, P36-41) n'ont pas sans conséquences sur la structure des coûts de l'entreprise.

Tableau n°22 : L'influence des mutations environnementales sur la structure des coûts de l'entreprise et les rôles de la comptabilité de gestion

Caractéristiques principales de l'environnement des entreprises	
Avant 1980	Après 1980
Contexte stable : produits standards fabriqués en grande série avec un cycle de vie relativement long pour une demande stable et homogène, changement technologique lent...	Contexte instable : produits différenciés fabriqués en petite série avec un cycle de vie de plus en plus réduit pour une demande instable et hétérogène, changement technologique rapide, apparition de nouvelles fonctions...
Structure des coûts dominée par les charges directes (matières, mains d'œuvre directes...)	Structure des coûts dominée par les charges indirectes (R&D, Marketing, Qualité, SAV...).
Performance perçue : réduire le coût direct du produit via la productivité du travail dans les ateliers.	Performance recherchée : réduire le coût global et optimiser la valeur des activités apportée aux produits, piloter les portefeuilles...

Source : Nous-mêmes inspirés des idées d'Alazard et Sépari (2010) P12-14 ; Dubrulle et Jourdain (2007) P368

Selon Alazard et Sépari (2010, P14), l'instabilité de l'environnement de l'entreprise entraîne et accentue la nécessité d'affiner l'analyse de nouvelles fonctions indirectes (charges indirectes) désormais conséquentes afin de pouvoir mieux réduire les coûts pour faire face aux concurrences exacerbées et améliorer la fiabilité des coûts des activités et du coût de revient des objets de marge de l'entreprise.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Les limites des comptabilités analytiques classiques, aggravées de ces bouleversements, sont à l'origine d'un nouveau paradigme et de nouvelles méthodes.

2.1.2.1.2.2 Les missions actuelles de la comptabilité de gestion et leurs implications

2.1.2.1.2.2.1 Les missions contemporaines de la comptabilité de gestion

Des auteurs (Drucker, 1990, P94-102 ; Richard, 1996 ; Lassègue, 1998 ; Kaplan et Norton, 2001, P87-104 ; Boutat et Caparo, 2003, P8 ; Bouquin, 2004, P7 ; Melyon et Raimbourg, 2004, P9 ; Piget, 2008, P7-8) ont mis en avant ce qu'attendent désormais les entreprises de leur comptabilité de gestion, synthétisé par Lorino (2001, P206). Selon ce dernier, la comptabilité de gestion doit aider :

- À la gestion opérationnelle des coûts en les maîtrisant et en les réduisant (évaluer même les coûts de non qualité, de sous-activité...) via Kaizen de coûts (plan d'action pour progrès continu, assorti d'indicateurs de pilotage) ;
- Au pilotage des centres de responsabilité en déterminant les dépenses réelles pour les comparer aux prévisions (comptabilité budgétaire) ;
- Au pilotage stratégique des coûts de revient et des marges des objets (produit, marché, client, projet, technologie...) en déterminant mieux le coût de revient et la valeur pour gérer le portefeuille des produits (lancement, abandon), faire des analyses (faire ou acheter), fixer le prix de vente, estimer les coûts futurs des nouveaux produits...

Manifestement, les rôles contemporains de la comptabilité de gestion consistent à informer les acteurs sur leurs activités et leurs propres performances et à améliorer continuellement le couple coût-valeur de l'entreprise. Cette situation exige de la comptabilité de gestion d'enrichir ses pratiques afin de fournir des informations plus fines, pertinentes...

2.1.2.1.2.2.2 Les implications méthodologiques des missions contemporaines de la comptabilité de gestion

2.1.2.1.2.2.2.1 Le principe de la comptabilité de gestion moderne

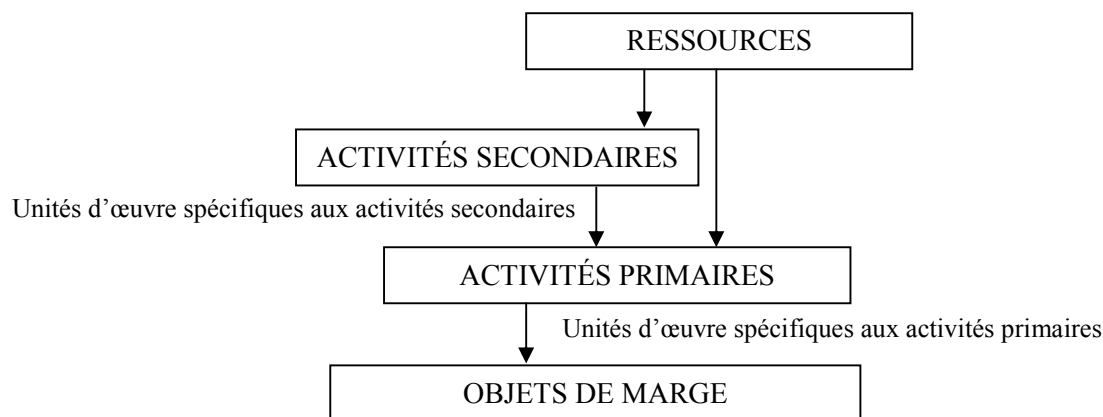
Pour relever les défis susmentionnés, Lorino (2001, P212-213) estime qu'il faut comprendre les causes des dépenses (Pourquoi dépenser et comment dépenser moins dans l'avenir), et donc raisonner en termes d'activités, redéfinir les missions, repenser les modes opératoires.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Une activité est un ensemble des tâches (actions) coordonnées aboutissant à un résultat cohérent et significatif (Bescos et Mendosa, 1994) tandis qu'un processus est un regroupement d'activités correspondant à un objectif assigné (Patricia et al, 2004, P181).

En effet, l'activité est, selon les détracteurs des méthodes classiques, le contenu concret opérationnel générateur, et donc explicatif, du volume d'activité et du niveau de coût. La manière d'opérer en est la seule source d'amélioration. Il faut agir sur les activités, base d'analyse la plus proche de la réalité physique (Lorino, 2003, P188-189), plutôt que sur leurs ressources car leur productivité rejaillira bien sûr sur celle des ressources. Les ressources (figées et reliées aux activités en fonction de leur nature) sont ainsi consommées par les activités qui, via leurs propres unités d'œuvre (mesures effectives de leurs consommations respectives), sont consommées par l'objet de marge. Dans cette nouvelle logique, toutes les activités et leurs coûts respectifs sont identifiés et analysés et leurs liens avec l'objet de marge explorés d'où la notion du coût traçable et de l'inducteur de coût. Le coût traçable est celui de l'activité dite primaire, dont l'output (produit semi-fini) et le coût peuvent être reliés à l'objet de marge par un lien non arbitraire d'affectation directe ou d'imputation contrairement au coût de l'activité secondaire, déterminé aussi via l'unité d'œuvre propre à celle-ci, imputé d'abord à l'activité primaire correspondante (Lorino, 2003, P228-229).

Schéma n°26 : Le principe d'allocation des coûts de la comptabilité de gestion moderne



Source : Nous-mêmes, sur la base des idées de Lorino (2003) P228-229

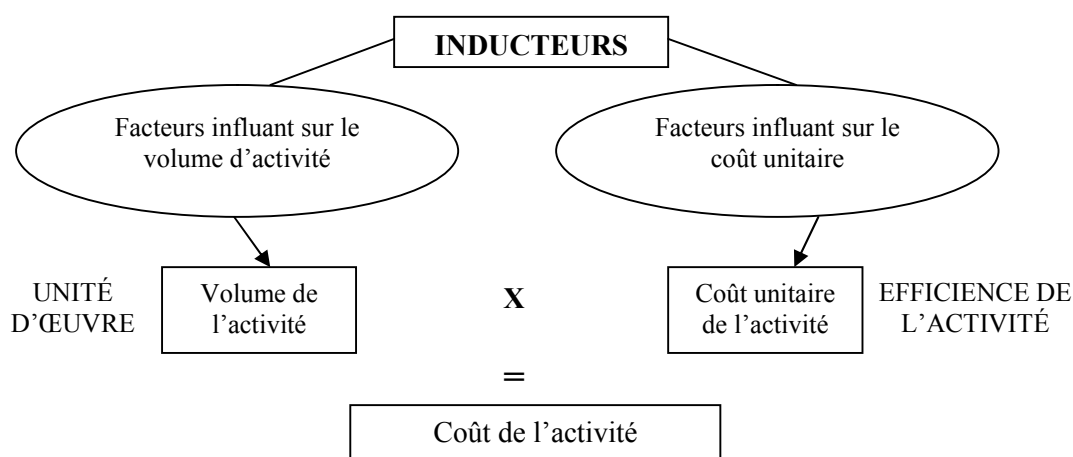
Il est ainsi possible de connaître grâce à l'unité d'œuvre² propre à chaque activité son nombre d'unités d'œuvre, son coût unitaire d'unité d'œuvre (charges totales de l'activité/nombre d'unité d'œuvre) et sa productivité (nombre d'unités d'œuvre/charges totales de l'activité).

² Elle est symbolisée généralement par l'output de l'activité. Exemple : produit fini pour les ateliers de production, matières premières achetées pour le Service achat...

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Les activités ayant la même unité d'œuvre, pas forcément volumique ou physique, sont regroupées dans un centre appelé centre d'analyse dont le coût est alloué aux différents produits par exemple sur la base des consommations d'unités d'œuvre par chaque produit (Lorino, 2003, P230-231). Pour les produits stables et répétitifs, des consommations standards contenues dans une nomenclature³ sont établies pour les comparer avec les coûts réels à des fins de réduction des coûts. Pour les produits fabriqués sur commande et personnalisés, leurs coûts de revient respectifs s'obtiennent en allouant les coûts sur la base des consommations réelles d'unités d'œuvre par chaque produit (Lorino, 2003, P.232). Par ailleurs, les nouvelles méthodes mettent en avant la notion d'inducteur de coût pour mieux analyser et réduire les coûts des activités (voir annexe n°33). Les inducteurs de coûts sont, en effet, les causes, les facteurs explicatifs qui induisent, génèrent des coûts et constituent des outils plus pertinents que les unités d'œuvre pour affiner l'analyse des causes des coûts (Lorino, 2003, P.201-202). Par exemple, la surface industrielle expliquant le niveau des coûts industriels peut, selon l'auteur, être considérée par une entreprise comme unité d'œuvre mais la compaction des processus industriels (facteur influant sur la surface industrielle) peut être un axe majeur de la réduction des coûts et considérée comme un inducteur de coût. Patricia et al. (2004, P182) et Bouquin (2004, P71) identifient l'inducteur d'activité, responsable de la fréquence d'activité, et celui de coût, responsable de l'efficacité de l'activité.

Schéma n°27 : Les inducteurs de coûts



Source : Lorino (2003) P202

Pour Lorino (2003, P202), les inducteurs, en permettant une analyse approfondie des causes des coûts, facilitent la réduction de ceux-ci plus que les unités d'œuvre classiques.

³ C'est la liste des activités requises par la fabrication d'une unité de produit (Lorino, 2003, P231-232).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

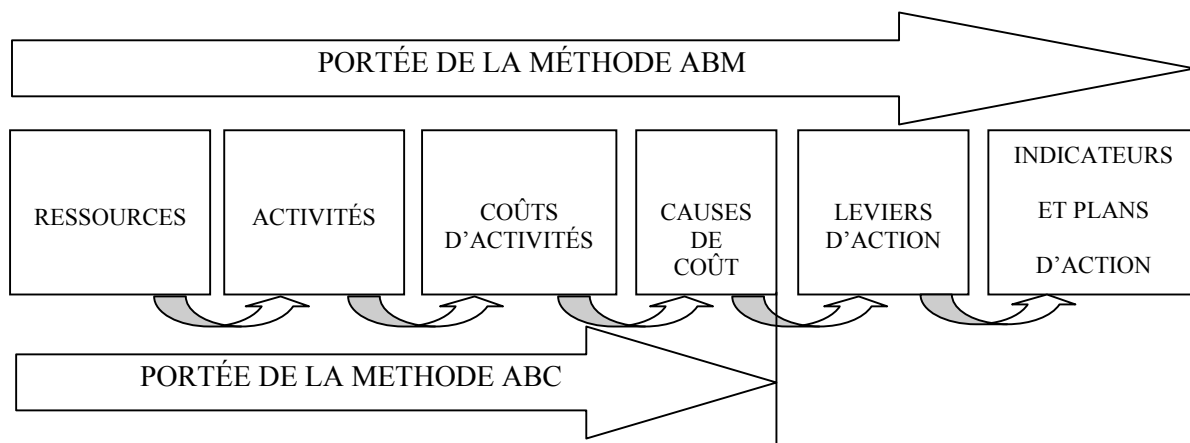
Le principe de la comptabilité de gestion moderne explicité, on va maintenant présenter quelques nouvelles méthodes reposant sur ce principe.

2.1.2.1.2.2.2.2 Quelques nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion

2.1.2.1.2.2.2.2.1 Les méthodes ABC et ABM et leurs portées respectives

Parmi les méthodes s'inscrivant dans cette nouvelle logique d'analyse et de traitement de dépenses à base d'activité, on peut principalement citer la méthode ABM (Activity Based Management) et la méthode ABC (Activity Based Costing : voir annexe n°15 pour les détails du modèle). Elles visent principalement à mieux déterminer le coût par activités en identifiant pour chacune sa propre unité d'œuvre et le coût de revient de l'objet de marge en vue d'en améliorer la fiabilité, la traçabilité relative. Pour elles, le coût de revient d'un objet de marge est la somme de ses coûts directs variables (coûts traçables) et les coûts des inducteurs d'activités qu'il a consommés (Patricia et al., 2004, P183). Contrairement à la méthode ABC, la méthode ABM se propose d'aller plus loin, dans le cadre de l'amélioration continue des coûts, en proposant des leviers d'action assortis de plans d'action avec des indicateurs de suivi (Bouquin, 2004, P72). L'ABM vise même à optimiser le délai et aussi la qualité totale en identifiant et cherchant à réduire les coûts de non qualité (Lorino, 2003, P192).

Schéma n°28 : Les portées des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion moderne



Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Lorino (2003) P192, Bouquin (2004) P72

Parmi les approches de réduction de coûts et d'amélioration du délai et de la qualité de l'ABM, on peut citer re-engineering (reconfiguration des processus), rattachement des coûts à des causes (inducteurs de coûts), Benchmarking (étalonnage concurrentiel), la gestion des capacités productives disponibles (imputation rationnelle des charges d'activité) etc. (Lorino, 2003, P.199-206).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Il est important de souligner que l'amélioration (réduction des coûts et des délais, augmentation de la qualité...) peut se faire de deux (2) manières. Le pilotage dynamique consiste à chercher cette amélioration en permanence et en temps réel et durant l'année. Tandis que le pilotage statique vise une amélioration dans l'année suivante en s'appuyant sur les données de l'année dernière ou des années dernières.

En plus de la méthode ABC et la méthode ABM, il y a aussi la méthode de Target Costing.

2.1.2.1.2.2.2.2 Le Target Costing

L'instabilité de l'environnement de l'entreprise amène celle-ci à adopter une gestion des coûts orientée vers l'amélioration continue de ceux-ci d'où la méthode de Target Costing.

Contrairement aux autres méthodes dont les coûts standards, la méthode Target Costing vise à réduire les coûts sur l'ensemble du cycle de vie d'un produit (voir annexe16) tout en optimisant la valeur pour le client (Horvath, 1993 ; Kato, 1993 ; Tanaka, 1993 ; Cooper, 1995 ; Lorino, 2003, P291). Selon Kato (1993), cité par Lorino (2003, P297), « *le Target Costing n'est en réalité pas une technique d'évaluation des coûts. C'est plutôt un programme complet de réduction des coûts, qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les coûts des nouveaux produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. Ce n'est pas une simple technique de réduction des coûts, mais un système complet de gestion stratégique des profits.* »

Dans un premier temps, on va présenter les postulats du Target Costing. Dans un second temps, on présentera sa démarche.

a) Les postulats de la méthode Target Costing

Selon Lorino (2003, P293), les postulats de Target Costing se résument ainsi :

- Les produits sont des vecteurs privilégiés du profit ;
- La rentabilité des produits se joue pour l'essentiel dans les phases amont.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Il résulte ainsi de ces postulats que pour minimiser ses coûts et maximiser son profit, l'entreprise doit agir sur tout le cycle de vie de son produit, notamment en amont du cycle, la conception, le développement et la planification du produit. L'amont du cycle est considéré comme étant le gisement de possibilité de réduction des coûts et d'optimisation de la valeur du produit pour le client de l'entreprise.

Systématisant la gestion du présent à partir d'une vision de l'avenir, sur une période relativement longue (Lorino, 2003, P296), la méthode de Target Costing met ainsi l'accent sur les choix stratégiques particulièrement en amont du cycle (conception, développement, planification) car les coûts en sont importants et offrent plus de possibilité de réduction (Morgan, 1993 ; Tanaka, 1993 ; Kato, 1993). Selon Lorino (2003, P294), ces coûts représenteraient 80% des coûts du cycle de vie d'un produit. En outre, une gestion basée sur une vision globale du cycle permettrait d'assurer de meilleures performances futures du produit (Webster, 1992, Lorino, 2003, P295).

Par ailleurs, cette focalisation sur les phases amont du cycle de vie du produit oblige l'entreprise à adopter en plus de l'approche matérielle une gestion par l'approche informationnelle. En effet, Lorino (2003, P292) met en avant deux aspects du produit :

- Étant objet matériel, le produit subit des manipulations physiques, des stockages, des transformations (processus de production), des transports (processus logistique : commande, planification, approvisionnements, stockage, production, livraison). Cet aspect exige une gestion par l'approche matérielle axée sur les flux physiques ;
- Étant concept, le produit subit des manipulations purement informationnelles (cycle de vie : spécifications, conception, développement, qualification, modification de conception, abandon). Cet aspect du produit est assuré par la gestion des informations relevant de l'amont du cycle de vie du produit.

Ainsi, la réduction des coûts et l'optimisation de la valeur du produit dépendent fortement de la maîtrise des informations relatives à la conception, au développement et à la planification du produit. Le produit doit être adapté aux besoins spécifiques des clients. Le Target Costing s'efforce d'identifier et de mesurer une exigence de progrès à partir du marché (Lorino, 2003, P296). L'intégration de l'approche informationnelle à l'approche matérielle fait la spécificité du Target Costing par rapport aux autres méthodes reposant principalement sur la gestion des flux physiques (Lorino, 2003, P292-293).

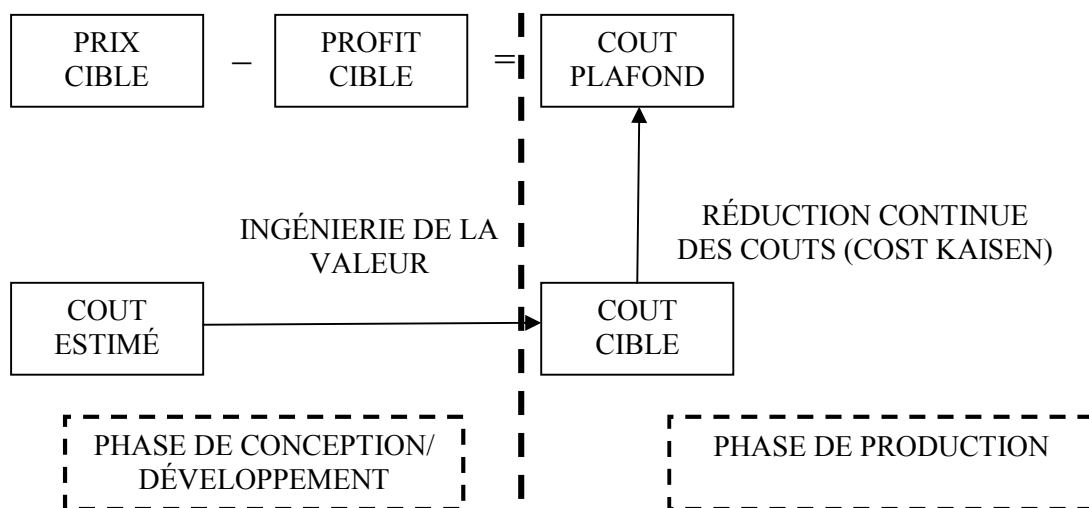
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Cité par Lorino (2003, P293), Clark et Fujimoto (1991) mettent l'accent sur l'importance du flux informationnel pour développer un produit. Pour les synthétiser, ils disent que contrairement à l'approche des matières ignorant le développement du produit, l'approche informationnelle se focalise sur toutes les activités du cycle pour assurer les performances du produit. Pour eux, la performance du produit dépend principalement de sa conception car la fabrication du produit ne fait que cristalliser, donner une forme physique de la conception. Tous les auteurs de la méthode Target Costing (Lorino, 2003, P293...) postulent que les performances de l'aval du cycle de vie du produit (logistique et production) sont faibles (20% des coûts du cycle) et dépendent fortement des choix stratégiques opérés en amont du cycle (caractéristiques du produit, choix technologiques...). Ils mettent aussi l'accent sur la rétroaction, le feedback de l'aval à l'amont du cycle pour appuyer les efforts de l'amélioration de la conception et du développement du produit. Les postulats de la méthode mis en avant, on va maintenant présenter sa démarche.

b) La démarche du Target Costing

Cité par Lorino (2003, P300), Sakurai et Huang (1989) résument la démarche du Target Costing chez Toyota ainsi :

Schéma n°29 : La démarche du Target Costing chez Toyota



Source : Sakurai et Huang (1989)

Lorino (2003, P295-300) donne la définition de chaque élément du schéma. Il synthétise l'idée générale du Target Costing par l'expression suivante : le coût cible est égal à la différence entre le prix de vente cible et le profit cible.

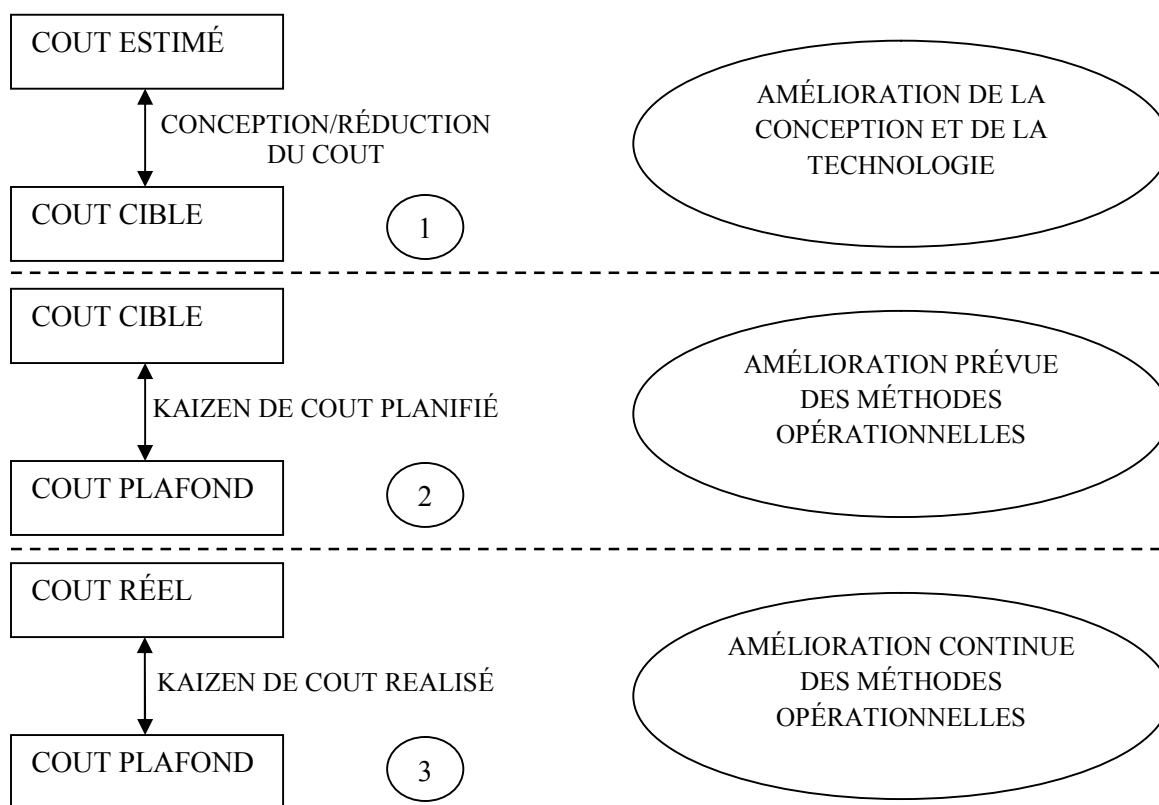
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Il définit le prix cible comme étant le prix de vente imposé par le marché, celui que le client est prêt à payer en contrepartie du produit désiré. Le profit cible est défini comme étant le profit déterminé à partir de choix stratégiques globaux de l'entreprise (rythme et mode de croissance, mode de financement, stratégie commerciale).

Le coût cible est ainsi la contrainte a priori, la cible à atteindre impérativement pour que le profit cible soit atteint. Le coût estimé est le coût déterminé sur la base des compétences et des technologies présentes de l'entreprise sans progrès majeur. Lorino souligne que généralement le coût estimé est supérieur au coût cible. Par contre le coût plafond est le coût admissible représentant l'idéal en terme de réduction de coût, donc le coût le plus bas. Lorino précise que l'écart entre le coût plafond et le coût estimé est progressivement comblé par l'optimisation de la conception du produit (ingénierie de la valeur) pour atteindre le coût cible et les gains continus de performance en production (kaizen) pour atteindre le coût plafond. Ainsi, les réduction des coûts se profilent à divers niveaux.

Cité par Lorino (2003, P301), Sakurai et Huang (1989) structurent ces niveaux en trois (3) paliers à travers ce schéma :

Schéma n°30 : Récapitulatif de la démarche de Target Costing



Source : Sakurai et Huang (1989)

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, la démarche du Target Costing repose sur deux éléments constituant les systèmes de base de la gestion des coûts : le Target Costing focalisé sur l'optimisation de la conception du produit (amont du cycle) via la résorption de l'écart entre le coût estimé et le coût cible et le Cost Kaizen concentré sur l'optimisation des opérations de production et de distribution (aval du cycle) via la résorption de l'écart entre le coût cible et le coût plafond.

Par ailleurs, les nouvelles méthodes ne sont pas sans limites ou difficultés d'application.

2.1.2.1.2.2.2.3 Les difficultés des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion

Malgré leurs apports, les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion présentent des difficultés d'application ou des limites.

Dans le tableau suivant, on va essayer de synthétiser les principaux traits.

Tableau n°23 : Les apports et les limites des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion

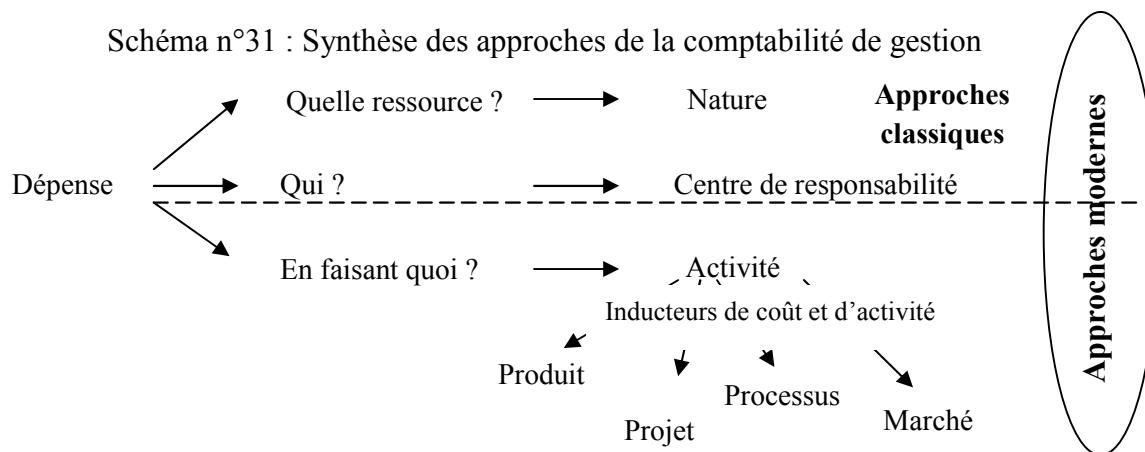
Les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion	
Apports	Limites, difficultés
Fournir une métrique au progrès continu.	Un modèle complexe, couteux...
Fournir des coûts de revient plus fiables, tracables pour des décisions stratégiques, améliorer les devis, les analyses, les estimations de coûts futurs...	Modèle pertinent pour l'analyse et la décision mais l'analyse et la décision stratégiques se font rarement.
Vecteur de communication entre les opérationnels et les gestionnaires.	Plus les informations sont détaillées, plus elles sont fragiles.
Un cadre cohérent avec le suivi des autres performances telles que qualité, délai...	Allourdissement des systèmes comptables opérationnels...
Analyse des processus, activités, valeurs, liens...	Il faut de la compétence pointue, poussée de la part de l'entreprise pour leur application.

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Bouquin (2004) P165-16 ; Dubrulle et Jourdain (2007) P369

Ainsi, l'activité constitue le facteur majeur dans les nouvelles approches de la comptabilité de gestion. L'approche moderne s'intéresse plus au contenu opérationnel (activités, leurs propres unités d'œuvre, leurs inducteurs de coûts) et fait de l'amélioration continue sa priorité du fait de l'instabilité de l'environnement, notamment l'intensité concurrentielle.

Contrairement à l'approche classique qui, basée sur les centres de responsabilité et dont l'utilisation est facilitée par la stabilité de l'environnement, confiait le contenu opérationnel aux différents responsables hiérarchiques en leur assignant directement et simplement leurs objectifs respectifs.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION



Source : Nous-mêmes, inspirés de Lorino (2003) P189.

Force est de constater que les nouvelles méthodes complètent les méthodes classiques en y remédiant les insuffisances. Ainsi, ces méthodes sont considérées comme étant les plus évoluées dans notre étude de cas.

Il nous semble important de signaler que toutes les méthodes ne sont pas présentées dans ce travail. Par exemple, la méthode des coûts standards qui consiste à déterminer des coûts préétablis servant des références pour évaluer la performance de l'entreprise. Étant donné son importance pour la recherche de la performance via l'analyse des écarts, cette méthode va toutefois être intégrée comme une des variables de l'étude des cas et classée à mi-chemin entre les méthodes classiques et les méthodes modernes car même si elle montre des limites par rapport aux nouvelles méthodes, elle est plus développée que les méthodes traditionnelles.

2.1.2.2 Le reporting financier

Le reporting est un ensemble de techniques destiné à rendre compte de la performance de l'entreprise. La nature du reporting dépend ainsi de la nature de la performance communiquée d'où les appellations reporting financier, reporting statutaire...

De leur côté, Giraud et al. (2004, P144) indiquent en effet que « le reporting financier contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Il est très proche du reporting statutaire. Dans certains cas, un système de mesure unique sera utilisé pour les deux (2) fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontée d'informations de gestion vers la direction d'autre part. »

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Tort (2006, P235) définit le reporting financier comme étant « un système de collecte et de centralisation des données comptables et économiques permettant de rendre compte de la performance financière de l'entreprise. » Selon l'auteur, le reporting financier intègre des données réelles (réalisations) par comparaison à des données passées (historiques), des données prévisionnelles (budget, reprévisions), des objectifs quantitatifs (cibles)... Parmi les principales sources d'information du reporting financier, l'auteur énumère la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le budget.

Tableau n° 24: Exemple d'un reporting financier

Vente nettes
- Coûts d'achat des ventes
= Marge brute commerciale
- Transports sur ventes
- Commissions sur ventes
- Taxes liées aux ventes
- Autres coûts variables liés aux ventes
= Marge sur coûts variables
- Coûts directs de transformation
- Coûts internes de logistique
- Coûts de recherche et développement propres
- Coûts de la structure commerciale propre
- Coûts du réseau de distribution
- Coûts refacturés d'assistance technique
- Coûts de publicité
- Coûts propres d'administration
- Frais de groupe absorbés
= Excédent Brut d'Exploitation
- Amortissement des immobilisations
- Variation des provisions d'exploitation à court terme
= Résultat Opérationnel

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

<p>-Frais et produits financiers -Dividendes reçus des sociétés contrôlées = Résultat Courant</p> <p>-Participation des salariés -Produits et charges exceptionnels -Variation des provisions réglementées -Variation des provisions long terme finance & exploitation -Amortissements Dérogatoires = Résultat avant impôts</p> <p>-Impôts sur les sociétés = Résultat net</p>

Giraud et al. (2004) P148

Tort (2006, P236-237) indique le processus d'élaboration du reporting financier en quatre (4) étapes (voir annexe n°17) et rajoute que le reporting financier peut s'étendre en intégrant des données extra-financières telles que les indicateurs quantitatifs ou qualitatifs non monétaires. Il peut s'agir de quantité produite, taux de retour, taux de rotation des stocks, taux de rebuts de production... destinés à enrichir les analyses des écarts et des tendances sur la base des données monétaires en apportant des éléments explicatifs supplémentaires.

Grâce à une enquête réalisée en 2003-2004 sur les entreprises privées en France, Tort (2006, P244-288) constate que le contenu général du reporting est assez variable suivant les entreprises mais surtout selon le découpage visé et que sa diffusion peut être hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle, semestrielle ou annuelle.

L'auteur indique aussi que le reporting financier prend la forme d'un reporting de gestion quand il est interne et d'une périodicité souvent mensuelle. Étant externe et d'une périodicité généralement semestrielle ou annuelle, il prend la forme d'une consolidation financière ou rapport financier (voir annexe n°18).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Giraud et al. (2004, P162) précisent que le reporting de gestion (voir annexe n°19) vise principalement à apprécier les contributions des managers et des activités.

Il peut aussi aider, à partir de certaines informations comptables et financières contenues, à élaborer, selon les auteurs, le reporting statutaire pour la consolidation comptable à des fins de communication externe. C'est une notion vaste car il peut englober divers reporting établis selon les besoins.

Les normes comptables internationales (IAS/IFRS) ont tendance à se converger vers un reporting complet. En effet, Dupuis (2014, P78) parle du reporting intégré comportant des données financières, sociétales, environnementales... comme tentative de synthèse destiné à expliquer aux parties prenantes comment l'entreprise crée de la valeur au cours du temps.

Tort (2006, P129) met en outre en avant la nécessité d'intégration du capital immatériel (IAS38) dans le reporting. Dupuis (2014, P49) parle à cet effet du reporting du capital immatériel.

Force est de constater que bien que le reporting financier évolue, son contenu reste, au moins pour l'instant, principalement financier. Il contient fondamentalement les soldes intermédiaires de gestion, les éléments du bilan ainsi que des ratios financiers.

Il est important de signaler que pour notre recherche, nous l'assimilons au reporting financier interne, c'est-à-dire au reporting de gestion, destiné principalement à apprécier les contributions des managers et des activités comme indiqué par Giraud et al. Par conséquent, nous le classons parmi les outils de mesure et de pilotage de la performance financiers des entités.

Étant donné ses limites à permettre un pilotage dynamique de la performance pour une amélioration continue, nous considérons le reporting financier parmi les outils de mesure et de pilotage de la performance les moins pointus. Par conséquent, il va être considéré comme le tableau de bord ou le budget classiques.

Ainsi, la comptabilité de gestion et le reporting financier sont mis en avant. Mais ils ne sont pas les seuls outils de mesure des performances des entités car le budget, le prix de cessions internes et le responsibility accounting y jouent aussi un rôle important.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.3 Le budget

2.1.2.3.1 Les contenus de différents budgets

L'entreprise a besoin de plan à court terme, lui permettant de s'exercer pour une certaine période, généralement annuelle. Le budget est « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels* (Bouquin, 2001, Goujet et Raullet, 2003, P190). » On peut ainsi dire que le budget permet de mesurer une partie du plan d'action afin que celle-ci soit mieux réalisée. Le budget vise principalement à jouer un rôle de coordination dans le cas où il couvre, rend cohérents avec le plan opérationnel et permet de consolider tous les aspects de la gestion de l'entreprise et aussi un rôle de simulation par l'informatisation des procédures d'élaboration budgétaire permettant de tester plusieurs hypothèses de budgétisation (Alazard et Sépari, 2010, P228). Ces auteurs (2010, P226-227), Burlaud et Simon (2003, P233) et Goujet et al. (2003, P192) identifient les budgets déterminants (budgets de vente et de production) et les budgets résultants (achats et approvisionnements, ateliers de fabrication, fais commerciaux, services fonctionnels et investissements). L'ensemble de budgets forme le budget de trésorerie. De ces budgets découlent le compte de résultat (profitabilité) et le bilan (patrimoine) prévisionnels. Alazard et Sépari (2010) ajoutent que le budget peut être établi de manière imposée (top-down) où la hiérarchie assigne à chaque responsable d'un centre ses objectifs et lui affecte des moyens ou de manière négociée avec les centres (top-down et bottom-up) sur la base des orientations fixées par la hiérarchie. Et les budgets proposés par les centres sont, après une certaine navette budgétaire, ajustés et consolidés par l'ensemble des responsables impliqués dans la budgétisation afin d'en arrêter la version définitive (Burlaud et Simon, 2003, P231). Selon ces auteurs, certaines règles doivent, lors de la budgétisation, être observées :

- Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N ;
- Un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N ;
- Les budgets doivent envisager les niveaux de vente et de la production et les moyens humains à mettre en œuvre, les conséquences monétaires de ces choix et les incidences des décisions de moyen terme (opérations de financement, d'investissement...);

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

- La démarche de la budgétisation doit être particulière : le niveau des ventes prévues doit être ajusté à la capacité réelle de production et du budget des ventes et de la production (déterminants) découlent les budgets résultants, le tout permet d'établir le bilan et le compte de résultat prévisionnels.

Tableau n°25 : Exemple sur le contenu des budgets, bilan et compte de résultat

Elément	Contenu	
Budget de vente	Budget principal de vente	Chiffre d'affaires total brut (Prix de vente unitaire * quantités)
		- Réductions (magasins et revendeurs)
		Chiffre d'affaires total net
	Budget des frais commerciaux	Frais du personnel (charges sociales et Déplacement)
		Coût de commercialisation (personnel commercial, publicité, distribution, etc.)
Budget de production	Charges directes	Consommations des matières
		Salaires de production
		Charges sociales
	Charges indirectes	Entretien
		Assurances
		Taxe professionnelle
		Amortissements
Budget d'approvisionnement		Stock en début de mois (SIn)
		+ Livraisons (début de mois)
		- Consommations du mois
		Stock de fin de mois (SF)
Budget de services fonctionnels		Salaires et appointements
		Charges sociales
		Charges de gestion
Budget d'investissement	Nom du projet	Décaissements aux mois concernés de l'année

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Budget de trésorerie		Solde de trésorerie en début de l'année
		Encaissements (l'année)
		Décaissements (l'année)
		Solde de trésorerie de fin de l'année
Compte de résultat prévisionnel (Résultat = produits – charges)	Charges	Consommation des matières premières (MP)= (achat de MP + stock initial – stock final)
		Autres achats et charges externes
		Salaires et charges de personnel
		Impôts et taxes
		Amortissements
		Charges financières
	Produits	Ventes de produits finis
		Production stockée (stock final – stock initial)
Bilan prévisionnel	Actif	Immobilisations nettes (immobilisations brutes – amortissements)
		Stock de matières premières
		Stock de produits finis
		Clients (effets à recevoir)
		Disponibilités
		Charges constatées d'avance
	Passif	Capitaux propres
		Résultat de l'exercice
		Dettes à long terme (emprunt etc.)
		Dettes à court terme (fournisseurs de stocks, charges sociales ...)

Source : Nous-mêmes, inspirés de Goujet et al. (2003) P193-308 ; Alazard et Sépari (2010) P308-350

Les contenus de différents types de budgets sont ainsi mis en avant. Manifestement, ces budgets prévisionnels, étant donné leur variété, compartimentent l'entreprise et constituent par conséquent des mesures des performances à atteindre par les différents niveaux hiérarchiques auxquels ils sont octroyés. On va ainsi dans la partie suivante tenter d'expliquer le pilotage des performances de ces niveaux.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.3.2 Le pilotage des performances des centres de responsabilité

La typologie budgétaire implique la notion de centres de responsabilité (décentralisation) structurant et facilitant ainsi la coordination de l'entreprise pour faire face à sa taille de plus en plus importante. « Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné (Goujet et al., 2003, P180-181 ; Alazard et Sépari, 2010, P220). »

Tableau n°26 : Types et caractéristiques des centres de responsabilité

Nature du centre de responsabilité	Caractéristiques et éléments de responsabilité	Critères et indicateurs utilisés
Centre de recettes	<ul style="list-style-type: none"> • Maximiser un chiffre d'affaires en termes de niveau et de composition des ventes. • Quelquefois, minimiser des frais de commercialisation. 	<ul style="list-style-type: none"> • Montant de chiffre d'affaires • Structure de ce chiffre (s'apparente à la notion de qualité du chiffre d'affaires) • Coûts propres au centre
Centre de profit	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité globale en termes de chiffre d'affaires et de consommations compte tenu de moyens (humains et capitaux) alloués et de spécificités concernant les outputs. • Peu ou pas de responsabilité sur l'adéquation capacité utilisée/capacité disponible. 	<ul style="list-style-type: none"> • Marge générée avant financement des moyens alloués : EBE • Efficience du centre : production/moyens utilisés • Rendement des moyens alloués = marge/capitaux • Qualité des produits • Respect des délais
Centre d'investissement ou de rentabilité	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité globale en termes de chiffre d'affaires, de consommations et d'un certain niveau de rentabilité des actifs • Responsabilité des coûts de capacité. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vision globale de l'efficience • Coût du gaspillage = production/moyens utilisés • Coût de l'oisiveté = moyens utilisés/moyens disponibles

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Centre de coûts	<ul style="list-style-type: none"> • Objectifs d'activité prévisionnelle (outputs) au moindre coût tout en respectant des objectifs de qualité et de délais. • Le centre n'est pas responsable de son niveau d'activité. 	<ul style="list-style-type: none"> • Quantité produite • Coût unitaire de l'UO • Coût unitaire des produits (coût rationnel) • Qualité • Délais
Centre de dépenses discrétionnaires	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de définition d'outputs mesurables. • Objectifs de respect de l'enveloppe budgétaire prévu. • Qualité du service rendu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Coût total du centre • Qualité du service en termes de taux de réclamations, temps moyen de traitement d'un dossier, etc.

Source : Goujet et al. (2003) P181 ; Alazard et Sépari (2010) P222-223

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité est décidé par la Direction générale en fonction de la nature de l'activité ou du produit, de la stratégie et du degré de délégation du pouvoir mais sa mise en œuvre relève du CDG (Alazard et Sépari, 2010, P 223).

Les auteurs rajoutent que la nature d'un centre dépend de sa mission et qu'un centre de rentabilité peut regrouper des centres de profit et un centre de profit peut couvrir les autres centres.

Tableau n°27 : Définition des centres de responsabilité selon leur mission

Nature de la mission	Type de centre	Niveau de la structure
Production	Centre de coûts	Usines, ateliers ou magasin de stockage
Service rendu	Centre de dépenses discrétionnaires	Services administratifs
Vente	Centre de recettes	Services commerciaux, billetteries
Résultat	Centre de profit	Usines, établissements
Rentabilité des capitaux investis	Centre d'investissement	Filiales

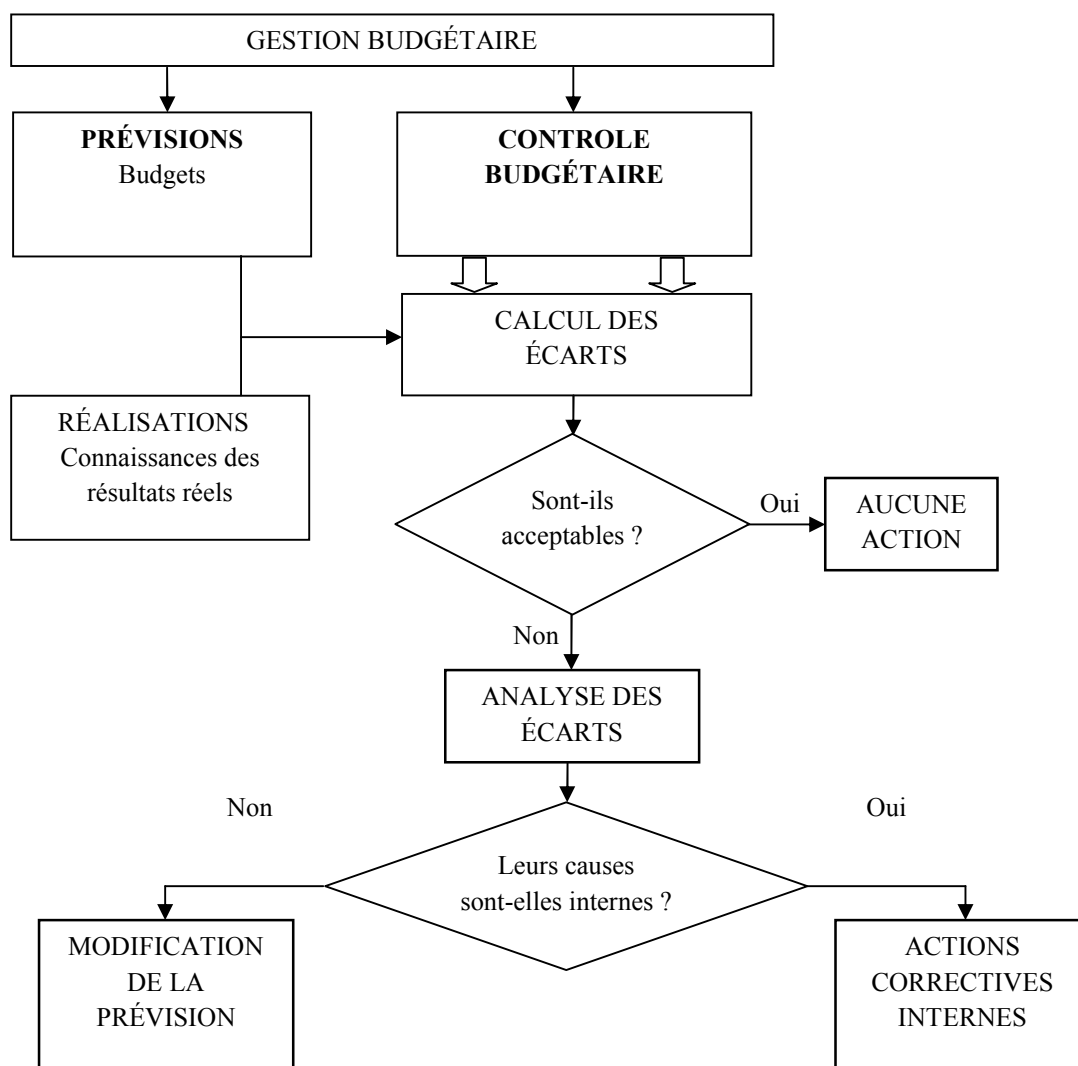
Source : Alazard et Sépari (2010) P222-223

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Dans le cadre du pilotage de la performance de l'entreprise, on parle de la gestion budgétaire qui combine la budgétisation et le contrôle budgétaire. Selon Alazard et Sépari (2010, P225), le plan comptable définit la gestion budgétaire comme « un mode de gestion qui consiste à traduire en programmes d'action chiffrés appelés budgets les décisions prises par la Direction avec la participation des responsables. »

Selon ces auteurs et Goujet et al. (2003, P189), la gestion budgétaire doit permettre non seulement l'élaboration des budgets pour appuyer les prises de décision mais aussi aider à informer sur les réalisations budgétaires et initier éventuellement les actions correctives nécessaires.

Schéma n°32 : La gestion budgétaire



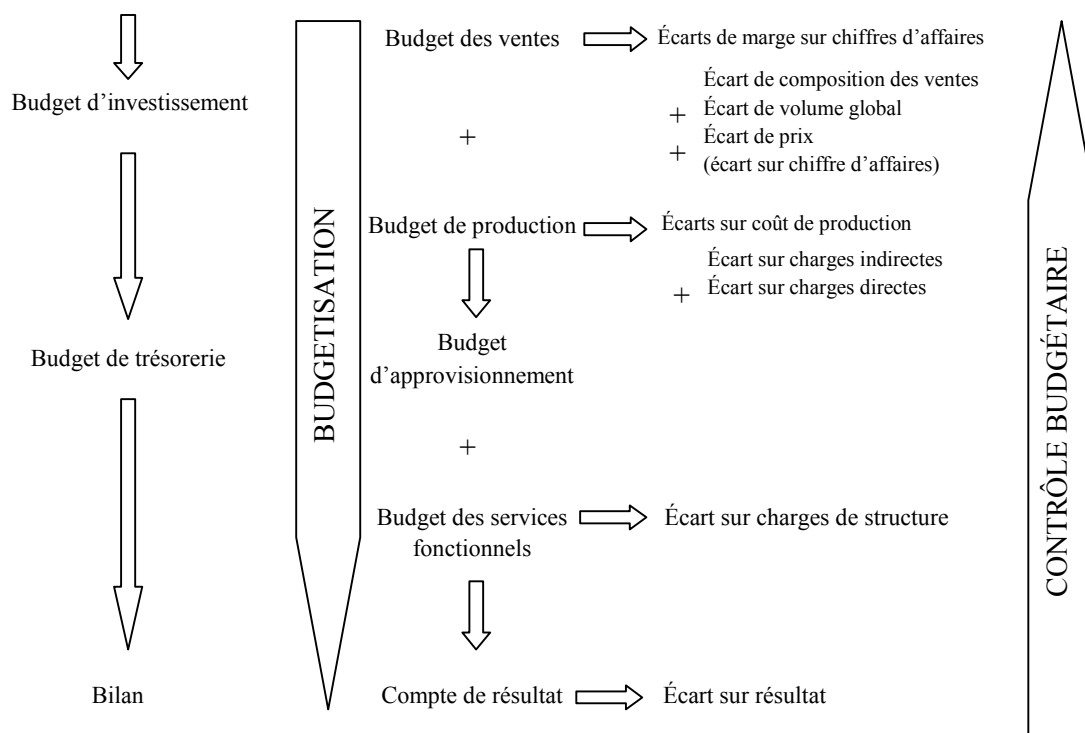
Source : Nous-mêmes, Inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P225

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

M. Gervais (1987) définit le contrôle budgétaire comme étant « *la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher la ou les causes d'écart, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires* ».

Pour que le contrôle budgétaire puisse aider véritablement les opérationnels à maîtriser et à améliorer leur gestion, le CDG se doit de définir clairement les centres de responsabilité, servir de liaison et d'arbitrage entre ces centres, décider du degré de leur autonomie et mettre en place des unités de mesure de leur performance qui soient connues et acceptées par les responsables des centres (Alazard et Sépari, 2010, P 228).

Schéma n°33 : Articulation de différents budgets et l'analyse des écarts



Source : Burlaud et Simon (2003) P250 ; Alazard et Sépari (2010) P229

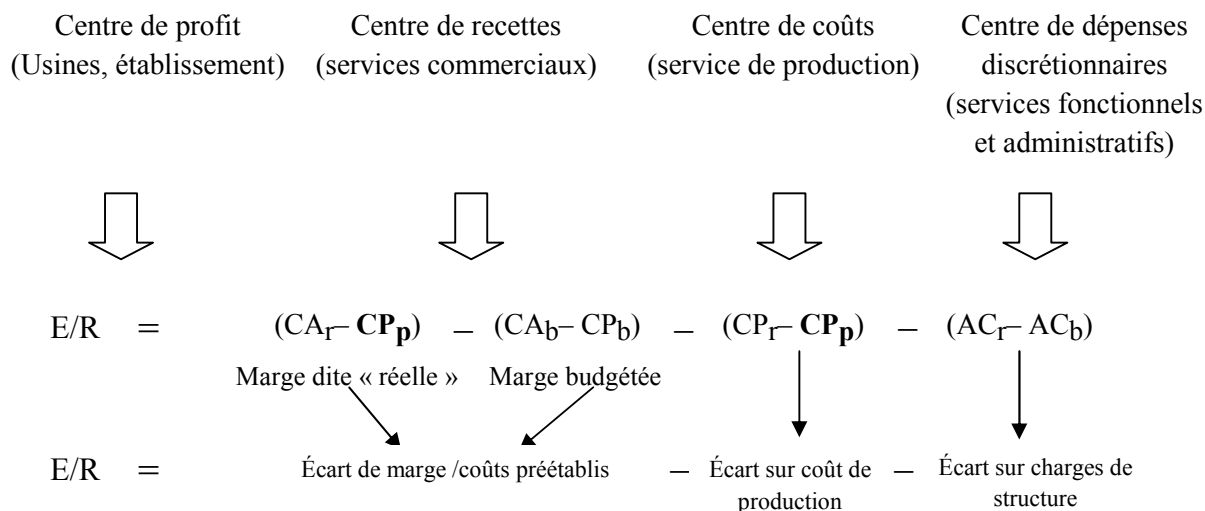
Ces derniers font remarquer que l'analyse part d'un écart global sur résultat avant d'être décomposé selon les différents domaines, commercial, production, etc.

$$\begin{aligned}
 E/R &= \text{Résultat réel} - \text{Résultat budgété} \\
 &= (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b)
 \end{aligned}$$

Source : Alazard et Sépari (2010) P373

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°34 : Calcul de l'écart sur résultat au niveau d'un centre de profit



Source : Nous-mêmes, Inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P373

Ces écarts peuvent être décomposés en sous-écarts indiqués dans le tableau ci-après :

Tableau n°28 : Calcul des sous-écarts dans les centres

Écarts	Sous-écarts	Formule	
Écart de marge/coûts préétablis	Écart de prix	$e/p = (Pr - Pb) * Qr$ ou $(CA_r - CA_p)$	
	Écart de composition des ventes	$e/cv = (Pmp - Pmb) * Qr$	
	Écart de volume global	$e/vol = (Qr - Qb) * Pb$	
Écart sur coût de production	Écart sur charges directes	Écart sur MP ($e/c + e/q$)	$e/c = (Cr - Cp) * Qr$ $e/q = (Qr - Qp) * Cp$
		Écart sur MOD ($e/t + e/r$)	$e/t = (Tr - Tp) * Rr$ $e/rcd = (Rr - Rp) * Tp$
	Écart sur charges indirectes	Écart sur Budget	$e/b = (CVUr * Ar) + FFr) - (CVUp * Ar) + FFp)$
		Écart sur Activité ou sur Coût fixe	$e/a = (CVUp * Ar) + FFp) - (CVUp + CFUp) * Ar)$
		Écart sur Rendement	$e/rci = (CVUp + CFUp) * Ar) - (CVUp + CFUp) * Ap)$

Source : Inspirés de Burlaud et Simon (2003) P235-250 ; Goujet et al. (2003) P209-246 ; Alazard et Sépari (2010) P373-392

Le calcul des écarts permet ainsi d'apprécier la performance de chaque centre.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1.2.3.3 Les limites des pratiques budgétaires classiques et leurs implications

2.1.2.3.3.1 Les limites des pratiques budgétaires classiques

Face aux mutations de l'environnement de l'entreprise, les pratiques budgétaires classiques montrent de plus en plus des insuffisances. Pour mieux synthétiser ces limites, nous avons emprunté le travail de Christophe Germain présenté dans le tableau suivant :

Tableau n°29 : Les principaux rôles du budget et leurs critiques

Principaux rôles	Critiques
1. Prévision et gestion des équilibres financiers : – Allocation de ressources ; – Prévisions financières (recettes et dépenses) ; – Gestion des flux de trésorerie ; – Contrôle des coûts et des résultats ;	Les prévisions budgétaires seraient à tout moment incertaines et peu fiables à cause de l'instabilité de l'environnement (Gervais et Thénet, 1998 ; Berland, 2001) et peuvent être biaisées, manipulées par les responsables (Jensen, 2001). Le budget consomme trop de temps (Brimson et Antos, 1999 ; Bescos et al., 2004).
2. Orientation des comportements : – Contractualisation des comportements ; – Fixation et communication des objectifs ; – Motivation et responsabilisation des individus ; – Développement de l'apprentissage organisationnel ; – Mise en place de systèmes d'incitations budgétaires.	L'élaboration incite souvent à la reconduction budgétaire qui pourrait freiner l'innovation et démotiver les individus (Hope et Fraser, 1999 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002). Les responsables budgétaires ne participent pas véritablement à l'élaboration de leur budget (Parker, 1999). Le budget ne favorise pas l'apprentissage organisationnel mais plutôt l'obéissance (Löning, 2004). Les budgets sont des contrats d'objectifs rigides (Bescos et al., 2004).
3. Déclinaison des objectifs stratégiques – Traduction des plans opérationnels en objectifs annuels.	Les budgets sont souvent déconnectés de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Lorino, 1997). La pratique budgétaire incite souvent à se focaliser sur le court terme au détriment du moyen et long terme (Bunce et al., 1995).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

4. Coordination des actions – Délégation des responsabilités ; – Imposition d'un langage commun ; – Mise en cohérence des activités, actions et buts et des relations de causalité entre activités.	Le budget repose sur un découpage fonctionnel peu compatible avec les nouvelles approches transversales de l'entreprise (Bunce et al., 1995).
5. Mesure et pilotage de la performance – Evaluation des résultats (contrôle budgétaire) ; – Anticipation des résultats futurs.	Le budget favorise l'analyse des écarts au détriment du suivi des variables clés de gestion, focalise l'attention sur la performance comptable et financière au détriment de la performance opérationnelle (Chiapello et Delmond, 1994).

Source : Germain, Ecole de Management, NANTES, France, P5-6

En plus de critiques aux fonctions que le budget est censé assurer, Schmidt (1992), Jordan (1998)... s'attaquent au processus budgétaire qu'ils trouvent lourd, complexe et long.

Face à ces limites, des tentatives de renforcement des pratiques ont vu le jour.

2.1.2.3.3.2 De nouvelles pratiques budgétaires

Avant de citer les nouvelles pratiques, il serait intéressant de présenter les principes.

2.1.2.3.3.2.1 Les principes

Pour remédier à ces limites, la planification en général doit être renforcée. En effet, Lorino (2003, P163) identifie deux (2) pôles de planification : la programmation déterministe et la base de l'apprentissage collectif (voir annexe n°20 pour leurs spécificités). Fondée sur la prévision à partir du passé, la programmation déterministe est la base des pratiques budgétaires classiques, dont la pertinence dépend fortement de la stabilité et de la faible complexité de l'environnement de l'entreprise selon l'auteur. Celles-ci permettraient ainsi d'éviter que la pertinence des prévisions ne soit affectée. Fondée sur le projet, l'approche "ouverture à l'apprentissage collectif" est la base des nouvelles pratiques budgétaires permettant à l'entreprise confrontée à l'instabilité et la complexité grandissante de son environnement d'y faire face. Il s'agit d'une approche dynamique où les acteurs interagissent, s'échangent en permanence pour améliorer continuellement les pratiques de gestion de l'entreprise du fait de l'instabilité et de la complexité élevée de l'environnement.

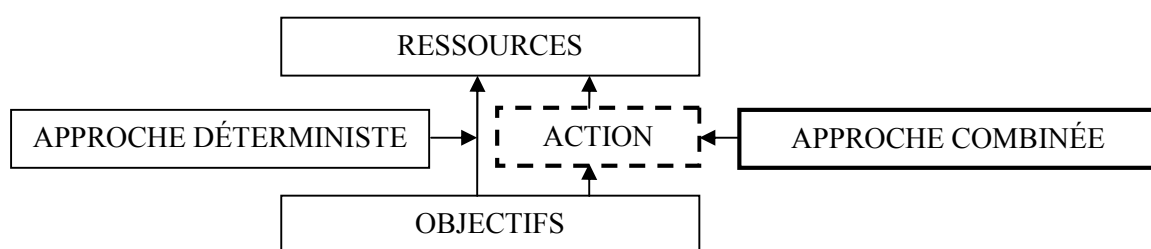
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Selon Lorino (2003, P163), les deux pôles de la planification sont contradictoires mais complémentaires. Il estime que dans la réalité, les deux (2) approches sont mélangées dont le dosage optimal dépend du secteur d'activité, des marchés et de la culture de l'entreprise. L'auteur rajoute que « *dès que le monde dans lequel l'entreprise est plongée présente une instabilité ou une complexité plus élevées, la programmation déterministe devient faiblement efficace et doit faire une place plus grande à l'apprentissage collectif ouvert.* » L'auteur estime qu'un mélange adéquat de deux (2) approches assurerait une certaine cohérence et pertinence à la planification malgré l'instabilité et la complexité croissante de l'environnement de l'entreprise à condition de respecter les principes suivants :

- « *Expliciter les modèles sur lesquels se construit la vision que les acteurs ont de leur activité (le dévoilement des représentations) ;*
- *Articuler la représentation de l'avenir autour de l'action comme pivot ;*
- *Assurer le retour d'expérience et le pilotage continu des plans ;*
- *Différencier la réflexion sur le long terme et la réflexion sur le court terme, tout en assurant leur cohérence et leur intégration ;*
- *Maintenir une tension permanente entre l'impératif de réalisme et la nécessité d'un projet volontariste ;*
- *Déployer les objectifs par les relations causes-effets ;*
- *Ménager l'espace de l'initiative locale et de l'émergence ;*
- *Adapter l'organisation et les pratiques de la planification aux nécessités de l'apprentissage collectif.* »

Pour faire face à l'instabilité et la forte complexité de l'environnement, la planification de l'entreprise doit combiner l'approche déterministe (objectifs/ressources) et l'ouverture à l'apprentissage collectif (actions). Les modèles d'action doivent être la pierre angulaire et donc au cœur des préoccupations de la planification pour que celle-ci soit dynamique.

Schéma n°35 : L'action au cœur de la planification



Source : Nous-mêmes, inspirés de Lorino (2003) P169

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Dimensionnant les ressources via l'action, l'approche combinée et leurs principes ont favorisé l'émergence de nouvelles pratiques budgétaires.

2.1.2.3.3.2.2 Quelques nouvelles pratiques budgétaires

Reposant sur l'action (processus, activités), les nouvelles pratiques budgétaires visent à répondre aux limites des pratiques budgétaires classiques. Parmi elles, on peut citer principalement le budget à base d'activité (ABB : Activity-Based Budgeting) et le budget base zéro (BBZ).

2.1.2.3.3.2.2.1 Le budget base zéro (BBZ)

Dubrulle et Jourdain (2007, P369) et Berland (2009, P89) explique que la naissance de cette pratique budgétaire est favorisée par les limites de budget traditionnel à porter la stratégie changeante du fait de l'instabilité de l'environnement de l'entreprise. Devant refléter la stratégie en vigueur, le budget doit ainsi être réadapté en permanence. Ainsi, la procédure traditionnelle, axée sur une démarche incrémentale et consistant à établir le budget en actualisant les chiffres des années antérieures, montre ses limites car elle a du mal à prendre en compte les implications de la nouvelle stratégie en vigueur. Cité par Berland (2009, P89), Pyhrr (1970, 1973, 1999) met en exergue la nécessité pour l'entreprise de reconsidérer totalement ses activités et priorités, d'effectuer une remise à plat pour mieux faire face aux mutations environnementales et prendre en compte les nouvelles implications stratégiques. D'où l'importance de la procédure Budget base zéro.

Berland (2009, P90) précise que le terme ne signifie pas la remise à zéro à chaque année du budget. Il définit le BBZ comme étant « *une procédure de mise sous tension du management afin de mieux définir les objectifs à atteindre, d'évaluer les alternatives et les actions à accomplir, d'établir l'ensemble des possibilités de financement et d'évaluer la charge de travail et les indicateurs de mesure de la performance.* » Pour lui, il s'agit d'une procédure qui oblige les managers à prioriser leurs choix et à parvenir à établir rationnellement ces choix.

Berland (2009, P90-92) explique la mise en œuvre de la méthode BBZ en mettant en avant deux éléments importants : L'unité de décision, définie comme étant « *une entité managériale au niveau de laquelle vont être évaluées les activités et vont se prendre les décisions. Elle peut être un centre de coûts, une sous division de celui-ci, un projet...* »

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

L'autre élément est l'ensemble de décisions ou décision package (voir annexe n°21 pour sa composition) qu'il définit comme étant « les activités réalisées par les unités de décision telles qu'elles se déroulent en l'état et qui permettent d'atteindre des objectifs déterminés. Il s'agit en fait des plans d'action, des tâches d'une activité et de leur chiffrage économique. »

L'auteur estime que la budgétisation des ensembles de décision dépend du niveau d'activité retenu. Par exemple, des budgets plus faibles seront affectés à des ensembles de décision pour lesquels seul un niveau minimum d'activité a été retenu.

Le principe de la méthode exige qu'il y ait des ensembles de décision constituant des alternatives de fonctionnement dont les prioritaires sont définis par le contexte imposé par les nouvelles conditions de l'environnement et de principales hypothèses retenues. Berland parle d'un véritable choix stratégique. Pyhrr (1999) propose d'arrêter les choix et les sélections au niveau des centres de profit. Berland (2009) prône les filtrages hiérarchiques.

Ainsi, la méthode BBZ est une technique managériale permettant d'adapter en permanence les choix, les priorités de l'entreprise et leur budgétisation en fonction des mutations de son environnement.

Mais la méthode BBZ n'est pas sans limites. Berland (2009, P92) lui reproche principalement d'être assez lourde et administrative même si elle s'attaque à des défauts importants de la procédure budgétaire.

Une autre limite serait liée à la focalisation sur la connexion entre la stratégie et le niveau opérationnel et l'économie des ressources au détriment de l'amélioration opérationnelle continue de la consommation des ressources et de l'optimisation de la valeur.

2.1.2.3.3.2.2 Le budget à base d'activité (ABB)

L'ABB repose sur l'activité car celle-ci est considérée comme un levier d'amélioration. Brimson et Antos (1999) proposent de construire la procédure budgétaire autour des processus et donc des activités en s'appuyant sur les relations causes/effets permettant de fournir des leviers d'action utiles aux opérationnels. Cela leur permettrait d'éviter de penser en termes d'allocation des ressources et d'optimiser la gestion de celles-ci pour créer plus de la valeur (Berland, 2009, P93). Malo et Mathé (1998) mettent l'accent sur la nécessité des processus, et donc des activités, pour mieux faire apparaître la stratégie.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

L'approche budgétaire axée sur les processus et les activités est aussi défendue par Lebas (1992) trouvant « qu'il est beaucoup plus facile de prévoir un portefeuille d'activités que celui de vente et que les ressources allouées aux activités sont coordonnées car définies dans le cadre d'un processus. » Pour Cooper et Kaplan (1998), la méthode ABB permettrait de mieux analyser et allouer les ressources, notamment les coûts fixes car elle repose sur des unités d'œuvre riches, volumiques et autres.

Pour modéliser l'action, le budget à base d'activité procède en fonction de la nature des activités. Lorino (2003, P170) identifie pour cette pratique deux (2) types d'activités :

- Les activités récurrentes qui, appartenant aux processus répétitifs de l'entreprise, sont modélisées à partir de la prévision de leur volume de réalisation sur une période future donnée, quantifiée grâce à l'unité d'œuvre mesurant leurs charges de travail et outputs respectifs. Cette pratique budgétaire s'intéresse aussi aux processus dysfonctionnels qui, consommant aussi des ressources, doivent être budgétés. Selon l'auteur, la pertinence de la budgétisation se traduit par la couverture, la prise en compte de tous les processus ;
- Les actions non répétitives, visant à améliorer, développer, concevoir, modifier... un produit ou un processus, sont modélisées grâce à un plan d'action précis décrivant les principales tâches, leurs modalités, leur consommation de ressources, leur calendrier sur lequel s'appuie le budget.

Ainsi, le budget à base d'activité est, selon Lorino, alimenté par deux (2) sources fondamentales : des prévisions de volumes d'activité pour les processus récurrents et des plans d'action pour les projets et les actions non récurrentes chiffrant les consommations de ressources par phases.

Quant au Malo et Mathé (1998), cités par Berland (2009, P94), ils proposent la démarche suivante : la stratégie est définie sous forme de buts ou objectifs permettant de dégager des facteurs clés de succès. Pour être opérationnalisés, les objectifs font chacun l'objet de processus. Ces derniers sont ensuite déclinés en activités et les inducteurs de celles-ci permettant l'analyse et l'allocation des ressources. Berland (2009, P92-94) estime que les activités doivent fournir aux produits les caractéristiques demandées par le marché et fait remarquer que la méthode permet d'allouer les ressources non seulement en fonction d'indicateurs volumiques mais aussi des caractéristiques des produits et services, du niveau des activités.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Cités par Berland (2009, P96) Connolly et Ashworth (1994) proposent leur démarche ABB en partant de la formulation de la stratégie et de sa déclinaison dans les activités dont les principales doivent se faire allouer les ressources en fonction de leurs valeurs pour les clients. Ils mettent aussi l'accent sur l'identification des activités secondaires prioritaires et soulignent que l'avantage essentiel de l'ABB réside dans l'importante communication qu'il génère et qui permet de faire passer le message stratégique.

Berland (2009, P96) suggère une démarche de l'ABB en cinq (5) étapes :

- « *Estimation des volumes de vente et de production (comme pour un budget normal en insistant sur les produits qui ont des caractéristiques différentes) ;*
- *Prévision de la charge de travail de chaque activité en raisonnant sur les processus transversaux ;*
- *Calcul des ressources nécessaires pour chaque activité ;*
- *Détermination du budget des ressources nécessaires (étape de valorisation) ;*
- *Détermination de la capacité de chaque activité. »*

Malo et Mathé (1998) font remarquer que la méthode ABB permet de faire apparaître clairement les activités inutiles ou gourmandes en ressources et aussi de mieux justifier dans les discussions budgétaires la façon dont sont allouées les ressources. Ils mettent aussi l'accent sur le renouvellement de l'analyse stratégique pour s'assurer de la pertinence de la stratégie et du modèle d'actions en vigueur (processus, activités, inducteurs d'activités...).

Force est de constater que la méthode ABB, basée sur les processus et l'activité, a deux (2) objectifs principaux : assurer la connexion entre la stratégie adoptée et le niveau opérationnel et mettre à la disposition des managers des actions et méthodes concrètes pour piloter la stratégie, maîtriser la consommation des ressources et optimiser la valeur escomptée. Un autre constat est que l'évolution de la démarche budgétaire se résume par le passage de la procédure classique, fondée sur les données du passé, vers la méthode BBZ focalisée sur le déploiement de la stratégie et l'optimisation des ressources en amont qui s'est par la suite renforcée de la méthode ABB qui accompagne les méthodes ABC et ABM pour une gestion dynamique de la stratégie et des activités pour réduire en permanence les coûts et optimiser la valeur. Ainsi, notre étude de cas va porter sur ce constat pour apprécier l'évolution des pratiques budgétaires dans les entreprises.

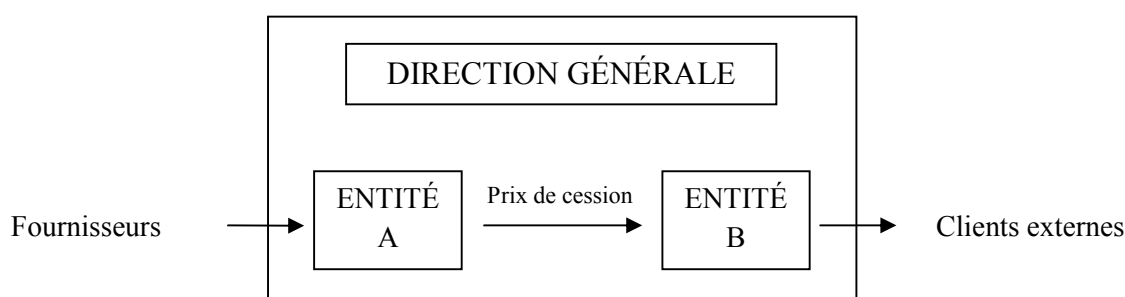
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Dans le cadre des échanges entre les centres de responsabilité, l'évaluation effective de leurs performances implique non seulement de décomposer l'écart sur le résultat global mais aussi de définir le prix de cession interne entre ces centres.

2.1.2.4 Le prix de cessions internes : outil de la mesure financière

Le prix de cession interne est celui auquel sont valorisées les transactions réalisées entre les entités d'un même groupe (Giraud et al., 2004, P154, Alazard et Sépari, 2010, P236). En effet, l'échange actionne un centre vendeur et un autre acheteur.

Schéma n°36 : Le prix de cession interne



Source : Giraud et al. (2004) P155

Le prix de cession interne, considéré comme prix de vente pour le premier centre et prix d'achat pour le second, vise à ce que l'efficience ou l'inefficience du centre vendeur ne soit pas transférée vers le centre acheteur. Il permet l'évaluation effective des performances des centres mais aussi l'allocation optimale des ressources, la motivation des managers et la maximisation du profit (Kaplan : 1982, Eccles : 1985, Colbert et Spicer : 1995). Il est choisi en fonction des spécificités de l'entreprise (Watson et Baumler : 1975, Eccles : 1985, Spicer : 1988), Bouquin : 1991 et 2000, Emmanuel et Mehafdi : 1994, Meer-Kooistra : 1994, Colbert et Spicer : 1995, Vigneron : 1996, Shih : 1996, Boyns et al : 1999, Gervais : 2000) et déterminé par la négociation (Gervais : 1988, Mbianga : 2003) en termes de coût de production ou de prix de marché selon le cas.

Tableau n°30 : Les différentes situations du prix de cession interne

Situation	Prix de cession interne
Entité juridique VS Entité juridique	Prix de marché (principe de pleine concurrence)
Division VS division	Prix de marché
Entité dépendante VS entité dépendante	Coût ou prix interne

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Giraud et al. (2004) P155-160

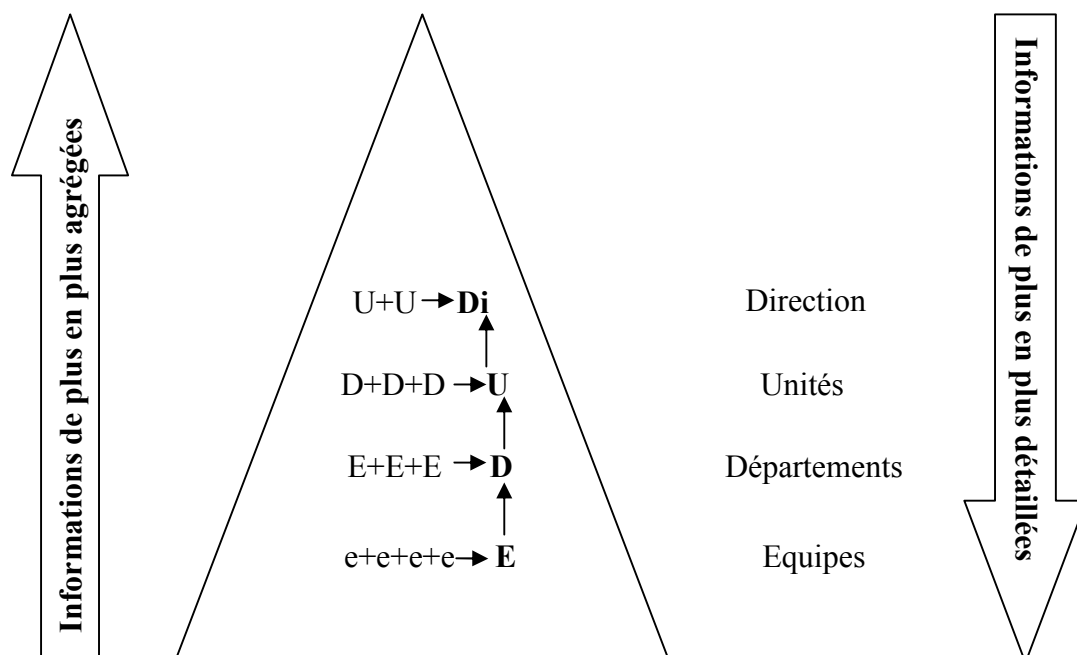
CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, le calcul des écarts et la pratique du prix de cession interne visent à mieux évaluer la performance des entités de l'entreprise. Par ailleurs, les informations sur les performances des personnes doivent être présentées de façon pertinente pour plus d'efficacité dans le fonctionnement de l'entreprise d'où l'importance de responsibility accounting.

2.1.2.5 Le responsibility accounting

Inscrit lui aussi dans la logique de structuration des données comptables, le responsibility accounting stipule que les responsables ou managers doivent rendre compte et ce seulement sur la base des éléments qui leur sont contrôlables. Cité par Bouquin (2004, P11), Anthony (1988) définit le manager comme étant « quelqu'un qui doit atteindre des résultats (en général exprimés par des objectifs chiffrés et datés) par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes. » Le responsibility accounting consiste à affecter les éléments comptables aux managers sur la base du principe de contrôlabilité. Les mesures sont ainsi produites par domaine de responsabilité de façon à remonter pertinemment la ligne hiérarchique par agrégations successives et à ne pas surcharger d'informations les différents chefs, notamment les supérieurs qui supervisent plusieurs entités (Giraud et al., 2004, P150). Il a donc pour fonction principale l'évaluation des managers en structurant les données comptables en fonction de leur contrôlabilité pour ceux-ci.

Schéma n°37 : Exemple de structuration de remontée des données suivant la responsabilité



Source : Nous-mêmes, inspirés de Giraud et al. (2004)

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

En remontant la hiérarchie, les informations deviennent plus globales afin de faciliter le pilotage. Elles sont organisées suivant la responsabilité, détaillées à chaque niveau selon les besoins mais de plus en plus globales pour les niveaux supérieurs. Au plus bas de la pyramide, les e+e+e+e (informations comptables détaillées) au niveau de l'équipe sont agrégées en E (information globale) pour informer le Département concerné sur la performance de cette équipe. Il en est de même pour les E+E+E agrégées en D pour informer une unité donnée sur la performance de son département. Cette logique d'agrégation se poursuit jusqu'au plus haut sommet de la hiérarchie. Ainsi, les données comptables sont structurées, reportées par domaine de responsabilité.

Par ailleurs, chaque responsable est évalué en fonction des éléments qu'il contrôle. On peut illustrer cela par les centres de responsabilité : centres de revenus, centres d'investissement, centres de coût, centres de profit. Par exemple, une usine est un centre de coût qui ne peut contrôler que le coût de production à son niveau. Une entité de distribution est aussi un centre de coût mais qui ne peut être évaluée que sur son coût de distribution. Un centre de profit est une entité qui contrôle théoriquement l'ensemble des éléments du résultat. On voit bien que les centres de coût n'ont ainsi pas la maîtrise totale du profit de la division dans laquelle ils s'insèrent. Il en est de même pour les centres d'investissement et ceux de revenus.

Dans la mesure de performance de chaque centre ou entité, on incorpore donc seulement les éléments qui lui sont contrôlables. Cela amène à neutraliser les éléments non contrôlables pour un niveau de responsabilité donné. Deux (2) modalités de neutralisation sont mises en valeur par Giraud et al. (2004, P152-154) à savoir : la neutralisation de l'élément incontrôlable en amont et la neutralisation de l'élément incontrôlable en aval.

La première consiste à éliminer purement et simplement ces éléments du critère d'évaluation : la performance de chaque responsabilité (centre ou entité, etc.) est mesurée par sa contribution au résultat obtenue par la différence entre le chiffre d'affaires et les charges contrôlables. Cependant, cette élimination pourrait poser problème car les entités, à défaut d'information sur les charges non contrôlables, pourrait prendre des décisions qui risquerait de grever, d'affecter sérieusement son budget et donc le résultat de l'entreprise. Par exemple, une entité de distribution peut être amenée à vendre en dessous du coût des produits qu'elle ne connaît pas car il ne lui est pas répercuté.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Il en est de même pour les divisions du groupe qui pourraient apparaître profitables alors que le résultat consolidé ou global pourrait, après déduction des frais de siège, s'avérer négatif. Une solution consiste à déduire les charges contrôlables du chiffre d'affaires pour évaluer le manager (contribution au résultat) et à déduire les charges incontrôlables de cette contribution pour évaluer l'activité elle-même (résultat de l'activité). Cela permet d'assurer la cohérence entre les coûts et les prix de vente, les allocations de ressources, etc. ;

La seconde neutralise moins l'élément lui-même que sa variation : contrairement à la première en amont du processus de contrôle (planification, suivi des résultats), la seconde neutralise les éléments incontrôlables en aval, lors du suivi des résultats, plus particulièrement lors de l'évaluation des performances des managers. Elle consiste à prendre en compte les événements incontrôlables (par exemple : dépôt de bilan par un client important de l'entreprise) en chiffrant leurs impacts (baisse du chiffre d'affaires liée à l'événement) sur le résultat afin de se rapprocher de la performance contrôlable. La variation des éléments non contrôlables est aussi neutralisée en chiffrant ceux-ci à leur valeur budgétée, et non pas à leur valeur réelle.

Tableau n°31 : Les objectifs de la neutralisation des éléments non contrôlables

Modalités de neutralisation	Procédure	Objectifs
Élimination de certains éléments du résultat (en amont)	$\begin{array}{l} \text{Chiffre d'affaires} \\ - \text{Charges contrôlables} \\ \hline = \text{Contribution au résultat} \\ - \text{Charges non contrôlables} \\ \hline = \text{Résultat de l'activité} \end{array}$	<p>Évaluer le manager</p>
		<p>Évaluer l'activité</p>
Neutralisation des variations de résultat (en aval)	Prise en compte des impacts des événements survenus non contrôlables pour le manager.	<p>Évaluer principalement le manager</p>
	Chiffrer les éléments non contrôlables à leur valeur budgétée.	

Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Giraud et al. (2004) P152-154

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que la comptabilité de gestion, le reporting, le budget, le prix de cession interne et le responsibility accounting, bien qu'ils visent tous à mesurer les performances des entités, ont chacun un rôle spécifique dans ce cadre de mesure. Le tableau suivant tente de synthétiser leurs rôles respectifs.

Tableau n°32 : Les fonctions assurées par les différents systèmes financiers des performances locales

	Pilotage par les responsables d'entités	Reporting statutaire	Mise sous-tension des responsables d'entités	Évaluation de la performance des activités
Budget			x	x
Reporting financier		x	x (niveaux de responsabilité élevés)	x
Comptabilité de gestion	x	x	x (centres de coût)	x
Responsibility accounting			x	
Prix de cessions internes		x	x	x

Source : Nous-mêmes, inspirés de Giraud et al. (2004) P162

Dans la partie suivante, on va mettre en avant les forces et les faiblesses de ces mesures de type financier.

2.1.3 Les forces et les limites des indicateurs financiers de la performance

2.1.3.1 Les forces des indicateurs financiers

Les indicateurs financiers font l'objet autant d'appréciation que de critique. La littérature portant sur les qualités et les insuffisances des indicateurs financiers est abondante. En effet, certains auteurs tels que Paucher (1993)... mettent en avant leurs vertus. Tandis que d'autres tels que Kaplan et Norton (1992), De Montgolfier (1993), Chiapello et Delmond (1994)... se focalisent sur leurs limites.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Parmi les vertus des indicateurs financiers, Giraud et al. (2004, P82), Saulquin et Maupetit (2005) citent :

- L'objectivité : les valeurs comptables sont objectives dans le cas où elles sont soumises à des règles d'élaboration explicites, des règles qui s'imposent à toutes les entreprises comparables. Toutefois, certains postes comptables sont plus subjectifs comme les provisions ;
- La fiabilité : les valeurs comptables sont des mesures plus fiables, car elles proviennent des procédures de validation efficaces mises en place par l'entreprise pour faire face au contrôle par les instances fiscales ;
- La capacité à faciliter l'agrégation et la comparaison : dans la mesure où les valeurs comptables sont exprimées dans une grandeur unique, une seule valeur monétaire ;
- L'élaboration peu coûteuse et simple : puisque les valeurs comptables sont déjà disponibles pour des raisons légales et produites suivant des règles d'élaboration claires. L'entreprise les utilise pour répondre à ses obligations légales et en profite pour mesurer sa performance ;
- Les indicateurs financiers sont synthétiques car ils résument la performance de l'entreprise dans un critère unique.

Les vertus des indicateurs financiers sont ainsi mises en avant. Dans les lignes qui suivent, nous allons présenter succinctement la littérature portant sur leurs limites.

2.1.3.2 Les limites des indicateurs financiers

Les limites des indicateurs financiers mises en avant par les différents auteurs sont nombreuses. Toutefois, Kaplan et Norton (2003, P36), Giraud et al. (2004, P83-146), Alazard et Sépari (2010, P551) et Plauchu (2013, P127) les synthétisent de façon globale en mettent en avant les faiblesses suivantes :

- Biais court terme : les indicateurs financiers donnent une vision à court terme de la performance car ils ne peuvent indiquer que certains effets des décisions prises au cours de l'année, notamment les effets qui se font sentir à court terme. Par exemple, la formation est une charge qui impacte le résultat de fin d'année mais dont les effets bénéfiques apparaissent généralement à long terme.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

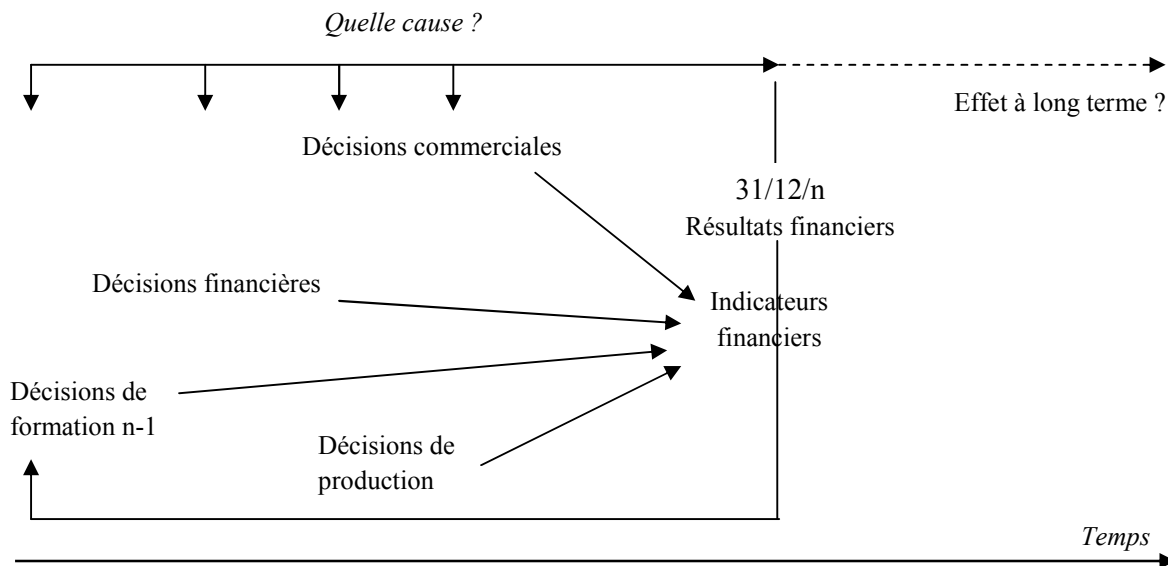
Basés sur le résultat immédiat, les dirigeants seraient tentés de négliger l'importance de la formation, d'en réduire abusivement les dépenses, ce qui n'est pas sans impact sur la qualité de la formation et qui aurait des répercussions graves à long terme. Ainsi, les indicateurs financiers biaisent-ils l'appréhension de la performance ;

- Signal tardif : les indicateurs financiers informent de manière peu réactive du fait qu'ils traduisent les décisions managériales tardivement : le délai de traduction peut être relativement important. Par exemple, les effets positifs de la formation ne se concrétisent par une augmentation de marge que plus tard. Les indicateurs financiers sont ainsi peu réactifs pour aider à faire face, à faire mieux dans un environnement instable ;
- Prise de décision corrective : synthétiques, les indicateurs financiers aident plus à appréhender la performance qu'à interpréter les résultats. Ils informent moins sur les raisons qui puissent expliquer tel ou tel niveau de résultat. La mesure vise à aider non seulement à faire connaître un résultat mais aussi et surtout à le diagnostiquer pour en identifier les causes et corriger si nécessaire. Or les indicateurs financiers informent peu les managers sur les décisions qui sont à l'origine du résultat. Ils sont la synthèse de décisions pouvant être aussi d'origines multiples (commerciales, financières, techniques etc.) que d'horizon récent ou lointain ;
- Lisibilité : les indicateurs financiers sont les résultats d'un calcul, un calcul basé généralement sur des conventions parfois complexes et discutables. Pour être bien compris, ils exigent donc un certain niveau de connaissances comptables et financières de la part des managers. Ils peuvent potentiellement paraître peu lisibles à ces derniers, notamment à ceux qui n'ont généralement pas ce niveau ;
- La pauvreté du diagnostic : les indicateurs financiers inciteraient les dirigeants à accorder plus rapidement des récompenses (bonus, primes, etc.) sans toutefois les informer davantage sur la situation de l'entreprise ;
- Les indicateurs financiers facilitent certes la comparaison entre les entités mais ne prennent pas suffisamment en compte leurs spécificités (particularités de l'activité, difficultés du marché, taille, histoire, risque spécifiques, etc.) lorsqu'elles sont disparates ;
- Certains indicateurs financiers, tels que le reporting financier, ne respectent pas le principe de contrôlabilité en intégrant de nombreux éléments non contrôlables pour les responsables des entités ;

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

- Enfin les indicateurs financiers comme le reporting financier sont insuffisant pour le pilotage décentralisé car il se focalise principalement sur les seuls indicateurs de résultat.

Schéma n°38 : Synthèse des limites des indicateurs financiers



Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Giraud et al. (2004) P83-85

Le système de mesures financier est moins rapide, moins prédictif et moins riche. Ce qui a favorisé la naissance et le développement des systèmes de mesures de gestion de type non exclusivement financier (Chiapello et Delmond, 1994).

Composé d'indicateurs financiers et d'indicateurs clés de performance (Key Performance indicators : KPIs), le système de mesures mixte permet de traduire la stratégie en actions concrètes et de suivre les variables de performance en adoptant une vision dite équilibrée de l'activité de l'entreprise (Kaplan et Norton, 1992, P7).

Il permet d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond, 1994) et de contribuer à la transversalité (De Montgolfier, 1993).

Enfin, il permet de mesurer avec plus de pertinence la complexité organisationnelle (Mavrinac et Siesfeld, 1998) et de conduire à une meilleure performance organisationnelle (Jorissen et al. 1999).

Dans la partie suivante, on va voir les systèmes mixtes de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2 Les systèmes de mesure et de pilotage de la performance mixtes

Les nouvelles approches de mesure et de pilotage de la performance sont des approches mixtes, non exclusivement financières. Elles s'appuient sur des modèles variés (voir annexes n°22 et 23). On peut principalement citer le Balanced Scorecard (BSC) qui est d'origine anglo-saxonne et le tableau de bord basé sur la méthodologie OVAR qui est d'origine européenne mais les approches de certification qualité de type ISO etc. peuvent aussi rentrer dans cette catégorie non exclusivement financière (Giraud et al., 2004, P88). Bien qu'elles soient variées, ces nouvelles approches ou méthodologies ont, selon ces derniers et Kaplan et Norton (2003, P36-41), Molho et Fernandez-Poisson (2009, P1) des objectifs et des principes communs : remédier aux insuffisances constatées des indicateurs financiers susmentionnées. Ainsi, on va voir les principes de ces nouvelles approches avant d'aborder leurs outils de mesure et de pilotage de la performance.

2.2.1 Les objectifs et les principes des approches non exclusivement financières

2.2.1.1 Les objectifs des approches non exclusivement financières

Giraud et al. (2004, P88-89), Chiapello et Delmond (1994) et Oriot et Misiasek (2001) énumèrent les objectifs communs de ces approches pouvant être résumés ainsi :

- « Appréhender la performance de façon plus pertinente, la capter en fonction de l'ensemble de décisions managériales prises ;
- Établir des indicateurs plus lisibles, plus réactifs, plus prédictifs de la performance ;
- Enrichir le diagnostic, l'analyse de la performance pour faciliter la prise de décisions. »

Pour atteindre ces objectifs ambitieux, un certain nombre de principes s'impose.

2.2.1.2 Les principes des approches non exclusivement financières

Malo (1992 et 2000) Giraud et al. (2004, P89) et Bourguignon et al. (2002), Molho et Fernandez-Poisson (2009, P2) indiquent entre autres quatre (4) principes fondamentaux :

- Il faut des indicateurs qui portent sur des leviers d'action (LA) ;
- Il faut des indicateurs qui soient financiers et non financiers ;
- Il faut des indicateurs qui soient cohérents avec la stratégie adoptée par l'entreprise ;
- Et enfin, il faut un nombre limité d'indicateurs pour plus de visibilité.

Dans la partie suivante, on va expliciter ces principes.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

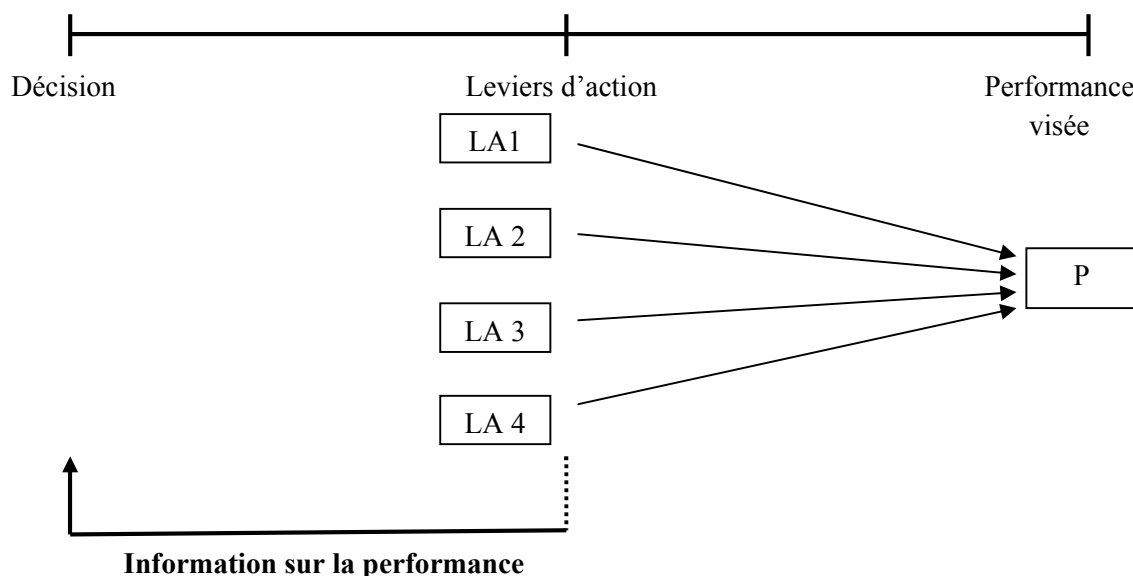
2.2.1.2.1 L'importance des leviers d'action et de la modélisation de la performance

2.2.1.2.1.1 L'importance des leviers d'action et de leurs indicateurs

Les leviers d'action sont des actions concrètes permettant de réaliser les objectifs stratégiques (Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P12 ; Alazard et Sépari, 2010, P562). Appelés aussi variables d'action, Giraud et al. (2004, P108) et Löning et al. (2008, P77) les définissent comme étant « les performances intermédiaires dont l'atteinte conditionne celle des objectifs de performance globaux. »

Il semble important de rappeler que les difficultés des indicateurs financiers se traduisent entre autres par l'incapacité à informer au moment opportun sur les effets des décisions prises afin de faciliter la prise de décisions et à permettre d'appréhender la performance de manière plus pertinente (Fernandez, 2000). En effet, les indicateurs financiers ne facilitent pas assez le diagnostic, ne permettent pas une analyse plus fine de la performance voulue du fait d'être plus synthétiques (Plauchu, 2013). Les leviers d'action et leurs indicateurs visent à répondre à ces problèmes en induisant une décomposition plus poussée des éléments de la performance. Par cette décomposition, Ils enrichissent le diagnostic et réduisent le délai d'information aux managers pour la prise de décisions (Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P2).

Schéma n°39 : Le raccourcissement du délai d'information et l'enrichissement de l'analyse induits par les indicateurs appréhendant les leviers d'action



Source : Giraud et al. (2004) P90

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Le levier principal de la performance peut être la qualité des produits, le développement des services... Et mesurer la performance sur la base de ces leviers d'action (avec par exemple un ou des indicateurs sur la qualité, sur le développement des services) permet de saisir les conséquences des décisions plus en amont de la formation du résultat, donc plus tôt et d'avoir une multitude d'indicateurs qui enrichiraient le diagnostic en cas de problème. Supposés pertinents demain, les indicateurs des leviers retenus permettent également d'anticiper les résultats à plus long terme et donc de compenser le biais court terme induit par les seules mesures de résultat. Les indicateurs de leviers d'action sont plus prédictifs que les indicateurs de résultat (Giraud et al., 2004, P 89).

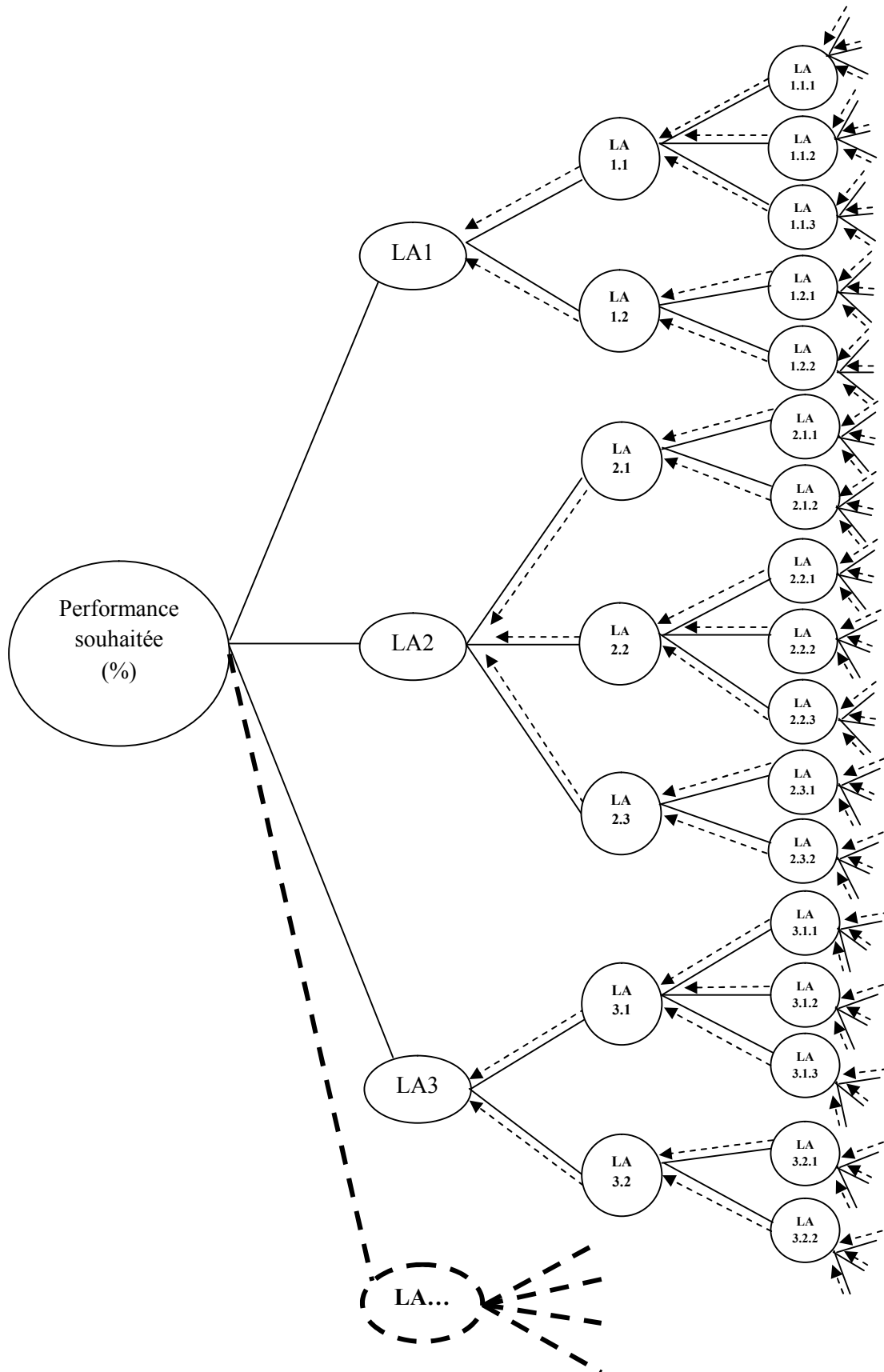
Il serait important de faire la nuance avec le facteur clés de succès (FCS). Langlois, Bonnier et Bringer (2008, P351) et Iribarne (2006, P71) définissent ces derniers comme étant les conditions essentielles, les axes de changement majeurs permettant à l'entreprise d'accéder à sa vision, d'atteindre ses objectifs stratégiques et de résister aux actions hostiles de son environnement. Ce sont des facteurs de distinction pour l'entreprise sur le plan concurrentiel et pour bâtir son chemin de performance maximale (Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P2). Manifestement, le levier d'action est fondamentalement opérationnel et le facteur clés de succès stratégique. Ajouté aux couples marchés-produits et aux objectifs prévus de ces couples, les facteurs clés de succès constituent le Business modèle de l'entreprise (Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P2).

2.2.1.2.1.2 L'importance de la modélisation de la performance ciblée

La modélisation de la performance se définit par le choix et la liaison logique des causes de celle-ci. Les systèmes de mesures mixtes modélisent la performance en identifiant et en structurant des leviers d'action qui soient aptes pour assurer la performance visée (Molho et Fernandez-Poisson (2009, P2). Il s'agit de repérer des leviers d'action et de construire un système de relations entre ces leviers et la performance souhaitée. Giraud et al. (2004, P 90) stipulent que « *La modélisation est un travail progressif. Dans un premier temps, seuls des leviers globaux peuvent être dégagés ; ceux-ci deviennent ensuite des références pour des leviers de niveau secondaire, et ainsi de suite, selon un enchaînement de plus en plus détaillé.* » Force est de constater que la modélisation est un travail long et complexe. C'est pourquoi, Giraud et al. (2004, P 93-94) préconisent que la démarche de la modélisation doive être rigoureuse intégrant autant de compétences pour rendre le modèle plus riche et pertinent. Le Schéma suivant nous donne un aperçu sur la modélisation.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°40 : Modélisation de la performance selon les approches non exclusivement financières



Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Kaplan et Norton (1992)

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

En visualisant le schéma, il est aisé de constater la diversité des indicateurs de la performance ciblée et de visualiser le processus de sa réalisation. On peut en suivre le passage progressif, de la performance globale (%) vers des leviers d'action intermédiaires (LA1, LA2, LA3, LA...) puis vers des leviers d'action plus fins (LA1.1, LA2.1, LA3.1, LA1.1.1 etc.). Les flèches orientées vers les fines performances et la performance globale insistent sur la pertinence des leviers d'action et leurs relations de cause à effet avec la performance visée. Enfin, il est aussi facile de constater que la modélisation doit s'appuyer sur une démarche rigoureuse pour définir des indicateurs pertinents pour la performance définie, des indicateurs qui soient les causes de cette performance.

Les leviers d'action permettent ainsi de capter la performance de façon plus pertinente, d'enrichir le diagnostic, l'analyse à des fins de prise de décision et aussi d'anticiper.

2.2.1.2.2 Des indicateurs non exclusivement financiers

À partir de schéma ci-dessus, il est facile de remarquer que plus on avance dans la modélisation, plus les indicateurs perdent leur caractère financier et deviennent opérationnels (Lorino, 2001). Par exemple, LA1 est moins opérationnel que LA1.1 qui, lui aussi, est moins opérationnel que LA1.1.1 etc. la décomposition progressive d'un indicateur de résultat (financier) conduit à des indicateurs de plus en plus opérationnels, c'est-à-dire utiles pour les managers opérationnels (Iribarne, 2006, P71-78). Pour illustrer cela, Giraud et al. (2004, P94) donnent l'exemple de la rotation des actifs. « Celle-ci, qui est le rapport entre le chiffre d'affaire (ventes) et les actifs (ensemble de moyens utilisés pour réaliser un résultat), permet la décomposition du chiffre d'affaire en éléments de vente et celle des actifs en actifs fixes, stocks, créances, trésorerie. La décomposition de rotation des actifs peut conduire ainsi aux leviers de réduction des stocks, de gestion des créances, de trésorerie... des éléments plus opérationnels, qui facilitent le pilotage au niveau opérationnel. Plus les indicateurs sont opérationnels, plus ils sont lisibles et prédictifs (Molho et Fernandez-Poisson (2009, P12-13). La valeur pour le client peut elle-même être source d'indicateurs opérationnels car elle peut avoir plusieurs dimensions (par exemple : délai, sécurité, confort...) donnant ainsi lieu à des indicateurs opérationnels. » Giraud et al. (2004) rajoutent que « Plus la valeur de l'entreprise intègre des parties prenantes (clients, actionnaires, salariés, société...), plus elle produit des indicateurs de plus en plus opérationnels (des indicateurs sur la formation en faveur des employés, sur la protection de l'environnement...).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Les fonds d'investissement nord-américains ayant mis en œuvre des critères de performance environnementale et sociale couvraient plus de 12% de l'ensemble des investissements financiers américains. On observe ainsi depuis quelques années le déploiement d'indicateurs de mesure de performance sociale et environnementale dans le reporting de grands groupes internationaux, en complément des indicateurs de performance économique et financière (Giraud et al., 2004, P95-96). »

Les approches non exclusivement financières privilégient ainsi la variété et la multiplicité des indicateurs entraînant une conception large de la performance (coût, valeur...). Par ailleurs, la modélisation requiert une méthodologie.

2.2.1.2.3 Des indicateurs cohérents avec la stratégie

Les nouvelles approches de mesure et de pilotage de la performance s'accordent sur la nécessité de l'adéquation des indicateurs choisis avec la stratégie, notamment opérationnelle, adoptée pour réaliser la performance souhaitée (Bouquin, 1997, 2000 ; Kaplan et Norton, 2003, P41-43 ; Iribarne, 2006, P78). En effet, la stratégie est la manière dont une entreprise entend aboutir aux objectifs qu'elle s'est fixés. C'est elle qui trace le chemin pour parvenir aux résultats souhaités. « Une stratégie d'entreprise consiste à choisir un schéma particulier de poursuite de la performance au sein d'un ensemble de schémas possibles (Giraud et al., 2004, P96). »

La stratégie permet de réunir les leviers d'actions, les indicateurs, les ressources... nécessaires à l'atteinte des objectifs affichés (Molho et Fernandez-Poisson (2009, P1-13). Il est donc indispensable que les leviers d'action et les indicateurs correspondants soient plus en adéquation avec la stratégie en vigueur afin de pouvoir la décrire. La décomposition de ces leviers d'action ou facteurs clés de succès conduit à des leviers d'action plus concrets pour standardiser et fabriquer abondamment le produit, renforcer les actions commerciales..., permettant de déployer et de réaliser pertinemment la stratégie en vigueur.

Giraud et al. (2004, P 98-99) estiment que « *il est impossible de construire un système de gestion si la stratégie n'est pas suffisamment explicite. Les systèmes d'indicateurs sont considérés comme un vecteur de communication puissant de la stratégie dans une entreprise, puisqu'ils traduisent celle-ci dans des éléments objectifs et chiffrés, lisibles et compréhensibles par tous* ». Pour cela, le nombre des indicateurs doit aussi être limité.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.1.2.4 Des indicateurs peu nombreux

Bien que la diversification des indicateurs de performance soit l'une de leurs caractéristiques, les nouvelles approches de mesure de performance plaident aussi pour une certaine sélectivité afin que le pilotage soit efficace (Kaplan et Norton, 2003, P174 ; Iribarne, 2006, P72-81, Langlois, Bonnier et Bringer, 2008, P348). Giraud et al. (2004, P99) soutiennent que cette sélectivité repose sur un certain nombre de raisons à savoir :

- *« Le champ des leviers d'action possibles est trop vaste pour qu'il soit réaliste de tenter de les activer tous à la fois ;*
- *Les ressources de l'entreprise sont limitées et obligent également à des choix : il n'est pas forcément possible d'augmenter à la fois la rémunération des vendeurs et les moyens promotionnels qui leur sont alloués ;*
- *La rationalité des managers elle-même est limitée : ils sont obligés de concentrer leur attention sur un nombre restreint de variables, afin de les mener à bien de façon efficace. »*

Force est de constater les difficultés induites par ces principes des nouvelles approches de mesure et de pilotage de la performance. En effet, ils plaident d'un côté pour le développement des leviers d'action et des indicateurs non exclusivement financiers et de l'autre pour réduire le nombre de ceux-ci pour plus d'efficacité dans le pilotage. Mais il est possible d'harmoniser ces principes à travers la stratégie car elle permet de définir et d'hierarchiser les leviers d'action afin d'en retenir les plus pertinents.

De tout ce qui précède, deux (2) remarques fondamentales se dessinent. La notion de la performance s'élargit et son caractère devient de plus en plus multidimensionnel du fait de la variété et de la multiplicité des indicateurs (coût, valeur...), garanties par les principes des nouvelles approches de mesure et de pilotage de la performance. Ayant désormais une vision plus globale et équilibrée de la performance, les entreprises en sont amenées à définir et à gérer à la fois plusieurs dimensions de la performance pour satisfaire leurs parties prenantes et à multiplier les axes de progrès afin de faire face à la concurrence féroce. L'autre remarque est que l'efficacité des pratiques de la performance de l'entreprise repose sur la pertinence des leviers d'action et des indicateurs correspondants retenus, la pertinence de son système de pilotage, garantie conjointement avec les chefs opérationnels. Dans la partie suivante, on va présenter les nouvelles approches de mesure et de pilotage de la performance.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.2 Les modèles non exclusivement financiers de la mesure et du pilotage de la performance de l'entreprise

La littérature montre qu'il existe plusieurs modèles équilibrés de la performance (voir annexe n°22 et 23). On se limite à présenter le Balanced Scorecard et la méthode OVAR. Manifestement, la plupart de modèles reposent sur des démarches similaires à la méthode OVAR (voir annexe n°22 et 23). Quant à l'option Balanced Scorecard, celui-ci constitue avec la méthode OVAR les approches les plus répandues et méthodologiquement les plus pertinentes selon Giraud et al. (2004).

2.2.2.1 Le Balanced Scorecard (BSC)

2.2.2.1.1 L'apport du Balanced Scorecard

Né des critiques des outils de pilotage traditionnels caractérisés par des indicateurs financiers (SIG, tableau de bord classique...), le BSC est apparu aux Etats-Unis dans les années 80, 90 (Giraud et al. (2004). Le BSC est un tableau à quatre dimensions qui se conjuguent afin d'assurer la performance recherchée par l'entreprise (Langlois, Bonnier et Bringer, 2008, P356). En effet, ses auteurs, Kaplan et Norton (1992, 2003, P20), ajoutent et lient aux indicateurs financiers d'autres indicateurs plus opérationnels et variés afin de mieux maîtriser le déploiement et le suivi de la réalisation de la stratégie de l'entreprise, de mieux maîtriser les activités de celle-ci dans un environnement très évolutif. La méthodologie consiste à choisir des indicateurs qui soient variés et plus cohérents avec la stratégie, liés systématiquement les uns aux autres pour permettre l'atteinte des objectifs stratégiques chiffrés servant des fils conducteurs (Kaplan et Norton, 1998, P22). Elle vise essentiellement à bâtir un outil aux dirigeants afin qu'ils puissent piloter la stratégie de l'entreprise (Kaplan et Norton, 2003, P22 ; Giraud et al., 2004). Elle structure l'ensemble des indicateurs choisis en fonction de quelques dimensions.

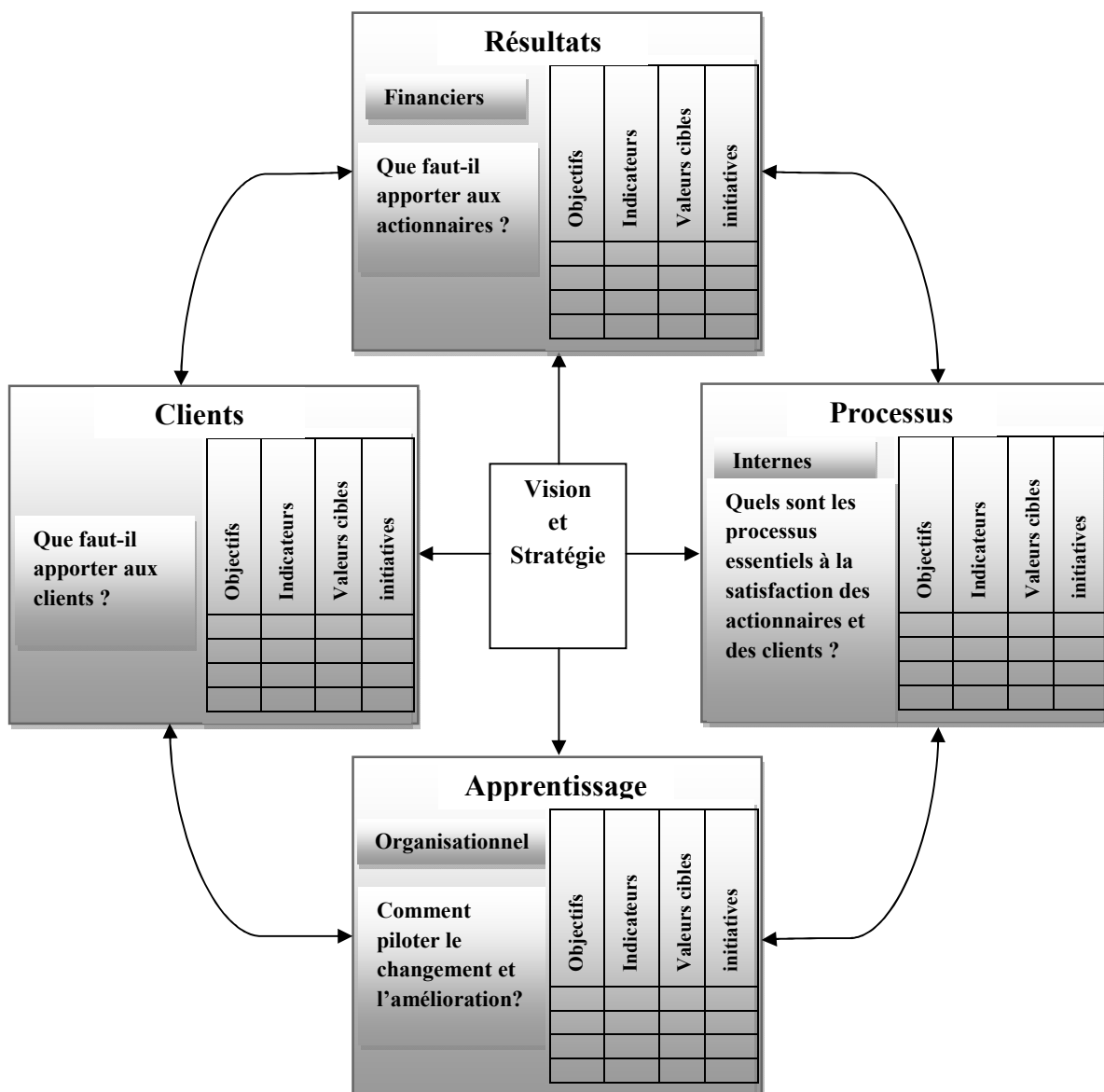
2.2.2.1.2 Le contenu du Balanced Scorecard

Le BSC vise à donner une vision équilibrée (Balanced) de la performance (Giraud et al., 2004, P100). Kaplan et Norton (1992, 1998) estiment que l'entreprise doit élargir la dimension de sa performance pour mieux faire face à la concurrence et satisfaire ses parties prenantes. Ces derniers comprennent non seulement les actionnaires mais aussi les clients, les autres...

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

De ce fait, Kaplan et Norton (1992, 2003, P21) proposent un modèle de performance composé fondamentalement de quatre (4) axes. Ce modèle est résumé et présenté dans la figure suivante :

Schéma n°41 : Les quatre (4) perspectives du Balanced Scorecard



Kaplan et Norton (2003) P21 ; Giraud et al. (2004) P101

Ces quatre (4) axes, permettant ainsi de mesurer la performance de l'entreprise sur diverses dimensions, comportent chacun des indicateurs spécifiques. Le tableau ci-après indique les indicateurs génériques, les plus utilisés de chaque axe.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°33 : Les indicateurs génériques du Balanced Scorecard

Axe	Indicateurs génériques	Rôles
Axe financier	Résultat d'exploitation, retour sur investissement, valeur ajoutée économique (EVA), hausse du Chiffre d'Affaires, baisse des coûts...	Il s'agit principalement de mesurer la rentabilité de l'entreprise via des objectifs et des indicateurs de résultat financiers retenus par l'entreprise.
Axe client	Conservation et extension des parts de marché, rentabilité par segment ciblé, respect de délai et ponctualité, nombre des produits et services innovés, taux de satisfaction...	Il s'agit principalement de mesurer la satisfaction et la fidélisation des segments ciblés de la clientèle de l'entreprise et d'anticiper aussi leurs besoins.
Axe processus internes	Processus d'innovation (concevoir et développer), processus d'approvisionnement, processus de fabrication, processus de commercialisation, service après vente...	Il s'agit principalement d'identifier les processus internes stratégiques de l'entreprise présentement et aussi dans le futur.
Axe apprentissage organisationnel	Technologie, nombre de compétences spécifiques requises des salariés, nombre et qualité des formations subies et prévues, capacité des systèmes d'information et son amélioration (informer en temps réel sur les clients, les processus...), capacité organisationnelle (nombre et qualité des procédures et pratiques, adéquation entre les dispositifs d'incitation des salariés et les déterminants du succès de l'entreprise et aux taux d'amélioration mesurés sur les clients et les processus)...	Il s'agit principalement de se focaliser sur la capacité stratégique de l'entreprise et son adaptation aux nouvelles caractéristiques de l'environnement de l'entreprise en pleine mutation.

Source : Nous-mêmes sur la base des idées de Kaplan et Norton (2003) P61-139 ; Giraud et al. (2004) P100-104 et d'Iribarne (2006) P87-88

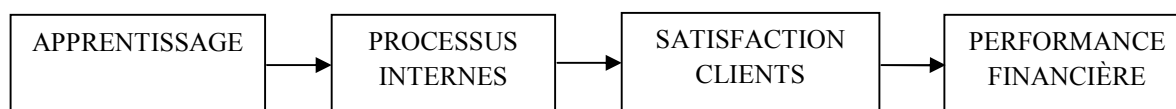
Force est de constater que les quatre (4) axes du BSC font de celui-ci un outil permettant d'élaborer, de déployer, de piloter et d'évaluer la stratégie ou la performance de l'entreprise car ils reflètent les attentes des clients et des actionnaires, la nature des ressources (technologie, processus, procédures, compétences, système d'information...) nécessaires. Un autre constat porte par ailleurs sur les liens entre ces différentes dimensions.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.2.1.3 La méthodologie de Kaplan et Norton pour modéliser la performance

Dans le sillage d'élargir la dimension de la performance afin de faire face aux bouleversements de l'environnement, Kaplan et Norton (1992, 1998) ont dû, comme on vient de le constater, rajouter au volet financier d'autres volets relevant de la satisfaction et de la fidélisation des clients de l'entreprise, de processus internes et de l'apprentissage organisationnel. Ils ont basé la sélection de ces rajouts sur le principe de lien de causalité (Kaplan et Norton, 1996, 2003, P22-25 ; Iribarne, 2006, P79-80 ; Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P1-12). En effet, le volet satisfaction et fidélisation des clients est censé assurer des meilleurs chiffres d'affaires garantissant une meilleure rentabilité des capitaux investis et donc une meilleure rémunération des propriétaires. Le volet apprentissage organisationnel est censé assurer la maîtrise des processus internes stratégiques pour assurer la satisfaction des clients et in fine des propriétaires.

Schéma n°42 : La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard

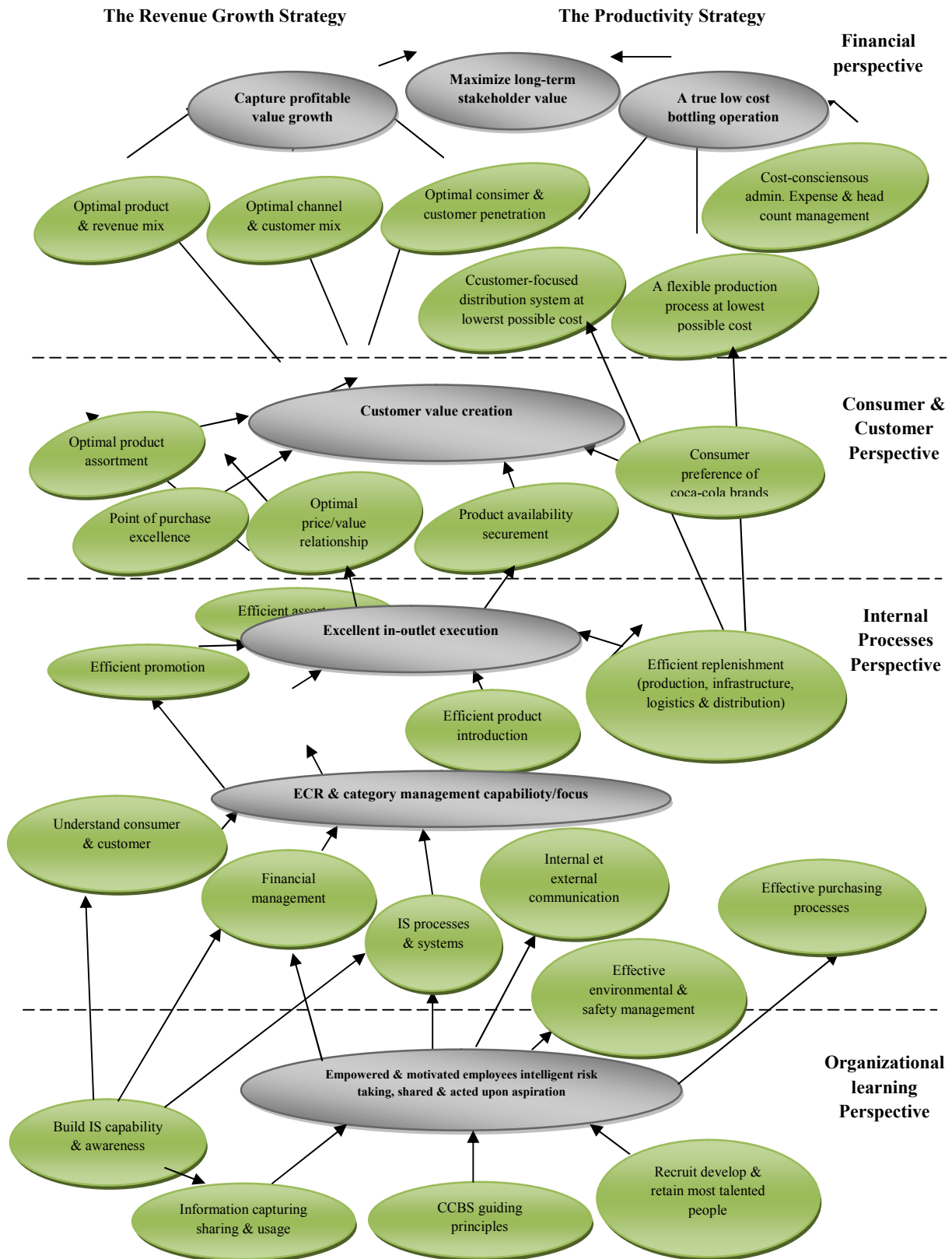


Kaplan et Norton (2003) P61 ; Giraud et al. (2004) P102

Kaplan et Norton (1992, 1998) poursuivent, comme l'indique la figure suivante, l'analyse des relations de cause à effet dans chacune des dimensions pour identifier et combiner les indicateurs de constat du résultat (lagging indicators) et ceux de déterminants du résultat (leading indicators). Par exemple, pour la catégorie financière, l'indicateur de résultat peut être le chiffre d'affaire et l'indicateur de déterminant le chiffre d'affaire par employé (Giraud et al., 2004). Selon ces derniers et Lorino (2001, P148), les indicateurs de déterminants du résultat, appelés aussi indicateurs de leviers d'action, sont de plus en plus opérationnels visant à indiquer le degré de réussite des indicateurs de résultat (Plauchu, 2013, P127). Quel que soit l'objectif financier retenu, Kaplan et Norton (2003, P62) estiment en outre que le choix des indicateurs doit être conditionné par la situation propre de l'entreprise. Par exemple, si l'entreprise a pour objectif la réduction des coûts, les indicateurs pourraient être le chiffre d'affaires par employé en phase de croissance, le coût de revient par rapport aux concurrents, le taux de réduction des coûts en phase de maintien, les coûts unitaires en phase de maturité. Quant à l'axe client, ils estiment que la satisfaction des clients est un déterminant de la performance financière et que l'entreprise doit identifier les besoins de ses clients et en définir un ou des objectifs et des indicateurs lui permettant de piloter leur réalisation.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Schéma n°43 : Exemple de modèle de performance basé sur le Balanced Scorecard



Source : Olve, Roy et Wiley (1999) P110, inspirés des idées de Kaplan et Norton (1992), cités par Giraud et al. (2004) P103

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Kaplan et Norton (1992, 1998, 2003, P107-110) précisent que le choix des processus internes doit reposer sur les besoins identifiés des clients car telle est la vocation des processus. Giraud et al. (2004, P100) et Molho et Fernandez-Poisson (2009, P19-26) révèlent que Kaplan et Norton insistent sur les processus production, innovation et service après-vente et considèrent les processus comme étant un déterminant de la satisfaction des clients.

Kaplan et Norton (2003, P137-138) terminent leur modèle de performance par l'axe apprentissage organisationnel qui, selon eux, est capital pour maîtriser les processus identifiés afin de satisfaire significativement les besoins des clients. Giraud et al. (2004, P104) et Molho et Fernandez-Poisson (2009, P26-27) dévoilent que les auteurs se focalisent à ce niveau sur le potentiel des salariés et les capacités du système d'information sans oublier le climat au sein de l'entreprise.

Force est de constater que Kaplan et Norton ont construit un modèle de performance élargie de l'entreprise. La modélisation de la performance vise à dégager les véritables causes de cette performance : quels sont les leviers d'action qui puissent nous assurer la performance souhaitée ? Et quels sont les indicateurs pertinents nécessaires à leur pilotage ?

Leur modèle est ainsi bâti sur la base de lien de causalité qui pourrait être résumé ainsi : quelle qualité du personnel et du système d'information faudrait-il pour piloter les processus internes nécessaires à la satisfaction des besoins des clients et in fine des actionnaires ? Les dimensions de la performance sont donc étroitement liées : la qualité de l'apprentissage organisationnel détermine l'efficacité des processus internes stratégiques qui garantissent la satisfaction des clients dont dépend fortement celle des propriétaires de l'entreprise. Les quatre (4) dimensions de la performance se conditionnent ainsi mutuellement du fait de leur complémentarité.

Un autre constat porte sur le caractère dominant de la dimension financière. Bien que la perspective de la satisfaction et de la fidélisation des clients conditionne celles des processus internes et de l'apprentissage organisationnel, la chaîne de liens indique clairement la dominance finale de la perspective financière ou Shareholder value adoptée par Kaplan et Norton.

Toutefois, on constate bien les efforts de ces derniers pour enrichir la conception de la performance de l'entreprise par les dimensions autres que financières.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Giraud et al. (2004, P102), Iribarne (2006, P71-111) et Molho et Fernandez-Poisson (2009, P12-27) estiment que les indicateurs du BSC visent essentiellement à permettre à l'entreprise d'appréhender la performance à la fois à court et long termes, en mesurant non seulement les résultats financiers d'aujourd'hui, mais également les déterminants (leviers d'action plus opérationnels) des résultats financiers de demain.

Ainsi, le BSC permet de remédier aux insuffisances des méthodes ou de l'approche exclusivement financière, notamment : inciter les dirigeants de l'entreprise à focaliser leur attention seulement sur le court terme. Il vise à piloter le présent (profit immédiat) et aussi le futur (les capacités : garantie du profit de demain) de l'entreprise car elle évolue désormais dans un environnement de plus en plus instable.

Selon Lorino (2000) et Giraud et al. (2004, P 104), « le BSC est un outil de mesure et de pilotage dynamique car il pourrait intégrer d'autres catégories d'indicateurs, par exemple des indicateurs sur l'environnement.

Selon les auteurs, les quatre (4) dimensions proposées par Kaplan et Norton n'ont pas pour objectif de standardiser le BSC. Elles visent plutôt à guider la réflexion des managers pour éviter que des zones de performance importantes ne soient oubliées et pour qu'ils puissent, dans un souci d'équilibre de l'outil de pilotage, se positionner par rapport à chaque catégorie. Les entreprises sont censées adapter ensuite le choix final de leurs indicateurs à leurs spécificités. »

2.2.2.2 Le tableau de bord fondé sur la démarche OVAR

2.2.2.2.1 L'apport du tableau de bord OVAR

En rendant de plus en plus difficiles voire complexes ses activités, les mutations de l'environnement amènent l'entreprise à réadapter, rénover ses outils de pilotage. Le tableau de bord OVAR est né dans cette optique comme le BSC. Giraud et al. (2004, P105) le définit comme étant « un outil de gestion regroupant les indicateurs-financiers et non financiers- les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité. Il vise principalement à informer de manière cohérente tous les niveaux hiérarchiques d'une entreprise en donnant à chacun l'information qui lui soit pertinente et au moment opportun de manière à faciliter la réalisation efficace de l'objectif commun. »

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Contrairement au tableau de bord classique qui se caractérise principalement par des mesures relatives à l'aspect financier de l'entreprise (Kaplan et Norton, 2003, P33 ; Elhamma, 2014, P2), le tableau de bord OVAR est « un outil de pilotage équilibré de performance pour permettre à l'entreprise d'élargir sa mesure de performance, de la modéliser de façon plus poussée et plus pertinente et de repenser la décentralisation du processus de pilotage (Giraud et al., 2004, P104-105). » Pour Alazard et Sépari (2010, P562), il s'agit à la fois d'une démarche de pilotage de la performance pour mieux décliner les objectifs stratégiques à tous les niveaux de responsabilité et d'une méthode de conception des tableaux de bord et des indicateurs. Comme le BSC, le tableau de bord OVAR se caractérise ainsi par des mesures différenciées visant à permettre à l'entreprise de mieux se piloter afin de maîtriser ses activités dans un environnement en pleines mutations.

2.2.2.2 Le contenu du tableau de bord OVAR

Le tableau de bord OVAR repose sur les objectifs que l'entreprise se fixe en fonction de sa situation et sur les variables d'action qui en résultent Alazard et Sépari (2010, P562).

Tableau n°34 : Le contenu du tableau de bord OVAR

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action (leviers d'action)	Indicateurs portant sur les variables d'action
Objectifs 1	Indicateur 1 Indicateur 2	Variables d'action 1	Indicateur a
		Variables d'action 3	Indicateur b
Objectifs 2	Indicateur 3	Variables d'action 2	Indicateur c
		Variables d'action 2	Indicateur d
Objectifs 3	Indicateur 4	Variables d'action 1	Indicateur e
		Variables d'action 4	Indicateur f

Source : Giraud et al. (2004) P109 ; Alazard et Sépari (2010) P562

Force est de constater que le contenu du tableau de bord OVAR est composé des objectifs, des variables d'action et des indicateurs portant sur ceux-ci. Un autre constat relève de la nature des composants. Le tableau de bord OVAR ne présente pas d'éléments standards. Il s'agit d'une démarche applicable sur toute situation de gestion afin de la décliner et mieux la piloter.

Par ailleurs, la construction de son contenu obéit à une méthodologie spécifique.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.2.3 La méthodologie d'élaboration des tableaux de bord OVAR

La méthode OVAR consiste à construire un ensemble des tableaux de bord pour les différents niveaux de responsabilité au sein de l'entreprise (Alazard et Sépari, 2010, P562), afin de piloter la stratégie dans sa globalité. Il s'agit d'un ensemble cohérent de tableaux de bord : chaque tableau de bord est adapté à un niveau donné de responsabilité et articulé aux autres tableaux de manière à assurer l'atteinte des objectifs stratégiques globaux (Löning et al., 2008, P75). Les auteurs indiquent que la méthode se définit par son sigle OVAR où la lettre O signifie objectif (s), la VA variable (s) d'action et la R les responsabilités d'où la multitude de tableaux de bord. Giraud et al. (2004, P106-113) indiquent succinctement que la démarche OVAR consiste dans un premier temps à définir la mission et les objectifs de l'entreprise et dans un second temps à identifier les variables d'action et les indicateurs fondamentaux qui doivent être fondés sur les objectifs définis et les variables d'action identifiées. Alazard et Sépari (2010, P562) mettent aussi l'accent sur la délimitation des responsabilités, assorties chacune d'objectifs et de plans d'action.

2.2.2.3.1 La définition de la mission et des objectifs de l'entreprise (1ère étape)

La mission exprime la raison d'être générale de l'entreprise ou de l'entité, exprimée souvent sous forme d'activité (fabriquer, concevoir, commercialiser, etc.), de produit (des ordinateurs, des logiciels, des conseils, etc.), voire de marchés tels que le grand public, le secteur public... (Giraud et al., 2004, P106). Premier élément à préciser par la méthode, la mission est l'élément fondamental qui permet de définir les objectifs (Alazard et Sépari, 2010, P562). Quant aux objectifs, ils correspondent aux résultats à atteindre et donc aux performances recherchées (Giraud et al., 2004, P107 ; Löning et al., 2008, P76-77). Les objectifs peuvent être la croissance du chiffre d'affaires ou de rentabilité, de développement de nouveaux segments de marchés, etc.

Force est de constater que la démarche OVAR privilégie le caractère sur-mesure du tableau de bord. C'est aux managers de définir la mission et les objectifs en fonction de la situation, de leur expérience... Giraud et al. (2004, P107) disent d'ailleurs qu'il n'y a pas de mission et objectifs standard. Toutefois, les auteurs mettent l'accent sur leur pertinence, notamment celle des objectifs qui, selon eux et Mendoza et al. (1999), dépend de la confrontation des points de vue de la Direction générale, des Contrôleurs de gestion et des Managers opérationnels (apprentissage organisationnel).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

De même, des modèles tels que SMART (voir annexe n°24) ... peuvent être utilisés pour s'assurer de la pertinence des objectifs (Doran, 1981). Force est de remarquer que pour plus de pertinence et d'intérêt, la méthodologie OVAR doit reposer sur un processus impliquant un nombre important d'acteurs au sein de l'entreprise.

Les objectifs définis permettent par ailleurs d'identifier des variables d'action.

2.2.2.2.3.2 L'identification des variables d'action (seconde étape)

Cette dernière étape se caractérise par le véritable travail de modélisation. Celle-ci consiste, à titre de rappel, à identifier les variables d'action qui puissent permettre l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise. Les variables d'action « correspondent à des performances intermédiaires, des leviers d'action plus opérationnels, dont l'atteinte conditionne celle des objectifs de performance globaux (Giraud et al., 2004, P108 ; Löning et al., 2008, P77) ».

Le travail de la modélisation vise principalement à identifier les variables d'action en fonction des objectifs stratégiques définis (Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P12) et à formaliser clairement les liens qui unissent ces variables aux objectifs (Giraud et al., 2004). Il s'agit donc de ne retenir que les variables d'action qui, une fois atteintes, permettent l'atteinte des objectifs stratégiques définis. Pour cela, la démarche OVAR propose ainsi une grille permettant de mener rigoureusement ce travail de réflexion (Alazard et Sépari, 2010, P562).

Tableau n°35 : Exemple d'une grille OVAR

	Objectif n° 1	Objectif n° 2	Objectif n° 3
Variable n° 1	x		x
Variable n° 2		x	
Variable n° 3	x		
Variable n° 4			x

Source : Giraud et al. (2004) P108-109 ; Alazard et Sépari (2010) P562

Pour Giraud et al. (2004, P108-109), la grille est un support méthodologique fondamental dans la mesure où elle permet de garder en mémoire l'ensemble des objectifs (tous les objectifs auront des indicateurs, aucun ne serait sous-dimensionné), de vérifier que des variables d'action ont bien été définies pour chaque objectif et d'établir des indicateurs correspondants. Cette rigueur méthodologique est mise en valeur par le tableau n°36.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Tableau n°36 : De la grille OVAR à la liste des indicateurs

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action	Indicateurs portant sur les variables d'action
Objectifs 1	Indicateur 1 Indicateur 2	Variables d'action 1	Indicateur a
		Variables d'action 3	Indicateur b
Objectifs 2	Indicateur 3	Variables d'action 2	Indicateur c
			Indicateur d
Objectifs 3	Indicateur 4	Variables d'action 1	Indicateur e
		Variables d'action 4	Indicateur f

Source : Giraud et al. (2004) P109

Pour illustrer cela, Giraud et al. (2004, P109) a cité l'exemple suivant : « *une entreprise qui veut croître tout en s'assurant une certaine rentabilité pourrait avoir comme objectifs globaux la croissance, la réduction des coûts... Pour la croissance, elle pourrait jouer sur la variable croissance externe (fusion ou acquisition) ou croissance interne (augmentation du chiffre d'affaires, des points de vente...). L'objective croissance pourrait être indiquée par l'évolution du chiffre d'affaire et la variable, par exemple croissance interne, par les ventes par zones géographiques, etc.* »

Cette entreprise pourrait avoir un tableau de bord stratégique comme celui-ci :

Tableau n°37 : Exemple d'un tableau de bord OVAR

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action	Indicateurs portant sur les variables d'action
Croissance	<ul style="list-style-type: none"> • Variation du chiffre d'affaires 	Croissance interne	<ul style="list-style-type: none"> • Ventes France • Ventes internationales • Nb d'ouvertures de magasins
Rentabilité	<ul style="list-style-type: none"> • Résultat d'exploitation • Taux de profitabilité • ROCE 	Maîtrise des coûts opérationnels	<ul style="list-style-type: none"> • Marge brute • Frais de personnel/CA • Coûts logistiques/CA • Frais généraux/CA

Source : Giraud et al. (2004) P113

Par ailleurs, la méthode OVAR a deux (2) autres principes : le plan d'action et le mode de présentation des indicateurs. Löning et al. (2008, P79) définissent le plan d'action comme un « ensemble d'actions avec leur calendrier, de moyens et des indicateurs de suivi » permettant de réaliser la variable d'action en vigueur afin d'atteindre un objectif fixé.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Pour Giraud et al. (2004, P109-110), « *Le plan d'action permet de planifier la réalisation d'une variable d'action jugée actuellement pertinente. En effet, il serait illusoire de vouloir gérer toutes les variables à la fois, des priorités doivent donc être définies à un moment donné amenant à se focaliser sur certaines actions de progrès jugées primordiales. Un plan est plus concret et éphémère qu'une variable d'action dans la mesure où il est, une fois exécuté, remplacé par d'autres plans d'action car les priorités changent jusqu'à l'exécution complète de la variable considérée. Le tableau de bord axé sur les plans d'action devient lui aussi évolutif pour les raisons suivantes :*

- *La stratégie : qui doit être réadaptée en permanence pour faire face à l'instabilité de l'environnement et par conséquent, le tableau doit connaître une restructuration profonde de ses indicateurs de gestion ;*
- *Le modèle de performance en vigueur : qui est lui-même amené à évoluer traduisant le processus d'apprentissage au sein de l'entreprise ;*
- *Les plans d'action prioritaires du moment. »*

Quant au mode de présentation, celui-ci vise à rendre plus clairs, plus lisibles les tableaux de bord pour les managers (Mendoza et al, 1999). Langlois, Bonnier et Bringer (2008, P348) mettent l'accent sur la limite du nombre d'indicateurs. Pour plus de lisibilité, Giraud et al. (2004, P110) recommandent « *des indicateurs graphiques (histogramme... avec des couleurs différenciées selon le niveau de résultat, etc.) et synthétiques (indicateurs fondamentaux) et limités. »* et ils rajoutent que « *le nombre d'indicateurs est limité par la démarche elle-même, notamment par :*

- *Le choix des objectifs, de la stratégie et des variables d'action ;*
- *L'analyse des responsabilités (variables d'action réparties entre les différents niveaux de responsabilité et donc moins d'indicateurs par niveau) ;*
- *L'idée des plans d'action (sélection des indicateurs les plus importants du moment) ;*
- *L'extension des mesures de performance à des indicateurs plus opérationnels (informations financières généralement produites au bout d'un mois, d'un trimestre voire d'un an contrairement aux indicateurs opérationnels de fréquences longues et courtes : consommation des matières par exemple ; les tableaux de bord hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou annuel comportent ainsi chacun un nombre limité d'indicateurs). »*

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que bien que le BSC et le tableau de bord OVAR s'inscrivent dans le cadre de mesure et de pilotage de performance élargie, ils présentent chacun méthodologiquement et physiquement des spécificités propres.

Tableau n°38 : Les différences entre le Balanced Scorecard et le tableau de bord OVAR

BALANCED SCORECARD	TABLEAU DE BORD OVAR
Kaplan et Norton (1992, 1993 et 1996) ; Oriot et Misiazek (2001) ; Bourguignon et al. (2002) etc.	Malo (1992 et 2000) ; Chiapello et Delmond, (1994) ; Lebas (1994), Mendoza et al. (1999) ; Bourguignon et al. (2002) etc.
PRINCIPALES DIFFÉRENCES	
<ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un modèle de performance standard, axés sur quatre (4) dimensions clés (actionnaires, clients, processus internes et apprentissage organisationnel) ; 	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle de performance ad hoc, défini à partir des caractéristiques propres à chaque entreprise et découlant d'une démarche de construction incrémentale et collective ;
<ul style="list-style-type: none"> - Démarche « top down » : les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la Direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie. 	<ul style="list-style-type: none"> - Démarche « top down » et « bottom up » : le contenu des tableaux de bord est établi, pour partie, en concertation avec les différents responsables.

Source : Christophe Germain, Ecole de Management, NANTES, France, P6

Dans la partie suivante, on va aborder la mesure des performances des entités.

2.2.3 La mesure et le pilotage des performances des entités de l'entreprise

Une organisation peut se caractériser par une délégation de responsabilités par le chef hiérarchique à ses collaborateurs (managers opérationnels). Il doit donc y avoir, comme mentionné ci-dessus, des mesures de pilotage de performance pour les différents niveaux de responsabilité (Kaplan et Norton, 2003, P208 ; Molho et Fernandez-Poisson, 2009, P12). Langlois, Bonnier et Bringer (2008, P349) parle de tableaux de bord de gestion. Dans les lignes suivantes, on va identifier les différents rôles de la mesure des performances locales et ensuite présenter les systèmes mixtes de mesure et de pilotage des performances des entités.

2.2.3.1 Les rôles de la mesure des performances locales

Une mesure ne peut exister d'elle-même. Elle est destinée à servir quelque chose ou quelqu'un de bien identifié. « *Les rôles joués par la mesure de performance locale sont multiples : la mesure s'adresse à plusieurs utilisateurs, et sert des types de décisions eux-mêmes distincts* (Giraud et al., 2004, P122). » La mesure est spécifique : Chaque niveau de responsabilité est spécifique dans ses objectifs et ses principes et donc dans ses propres mesures.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

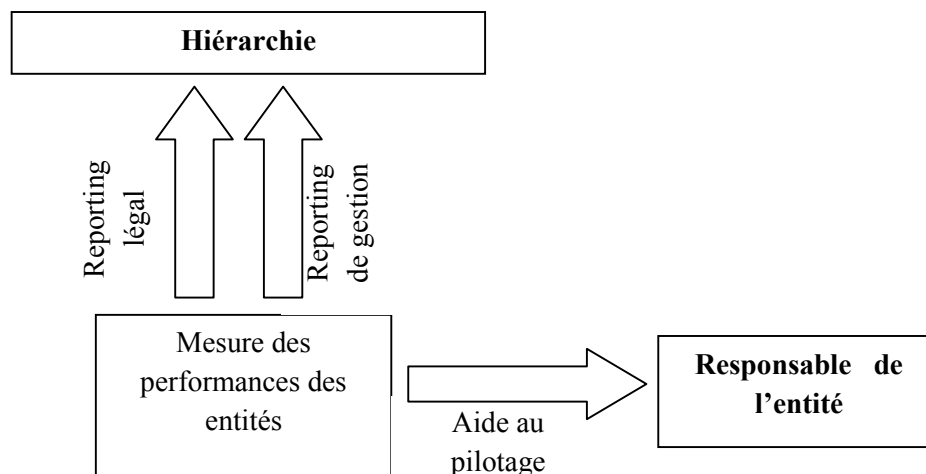
Tableau n°39 : La fonction de la mesure de performance locale et ses principes d'élaboration

Utilisateurs	Fonctions		Périmètre de mesure	Principes de mesure
Responsables de l'entité	Pilotage de l'entité		Mesures internes à l'entité	Cohérence avec la stratégie de l'entité Prédictivité des indicateurs Indicateurs favorisant l'analyse
Supérieurs hiérarchiques	Reporting statutaire		Entités juridiques	Normes comptables nationales et internationales
	Reporting de gestion	Mise sous tension des responsables d'entités	Domaines de responsabilité	Principe de congruence Principe de contrôlabilité Principe de simplicité Évaluation relative
		Évaluation des performances des activités	Segments d'activités	Existence d'un lien Précision Limitation du coût du système Évaluation absolue/relative

Giraud et al. (2004) P142

À travers ce tableau, on voit bien que la mesure des performances locales est destinée à deux (2) types d'utilisateurs : les chefs hiérarchiques et les managers des entités. Cela implique que la mesure puisse remonter aux niveaux hiérarchiques les plus élevés. On parle de reporting. Celui-ci est, à titre de rappel, « le processus de remontée d'information des différents entités de l'organisation vers la Direction générale, le terme désignant aussi parfois la nature des informations ainsi transmises (Giraud et al., 2004, P124 ; Tort, 2006, P235). »

Schéma n°44 : Les rôles de la mesure des performances locales selon les utilisateurs



Source : Nous-mêmes, inspirés de Giraud et al. (2004) P124 et de Langlois et al. (2008) P349-350

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

On remarque bien dans la figure que la mesure de la performance locale remplit plusieurs rôles. Elle permet de faire le reporting légal ou statutaire et le reporting de gestion (voir le point réservé au reporting pour plus d'explication). Mais il est important de résumer que le premier type de reporting est obligatoire et destiné aux parties prenantes de l'entreprise telles que les actionnaires réels ou potentiels, les analystes financiers, l'Etat, etc. Par exemple : déclaration sociale, fiscale... tandis que le second est facultatif et destiné aux managers pour la prise de décision, les mettre sous-tension et évaluer leurs activités (Giraud et al., 2004). Les mesures des performances locales aident ainsi les managers, investis de responsabilités (pouvoir + résultats à atteindre)⁴, à piloter leurs entités, donc à s'autocontrôler et les supérieurs hiérarchiques à surveiller la performance des activités déléguées. Cela permet de favoriser une bonne coordination verticale, de délimiter la responsabilité de chacun et de renforcer le processus du contrôle (Giraud et al., 2004, P126-127).

Destinées au pilotage des performances des entités, les mesures doivent, selon ces derniers, se soumettre à deux (2) règles fondamentales :

- Elles ne portent que sur les activités d'une entité quelconque et n'ont donc pour périmètre de mesure que celui de cette entité, sont internes à l'entité ;
- Elles doivent également être cohérentes avec la stratégie de l'entité concernée et permettre de prévoir et d'analyser et donc de faciliter la prise de décision de celle-ci.

Les mesures ont ainsi chacune un rôle spécifique dans un périmètre spécifique suivant des principes de construction spécifiques. Pour Giraud et al. (2004, P132-136), les règles guidant la construction des mesures de la performance du manager dans son domaine de responsabilité sont :

- « La congruence : vise à s'assurer que la performance souhaitée au niveau d'un manager opérationnel contribue bien à la performance globale, que la mesure de contribution soit cohérente avec les objectifs globaux de l'entreprise. Pour ce principe, l'idéal est même que la mesure de performance du manager soit de même nature que celle de performance globale de l'entreprise ;

⁴ La fixation des objectifs s'effectue au moyen de négociation, à laquelle est ajouté le système de sanction/récompense pour orienter les comportements et concilier les intérêts des individus et celui de l'organisation.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

- La contrôlabilité : stipule que la mesure de contribution d'un manager doit être construite sur la base des éléments sur lesquels il peut agir, ce qu'il peut contrôler (Löning et al., 2008, P16-17), que tous les éléments contrôlables doivent être intégrés à la mesure de performance (principe impératif) sinon on court le risque que ces éléments soient négligés par le manager, que la contribution du manager doive se limiter aux seuls éléments qui sont sous son contrôle (principe limitatif) afin de le motiver et de le focaliser sur une action bien ciblée, que la mesure de contribution d'un manager soit construite en fonction de son pouvoir d'influence. Les décisions centralisées, les aléas externes, les décisions d'autres managers... sont par exemple incontrôlables pour le manager ;
- La simplicité : spécifie que pour motiver, la mesure doit être simple, que les attentes de la hiérarchie doivent être claires et facilement compréhensibles ;
- L'évaluation relative : précise que l'évaluation des performances managériales ne peut être que relative, que la performance du manager ne peut s'apprécier qu'en fonction d'un objectif prédéfini et établi selon les conditions particulières de l'environnement. »

Giraud et al. (2004, P139-142) énumèrent aussi les règles guidant la construction des mesures de la performance des activités à savoir :

- « Existence d'un lien : ce principe prescrit que la mesure d'évaluation d'un segment d'activité doit, de façon plus impersonnelle, contenir tous les éléments de performance en lien avec le segment d'activité, et rien que ceux-là. Par exemple le coût direct en comptabilité de gestion : les éléments de coût consommés par un objet de coût sans aucune ambiguïté. Ce principe vise à dégager la contribution effective du segment d'activité à la performance d'ensemble de manière à faciliter la prise de décision relative à la gestion de portefeuille, etc. Les méthodes récentes de calcul du coût à l'instar de l'activity Based Costing (ABC) indiquent l'importance de ce principe de lien en s'efforçant d'éclairer davantage le lien entre les coûts et les objets de coût. Cette recherche du lien peut s'étendre à la création de valeur (qualité, délais, services, etc.). Le principe est aussi mis en exergue par l'effort d'établir des relations de cause à effet entre des leviers d'action et la performance et leur traduction dans les systèmes de mesure ;
- Précision : ce principe stipule que la mesure de performance doit refléter avec plus de précision possible la performance réelle du segment d'activité afin de pouvoir constituer adéquatement une information destinée à la prise de décision. Le principe de la précision s'ajoute à celui du lien pour fournir une information la plus effective possible au décideur ;

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

- Limitation du coût du système : ce principe prescrit que le coût du système de mesures soit maîtrisé, réduit le plus significativement possible. Le coût du système se traduit non seulement par le coût financier mais aussi et surtout par le manque d'efficacité du système de mesures (par exemple : lourdeur). Les limites des mesures financières susmentionnées peuvent constituer les coûts des systèmes de mesure traditionnels. Le principe de limitation du coût du système stipule que les systèmes de mesure soient ainsi les plus légers, les plus focalisés et les plus réactifs ;
- Évaluation absolue/relative : ce principe stipule que la performance d'une activité soit évaluée en terme relatif et absolu. L'évaluation relative (%) est pertinente dans la mesure où elle facilite le suivi de l'évolution de la performance d'un manager ou d'une activité par rapport au passé, aux concurrents, à d'autres activités comparables dans le groupe (les best practices). L'évaluation absolue (valeur absolue) est aussi utile dans le cas où elle fournit des informations chiffrées sur la rentabilité d'une activité (coût, prix de vente) afin d'améliorer ou de supprimer par exemple une ligne de produits. Les deux (2) types d'évaluation renforcent l'analyse et l'appréciation de la performance des activités facilitant ainsi la prise de décisions. »

Force est de constater que les éléments de la performance sont le fruit d'influences multiples (le chiffre d'affaires dépend du service commercial mais aussi du service de production qui assure la qualité du produit vendu, etc.) si bien qu'il serait délicat de satisfaire à tous les principes des mesures car les performances des responsables sont souvent interdépendantes. Giraud et al. (2004, P136) disent en effet que « un élément de performance est rarement totalement contrôlable ou totalement incontrôlable, il est la plupart du temps partiellement contrôlable. » Par conséquent, l'influence du manager est considérée comme allant au-delà de sa propre entité et sa rémunération variable est déterminée principalement par sa performance individuelle mais aussi par la performance collective. D'autre part, certains principes seraient conflictuels avec d'autres : le principe de contrôlabilité limitatif (certains éléments contrôlables) avec le principe de contrôlabilité impératif (tous les éléments contrôlables), le principe de précision de la mesure avec celui de limitation du coût du système, etc. Giraud et al. (2004, P137-141) soutiennent ainsi que « les systèmes de mesure des entités sont des compromis entre les différents principes. »

Dans les lignes suivantes, on va présenter les systèmes de mesure et de pilotage mixtes des performances des entités.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.3.2 Les systèmes mixtes de mesure et de pilotage des performances des entités

L'élargissement de la notion de la performance de l'entreprise et l'intégration dans les systèmes de sa mesure des indicateurs de plus en plus opérationnels (leading indicators) s'observent aussi au niveau des entités. « Sauf que la méthodologie anglo-saxonne (Balanced Scorecard) est à l'origine conçue pour aider principalement la Direction générale à mesurer et à piloter l'organisation. Son déploiement au niveau des entités est en cours (Giraud et al., 2004, P163). » Cependant, « la démarche OVAR a, dès le début, une vision de mesure et de pilotage de la performance au niveau de tous les stades de responsabilité au sein de l'organisation même si le tableau de bord de la Direction générale constitue la pierre angulaire d'un système de tableaux de bord (Giraud et al., 2004, P 163). » En outre, Autissier (2007) et Plauchu (2013) proposent chacun un modèle de mesure de la performance des fonctions. Ces modèles vont être explicités après avoir présenté le déploiement de la méthode OVAR.

2.2.3.2.1 Le déploiement de la méthode OVAR au niveau des entités

2.2.3.2.1.1 L'élaboration du tableau de bord d'une entité

Pour construire le tableau de bord d'une entité, Giraud et al. (2004, P163), Alazard et Sépari (2010, P563-564) indiquent les principes suivants :

- « Définir les objectifs de l'entité et traduire ces objectifs en indicateurs de résultat ;
- Clarifier les variables d'action permettant d'atteindre les objectifs et trouver à ces variables d'action des indicateurs spécifiques permettant leur mesure. »

Tableau n°40 : Exemple des objectifs et des variables d'action dans une entreprise industrielle

Objectifs	Variables d'action éventuelles
Qualité des produits	Bonne coordination avec les équipes commerciales pour la demande du client, qualification des ouvriers, machines performantes, etc.
Maîtrise des coûts de production	Productivité des ouvriers, maîtrise des coûts d'achat des matières, etc.
Respect des délais de livraison	Bonne coordination avec les équipes commerciales, disponibilité des matières, machines et ouvriers, maîtrise des délais de transport, etc.

Source : Nous-mêmes, inspirés de Giraud et al. (2004) P164

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de remarquer que le tableau de bord varie d'une entité à une autre car chaque entité a une mission et un objectif spécifiques.

Ainsi, le tableau de bord d'une usine est différent de celui du service achats ou d'une entité commerciale. Deux (2) usines pourraient avoir des tableaux de bord différents si, à objectifs équivalents, elles n'ont pas les mêmes variables d'action : pour l'une la qualité et pour l'autre le niveau de stock.

Par ailleurs, Giraud et al. (2004, P164) mettent un accent particulier sur l'harmonie du système des tableaux de bord de l'entreprise dans les termes suivants : « la cohérence des tableaux de bord doit focaliser l'attention des concepteurs car il pourrait arriver que ces tableaux soient incohérents, voire contradictoires, surtout dans des entreprises cloisonnées. Il est donc très important, voire indispensable que l'articulation entre les tableaux de bord soit bien accomplie. »

2.2.3.2.1.2 La coordination du système de tableaux de bord

Pour assurer une bonne coordination des tableaux de bord des entités, les concepteurs doivent, selon Giraud et al. (2004, P 165), se poser les questions suivantes :

- « Comment articuler les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques ?
- Quelle articulation pour les tableaux de bord de fonctions identiques telles que les agences d'une banque de dépôt ?
- Quelle articulation entre tableaux de bord de même niveau de responsabilité, mais de fonctions différentes comme le service commercial et l'usine ? »

2.2.3.2.1.2.1 L'articulation verticale

Les tableaux de bord de différents niveaux hiérarchiques doivent être rigoureusement coordonnés afin d'éviter les redondances (Giraud et al., 2004, P165). Pour rappel, les trois (3) premières lettres de l'OVAR (objectifs et leurs indicateurs et les variables d'action et leurs indicateurs) constituent le tableau de bord global de l'entreprise.

Quant à la dernière lettre R (responsabilités), elle permet, à travers une analyse, de déterminer dans quelle mesure les entités sont ou non concernées par les objectifs et variables d'action de niveau global (Alazard et Sépari, 2010, P562). Cette analyse est facilitée par la grille OVAR.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

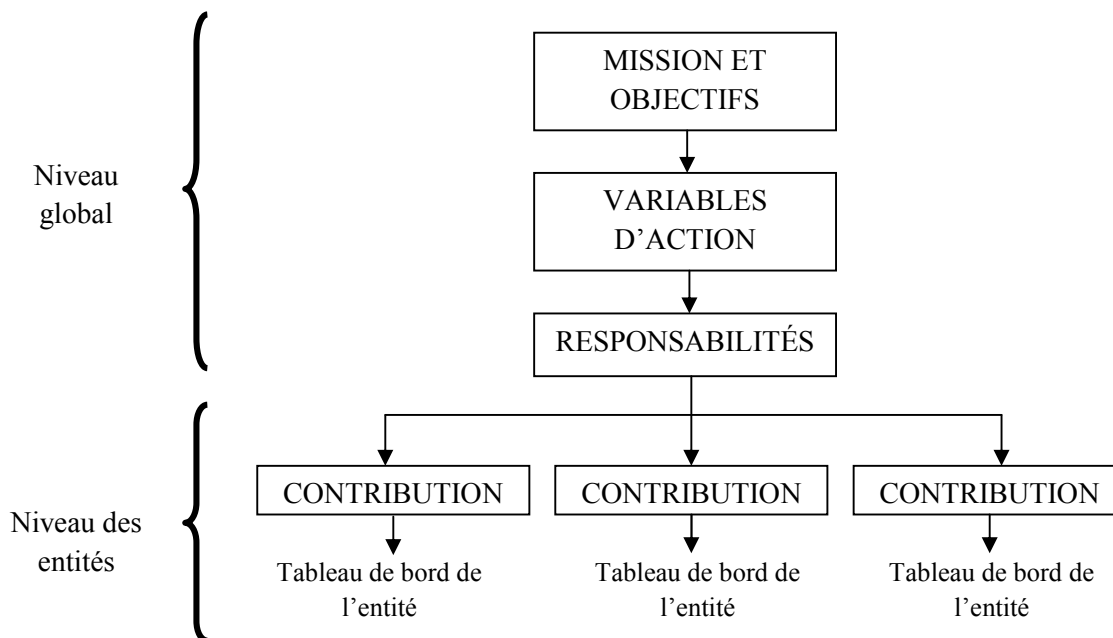
Tableau n°41 : Exemple de grille OVAR dans sa version développée

Variable	Objectif n°1	Objectif n°2	Objectif n°3	Responsables concernés		
				Centre de responsabilité 1	Centre de responsabilité 2	Centre de responsabilité 3
				1	2	3
Variable n° 1	x		x	x		
Variable n° 2		x			x	x
Variable n° 3	x				x	
Variable n° 4			x	x	x	x

Source : Giraud et al. (2004) P165 ; Alazard et Sépari (2010) P562

Par déduction, la méthode permet ainsi une articulation verticale pertinente en assurant le lien entre le niveau supérieur et celui des entités (Goujet et al., 2003, P324). À partir des variables d'action globales, elle clarifie les contours de la contribution, les objectifs de chacune des entités pour une construction pertinente de leurs tableaux de bord respectifs. Le tableau de bord des entités sera ainsi cohérent avec le tableau de bord global.

Schéma n°45 : Du tableau de bord de l'entreprise à un système de tableaux de bord par entités



Source : Goujet et al. (2003) P324 ; Giraud et al. (2004) P167

Chaque entité doit déterminer ses propres variables d'action une fois les objectifs de sa contribution définis.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Le tableau de bord de l'entité, comme le tableau de bord de la Direction générale, comporte ainsi des indicateurs des objectifs et ceux des variables d'action que cette entité actionnera à son niveau pour atteindre ses propres objectifs (Goujet et al., 2003, P321).

Les responsabilités et les variables d'action de la Direction générale diffèrent généralement de celles des entités : les indicateurs de la Direction sont fondamentalement de nature financière et ceux des entités de nature plus opérationnelle, mais dans le cadre du reporting, tous les indicateurs des entités ne remontent théoriquement pas au niveau supérieur afin de préserver leur autonomie et motivation et d'alléger les informations au niveau supérieur pour une prise de décision rapide (Giraud et al., 2004, P168-169).

Cependant, Giraud et al. (2004, P169-170) indiquent que d'autres militent en faveur de la diversité des indicateurs pour la Direction générale pour une bonne coordination verticale en avançant les raisons suivantes :

- « La variété d'informations permet à la Direction générale de mieux apprécier les performances des entités et d'être plus familière avec les réalités du terrain ;
- Cette variété lui permet aussi, en cas d'une délégation partielle, de gérer les variables d'action dont la gestion n'est pas déléguée ;
- Enfin, la diversité d'indicateurs (financiers et non financiers) lui permet d'avoir une vision plus équilibrée et à plus long terme de la performance globale sous sa responsabilité. »

Les deux (2) idées antagonistes avancées pour la répartition des indicateurs entre les niveaux hiérarchiques sont, constate-t-on, toutes convaincantes. C'est aux concepteurs de trouver le juste équilibre pour assurer la performance de leurs tableaux de bord respectifs. Cela a été mis en avant par Giraud et al. (2004, P170) à travers la phrase suivante : « Il revient alors aux concepteurs de concilier la sélectivité des informations (ne retenir que les informations pertinentes) avec leur diversité : informations financières et opérationnelles. »

2.2.3.2.1.2.2 L'articulation horizontale

La question de l'articulation horizontale concerne aussi bien les entités de même nature que celles de nature différente. Pour le contenu du tableau de bord des entités identiques (filiales d'un groupe, agences d'une banque, entités de production ou de distribution, etc.), deux (2) arguments s'opposent, énumérés par Giraud et al. (2004, P170-171).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Le premier milite en faveur de la similitude des tableaux de bord en raison de :

- « Coût du système, les spécificités étant coûteuses ;
- L'appartenance à un même groupe, donc la référence aux mêmes objectifs globaux ;
- L'exigence de comparabilité des résultats d'entités identiques. »

Quant au second argument, il soutient que les tableaux de bord des entités identiques diffèrent pour diverses raisons :

- « Toutes les entités n'ont pas les mêmes marchés, à l'instar des filiales pays qui n'ont pas la même culture de consommation ;
- Toutes les entités ne sont pas de même taille, un tableau de bord uniforme pourrait affecter les entités de grande ou de petite taille ;
- Enfin, des entités à objectifs comparables pourraient avoir des stratégies, des variables d'action différentes car leur pilotage relève de la compétence de leurs responsables. »

Pour satisfaire ces deux (2) arguments, la solution consisterait, selon Giraud et al. (2004, P171), « à intégrer dans les tableaux de bord des entités identiques une base d'indicateurs communs et à laisser toute latitude aux responsables de ces entités d'y rajouter des indicateurs qui leur sont spécifiques. Pour les entités de nature différente et de même niveau hiérarchique (usine, service commercial, etc.), plus leurs tableaux de bord auront d'indicateurs communs, plus elles sont bien coordonnées. Par exemple, intégrer le taux de charge des usines dans le tableau de bord du service commercial permet à celui-ci de connaître le coût du produit pour la vente et un indicateur sur le niveau de commandes permet à l'usine d'anticiper les difficultés de fabrication. Ainsi, l'intégration des indicateurs communs dans les tableaux de bord de différentes entités (ou fonctions) favorise la coordination de celles-ci, exprime leur appartenance à une même entreprise et aussi leurs dépendances les unes des autres. »

Néanmoins, cette intégration doit être limitée aux indicateurs les plus essentiels à la coordination des fonctions car elle pourrait, de trop, générer une certaine dilution des responsabilités, que les responsables se sentent moins directement concernés par l'objectif. C'est aux concepteurs de sélectionner les indicateurs communs à intégrer de manière à assurer la coordination des entités et à préserver la responsabilité et la motivation des responsables des entités (Giraud et al., 2004, P171).

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.3.2.2 Le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF) d'Autissier

Les mutations de l'environnement de l'entreprise ont eu pour impacts entre autres l'accroissement de coûts (effectifs, autre ressources...) des fonctions supports de l'entreprise. Autissier (2007, P9) met l'accent sur l'évaluation de ces fonctions afin d'optimiser la performance de l'entreprise grâce aux recours de reconfigurations (reengineering), d'externalisation partielle ou totale...

Autissier (2007, P14) définit l'évaluation comme « la réalisation de mesures qui permettent de dire si un fonctionnement est performant ou pas, et quelles sont les actions de correction et d'amélioration à mener. » L'auteur met en avant la nécessité d'évaluer pour piloter via le triangle ou triptyque du pilotage (évaluation, écart et correction). Dans ce cadre, Autissier (2007, P20-25), Autissier et Simonin (2009, 23-33), Autissier et al. (2010, P19-22) et Autissier et al. (2010, P21-30) proposent un modèle d'évaluation à quatre (4) pôles (voir annexe n°25) et une technique de calcul d'un taux de performance global d'une fonction appréciée grâce à un baromètre de performance. Parmi les pôles du modèle, il y a :

- Le Pôle activités : permet d'identifier ce que réalise la fonction comme mission et ses actions. L'objectif est de définir l'ensemble de prestations et produits (récurrents, conjoncturels et innovants) devant être réalisés par la fonction. Il s'agit d'identifier ou d'établir le référentiel des activités et le confronter aux activités réelles afin de dégager des écarts d'activités ;
- Le Pôle compétences : il s'agit de déterminer les compétences requises de la fonction et de les comparer aux compétences réelles afin d'en dégager éventuellement des écarts. L'évaluation porte sur les compétences techniques (savoir-faire liés aux productions de la fonction), les compétences métier (connaissance du métier et de la stratégie de l'entreprise) et les compétences comportementales (aptitudes relationnelles des individus dans le cadre de leur activité) ;
- Le Pôle organisation : évalue tous les moyens à la disposition de la fonction pour réaliser sa mission. Le modèle propose de s'intéresser au positionnement hiérarchique de la fonction pour évaluer ses conséquences sur la production, au style de management par rapport aux attentes des salariés de la fonction et aux ressources pour déterminer les dépenses de fonctionnement et d'investissement liées à l'exercice de la fonction ainsi que les principaux postes de coûts de la fonction ;

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

- Et le Pôle clients : qui vise à identifier les objectifs assignés aux prestations de la fonction support vis-à-vis de clients clairement identifiés de celle-ci. Il s'agit de décrire le niveau de satisfaction des différents clients de la fonction.

Autissier et al. (2010, P23-25) précisent que la spécificité du MEF par rapport aux tableaux de bord pour le pilotage tient au fait que ces derniers privilégient la notion financière alors que le MEF met non seulement la notion de la performance au cœur du pilotage mais aussi et surtout permet de déterminer autant la performance par pôle que la performance globale d'une fonction support. Cette dernière est la moyenne des performances des pôles et comprise entre 0 et 100.

Tableau n°42 : Le taux de performance global d'une fonction

Taux	Explications complémentaires	Exemple de Pourcentage
Taux d'activités	Activités réelles – Nécessaires ou Prévues	15%
Taux de maîtrise	Capacités réelles – Nécessaires ou Prévues	12%
Taux de support structurel	Moyens réels – Nécessaires ou Prévus	8%
Taux de satisfaction	Résultat de l'enquête auprès des clients, taux de réclamation...	5%
Taux de performance global	Somme des performances pôles/nombre des pôles	10% (40/4)

Source : Nous-mêmes, inspirés d'Autissier et al. (2010, P26)

Pour situer la performance globale dégagée par la fonction support, Autissier et al. (2010, P27) proposent un baromètre à quatre (4) niveaux (voir annexe n°26) : « Excellence (caractérisée par un taux de performance supérieur à 75%, donc bonne maîtrise de gestion), Satisfaisante (taux compris entre 50 et 75%, maîtrise moyenne ou acceptable, manque d'innovation ou d'amélioration), A améliorer (taux compris entre 25 et 50%, faible maîtrise de gestion) et A risque (taux inférieur à 25%, manque criard de maîtrise de gestion, nécessité des actions de reconfiguration...). » Dans les lignes suivantes, on va présenter le modèle d'évaluation des fonctions de Plauchu.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

2.2.3.2.3 Le modèle d'évaluation des fonctions de Plauchu

Plauchu (2013, P13-14), propose un modèle basé sur six (6) types d'indicateurs pour mieux mesurer et piloter les performances des fonctions. Il s'agit de :

- « Indicateurs de suivi d'activité et des coûts : mesurent les grandeurs significatives de l'activité (nombre de pièces produites, de tonnes produites, de services rendus, ...) et des coûts de l'activité (coût des matières premières, coût de personnel direct, coût du service, ...). Ils permettent de voir comment évoluent l'activité et les coûts) ;
- Indicateurs d'objectifs : désignent de manière chiffrées les cibles à atteindre, sont l'expression chiffrée des objectifs stratégiques de l'entreprise. ils peuvent être exprimés en quantités physiques ou en valeur, ou en pourcentages (taux de marge, ou part de marché par exemple) ;
- Indicateurs de performance : mesurent le degré d'atteinte des objectifs et sont exprimés dans la même unité que les objectifs, ou en pourcentage de l'objectif. Ils permettent de constater au fur et à mesure dans quelle proportion l'objectif est atteint. S'agissant d'un projet, on parle d'indicateurs d'avancement ;
- Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle : permettent d'agir sur le réel (dans le sens de la réalisation des objectifs). Ce sont des indicateurs d'actions ou de moyens engagés et permettent de pallier les écarts, retards et perturbations en engageant des actions correctrices ;
- Indicateurs d'éclairage : sont ceux qui fournissent les informations sur l'environnement de l'entreprise ou du service. Ils permettent à l'entreprise de s'adapter à des changements de son environnement et de prendre des décisions non plus correctives mais adaptatives. En font parties les indicateurs de veille concurrentielle et ceux de benchmarking ;
- Indicateurs d'alerte : permettent de se rendre compte d'un danger ou d'un dysfonctionnement auquel il est urgent de remédier avant qu'il prenne de l'ampleur et que ses conséquences deviennent catastrophiques. Ils permettent de prendre des décisions de sauvegarde, alertent à tout moment sur la nécessité des actions correctives immédiates. »

Plauchu (2013, P21-22) s'est principalement focalisé sur les performances industrielles et a identifié ainsi les fonctions Achats, Approvisionnement, Production, Maintenance et Qualité (voir annexes n°27, 28, 29, 30 et 31 pour leurs illustrations).

Pour notre étude, on va ainsi prendre en compte l'évolution de l'ensemble de ces outils.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Section 3 : L'évolution du système d'incitation

La performance de l'entreprise dépend de l'implication de l'ensemble de ses employés. Ainsi, l'entreprise doit réunir et mettre en place les conditions nécessaires à l'incitation de ceux-ci à contribuer efficacement à sa performance. En plus de contrôle par les résultats (objectifs/moyens) et par les facteurs de satisfaction immatériels et aussi matériels (voir annexe n°32 pour les éléments de la rémunération), Fiol (1991) considère les règlements et les procédures (Taylor, Fayol) et les valeurs communes comme moyens de convergence de buts et affirme qu'une organisation ne peut survivre avec un seul modèle de convergence. Giraud et al. (2004, P127) estiment que « le système du CDG combine plusieurs formes d'orientation des comportements même si le contrôle par les résultats reste le dispositif central. » Il existe ainsi plusieurs modèles incitatifs. Dans un premier temps, nous allons rapprocher les travaux de Merchant et Van der Stede en CDG de ceux de Pichault et Nizet en GRH, des auteurs très connus dans le domaine des systèmes d'incitation. Et dans un second temps, on va identifier les principaux systèmes d'incitation en s'inspirant de ces travaux.

3.1 Le rapprochement des travaux de Merchant et Van der Stede et de Pichault et Nizet

Il semble important de rappeler que l'objectif principal des systèmes d'incitation est de faire converger les objectifs personnels des individus vers les objectifs stratégiques de l'entreprise. Conjointement avec les Ressources humaines, le CDG doit ainsi contribuer à définir les critères d'évaluation, de promotion et de rémunération des efforts.

Pichault et Nizet (2000) mettent en avant le modèle arbitraire, le modèle objectivant et le modèle individualisant de rémunération. La littérature en CDG identifie les récompenses déterminées sur une base prédéfinie et celles sans aucune base préfixée (Merchant et Van der Stede, 2007). Selon ces derniers, les premières regroupent les modes de récompense collective, basés sur l'application impersonnelle de règles et principes de récompense, applicables à tous les employés ou à un groupe d'employés et correspondants au modèle objectivant ou collectif, et les modes de récompense individualisée, basés sur la négociation entre l'employé et son supérieur, applicables en fonction de la performance de chaque employé et similaires au modèle individualisant ou autodéterminant. Les récompenses sans aucune base précise correspondent au modèle arbitraire, subjectif ou discrétionnaire d'incitation.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Force est de constater que les travaux ont deux (2) critères communs : la philosophie et la formalisation ou non du système d'incitation. Les travaux de Merchant et Van der Stede et ceux de Pichault et Nizet rapprochés, les éventuels systèmes d'incitation vont être identifiés.

3.2 Les principaux systèmes d'incitation

Pour inciter, Giraud et al. (2004, P127-128) citent la négociation et le système de sanctions/récompenses (évaluation, rémunération, promotion) indexé sur la performance. Vu le nombre de variables à étudier, notre étude se focalisera sur le deuxième élément. Pour identifier les principaux systèmes d'incitation, nous avons adopté l'approche simpliste de Azon qui l'a empruntée lui-même à Pichault et Nizet, indiquée par le tableau suivant :

Tableau n°43 : La typologie des systèmes d'incitation

Systèmes d'incitation	Modèle subjectif	Modèle collectif standardisé	Modèle autodéterminant
Caractéristiques			
1- Système d'évaluation	Imprécis	Basé sur des critères standardisés	Basé sur la performance
2- Système de promotion	Arbitraire	Basé sur l'ancienneté ou par concours interne	Promotion directe au mérite Plan de carrière personnalisé
3- Système de compensation	Arrangements informels	Uniformisé	Salaires individualisés avec partie fixe et partie variable

Source : Azon (2011-2012) P63, adapté de Pichault et Nizet (2000)

Il serait facile de remarquer l'évolution du système d'incitation. Le modèle subjectif où l'évaluation, la promotion et la compensation se font de manière imprécise, arbitraire et informelle. Evolué, le modèle collectif standardisé repose sur l'évaluation et la compensation faites sur la base des critères uniformisés et la promotion à partir de l'ancienneté, modèle que Giraud et al. (2004, P128) trouvent peu stimulant, notamment pour faire face à la concurrence. Enfin, le modèle autodéterminant est le nouveau modèle d'incitation où chacun est évalué et compensé en fonction de sa performance et promu au mérite.

CHAPITRE III : L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Ainsi, nous retenons pour notre étude le modèle autodéterminant comme étant le modèle le plus évolué.

Conclusion

L'objectif de ce chapitre est d'expliquer l'évolution des pratiques du CDG.

De tout ce qui précède, on peut dire que les pratiques du CDG ne sont pas restées figées suite à l'instabilité de l'environnement des entreprises et à l'évolution de la notion de la performance. En effet, le système de planification a évolué dans son horizon temporel. Il est ainsi passé d'un plan à long terme (de 5 à 10 ans) à un plan de plus en plus à courte période (2ans à 3ans). Il en est de même pour le budget passant d'un (1) an à un plan semestriel, trimestriel, mensuel voire hebdomadaire dans certaines entreprises très affectées par l'instabilité grandissante de leur environnement. Quant au mode de déploiement de la stratégie, il est passé de la logique financière, basée sur la décomposition de l'objectif global chiffré en sous objectifs quantitatifs, à une nouvelle logique qui est la logique stratégico-opérationnelle. Cette dernière est basée sur des indicateurs de mesure et de pilotage variés car elle est focalisée sur une conception plus large de la performance.

Pour ce qui est des systèmes de mesure et de pilotage de la performance, les entreprises ont, étant donné les limites des indicateurs financiers, dû les renforcer. Ainsi, le tableau de bord classique ou les soldes intermédiaires de gestion (SIG) sont renforcés d'autres tableaux de mesure et de pilotage de la performance plus équilibrés, avec des indicateurs variés tant quantitatifs que qualitatifs tels que les tableaux OVAR, le Balanced Scorecard... quant au budget, il est de plus en plus orienté activités plutôt que centres de responsabilité. Enfin, la comptabilité analytique basée sur les centres de responsabilité a fait place à une nouvelle comptabilité basée sur les activités telles que la méthode ABC, la méthode AMB...

En ce qui concerne le système d'incitation, il est passé de la non formalisation à la formalisation et du caractère subjectif au caractère objectif collectif puis individuel. La version la plus avancée est donc basée sur la performance individuelle des employés.

Étant donné l'instabilité grandissante de l'environnement des entreprises, quelles seraient les évolutions que les pratiques du CDG pourraient connaître dans le futur ?

Conclusion de la première partie

Cette partie a pour objectif de scruter trois (3) questions d'ordre théorique.

La première question portant sur l'apport du CDG à la performance de l'entreprise nous a permis de mettre en évidence que le CDG joue un rôle de premier plan dans la recherche de la performance via le processus et les techniques qu'il mobilise à des fins de mesure et de pilotage de celle-ci. Précisément, il aide l'entreprise à éclaircir ses finalités et à les mesurer via des objectifs clairs et des indicateurs précis permettant leur pilotage.

Quant à la deuxième question, elle est relative à l'impact de l'environnement de l'entreprise sur la notion de la performance de celle-ci et de son CDG. Force est de constater que l'environnement de l'entreprise, défini par tout ce qui entoure et qui influe sur les activités de celle-ci, impacte par conséquent sa stratégie et donc sa notion de la performance. Les mutations de celui-ci, notamment la concurrence, ont amené l'entreprise à chercher de la performance sur plusieurs aspects (financier et autres). Ce caractère multidimensionnel de la performance a, à son tour, influencé le CDG. Ce dernier vise aujourd'hui à aider l'entreprise à atteindre des objectifs divers destinés à satisfaire ses parties prenantes (actionnaires, clients, fournisseurs, société...).

Quant à la troisième et dernière question, elle est axée sur l'évolution des pratiques du CDG. Les pratiques classiques axées sur les ressources ont évolué vers des pratiques basées sur l'action pour une amélioration continue des résultats afin de mieux satisfaire les parties prenantes de l'entreprise. Ainsi, la planification est de plus en plus dynamique avec un horizon de plus en plus réduit pour tenir compte de mutations incessantes de l'environnement de l'entreprise. Le budget axé sur les ressources assignées aux centres de responsabilité évolue pour intégrer plutôt des activités précises permettant une amélioration des résultats. Il en est de même pour la comptabilité de gestion fondée désormais sur des activités et leurs inducteurs expliquant mieux leur variation et permettant leur maîtrise. Quant au tableau de bord, il comporte lui aussi dorénavant des indicateurs variés, tant financiers qu'opérationnels ou de pilotage. Quant à la pratique d'incitation, elle est de plus en plus fondée sur la recherche de la performance individuelle.

L'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG mise en avant, on va dans la partie suivante s'intéresser aux pratiques du CDG et à la notion de la performance dans les entreprises algériennes.

SECONDE PARTIE : LES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Introduction de la seconde partie

Basée sur le cadre conceptuel construit dans la première partie, cette partie vise à réaliser des études de cas afin de vérifier l'utilisation éventuelle dans les entreprises algériennes des éléments mis en lumière dans le cadre théorique. Il s'agit plus précisément de faire un état de lieu de la connaissance en performance et des pratiques effectives du CDG des entreprises algériennes puis procéder à une analyse comparative avec le cadre conceptuel afin d'atteindre les objectifs de recherche. Il semble important de rappeler ces derniers : apprécier l'évolution des pratiques du CDG des entreprises algériennes, identifier les facteurs contingents de cette évolution et enfin apprécier la connaissance en matière de performance dans ces entreprises. Il semble important de souligner aussi et de rappeler (voir l'introduction générale) que des études portant sur les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises ont mis en avant un certain nombre de facteurs contingents. Ces études ont été réalisées par divers auteurs et dans différents pays. Il s'agit de l'Inde (Anderson et Lanen, 1999), de l'Hongrie (Vámosi, 2000), de l'Afrique du sud (Luther et Longden, 2001), de l'Estonie (Haldma et Lääs, 2002), de la Pologne (Szychta, 2002), de la Chine (O'Connor, Chow et Wu, 2004) et enfin de la Russie (Kallunki et al, 2008 et Riskal Dmitry, 2009). Pour faciliter la compréhension du développement de notre travail, nous avons choisi de présenter les résultats de ces études directement dans le cinquième chapitre portant sur l'étude des facteurs contingents. Partant de ces constats et pour atteindre les objectifs précis de la recherche, un certain nombre de questions s'impose légitimement :

- Les pratiques du contrôle de gestion (CDG) dans les entreprises algériennes ont-elles fortement évolué ?
- Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont-ils semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie ?
- Les entreprises algériennes ont-elles une maîtrise élevée des notions liées à la performance ?

Le premier chapitre de cette partie va tenter de donner des éléments de réponse à la première question de cette partie. La deuxième question sera traitée dans le deuxième chapitre. Et le dernier chapitre abordera la dernière question de cette partie.

CHAPITRE IV

ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Introduction

Outil dynamique pour booster la performance, le CDG ne cesse d'évoluer dans les entreprises. Suite à l'évolution de l'économie moderne, caractérisée par l'émergence des marchés internationaux, l'intensification de la concurrence, la personnalisation des produits face aux exigences croissantes des clients, l'émergence de nouvelles technologies productives, informationnelles et communicationnelles..., les entreprises ne cessent, en effet, d'adapter, de faire évoluer leurs pratiques de gestion, notamment celles du CDG.

L'objectif de ce chapitre est de faire un état de lieu des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes et de tenter d'apprécier l'évolution de ces pratiques. Pour atteindre cet objectif, une question fondamentale s'impose : les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont-elles fortement évolué ?

Pour répondre à cette question, un certain nombre d'hypothèses s'impose :

- Première hypothèse : la planification dans les entreprises algériennes est dynamique ;
- Deuxième hypothèse : les entreprises algériennes utilisent un tableau de bord équilibré pour leur pilotage ;
- Troisième hypothèse : les entreprises algériennes recherchent des performances opérationnelles (calcul des écarts, prix de cession interne, responsibility accounting, comptabilité de gestion, reporting de gestion) ;
- Quatrième hypothèse : les entreprises algériennes utilisent des méthodes et techniques de CDG opérationnel développées (budget à base d'activité, ABM, Target costing, tableaux de bord équilibré...) ;
- Cinquième hypothèse : le système d'incitation dans les entreprises algériennes favorise la performance ;

Pour vérifier ces hypothèses et répondre à la question posée, on a dû adopter un plan construit autour de trois (3) sections. La première section présente la méthodologie destinée à expliciter l'approche de la recherche ainsi que l'échantillonnage qui concerne les critères de la sélection des entreprises, la méthode de collecte des données... La deuxième section permettra de présenter les entretiens réalisés, les variables d'étude et la mesure de leur évolution. La dernière section sera consacrée à la présentation et l'analyse des résultats et à la discussion.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Section 1 : La démarche méthodologique de la recherche

Dans le cadre méthodologique, on va expliquer l'approche adoptée, le choix de critère de sélection des entreprises et la manière dont on a collecté les données. Les principales caractéristiques de la démarche sont les suivantes :

Tableau n°44 : La démarche méthodologique

Méthodologie de la recherche	
Caractéristiques méthodologiques principales	Précision
Paradigme de la recherche épistémologique	Positivisme
Approche	Qualitative, mais basée sur la quantification
Design de la recherche	Cas multiples
Méthode d'échantillonnage	Non probabiliste
Méthode de collecte de données	Guide d'entretien

Source : Nous-mêmes, sur la base des informations relatives à l'étude du terrain

1.1 L'approche de la recherche

Il s'agit d'une démarche hypothético-déductive où le raisonnement théorique servira à déduire des hypothèses que l'on va tester ensuite en les confrontant à la réalité (Edvard et al, 2003, P397-471) afin de déterminer la qualité du système de CDG des entreprises concernées. Il s'agit donc d'une étude qualitative.

1.2 L'échantillonnage

1.2.1 Le Design de la recherche et les critères de sélection des entreprises

Nous avons retenu vingt trois (23) entreprises pour notre étude de cas. Reposant sur un certain nombre de critères de sélection des entreprises (Rabah Kara A. D., 2015, P117), la méthode d'échantillonnage non probabiliste a donc été adoptée. Afin que les entreprises soient pertinemment échantillonnées pour notre recherche, on a retenu deux (2) critères de sélection. Le premier critère est la date de création de l'entreprise car cela nous a semblé nécessaire pour pouvoir apprécier l'évolution progressive de ses pratiques en CDG et performance. Nous avons alors principalement sélectionné des entreprises ayant au moins 15 ans d'existence. Le second critère est la taille de l'entreprise en supposant que plus l'entreprise soit relativement grande, plus il y a de la chance pour que ses pratiques en CDG soient formalisées et que celles-ci aient évolué dans le temps. Nous avons donc choisi des entreprises dont l'effectif soit supérieur ou égal à 100.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

1.2.2 La méthode de collecte des données

Pour collecter les données, nous avons trouvé plus pertinent l'entretien en face-à-face car il permettrait d'établir une ambiance de confiance (certains individus sont naturellement, culturellement réticents à donner des informations), de réduire les contraintes engendrées souvent par les questionnaires postaux telles que l'incohérence des réponses, mise en évidence par certains auteurs (Anderson et Lanen, 1999 ; Luther et Longden, 2001 ; Haldma et Laas, 2002 ; Szychta, 2002). L'entretien en face-à-face assurerait enfin la validité des réponses en permettant à l'intervieweur de s'assurer que les interviewés ont bien compris et interprété l'ensemble de termes utilisés durant l'enquête (Riskal Dmitry, 2009, P90). Toutefois, pour des raisons épidémiques, la plupart des entreprises n'ont accepté que de remplir les guides d'entretien sans notre présence.

Section 2 : Les entretiens, les variables d'étude et la mesure de leur degré d'évolution

2.1 Les entretiens réalisés

Nous présentons dans le tableau suivant les postes des personnes interviewées dans chaque entreprise retenue. Nous avons ciblé des personnes ayant une certaine responsabilité pour pouvoir comprendre des termes techniques utilisés et remplir convenablement les guides d'entretien qui leur ont été adressés. Il y a des PDG et leurs Adjoints, des Auditeurs...

Tableau n°45 : Les fonctions des responsables interviewés

Poste	Fréquence du poste interviewé
PDG & PDG adjoint	(8)
Auditeur	(7)
Directeur financier	(11)
Contrôleur de gestion	(19)
Chef-comptable	(8)
Cadre du service financier	(2)
Directeur commercial	(5)
Chef du service de la planification	(5)
Cadre du service de la planification	(1)
Directeur du service qualité	(6)
Directeur des ressources humaines (DRH)	(8)
Cadre du DRH	(3)
Chef du service informatique	(7)
Chef de l'équipe de vente	(1)
Chef de l'atelier	(5)

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Nous avons interviewé quatre-vingt-seize (96) personnes pour l'ensemble des entreprises retenues. La variété de statuts des répondants nous a permis d'enrichir les données collectées et de les confronter pour renforcer la fiabilité des informations sur les véritables pratiques en vigueur dans les entreprises étudiées. Le tableau suivant indique le calendrier de la recherche. Pour des raisons de confidentialité et une présentation plus commode, nous avons dû remplacer les noms des entreprises par des lettres.

Tableau n°46 : Le calendrier de la recherche

Entreprise	Prise ou reprise de contact	Soumission ou envoi des guides	Remise des guides par les entreprises	
			Nature de réponse	Date
A	29/10/2020 07/02/2021	07/02/2021	Oui	18/02/2021
B	19/01/2021	19/01/2021 27/01/2021	Oui	22/02/2021 23/02/2021 04/03/2021
C	24/01/2021	24/01/2021 27/01/2021	Oui	15/02/2021 16/02/2021
D	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
E	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
F	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
G	01/04/2021	18/04/2021	Oui	18/04/2021
H	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
I	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
J	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
K	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
L	02/02/2021 16/03/2021	03/02/2021	Oui	16/04/2021
M	02/02/2021	03/02/2021	Oui	16/02/2021 22/02/2021
N	22/02/2021 17/03/2021	22/02/2021	Oui	30/03/2021
O	22/02/2021 17/03/2021	22/02/2021	Oui	17/03/2021
P	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
Q	Indirecte	Indirecte	Oui	20/04/2021
R	23/03/2021	23/03/2021	Oui	31/03/2021
S	24/03/2021	24/03/2021	Oui	04/04/2021
T	24/03/2021	24/03/2021	Oui	31/04/2021
U	24/03/2021	24/03/2021	Oui	01/04/2021
V	24/03/2021	24/03/2021	Oui	04/04/2021
W	24/03/2021	24/03/2021	Oui	04/04/2021

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Le mot indirect dans les cases « prise ou reprise de contact » et « soumission ou envoi des guides » veut dire que nous avons contacté les entreprises ou leur avons soumis les guides à travers des intermédiaires, notamment les fonctionnaires du Ministère des Industries, des Mines et de l'Energie.

Il y a cependant dix (10) entreprises qui ne nous ont pas répondu favorablement à notre demande d'entretien ou pas du tout. Quatre (4) d'entre elles ont émis un refus. Les six (6) restantes n'ont même pas adressé des réponses à notre demande. Ces entreprises sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau n°47 : Les entreprises sans réponse

Entreprise	Prise ou reprise de contact	Soumission ou envoi des guides	Remise des guides par les entreprises	
			Nature de réponse	Date
Coca-cola	25/01/2021 15/03/2021	26/01/2021	Refus	22/03/2021
Pepsi	25/01/2021 15/03/2021	26/01/2021	Refus	15/03/2021
Tango	25/01/2021 15/03/2021	27/01/2021 15/03/2021	Refus	17/03/2021
NCA-Rouiba	25/01/2021 15/03/2021	27/01/2021	Sans réponse	
Biopharm	26/01/2021	26/01/2021	Sans réponse	
Cevital	27/01/2021 16/03/2021	27/01/2021 17/03/2021	Refus	21/03/2021
Candia	31/01/2021	31/01/2021	Sans réponse	
Danone	28/01/2021 01/02/2021 15/03/2021	03/02/2021	Sans réponse	
Sanofi	22/02/2021 16/03/2021	22/02/2021 17/03/2021	Sans réponse	
Ciomat	23/03/2021	23/03/2021	Sans réponse	

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

La confidentialité des informations demandées est la principale raison du refus, avancée par trois (3) entreprises à savoir Coca-Cola, Tango et Cevital. Parmi les raisons, il y a aussi le COVID-19 et le débordement par les activités. Tel fut le cas avec Pepsi.

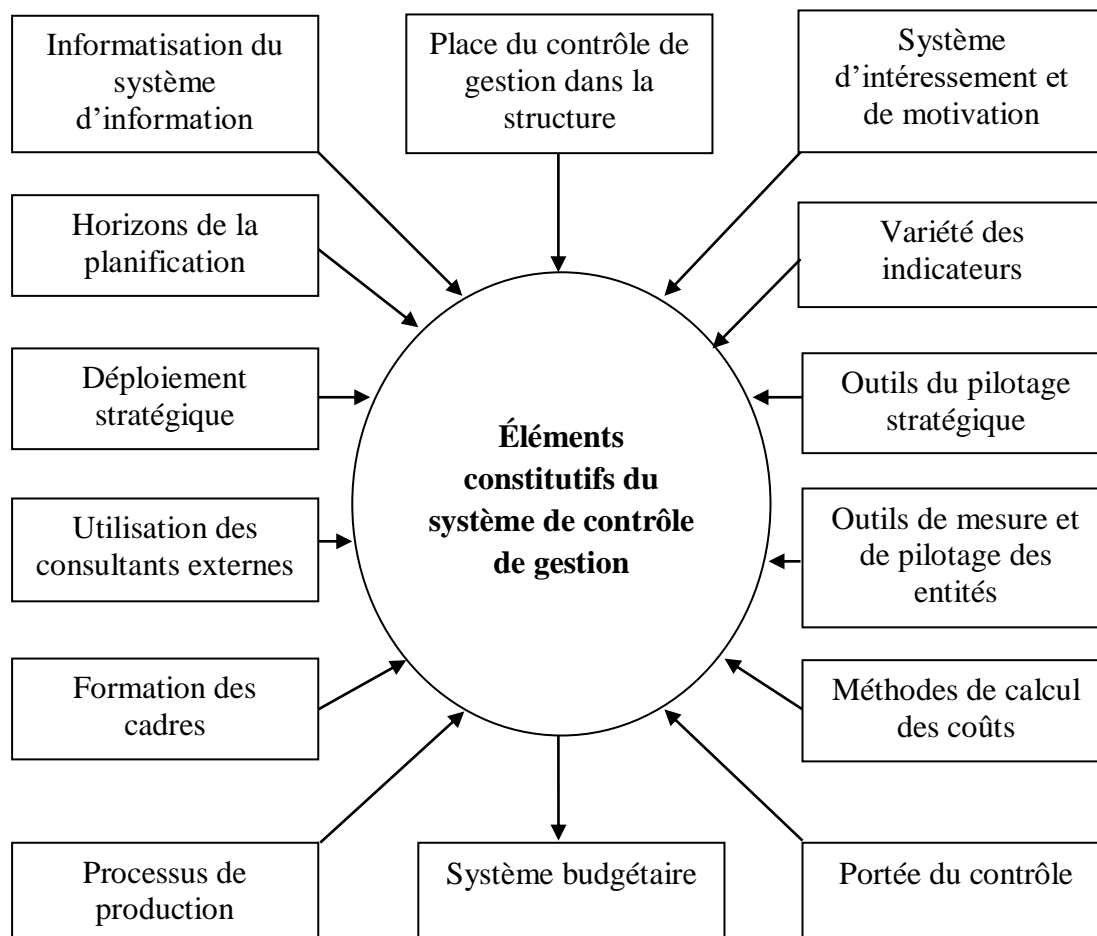
Les autres entreprises sont restées sans réponses malgré notre insistance de diverses formes : les messages électroniques, les appels et les déplacements. C'était le cas de Biopharm, NCA-Rouiba, Danone, Candia, Sanofi et dernièrement Ciomat.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

2.2 Les variables d'étude

Le schéma suivant présente les principales pratiques du CDG abordés lors des entretiens afin d'apprécier l'évolution de ces pratiques dans les entreprises algériennes.

Schéma n°46 : Les sujets relatifs aux pratiques du CDG retenus



Source : Nous –mêmes, sur la base des informations théoriques

En plus de ces variables, nous allons nous intéresser aussi aux données caractérisant principalement les entreprises telles que la date de leur création, leur forme juridique, leurs effectifs, leurs chiffres d'affaires et leurs secteurs d'activité. Pour affiner la présentation des entreprises, les données telles que les produits, leurs cycles de vie et prix, les principales caractéristique de la stratégie font aussi l'objet de collecte. Nous nous sommes inspirés des auteurs mentionnés dans la partie méthode de collecte des données pour une grande partie de thèmes de recherche retenus. Le tableau suivant présente la synthèse des thèmes retenus.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°48 : Résumé des sujets abordés lors des entretiens

Caractéristiques principales des entreprises	
Caractéristiques constituantes	Caractéristiques stratégiques
Statut et forme juridique et Date de création	Situation concurrentielle
Effectif et Chiffre d'affaires	Perspectives du développement
Secteur d'activité	Caractéristiques de prise de décision
Caractéristiques des produits	Définition du produit
Cycle de vie des produits	Fixation du prix
Variables inhérentes aux pratiques du contrôle de gestion	
Place du contrôle de gestion dans la structure	
Déploiement de la stratégie	
Horizon de la planification	
Outils du pilotage stratégique	
Variété des indicateurs	
Mesure de la performance globale	
Outils de mesure et de pilotage des entités	
Système budgétaire	
Portée du contrôle	
Méthode de calcul des coûts	
Système de motivation	
Formation des cadres	
Informatisation du système d'information	
Utilisation des consultants externes	
Processus de production	

Source : Conçu par nous-mêmes, inspirés principalement de RISKAL Dmitry (2009) P92-93

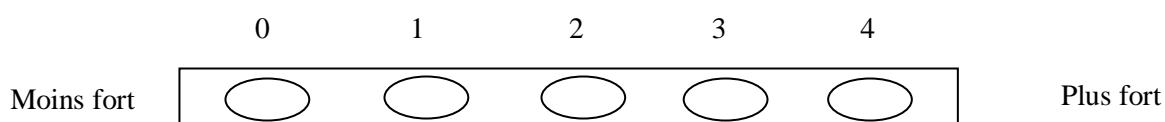
Pour apprécier l'évolution des pratiques du CDG, on a opté pour une utilisation d'échelle permettant leur mesure.

2.3 La mesure du degré d'évolution des pratiques du CDG

Pour mieux apprécier le degré d'évolution des pratiques du CDG, on a dû utiliser une échelle allant de 0 à 4 points.

Schéma n°47 : Échelle d'évolution des pratiques du CDG

Sur une échelle de 0 à 4, quel est le degré d'évolution d'une pratique de CDG



Source : www.appvizier.fr

Ainsi, le 0 et 1 indiquent une faible évolution, le 2 une moyenne et les 3 et 4 une forte évolution.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion

Afin de faciliter et de rendre intéressante leur analyse, les données sont présentées en deux (2) rubriques : les caractéristiques principales des entreprises et les principales variables relatives aux pratiques du CDG.

3.1 Les principales caractéristiques des entreprises

3.1.1 Les caractéristiques constitutantes

Les caractéristiques constitutantes des entreprises sont les principales composantes de celles-ci, formées particulièrement de leur forme juridique et de propriété, de leurs secteurs d'activité, de leurs chiffres d'affaires, de leurs effectifs et de la date de leur création. Elles sont présentées dans le tableau ci-après:

Tableau n°49 : Les caractéristiques constitutantes des entreprises

Entreprises	Statut juridique et forme de propriété	Date de création	Chiffres d'affaires actuel (DA)	Effectifs actuels
A	EPE, SPA	-//-/-1983	2 533 000 000	1 667
B	EPE, SPA	-//-/12/1998	2 987 000 000	867
C	SARL	-//-/-/1998	3 000 000	211
D	EPE, SPA	-//-/-/2016	2 500 000 000	1 400
E	EPE, SPA	24/05/2016	6 845 000 000	2 369
F	EPE, SPA	31/12/1982	1 511 000 000	883
G	EPE, SPA	-//-/-1966	158 056 709	156
H	EPE, SPA	-//-/06/2002	-//-	125
I	EPE, SPA	01/01/1978	632 614 767	356
J	EPE, SPA	30/03/2016	1 624 000 000	1 718
K	EPE, SPA	-//-/-/1984	387 000 000	324
L	SPA	-//-/-1878	-//-	-//-
M	EPE, SARL	02/01/2000	6 732 271 600	229
N	EPE, SPA	-//-/-/1984	708 000 000	267
O	EPE, SPA	-//-/-/1970	2 000 000 000	557
P	EPE, SPA	-//-/04/1978	465 885 668	522
Q	EPE, SPA	-//-/-/2016	1 421 039 000	963
R	SPA	-//-/-/1972	-//-	370
S	EPE, SPA	-//-/-/-	-//-	-//-
T	EPE, SPA	-//-/-/1981	1 858 438 493	296
U	EPE, SPA	-//-/-/-	-//-	-//-
V	EPE, SPA	-//-/-/2016	4 402 106 000	700
W	EPE, SPA	-//-/-/-	3 320 000 000	621

Source : conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Force est de constater que la plupart des entreprises de notre échantillon sont principalement des propriétés de l'Etat, des entreprises publiques à caractère économique (EPE), dont la forme juridique est fondamentalement la société par actions (SPA). Une seule entreprise à caractère économique sur vingt (20) a pour forme juridique la société à responsabilité limitée (SARL). Trois (3) entreprises de l'échantillon sont des propriétés privées dont deux (2) sont des sociétés par actions (SPA) et une (1) société à responsabilité limitée (SARL). Toutes formes de propriété confondues, la plupart des entreprises échantillonnées sont donc des SPA.

Quant à la durée d'existence, la plus faible est de 5 ans et ne concerne que cinq (5) entreprises, toutes appartiennent à l'Etat. La plupart des entreprises étudiées ont plus de 15 ans d'expérience.

Quant aux chiffres d'affaires, ils se chiffrent principalement en milliard de dinars. Le plus faible d'entre eux est d'environ de 158 000 000 DA et appartient à une entreprise publique. Il serait important de faire remarquer que les entreprises privées ont tendance à ne pas vouloir indiquer leurs chiffres d'affaires. Sur les trois (3) entreprises étudiées, deux (2) ont refusé d'en fournir l'information.

Quant aux effectifs, toutes les entreprises ont plus de 100 employés. Les effectifs sont compris entre 100 et 1720. Notre échantillon est ainsi composé de petites et moyennes entreprises (PME) et de grandes entreprises (GE). Par ailleurs, les entreprises ayant des effectifs faibles sont principalement des entreprises privées.

Quant aux secteurs d'activité, on a choisi des entreprises de divers secteurs à des fins d'éventuelles comparaisons. Les secteurs ciblés par notre étude sont entre autres : électroménagers, mines et énergies, produits parapharmaceutiques et d'hygiène, Métaux (produits ménagers), électro-industrie, bâtiments et quincaillerie, Céramique, Production et transformation du bois, construction des cabines et des chalets, bâtiments et travaux publics, agroalimentaire, mobiliers et construction métalliques, matériaux de construction, confection.

Il nous semble important de souligner, au vu de ces informations, que l'économie algérienne est principalement dominée par l'Etat algérien et que le secteur privé est moins développé. Et ce malgré les réformes que l'Etat a dû engager depuis quelques années pour transformer l'économie algérienne en économie de marché.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.1.2 Les caractéristiques stratégiques

Tableau n°50 : Les caractéristiques stratégiques des entreprises

Entreprises	Situation concurrentielle			Perspectives du développement	
	Position	Comportement	Stratégie du marché	Stratégie du développement	Modalité
A	Suiveur	Affrontement	Domination par le coût	Diversification & Exportation	Croissance interne
B	Leader	Affrontement	Domination par le coût	Diversification & Exportation	Croissance interne
C	Leader	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
D	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
E	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
F	Autre	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
G	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
H	Suiveur	Alliance	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
I	Leader	Affrontement	Domination par le coût et la qualité	Spécialisation & Exportation	Croissance interne
J	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
K	Autre	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
L	Leader	Affrontement	Domination par le coût et la qualité	Diversification & Exportation	Croissance interne
M	Leader	Alliance	Domination par le coût	Spécialisation & Exportation	Croissance interne
N	Leader	Affrontement	Domination par le coût	Diversification & Exportation	Croissance interne
O	Leader	Affrontement	Domination par le coût	Diversification & Exportation	Croissance interne
P	Challenger	Évitement	Domination par le coût	Diversification & Exportation	Croissance interne
Q	Autres	Affrontement	Domination par le coût	Spécialisation	Croissance interne
R	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
S	Leader	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
T	Challenger	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
U	Leader	Alliance	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne
V	Challenger	Évitement	Domination par le coût	Spécialisation	Croissance interne
W	Suiveur	Affrontement	Domination par le coût	Diversification	Croissance interne

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Les caractéristiques stratégiques sont composées principalement par la situation concurrentielle des entreprises et ce qu'elles prévoient de faire dans l'avenir pour leur pérennité. On a principalement caractérisé la situation concurrentielle des entreprises par leur position, leur comportement et leur stratégie de marché. Pour la position, neuf (9) sur vingt trois (23) entreprises étudiées sont des leaders. Sept (7) sont des propriétés de l'Etat et 2 sont des entreprises privées. Huit (8) sur les vingt trois (23) sont des challengers dont sept (7) sont des entreprises publiques et une (1) privée. Les trois (3) suiveurs dans leurs domaines respectifs sont toutes des entreprises de l'Etat. Et les trois (3) entreprises restantes de l'échantillon occupent une autre position concurrentielle, moins dominante et sont toutes aussi propriétés de l'Etat.

Quant au comportement, c'est l'attitude d'affrontement qui caractérise le plus les entreprises. Sur les vingt trois (23) entreprises étudiées, dix-huit (18) adoptent la stratégie d'affrontement dont trois (3) relèvent du secteur privé et les quinze restantes du secteur public. Sur ces dix-huit, sept (7) sont des leaders de leurs marchés respectifs et visent par cette stratégie à renforcer leur position de leader. Six (6) entreprises qui adoptent la même stratégie sont des challengers et visent à améliorer leur position voire à devenir leader de leur marché. Les cinq (5) restantes de dix-huit (18) adoptant la stratégie d'affrontement, dont deux (2) suiveurs, visent à améliorer également par la conquête de nouvelles parts de marché leurs positions concurrentielles.

Sur les cinq (5) entreprises restantes de vingt trois (23), relevant toutes du secteur public, trois (3) adoptent la stratégie d'alliance dont deux (2) leaders visant à consolider leur position et un (1) visant à améliorer sa position de suiveur. Les deux (2) autres restantes de cinq, relevant aussi de l'Etat, adoptent la stratégie d'évitement et sont toutes les deux (2) des challengers visant à résister aux manœuvres concurrentielles, fort probablement de leurs leaders respectifs.

Quant à la stratégie commerciale, toutes les entreprises cherchent à dominer par le coût. Toutefois, deux (2) leaders de leurs domaines respectifs appuient aussi sur le levier qualité, dont un (1) relève du secteur public et l'autre du secteur privé. Les marchés de ces deux (2) entreprises leaders seraient fortement concurrentiels. Quant aux perspectives de développement, on les a caractérisées par la stratégie et la modalité du développement. La stratégie du développement est dominée par la diversification des produits.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Dix-neuf (19) entreprises sur les vingt trois (23), dont toutes les trois (3) entreprises privées, comptent diversifier leurs produits pour se développer. Six (6) sur ces dix-neuf (19) dont une entreprise privée, iront très loin en envisageant d'exporter leurs produits. Les quatre (4) restantes des entreprises de l'échantillon, dont toutes du secteur public, comptent se spécialiser davantage pour leur pérennité. Deux (2) d'entre elles envisagent aussi d'exporter leurs produits. Quant à la modalité de développement, elle est principalement interne. Toutes les entreprises envisagent de s'accroître en interne en créant elles-mêmes de nouveaux produits, financés principalement par leurs propres capitaux.

3.1.3 Les caractéristiques inhérentes au cycle de vie des produits

Pour enrichir la présentation des entreprises, nous nous sommes aussi intéressés à l'état de leurs produits, étudiés en fonction de leurs cycles moyens de vie.

Tableau n°51 : L'état du cycle moyen de vie des produits des entreprises étudiées

Entreprises	Cycle moyen de vie des produits			
	Lancement	Croissance	Maturité	Déclin
A			X	X
B			X	X
C		X	X	
D			X	
E		X		
F		X	X	
G		X	X	
H				X
I			X	
J			X	
K		X	X	
L	X	X	X	
M			X	
N			X	X
O			X	
P		X		
Q		X	X	
R		X	X	
S			X	
T		X		
U			X	
V			X	
W			X	

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant au cycle de vie des produits des entreprises étudiées, il se caractérise particulièrement par la maturité. Dix-neuf (19) entreprises ont des produits atteignant la phase maturité, dont le taux de croissance du marché est faible, voire stagnant. Ces produits, menacés de déclin, nécessitent ainsi plus d'innovations. Dix (10) entreprises ont des produits en phase de croissance, dont le taux de croissance est fort et requiert plus d'investissement, notamment en matière de publicité. Une (1) entreprise a des produits en phase de lancement, nécessitant beaucoup d'investissements. Et quatre (4) entreprises ont des produits en phase de déclin, qui risquent l'abandon.

De manière particulière, trois (3) entreprises sont dans une situation de marché très intéressante en termes d'évolution en ne détenant des produits qu'en phase de croissance. Sept (7) entreprises seraient dans une situation d'équilibre relatif en disposant des produits en phases de croissance et de maturité. Quatre (4) entreprises, toutes du secteur public, sont dans une situation de marché particulièrement difficile en disposant des produits en phases de maturité nécessitant beaucoup d'efforts en innovation et de déclin, menacés de disparition. Une seule entreprise, en l'occurrence L, nous semble anticiper en lançant des produits nouveaux en plus de ses produits en croissance et maturité pour améliorer, renforcer sa situation de marché.

3.1.4 Les caractéristiques relatives à certaines prises de décision

Quant aux prises de décision, nous nous sommes intéressés à la détermination de deux (2) variables : les produits et leurs prix. Nous avons tâché d'identifier les éléments qui influencent considérablement la prise de décision en matière de la définition des produits des entreprises et de la formation de leurs prix. Vu les éléments de réponse fournis par le tableau suivant, on peut dire que les prix des produits sont principalement imposés aux clients. Ceci est le cas de quatorze (14) entreprises sur vingt trois (23) étudiées. Elles sont toutes du secteur public. Profitant du monopole ou de la faiblesse de la concurrence et d'importantes opportunités de débouché, les entreprises, c'est-à-dire l'Etat, fixent les prix des produits qui sont supportés par les clients sans négociation. Par ailleurs, on a observé un seul cas où les clients influencent considérablement les prix des produits à acquérir. Enfin, est aussi constaté le cas où les prix seraient plus ou moins influencés par les clients. Les entreprises fixeraient les prix des produits en considérant probablement les résultats de l'étude du marché. Huit (8) entreprises sur vingt trois (23) étudiées sont dans cette situation.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°52 : Quelques caractéristiques inhérentes à certaines prises de décision

Entreprises	Prises de décision					
	Produits définis principalement par			Prix des produits trop influencés par		
	Entreprise	Clientèle	Autre	Entreprise	Clientèle	Autre
A			x			x
B			x			x
C			x			x
D			x	x		
E			x	x		
F		x		x		
G		x		x		
H			x		x	
I	x					x
J	x			x		
K	x			x		
L			x			x
M	x			x		
N			x			x
O	x			x		
P	x			x		
Q			x			x
R	x			x		
S			x	x		
T			x	x		
U	x					x
V			x	x		
W			x	x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

La définition des produits est fondamentalement faite par les deux, c'est-à-dire les entreprises et leurs clients à des proportions relativement équivalentes. Les entreprises y sont presque autant impliquées que leurs clients. C'est le cas de treize (13) entreprises sur les vingt trois (23) étudiées. Le deuxième cas le plus remarqué est l'implication très importante des entreprises par rapport à leurs clients dans la définition des produits qu'elles fabriquent. Huit (8) entreprises sur les vingt trois (23) incarnent ce cas. Ce dernier repose sur le principe de Push (pousser les produits fabriqués) où l'entreprise définit principalement ses produits vendus avec moins de difficultés du fait de la faible intensité de la concurrence provenant de faibles exigences des clients et de la situation presque monopolistique. Le cas le moins observé est celui où les clients sont les plus impliqués dans la définition des produits qu'ils s'acquièrent. C'est le cas de deux (2) entreprises seulement, reposant sur le principe de Pull (tirer et fabriquer les produits exigés par les clients).

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2 Les variables relatives aux pratiques du CDG

Tableau n°53 : La place du contrôle de gestion dans la structure des entreprises

Entreprise	1	2	3	4
	Rattaché à la Finance	Rattaché à la DG	Rattaché à quelques Fonctions	Rattaché à la DG et aux Fonctions
A		x		
B		x		
C	x			
D		x		
E		x		
F		x		
G		x		
H	x			
I	x			
J		x		
K		x		
L		x		
M		x		
N		x		
O		x		
P	x			
Q		x		
R		x		
S		x		
T		x		
U	x			
V		x		
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

- Le niveau 0 – Pas de service contrôle de gestion (CDG) ;
- Le niveau 1 – Le CDG est rattaché à la Fonction Finance ;
- Le niveau 2 – Le CDG est rattaché à la Direction générale ;
- Le niveau 3 - Le CDG est rattaché à quelques Fonctions ;
- Le niveau 4- Le CDG est ancré dans l'ensemble de la structure organisationnelle de l'entreprise.

Au vu des éléments de réponse indiqués dans le tableau précédent, on peut dire que le CDG est, du point de vue hiérarchique, principalement rattaché à la Direction générale. Dix-huit (18) entreprises sur les vingt trois (23) étudiées relèvent de ce cas. On a aussi découvert qu'à ce niveau, son rôle se limite fondamentalement à appuyer la planification budgétaire et l'analyse des données financières dans le but de déterminer les écarts. C'est pourquoi, les entreprises concernées ont obtenu une note de deux (2) sur quatre (4).

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

La deuxième remarque porte sur le rattachement du CDG au Service de Finance dans les entreprises étudiées. À ce niveau, le CDG a pour principale vocation d'aider le Service dans le cadre de l'analyse financière afin d'appuyer la gestion financière.

Ce cas concerne Cinq (5) entreprises sur les vingt trois étudiées qui, vu le rôle joué, ont obtenu une note de un (1) sur quatre (4). Ainsi, on peut dire que les rôles du CDG n'ont pas assez évolué.

Tableau n°54 : Le mode du déploiement de la stratégie

Entreprise	1	2	3	4
	Faible déploiement	Déploiement moyen	Déploiement financier	Déploiement équilibré
A			x	
B			x	
C				x
D			x	
E			x	
F			x	
G			x	
H			x	
I			x	
J			x	
K			x	
L			x	
M				x
N			x	
O			x	
P			x	
Q			x	
R			x	
S			x	
T			x	
U			x	
V			x	
W			x	

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

- Le niveau 0 – Une stratégie moins formalisée ;
- Le niveau 1 – L'entreprise communique peu sur sa stratégie ;
- Le niveau 2 - L'entreprise déploie financièrement sa stratégie à certaines de ses composantes ;
- Le niveau 3 - L'entreprise déploie financièrement sa stratégie à tous ses niveaux hiérarchiques mais quelques indicateurs de pilotage sont utilisés au niveau de différents services ;
- Le niveau 4- L'entreprise déploie sa stratégie collectivement via des axes et des indicateurs variés ;

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne le déploiement de la stratégie, il est principalement financier. Vingt et une (21) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées déploient leurs stratégies respectives via des indicateurs principalement financiers.

Généralement, l'objectif principal est déployé en sous objectifs chiffrés assignés aux chefs des Services, aux managers opérationnels. Deux (2) entreprises seulement sur vingt trois (23) déploient leur stratégie autant via des indicateurs financiers que ceux de pilotage. Ces entreprises, dont une privée, font des efforts pour anticiper, améliorer leurs résultats escomptés, leurs performances. Étant donné la nature du déploiement de la stratégie, on peut ainsi dire que les entreprises algériennes seraient beaucoup plus orientées résultat que l'amélioration du résultat. Ce serait la prééminence du formalisme sur la recherche d'amélioration des performances.

Tableau n°55 : L'horizon de la planification

Entreprise	1	2	3	4
	Pla + Plan annuel	Pla + Plan semestriel	Pla + Plan trimestriel	Pla + Plan mensuel, hebdomadaire...
A	x			
B	x			
C	x			
D	x			
E	x			
F	x			
G	x			
H	x			
I	x			
J	x			
K	x			
L	x			
M	x			
N	x			
O	x			
P	x			
Q	x			
R	x			
S	x			
T	x			
U	x			
V	x			
W	x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 0 – Pas de plan à moyen et long termes (Pla) ;
- Le niveau 1 – L'entreprise utilise de plans de 3, 5, 7 ans et plus (Pla) et d'un plan annuel pour les opérations ;
- Le niveau 2 - Utilisation d'un plan semestriel pour les opérations suite aux perturbations de l'environnement ;
- Le niveau 3 - Utilisation d'un plan trimestriel suite aux perturbations incessantes de l'environnement ;
- Le niveau 4- Utilisation d'un plan mensuel, hebdomadaire ou quotidien suite aux fortes perturbations de l'environnement ;

La planification de la stratégie par les entreprises algériennes se caractérise fondamentalement par un plan quinquennal (5ans) dont l'exécution repose sur des plans annuels. Il est important de rappeler que le plan annuel permet de mieux structurer la réalisation du plan global. Toutes les entreprises adoptent ce type de planification. Elles ont obtenu une note de $\frac{1}{4}$ car le coefficient le plus élevé est accordé à la planification à l'horizon rétréci, de plus en plus réduit du fait de l'instabilité de l'environnement. On pourrait ainsi dire que les pratiques de la planification dans les entreprises algériennes auraient moins évolué.

Tableau n°56 : Les outils du pilotage stratégique

Entreprise	1	2	3	4
	TBC	TBC amélioré	Balanced Scorecard	TB OVAR, ISO...
A		x		
B	x			
C	x			
D	x			
E	x			
F	x			
G	x			
H	x			
I	x			
J	x			
K	x			
L	x			
M	x			
N	x			
O	x			
P	x			
Q	x			
R	x			
S	x			
T	x			
U	x			
V	x			
W	x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 0 – Absence de tableau de bord (TB) ;
- Le niveau 1 - Utilisation du tableau de bord classique (TBC) ;
- Le niveau 2 – Utilisation du tableau de bord classique avec quelques indicateurs opérationnels ;
- Le niveau 3 – Utilisation de la Balanced Scorecard ;
- Le niveau 4 – Utilisation du tableau de bord OVAR, des normes telles que ISO...

Quant au pilotage stratégique, il repose principalement sur le tableau de bord classique. Il est important de rappeler que le tableau de bord est qualifié de classique du fait de son contenu financier et orienté résultat. Vu l'absence des indicateurs de pilotage destinés à permettre l'amélioration des résultats, ce type de tableau ne permet donc pas l'amélioration continue de la performance. Sur les vingt trois (23) entreprises interviewées, vingt deux (22) pilotent leur stratégie via ce tableau de bord classique. C'est ainsi qu'elles ont obtenu une note de ¼. Une (1) seule entreprise pilote la sienne en utilisant aussi quelques indicateurs opérationnels ou de pilotage. Cette entreprise a ainsi obtenu une note de 2/4 entreprises.

Tableau n°57 : La variété des indicateurs

Entreprise	1	2	3	4
	MF	MF développées	Mixtes dont MFP	Mixtes dont MOP
A			x	
B		x		
C		x		
D		x		
E		x		
F		x		
G		x		
H		x		
I		x		
J		x		
K		x		
L		x		
M		x		
N		x		
O		x		
P		x		
Q		x		
R		x		
S		x		
T		x		
U		x		
V		x		
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 1 - Utilisation exclusive par l'entreprise de quelques mesures financières (MF) ou de résultat ;
- Le niveau 2 - Utilisation des mesures financières développées ;
- Le niveau 3 - prééminence des mesures financières (MFP) en termes d'utilisation ;
- Le niveau 4 - prééminence des mesures opérationnelles (MOP) en termes d'utilisation.

En ce qui concerne la variété des indicateurs, elle est très faible. La plupart des indicateurs sont de nature financière. Vingt deux (22) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées utilisent ces types d'indicateurs. Une (1) seule entreprise, en l'occurrence A, varie faiblement ses indicateurs pour le pilotage de ses activités. Les indicateurs employés par les entreprises algériennes ne sont ainsi pas vraiment variés. Ils sont fondamentalement financiers et orientés résultat. Cette situation témoigne de la qualité de l'outil du pilotage stratégique qu'on vient de décrire et dénote que l'aspect financier ou résultat est le plus recherché dans le pilotage au détriment du contenu des activités et de leur pilotage.

Tableau n°58 : La mesure de la performance globale de l'entreprise

Entreprise	1	2	3	4
	Résultat net (RN)	RN + ROE	RN+ ROCE	EVA
A	x			
B	x			
C	x			
D	x			
E	x			
F	x			
G	x			
H	x			
I	x			
J	x			
K	x			
L		x		
M	x			
N	x			
O	x			
P	x			
Q	x			
R	x			
S	x			
T	x			
U	x			
V	x			
W	x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 1 - Utilisation par l'entreprise du résultat net (prix de vente – coût de revient) pour évaluer sa performance globale ;
- Le niveau 2 - Utilisation du résultat net et de la rentabilité financière (Return on Equity : ROE) ;
- Le niveau 3 - Utilisation du résultat net et de la rentabilité économique (Return on Capital Employed : ROCE) ;
- Le niveau 4 - Utilisation de la mesure sophistiquée de la performance (Economic Value Added : EVA).

Pour ce qui est de la mesure de la performance globale, elle se caractérise par le Résultat net. Vingt deux (22) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées mesurent leur performance globale via cette mesure. Pour mesurer sa performance globale, une seule (1) entreprise, du secteur privé, utilise le Résultat net mais aussi la mesure de la rentabilité financière ou des capitaux propres (ROE). Elle a ainsi obtenu une note de 2/4 par rapport aux autres entreprises. Les mesures développées telles que l'EVA, la rentabilité économique... ne sont pas utilisées par les entreprises interviewées.

Tableau n°59 : Les outils pour mesurer et piloter les performances opérationnelles

Entreprise	1	2	3	4
	B + Reporting (TBC)	B+ TBC + CAn	B + CAn + PCI et RA	B+ RA + Comptabilité de gestion + TBO
A		x		
B	x			
C		x		
D		x		
E	x			
F	x			
G	x			
H	x			
I	x			
J	x			
K		x		
L		x		
M		x		
N		x		
O	x			
P		x		
Q	x			
R		x		
S		x		
T		x		
U	x			
V	x			
W	x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 1 - L'entreprise utilise le budget (B) et les tableaux de bord classiques (TBC) ou reporting avec principalement des indicateurs de résultat pour le suivi de sa gestion ;
- Le niveau 2 – Utilisation du budget, du reporting et aussi de la comptabilité par centres de responsabilité (comptabilité analytique : CAn) afin de mesurer les performances de ceux-ci ;
- Le niveau 3 - Utilisation du budget et de la CAn mais aussi du prix de cession interne (PCI) et du responsibility accounting (RA) pour mesurer les performances des centres et des responsables de ceux-ci ;

Le niveau 4 - Utilisation du budget et du RA mais aussi de la comptabilité des activités ou de gestion et des tableaux de bord opérationnels avec des indicateurs de résultat et des indicateurs opérationnels afin de mesurer et d'améliorer les performances opérationnelles.

En ce qui concerne la mesure et le pilotage des activités et des managers, ils sont moins évolutifs. Douze (12) entreprises sur vingt trois (23) se contentent d'utiliser le budget et le reporting via le tableau de bord classique. Les onze (11) restantes, en plus de budget et de reporting, utilisent aussi la comptabilité analytique, c'est-à-dire la comptabilité basée sur les centres de responsabilité.

Force est de constater que dans les deux (2) cas, le contenu des activités intéresse moins les entreprises. Les activités y sont moins pilotées. La comptabilité donne des informations moins fines sur les activités pour permettre une amélioration continue de leur contenu et des méthodes de gestion. Le deuxième constat est que la performance des activités et surtout celle des responsables opérationnels (managers) sont moins voire pas du tout recherchées. Les mesures telles que le prix de cession interne (PCI), le responsibility accounting (RA), destinés à mesurer les performances des entités ou activités et celles des managers, ne sont pas appliquées par les entreprises de notre échantillon.

Le dernier constat est que le pilotage des performances des entités ou activités est moins accentué car les outils adéquats tels que les tableaux de bord opérationnels, équilibrés avec des indicateurs de résultats et des indicateurs de pilotage ou opérationnels permettant le suivi en temps opportun, sont aussi inexistants. La mesure et le pilotage de la performance des activités et celle des managers ont ainsi moins évolué.

Cela indique la qualité du CDG tactique et du CDG opérationnel qui est très faible dans les entreprises interviewées et aussi la qualité et l'esprit de gestion qui y sont en vigueur, un esprit qui serait beaucoup plus orienté conformisme plutôt que performance et l'amélioration de celle-ci.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°60 : Le système budgétaire

Entreprise	1	2	3	4
	SB à base de CR	SB à base de CR et à base Zéro	SB à base d'activités	SB à base d'activité et à base Zéro
A		x		
B	x			
C		x		
D	x			
E	x			
F	x			
G	x			
H	x			
I	x			
J	x			
K	x			
L	x			
M	x			
N	x			
O	x			
P	x			
Q	x			
R	x			
S	x			
T	x			
U	x			
V	x			
W	x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

- Le niveau 0 - Utilisation par l'entreprise des budgets isolés, le budget ne couvre toutes les fonctions l'entreprise ;
- Le niveau 1 - Utilisation d'un système budgétaire (SB) couvrant tous les centres de responsabilité (CRp) de l'entreprise mais presque reconduit d'une année à l'autre ;
- Le niveau 2 – Utilisation d'un SB couvrant tous les centres de responsabilité et basé sur une nouvelle planification chaque année ;
- Le niveau 3 – Utilisation d'un SB couvrant toutes les activités de l'entreprise mais presque reconduit d'une année à l'autre ;
- Le niveau 4 – Utilisation d'un SB couvrant toutes les activités et basé sur une planification dynamique.

Quant à la pratique budgétaire, elle est particulièrement marquée par une ventilation en fonction des centres de responsabilité et une planification presque reconduite. Vingt et un (21) entreprises sur les vingt trois (23) interviewées sont en effet caractérisées par cette pratique.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Elles ont un système budgétaire basé sur les centres de responsabilité et planifient leurs activités en reconduisant presque le même budget de l'année dernière, avec parfois de faibles modifications dues à l'évolution de la demande exprimée le plus souvent par des clients particuliers ou l'Etat.

La pratique budgétaire a ainsi moins évolué dans les entreprises de notre échantillon.

Tableau n°61 : La portée du contrôle

Entreprise	1	2	3	4
	Quelques Fonctions	Toutes les Fonctions (CQt)	Toutes les activités (CQt)	Toutes les activités (CQt+CQI)
A		x		
B		x		
C		x		
D		x		
E		x		
F	Production			
G	Production			
H	Production			
I		x		
J	x			
K	Production			
L		x		
M		x		
N		x		
O		x		
P		x		
Q	Production			
R	x			
S		x		
T		x		
U		x		
V	x			
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

- Le niveau 0 – Absence de contrôle ;
- Le niveau 1 – Contrôle quantitatif (CQt) de quelques fonctions de l'entreprise (quantité des produits, travail, qualité) ;
- Le niveau 2 – Contrôle quantitatif de toutes les fonctions ;
- Le niveau 3 – Contrôle quantitatif de toutes les activités de l'entreprise ;
- Le niveau 4 – Contrôle quantitatif et contrôle qualitatif (CQI) de toutes les activités de l'entreprise.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de la portée du contrôle, elle est relativement évolutive mais repose sur le budget. Quinze (15) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées ont des fonctions presque toutes contrôlées. Mais ce contrôle repose sur le calcul des écarts budgétaires intervenant généralement au dernier moment de l'acte de gestion. Ce qui affaiblit ou rend même difficile l'amélioration de la performance des entreprises étudiées.

Les huit (8) entreprises restantes de vingt trois (23) ont quelques fonctions qui sont sous contrôle. Mais cinq (5) d'entre elles ne contrôlent que la fonction de production et ce via un contrôle quantitatif du travail, du produit et de la qualité de celui-ci, c'est-à-dire sa conformité par rapport au modèle en vigueur.

Ainsi, le contrôle est principalement quantitatif et moins fin, moins développé car il couvre les fonctions plutôt que les activités.

Tableau n°62 : La méthode du calcul des coûts

Entreprise	1	2	3	4
	SH, DC, IR	CS	ABC	ABM, Target Costing...
A		x		
B		x		
C			x	
D	x (SH)			
E	x (IR)			
F	x (IR)			
G				
H				
I	x (IR)			
J	x (IR)			
K	x (SH)			
L			x	
M	x (SH)			
N	x (SH)			
O	x (IR)			
P	x (SH)			
Q	x (IR)			
R	x (SH)			
S	x (SH)			
T	x (SH)			
U				
V				
W				

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 1 – L'entreprise utilise la méthode des sections homogènes (SH), le Direct Costing (DC) et/ou l'imputation rationnelle (IR) ;
- Le niveau 2 – L'entreprise utilise la méthode du coût standard (CS) ;
- Le niveau 3 – L'entreprise améliore son système par la méthode des coûts basés sur les activités (ABC) ;
- Le niveau 4 – L'entreprise met en place la méthode du management des coûts par activités (ABM), le Target Costing pour tenter d'améliorer le coût du produit sur l'ensemble de son cycle de vie.

En ce qui concerne la méthode du calcul de coût d'un produit, ce sont les méthodes classiques qui sont les plus utilisées. En effet, elles sont en vigueur dans seize (16) entreprises parmi les vingt trois (23) étudiées. Huit (8) entreprises emploient la méthode des sections homogènes et six (6) adoptent la méthode d'imputation rationnelle. La méthode du coût standard est en vigueur dans deux (2) entreprises. Les méthodes modernes sont en vigueur seulement dans deux (2) entreprises qui sont toutes les deux (2) des entreprises privées. Il s'agit de la méthode des coûts basés sur les activités (ABC). Enfin, les cinq (5) entreprises restantes sont sans comptabilité de gestion. Elles se contentent de leur comptabilité générale.

Tableau n°63 : Le système d'incitation

Entreprise	1	2	3	4
	SDI arbitraire	SDIC pécuniaire	SDIC aux critères mixtes	SDI individualisé
A		x		
B		x		
C				x
D		x		
E		x		
F		x		
G		x		
H		x		
I		x		
J		x		
K		x		
L		x		
M		x		
N		x		
O		x		
P		x		
Q		x		
R		x		
S		x		
T		x		
U		x		
V		x		
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 0 – Absence d'incitation ;
- Le niveau 1 – système d'incitation (SDI) imprécis, arbitraire ;
- Le niveau 2 – système d'incitation commun (SDIC) reposant sur des critères financiers ;
- Le niveau 3 – système d'incitation commun reposant sur des stimulants matériels et non matériels ;
- Le niveau 4 – système d'incitation reposant sur la performance individuelle.

Quant au système d'incitation, il est principalement collectif et repose sur des critères financiers. En effet, sur les vingt trois (23) entreprises étudiées, vingt deux (22) utilisent un tel système, un système d'incitation commun reposant sur des critères financiers. Une seule (1) entreprise applique le système d'incitation reposant sur les performances individuelles. Il s'agit d'une entreprise privée. Ainsi, le système d'incitation le plus utilisé est le système d'incitation commun reposant fondamentalement sur des critères financiers. Toutefois, la promotion professionnelle est principalement basée sur le critère ancienneté.

Tableau n°64 : La formation des cadres

Entreprise	1	2	3	4
	Dégradation de la formation des cadres	Même niveau de formation des cadres	Amélioration de la formation des cadres	Formation pointue des cadres à l'étranger
A			X	
B			X	
C			X	
D			X	
E			X	
F			X	
G			X	
H			X	
I			X	
J			X	
K			X	
L			X	
M		X		
N			X	
O			X	
P			X	
Q			X	
R			X	
S			X	
T			X	
U				
V		X		
W			X	

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 0 – Aucune formation des cadres de l'entreprise ;
- Le niveau 1 – L'entreprise accorde de moins en moins d'importance à la formation des cadres ;
- Le niveau 2 – L'entreprise maintient le rythme habituel de la formation des cadres ;
- Le niveau 3 – L'entreprise améliore son système de formation des cadres ;
- Le niveau 4- L'entreprise envoie ses cadres à l'étranger pour des formations pointues.

En ce qui concerne la formation des cadres, elle est relativement soutenue. En effet, vingt (20) entreprises sur les vingt trois (23) étudiées ont un plan de formation destiné à améliorer la formation de leurs cadres. Et parmi les trois (3) entreprises restantes, deux (2) reconnaissent que leur plan de formation ne permet vraiment pas d'améliorer la formation de leurs cadres. Et l'autre, la dernière entreprise, n'a aucun plan de formation. Ainsi, la majorité des entreprises étudiées font des efforts en matière de formation de leurs cadres.

Tableau n°65 : L'informatisation du système d'information

Entreprise	1	2	3	4
	Informatisation d'une seule fonction	Informatisation de quelques fonctions	Informatisation de plusieurs fonctions	Réseau informatique (ERP)
A		x		
B		x		
C				x
D		x		
E		x		
F		x		
G		x		
H	x			
I		x		
J				x
K	x			
L				x
M		x		
N				x
O		x		
P		x		
Q		x		
R		x		
S				x
T				x
U		x		
V		x		
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 0 – Aucune fonction n'est informatisée au sein de l'entreprise ;
- Le niveau 1 – L'entreprise n'informatise qu'une seule fonction ;
- Le niveau 2 – L'entreprise informatise quelques-unes de ses fonctions de manière isolée ;
- Le niveau 3 – L'entreprise informatise plusieurs de ses fonctions de manière isolée ;
- Le niveau 4 – L'entreprise met en place un réseau informatique pour interconnecter (ERP) ses fonctions ;

Pour ce qui est de l'informatisation du système d'information, elle est soutenue. En effet, quinze (15) entreprises sur les vingt trois (23) interviewées ont quelques fonctions informatisées. Six (6) entreprises ont un réseau ERP pour fluidifier leurs systèmes d'information. Toutefois, les deux (2) entreprises restantes n'ont informatisé qu'une seule fonction, en l'occurrence la fonction de production. Ainsi, les entreprises étudiées fournissent des efforts en matière d'informatisation des systèmes d'information.

Tableau n°66 : L'utilisation des consultants externes

Entreprise	0	1	2	3	4
	Aucune fois	1 à 2 fois	3 à 4 fois	5 à 6 fois	Plus de 6 fois
A	x				
B	x				
C				x	
D			x		
E		x			
F			x		
G		x			
H	x				
I	x				
J				x	
K			x		
L	x				
M		x			
N		x			
O		x			
P	x				
Q	x				
R		x			
S			x		
T					x
U		x			
V		x			
W		x			

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

- Le niveau 1 – L'entreprise a fait une ou deux fois appel au service d'un consultant externe ;

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 2 – L'entreprise a fait trois ou quatre fois appel au service d'un consultant externe ;
- Le niveau 3 – L'entreprise a fait cinq ou six fois appel au service d'un consultant externe ;
- Le niveau 4 – L'entreprise fait régulièrement appel au service des consultants externes ;

Quant à l'utilisation des consultants externes, elle est très faible. En effet, seize (16) entreprises sur les vingt trois (23) interviewées ne font presque pas appel à des consultants externes. Neuf (9) ont fait appel une (1) à deux (2) fois depuis leur existence. Sept (7) n'ont jamais fait appel à des consultants indépendants. Parmi les sept (7) entreprises restantes, quatre (4) ont fait appel aux consultants externes trois (3) à quatre (4) fois depuis leur existence. Deux (2), dont l'une est privée et l'autre publique, ont fait appel aux consultants privés cinq (5) à six (6) fois depuis leur création. Une (1) seule entreprise, publique, a fait appel plus de six (6) fois depuis sa création. Ainsi, la majorité des entreprises étudiées ne font véritablement pas appel aux consultants externes.

Tableau n°67 : Le processus de production

Entreprise	1	2	3	4
	À la commande	Petite série standard	Grande série	Petite série adaptée
A		x		
B		x		
C		x		
D		x		
E		x		
F	x			
G	x			
H	x			
I		x		
J		x		
K	x			
L			x	
M				x
N			x	
O			x	
P	x			
Q	x			
R			x	
S		x		
T			x	
U		x		
V		x		
W		x		

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

- Le niveau 1 – L'entreprise produit à la commande standard selon le principe des flux poussés ;
- Le niveau 2 – L'entreprise produit en petite série standard selon le principe des flux poussés ;
- Le niveau 3 – L'entreprise produit en grande série standard selon le principe des flux poussés ;
- Le niveau 4 – L'entreprise produit en petite série en fonction de la commande selon le principe des flux tirés ;

En ce qui concerne le processus de production, elle se caractérise par la production standard en petite série. Onze (11) entreprises, dont deux (2) privées, sur les vingt trois (23) interrogées ont un processus de production basé sur la fabrication d'un produit standard en petite série. Six (6) adoptent un processus de production à la commande, généralement de faible quantité. Cinq (5) entreprises, dont deux (2) privées, ont un processus de production basé sur la production en grande série.

Enfin, une (1) seule entreprise a un processus de production reposant sur la fabrication en petite série d'un produit adapté constamment. Ainsi, le processus de production a moins évolué dans les entreprises étudiées dans la mesure où il repose sur des faibles quantités à fabriquer et sur des produits standards.

Tableau n°68 : Synthèse chiffrée sur l'évolution des pratiques du CDG

Pratiques du CDG	les notes obtenues				
	0	1	2	3	4
Place du contrôle de gestion dans la structure	-	5	18	-	-
Déploiement de la stratégie	-	-	-	21	2
Horizon de la planification	-	23	-	-	-
Outils du pilotage stratégique	-	22	1	-	-
Variété des indicateurs	-	-	22	1	-
Mesure de la performance globale	-	22	1	-	-
Outils de mesure et de pilotage des entités	-	12	11	-	-
Système budgétaire	-	21	2	-	-
Portée du contrôle	-	8	15	-	-
Méthode du calcul des coûts	5	14	2	2	-
Système de motivation	-	-	22	-	1
Formation des cadres	1	-	2	20	-
Informatisation du système d'information	-	2	15	-	6
Utilisation des consultants externes	7	9	4	2	1
Processus de production	-	6	11	5	1
Fréquence des notes obtenues	13	144	126	51	11

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

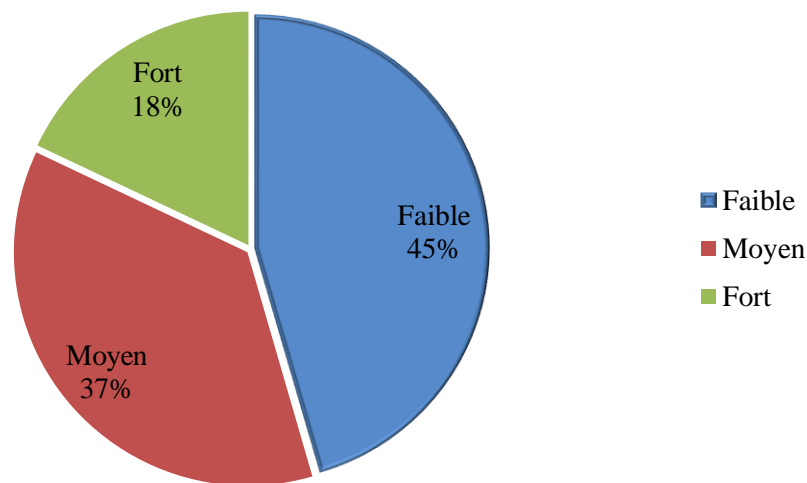
CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

La note zéro (0) est ainsi obtenue treize (13) fois, la note une (1) cent quarante quatre (144) fois et la note deux (2) cent vingt six (126) fois. Quant à la note trois (3) et la note quatre (4), elles sont respectivement obtenues cinquante une (51) fois et onze (11) fois.

Par ailleurs, ces fréquences peuvent être pertinemment classées en trois (3) catégories d'évolution (faible, moyenne et forte) et présentées via le graphique "Secteurs".

Schéma n°48 : Degré d'évolution des pratiques du CDG

Degré d'évolution des pratiques du CDG



Source : Conçu par nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

Telles sont donc les tendances du degré d'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes. Ces tendances sont obtenues en additionnant le nombre des notes de faible, de moyen et de fort degré d'évolution.

Pour le premier cas, sont ainsi additionnées la note zéro répétée 13 fois et la note une 144 fois. Ce qui donne 157 fois, soit 45% de l'ensemble de fréquences des notes obtenus (345 fois). Pour le moyen degré d'évolution, est additionné le nombre de répétitions de la note 2. Ce qui donne 126 fois, soit 37% de l'ensemble. Et enfin, le nombre de répétitions des notes 3 et 4 donne respectivement 51 et 11. Ce qui fait 62 fois, soit 18% de l'ensemble pour exprimer le fort degré d'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises étudiées. Ainsi, le fort degré d'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes est de 18%, le moyen degré d'évolution est de 37% et le faible degré d'évolution est de 45%.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Conclusion

L'objectif recherché dans ce chapitre consiste à apprécier le degré d'évolution des pratiques du CDG.

En ce qui concerne la planification, l'ensemble de vingt trois (23) entreprises interviewées ont obtenu une note de $\frac{1}{4}$ en ayant un plan quinquennal exécuté via le budget annuel et axé sur une logique de pilotage financière. Aucune entreprise n'a confirmé avoir un plan hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou semestriel. Ainsi, la première hypothèse selon laquelle la planification dans les entreprises algériennes est dynamique, c'est-à-dire avec un horizon de plus en plus restreint, est infirmée.

Quant à la deuxième hypothèse selon laquelle le tableau de bord de pilotage stratégique en vigueur dans les entreprises algériennes est équilibré, elle est aussi infirmée. En effet, sur les vingt trois (23) entreprises étudiées, vingt deux (22) ont obtenu une note de $\frac{1}{4}$ en utilisant le tableau de bord classique, avec des indicateurs purement financiers. Aucune entreprise n'utilise le tableau de bord OVAR ou le Balanced Scorecard.

Pour ce qui est de la troisième hypothèse, selon laquelle les entreprises algériennes recherchent des performances opérationnelles, il est difficile de la confirmer. En effet, douze (12) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées ont eu une note de $\frac{1}{4}$ même si les onze (11) restantes ont obtenu une note $\frac{2}{4}$ en utilisant des outils tels que le budget, le reporting financier et la comptabilité analytique. Il nous semble important de souligner qu'aucune entreprise n'utilise le responsibility accounting et seulement deux (2) utilisent la comptabilité basée sur les activités (ABC).

Aucune entreprise n'adopte le budget à base d'activité, ni la méthode ABM, ni le Target Costing, ni le tableau de bord équilibré. Ainsi, la quatrième hypothèse selon laquelle les entreprises algériennes utilisent des méthodes et techniques de CDG opérationnel développées est infirmée.

Quant à la cinquième et dernière hypothèse, selon laquelle le système d'incitation dans les entreprises algériennes favorise la performance, elle est infirmée. En effet, vingt deux (22) entreprises sur les vingt trois (23) étudiées n'ont obtenu une note que de $\frac{2}{4}$ en adoptant un système d'incitation collectif reposant sur des critères financiers dont la promotion est étroitement associée au critère ancienneté au lieu de mérite individuel.

CHAPITRE IV : ANALYSE EXPLORATOIRE PORTANT SUR L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Toutefois, une (1) entreprise privée adopte un système d'incitation individualisé, avec des stimulants financiers et non financiers qui dépendent fortement de la performance individuelle.

Au vu des résultats de la recherche, on peut dire que les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont faiblement évolué. En effet, les notes (0 et 1) relatives à une faible évolution des pratiques du CDG sont exprimées 157 fois, soit une proportion de 45% de l'ensemble des notes répétées (voir le Diagramme en secteur). Pour l'évolution moyenne des pratiques, la note 2 est exprimée 126 fois, soit un pourcentage de 37%. Pour ce qui est de l'évolution forte, les notes (3 et 4) sont répétées 62 fois. Ce qui donne une proportion de 18% dans l'ensemble des notes répétées. Ainsi, l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes est de faible degré.

Il est en outre constaté que les entreprises étudiées fournissent effectivement des efforts en matière de formation. Mais elles doivent, étant donnée la globalisation de l'économie et les réformes entamées par l'Algérie depuis un moment pour une économie de marché et donc la compétition, améliorer leurs pratiques du CDG. Il s'agit particulièrement de la planification et des outils de mesure et de pilotage de la performance, de la méthode de calcul des coûts, du système d'incitation et de l'informatisation du système d'information. Ce sont des pratiques dont le degré d'évolution est, constate-t-on, très faible. De même, ce serait aussi bénéfique pour ces entreprises de faire appel de temps à autre aux consultants externes pour renforcer leurs pratiques de gestion et bien orienter et optimiser leur plan de formation.

Enfin, les entreprises doivent aussi mobiliser sérieusement le CDG en faisant de lui un outil d'optimisation de leur gestion, un outil qui soit capable d'appuyer l'ensemble de leur structure. Il doit être au service de tout le monde : le Directeur général, les autres Directeurs, les cadres, les chefs des activités. Il doit jouer son plein rôle pour conseiller, aider à mieux faire, à veiller à la pertinence des plans en vigueur et à actualiser les outils de gestion si nécessaire, à former et motiver, à accompagner tous les niveaux hiérarchiques si nécessaire, à écouter particulièrement les opérationnels afin de mieux adapter les outils...

Dans le chapitre suivant, il va être question d'étudier les facteurs contingents qui ont influencé ou qui sont en train d'influencer l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes.

CHAPITRE V

***ÉTUDE DES FACTEURS
CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION
DES PRATIQUES DU CONTRÔLE
DE GESTION DANS LES
ENTREPRISES ALGÉRIENNES***

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Introduction

L'évolution des pratiques du CDG sont généralement fonction d'un certain nombre de facteurs contingents. La théorie de la contingence stipule qu'il n'existe pas une seule meilleure et bonne manière d'organiser ou de gérer une organisation mais que la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents (Galbraith, 1973, P2). Chenhall (2003) affirme que « *plus l'environnement est incertain, plus le CDG est orienté vers l'extérieur.* »

Des études, réalisées dans divers pays, mettent en avant des facteurs explicatifs de l'évolution de ces pratiques. Anderson et Lanen (1999) ont étudié en Inde l'influence des facteurs Environnement et Réformes de l'Etat sur les pratiques du CDG. En Hongrie, Vámosi (2000) a étudié la pression du nouvel Environnement sur l'adaptation et le renforcement des pratiques du CDG. Luther et Longden (2001) ont étudié en Afrique du sud l'influence du facteur Taille de l'entreprise et celle du temps sur les pratiques du CDG.

Quant à Haldma et Lääs (2002), ils se sont intéressés à démontrer en Estonie que le développement des pratiques du CDG est encouragé par tant des facteurs contingents et la Taille de l'entreprise. En ce qui concerne Szychta (2002), il a mis en avant l'influence du facteur Taille de l'entreprise sur les pratiques du CDG en Pologne. En Chine, O'Connor, Chow et Wu (2004) ont découvert que les pratiques du CDG sont influencées par divers facteurs tels que le Marché, le Partenariat, les Réformes de l'Etat, le Taille de l'entreprise, le Temps et la Formation.

En Russie, Kallunki et al. (2008) ont démontré l'influence du facteur Temps sur le développement des pratiques du CDG. Une année plus tard dans le même pays, Riskal Dmitry (2009) a révélé qu'en plus du facteur Temps, le facteur Taille de l'entreprise a aussi de l'influence sur les pratiques du CDG dans les entreprises.

Ayant pour objectif principal la performance de l'organisation, le CDG est, inspiré d'Anthony Robert Newton (1965, 1988), un processus visant à éclaircir les objectifs de l'entreprise et définir et mettre en place des outils adéquats de mesure et de pilotage afin de réaliser ces objectifs avec plus d'efficacité et d'efficience. Sans oublier sa mission d'aider à motiver les employés de l'organisation en contribuant à échafauder un système d'incitation performant.

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Toutes ces pratiques sont dynamiques dans la mesure où elles doivent suivre l'évolution de la notion même de la performance. Et tout cela dépend fortement d'un certain nombre de facteurs qui constituent l'environnement de l'entreprise. Partant de ce constat, notre objectif de recherche est d'identifier les facteurs ayant de l'influence sur l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes. Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont-ils semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et en Russie ? Pour pouvoir répondre à cette question, nous avons été obligés de poser un certain nombre d'hypothèses :

- Première hypothèse : Dans les grandes entreprises algériennes, les pratiques du CDG sont plus développées que dans les petites entreprises ;
- Deuxième hypothèse : La formation des cadres incite au développement des pratiques du CDG ;
- Troisième hypothèse : Les pratiques du CDG sont influencées par l'ouverture économique ;
- Quatrième hypothèse : L'intensification de la concurrence influence les pratiques du CDG ;
- Cinquième hypothèse : Les pratiques du CDG sont influencées par les réformes de l'Etat ;
- Sixième hypothèse : Le partenariat influence les pratiques du CDG.

Pour vérifier ces hypothèses et tenter de répondre à la question posée, on a dû adopter un plan avec trois (3) sections. La première section va être consacrée à la présentation des études portant sur les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises antérieurement réalisées dans les divers pays susmentionnés.

La deuxième section permettra de présenter la méthodologie destinée à expliciter l'approche de la recherche ainsi que l'échantillonnage qui repose fondamentalement sur la sélection des facteurs contingents d'étude et la mesure de leur influence sur les pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie. L'échantillonnage comprend aussi la méthode de collecte des données, le Design de la recherche et les critères de sélection des entreprises et des interviewés. Et la troisième et dernière section sera consacrée à l'analyse des résultats ainsi qu'à la discussion.

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Section 1 : Les recherches antérieures sur l'évolution des pratiques du CDG

1.1 Les méthodologies des études antérieures et leurs résultats

Tableau n°69 : Synthèse des recherches portant sur les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du contrôle de gestion

Pays	Cadre théorique	Méthodologie	Hypothèses	
Inde, Anderson et Lanen (1999)	Théorie contingente	Questionnaires + entretiens	H1 : Les changements d'environnement provoquent les changements de la stratégie et de la structure, y compris les pratiques du CDG	Acceptée
			H2 : La nature des changements est associée aux réformes	Acceptée
Hongrie, Vámosi (2000)	Théorie institutionnelle	Étude monographique	Adaptation des anciennes pratiques du CDG à une nouvelle réalité économique	Acceptée
Afrique du sud, Luther et Longden (2001)	Théorie contingente	Questionnaires	H1 : L'apport des techniques du CDG augmente linéairement avec la taille de l'entreprise	Acceptée
			H2 : L'apport de toutes les techniques du CDG augmente avec le temps	Acceptée
Estonie, Haldma et Lääs (2002)	Théorie contingente	Questionnaires postaux	H1 : Les facteurs contingents influencent le système du CDG	Acceptée
			H2 : Dans les grandes entreprises, les pratiques du CDG sont plus nombreuses et plus avancées que dans les petites	Acceptée
Pologne, Szychta (2002)	Pas de cadre théorique	Questionnaires postaux + entretiens	H1 : La modification du système de CDG et l'implantation de nouveaux outils du CDG ont été provoquées par plusieurs facteurs : l'accroissement de compétition et le changement de propriétés (privatisation) sont parmi les plus importants	Pas vérifiée
			H2 : Les entreprises polonaises appliquent généralement les méthodes et les techniques de contrôle de gestion opérationnel	Acceptée
			H3 : La budgétisation des centres de responsabilité à court terme (budgétisation partielle) est une pratique du CDG la plus utilisée	Acceptée
			H4 : Dans des grandes firmes, les pratiques du CDG sont plus étendues que dans les petites	Acceptée

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Chine, O'Connor, Chow et Wu (2004)	Théorie d'agence	Entretiens en face-à-face	H1 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales dans les entreprises d'Etat augmente avec l'utilisation des contrats d'embauche à durée déterminée	Acceptée
			H2 : Les entreprises d'Etat confrontées à une forte concurrence sur le marché utilisent plus de pratiques du CDG occidentales	Acceptée
			H3 : Les entreprises d'Etat ayant une expérience de joint-venture utilisent plus de pratiques du CDG occidentales	Acceptée
			H4 : Les entreprises d'Etat cotées à la bourse utilisent plus de pratiques du CDG occidentales	Acceptée
			H5 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales dans les entreprises d'Etat diminue avec l'augmentation d'influence gouvernementale sur ces entreprises	Rejetée
			H6 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales diminue avec la taille de l'entreprise	Rejetée
			H7 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales diminue avec la présence des normes de gestion chinoise	Acceptée
			H8 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales diminue avec l'âge de l'entreprise	Rejetée
			H9 : L'utilisation des pratiques du CDG occidentales augmente avec la présence des programmes de formation des cadres	Acceptée
Russie, Kallunki et al. (2008)	Pas de cadre théorique	Entretiens en face-à-face Likert	H1 : L'utilisation des mesures de performance financière et non-financière dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006	Acceptée
			H2 : L'utilisation des pratiques du CDG formelles dans les entreprises russes a augmenté en 2008 par rapport à 2006	Acceptée
			H3 : L'utilisation des pratiques du CDG informelles dans les entreprises russes diminue en 2008 par rapport à 2006	Acceptée

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Russie, RiskalDmitry (2009)	Théorie contingente	Entretiens en face-à-face	H1 : Les pratiques du CDG se développent et se perfectionnent avec le temps	Acceptée
			H2 : Les pratiques du CDG sont en corrélation avec la taille de l'entreprise	Acceptée
			H3 : Les facteurs contingents influencent le système du CDG	Acceptée

Source : Nous-mêmes, sur la base des informations fournies par Dmitry (2009)

Pour réaliser ces études, certains auteurs se sont focalisés sur des facteurs contingents tant internes qu'externes.

1.2 Les variables étudiées inhérentes aux facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG

Tableau n°70 : Facteurs de l'évolution des pratiques du CDG étudiés par les différents auteurs

Auteurs			
Haldma et Lääs, 2002 (Estonie)	Szychta, 2002 (Pologne)	O'Connor et al. 2004 (Chine)	Riskal Dmitry, 2009 (Russie)
Facteurs internes : Besoin de l'information plus détaillée Changement de la structure organisationnelle Changement de la structure de production Changement de la technologie de production Facteurs externes : Changement de la structure de marché	Facteurs internes : Besoin d'améliorer les résultats financiers Volonté de reconquérir les marchés perdus Besoin de diminuer les coûts Installation d'un ERP Facteurs externes : Privatisation de 1990 (changement de propriétaire) Accroissement de la compétitivité aux marchés internes Demande du nouveau propriétaire	Facteurs internes : Programmes de formation professionnelle au sein de l'entreprise Programmes de formation externes Programmes et stages à l'étranger Programmes et stages organisés par le gouvernement Communication plus facile et plus fréquente entre les managers expérimentés et les nouveaux employés Facteurs externes : Accroissement de compétition et de complexité du marché Croissance du marché Influence de la société mère (pour filiales, joint ventures) Requêtes du gouvernement (ne concerne que les joint ventures)	Facteurs interne : Volonté de direction Facteurs externes : Ouverture économique Usage des consultants externes

Source : Nous-mêmes, sur la base des informations fournies par Dmitry (2009) P37

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Force est de constater que Haldma et Lääs (2002) se concentre principalement sur les facteurs internes contrairement à Szychta (2002) et O'Connor et al. (2004) qui se focalisent aussi sur les facteurs externes. Les facteurs de changement peuvent être synthétisés dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°71 : Synthèse de principaux facteurs de changement des pratiques du CDG dans les pays étudiés

Facteurs internes	Facteurs externes	
Taille de l'entreprise Programme de formation	Ouverture économique Marché (concurrence) Réformes de l'Etat	Partenariat

Source : Nous-mêmes sur la base des études antérieures des auteurs susmentionnés

Nous précisons que ces facteurs seront comparés avec les résultats de notre recherche.

Section 2 : La démarche méthodologique de la recherche

2.1 L'approche de la recherche

Notre objectif de recherche est, à ce niveau, d'identifier les facteurs qui sont à l'origine de l'évolution des pratiques du CDG au niveau des entreprises en Algérie. Pour pouvoir y arriver, on a dû identifier et retenir des facteurs étudiés pour le même objectif de recherche par divers chercheurs en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie.

2.2 L'échantillonnage

2.2.1 Les facteurs de la recherche

Extraits des études susmentionnées, les facteurs de notre recherche sont les suivants :

Tableau n°72 : Les facteurs contingents retenus pour la recherche

N°	Facteur		
1	Changement de la structure	8	Consultants externes
2	Nouvelle technologie	9	Privatisation (changement de propriétaire)
3	Demande du propriétaire –stratégie	10	Ouverture économique
4	Informatisation	11	Réformes du gouvernement
5	Programme de la formation	12	Marché
6	Volonté de la direction	13	Autre (à préciser) :
7	Taille de l'entreprise		

Source : Nous-mêmes sur la base des idées de Lanen, Vamosi, Longden, Haldma et Laas, Szychta, O'Connor, Chow et Wu et Dmitry

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

2.2.2 La mesure d'influence des facteurs sur les pratiques du CDG

Pour pouvoir apprécier le degré d'influence des facteurs sur l'évolution des pratiques du CDG des entreprises en Algérie, on a dû élaborer une échelle d'influence, adaptée de l'échelle de R. Likert.

Tableau n°73 : L'échelle de Likert

Facteur/ sujet	Échelle (items)						
	Tout à fait d'accord	D'accord	Plutôt d'accord	Indifférent	Plutôt pas d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
1							
2							
3							
Etc.							

Source : Site web Wikipédia, consulté le 14 Mars 2021 à 12h

Pour l'adaptation de cette échelle à notre étude, on a dû réduire le nombre des items à cinq (5) pour plus de commodité et de lisibilité et reformuler ceux-ci en termes d'influence des facteurs sur l'évolution des pratiques du CDG. Ainsi, on a obtenu une échelle d'influence indiquée par le tableau suivant :

Tableau n°74 : L'échelle d'influence

Facteur	Échelle (items)				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
Etc.					

Source : Nous-mêmes, inspirés de l'échelle de Likert

Ainsi, les facteurs qui seront déclarés influents ou forts influents sont plus explicatifs de l'évolution des pratiques du CDG au sein des entreprises en Algérie.

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

2.2.3 Le Design de la recherche et les critères de sélection des entreprises

Pour notre étude, nous avons retenu toutes les 23 entreprises mentionnées dans le chapitre précédent. Il s'agit donc de multiples cas. Pour la sélection, la méthode d'échantillonnage non probabiliste a été adoptée. Le premier critère est la date de création de l'entreprise car cela nous a semblé indispensable pour que les pratiques du CDG aient le temps nécessaire afin d'évoluer et qu'on puisse étudier les facteurs contingents de cette évolution. Nous avons alors principalement sélectionné des entreprises ayant au moins 5 ans d'existence. Nous tenons à souligner que sur les 23 entreprises retenues, 18 entreprises environ ont plus de 15 ans.

Le second critère est la taille de l'entreprise en supposant que plus l'entreprise soit relativement grande, plus il y a de la chance pour que ses pratiques en CDG aient évolué et qu'on puisse étudier les facteurs contingents susceptibles d'expliquer cette évolution. Nous avons donc choisi des entreprises dont l'effectif soit supérieur ou égal à 100. La date de création et la taille de l'entreprise ont ainsi guidé notre choix en matière de sélection des entreprises afin de pouvoir étudier les facteurs de l'évolution des pratiques du CDG.

2.2.4 La méthode de collecte des données

Pour collecter les données, nous avons trouvé plus pertinent l'entretien en face-à-face afin de s'assurer que les interviewés ont bien compris et interprété l'ensemble de termes utilisés durant l'enquête. Toutefois, pour des raisons épidémiques, la plupart des entreprises se sont contentées de remplir les guides d'entretien sans notre présence. Mais pour renforcer la validité des réponses des interviewés, on a interrogé dans chaque entreprise autant de personnes que possible pour confronter leurs avis.

2.2.5 Les critères de sélection des interviewés et les entretiens réalisés

Nous présentons dans le tableau suivant les postes des personnes interviewées dans chaque entreprise retenue. Nous avons ciblé des personnes ayant une certaine expérience et une certaine responsabilité pour pouvoir répondre convenablement. Parmi elles, il y a des PDG et leurs Adjoints, des Auditeurs, des Contrôleurs de gestion, des Directeurs financiers, des Directeurs commerciaux, des Directeurs des ressources humaines, des Directeurs du Service Qualité...

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°75 : Les fonctions des responsables interviewés

Poste	Fréquence du poste interviewé
PDG & PDG adjoint	(8)
Contrôleur de gestion	(19)
Auditeur	(7)
Directeur financier	(11)
Directeur des ressources humaines	(8)
Directeur commercial	(5)
Directeur du service qualité	(6)
Chef-comptable	(8)
Chef du service de la planification	(5)
Chef du service informatique	(7)
Cadre du service financier	(2)
Cadre du DRH	(3)
Cadre du service de la planification	(1)

Source : Nous-mêmes sur la base des informations recueillies sur le terrain

Nous avons interviewé quatre-vingt-dix (90) personnes pour l'ensemble des entreprises retenues. La variété de statuts des répondants nous a permis d'enrichir les données collectées. Elle nous a aussi permis de confronter ces données pour renforcer la validité des informations sur les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises étudiées.

Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion

3.1 Analyse individuelle de la situation des entreprises et discussion

Tableau n°76 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise A

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1		x			
2		x			
3	x				
4		x			
5				x	
6		x			
7	x				
8					x
9					x
10		x			
11	x				
12	x				

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Dans l'entreprise A, il y a neuf (9) éléments qui influent sur les pratiques du CDG. Parmi ces éléments, il y a la Demande du propriétaire, la Taille de l'entreprise, le Marché, les Réformes de l'Etat, le Changement de la structure, la Nouvelle technologie, l'Informatisation, la Volonté de Direction et l'Ouverture économique.

Mais tous ces éléments n'ont pas le même degré d'influence sur les pratiques du CDG dans l'entreprise concernée. En effet, les interviewés dans l'entreprise A pensent, puisqu'il s'agit d'une entreprise étatique, que les facteurs les plus influents sont la Demande du propriétaire, en l'occurrence de l'Etat, et les Réformes gouvernementales. Leurs pratiques du CDG sont, croient-ils, très influencées par ces deux (2) éléments. En plus, il y a la Taille de l'entreprise car les responsables expérimentés avec lesquels nous nous sommes entretenus confirment que la taille de leur entreprise a joué et continue de jouer un certain rôle dans l'évolution de leurs pratiques du CDG. Enfin, le dernier élément le plus influent est, selon eux, le Marché car l'entreprise A, bien qu'elle soit une propriété de l'Etat, évolue dans un marché plus ou moins concurrentiel. L'entreprise s'efforce, confirment les interviewés, d'adapter ses outils de gestion, notamment ses pratiques du CDG afin d'être compétitive sur son marché. Les autres éléments susmentionnés ont une influence plus ou moins importante sur les pratiques du CDG dans l'entreprise A. toutefois, la Formation, les Consultants externes et la Privatisation n'ont, selon les interviewés, pas assez d'influence sur les pratiques du CDG.

Tableau n°77 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise B

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1	x				
2			x		
3		x			
4		x			
5		x			
6	x				
7	x				
8			x		
9			x		
10			x		
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise B, il y six (6) éléments qui influencent les pratiques du CDG. Nous avons le Changement de la structure, la Volonté de Direction, la Taille de l'entreprise, la Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Formation. Parmi ces éléments, le plus influent est, selon les interrogés, la Taille de l'entreprise. Ces derniers confirment, via leurs expériences, l'influence significative de ce facteur qui a poussé la Direction à améliorer leurs pratiques du CDG. Ils révèlent par ailleurs que le deuxième élément qui leur semble le plus influent est la Volonté de Direction. Il arrive selon eux que la Direction décide pour une raison ou une autre d'améliorer les pratiques de gestion. Ils finissent en rajoutant que le troisième le plus influent est le Changement de la structure déjà opéré dans leur entreprise qui a aussi influencé toutes leurs pratiques de gestion. Les autres éléments tels que la Demande du propriétaire, la Formation et l'Informatisation ont aussi, selon les interviewés, une certaine influence sur les pratiques du CDG. Ils affirment, en effet, que l'adaptation de leurs pratiques de gestion se déclenchent simultanément avec ou interviennent après la formation qu'ils subissent. De même, la Demande du propriétaire (Etat) est aussi un facteur relativement influent dans la mesure où les décisions stratégiques relatives à la gestion de l'entreprise B, propriété aussi de l'Etat, sont généralement prises ou validées par l'Etat. Enfin, les interviewés concluent que la relative informatisation a aussi influé sur leurs pratiques. Toutefois, les autres éléments tels que la Nouvelle Technologie, les Consultants externes, la Privatisation, l'Ouverture économique et le Marché n'ont, selon eux, pas assez d'influence sur leurs pratiques du CDG.

Tableau n°78 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise C

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1			x		
2		x			
3	x				
4		x			
5				x	
6	x				
7	x				
8					x
9			x		
10			x		
11			x		
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise C, il y a cinq (5) éléments influents pour les pratiques du CDG : la Demande du propriétaire, la Taille de l'entreprise, la Volonté de Direction, la Nouvelle technologie et l'Informatisation. Les éléments les plus influents pour les pratiques du CDG sont, selon les interviewés, la Demande du propriétaire, la Taille de l'entreprise et la Volonté de Direction. Tout en spécifiant que la Demande du propriétaire en a une influence très considérable. Il nous semble important de souligner que l'entreprise C est une propriété privée. Les interrogés révèlent que les actionnaires, dont la plupart sont cultivés, sont très présents dans la définition de la stratégie de l'entreprise et influencent donc les pratiques du CDG de celle-ci. Le deuxième élément le plus influent est, selon les interviewés, la Taille de l'entreprise. Ils confirment que l'amélioration de leurs pratiques de gestion s'accompagne généralement avec l'extension de l'entreprise qui a beaucoup évolué. Enfin, le dernier élément le plus influent est la Volonté de Direction car ils estiment que de temps à autre, la Direction décide pour une raison quelconque d'améliorer les pratiques de gestion. Par ailleurs, ils précisent que l'Informatisation et la Nouvelle Technologie ont aussi une certaine influence sur les pratiques du CDG. En effet, l'informatisation poussée opérée au sein de leur entreprise et la modernisation de leurs équipements ont, ont-ils remarqué, influé sur l'ensemble de leurs pratiques de gestion. Toutefois, les éléments tels que le Changement de la Structure, la Formation, les Consultants externes, les Réformes gouvernementales, le Marché, la Privatisation et l'Ouverture économique, n'ont, selon eux, presque pas du tout d'influence sur leurs pratiques de gestion.

Tableau n°79 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise D

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4	x				
5					
6					
7	x				
8					
9					
10					
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Concernant l'entreprise D, quatre (4) éléments influencent les pratiques du CDG : la Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise. Parmi les éléments les plus influents, on a la Demande du propriétaire ou les réformes gouvernementales. Il importe de souligner que l'entreprise D est une propriété de l'Etat. Les interviewés avancent que l'Etat, par ses décisions, lois, réformes... influe fortement sur leurs pratiques de gestion, notamment celles du CDG. Un autre facteur très influent est la Taille de l'entreprise. Les responsables interrogés rajoutent que ce facteur aussi influe considérablement sur leurs pratiques du CDG. Enfin, le dernier facteur le plus influent est l'Informatisation du système d'information. Cet élément a, ont-ils remarqué, aussi influencé leurs pratiques de gestion en général.

Par ailleurs, les autres éléments tels que le Changement de la structure, la Nouvelle technologie et la Formation n'ont, pensent les responsables, pas assez d'influence sur les pratiques du CDG. De même, la Volonté de Direction, les Consultants externes, la Privatisation, l'Ouverture économiques et le Marché n'influencent non plus les pratiques du CDG selon eux. Ainsi, les éléments les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise D sont la Demande du propriétaire, la Taille de l'entreprise et l'Informatisation. Cette situation, bien qu'elle soit moins semblable de celle de l'entreprise B, est proche de celle de l'entreprise A et de l'entreprise C, caractérisée par la Demande du propriétaire et la Taille de l'entreprise.

Tableau n°80 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise E

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4	x				
5					
6					
7		x			
8					
9					
10					
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise E, les pratiques du CDG sont influencées par quatre (4) éléments: la Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise. Parmi les éléments les plus influents, on a la Demande du propriétaire ou les reformes gouvernementales. Il importe de signaler que l'entreprise E est aussi, à l'instar de l'entreprise D, une propriété de l'Etat. Les interviewés affirment que l'Etat, grâce à ses décisions, lois, reformes... influe fortement sur leurs pratiques de gestion, notamment celles du CDG. Le deuxième facteur le plus influent est l'Informatisation du système d'information. Selon les interviewés, cet élément a aussi influencé leurs pratiques de gestion en général. Enfin, Un autre facteur influent est la Taille de l'entreprise. Les responsables interrogés rajoutent que ce facteur aussi influe plus ou moins sur leurs pratiques du CDG.

Par ailleurs, les autres éléments tels que le Changement de la structure, la Nouvelle technologie, la Formation, la Volonté de Direction, les Consultants externes, la Privatisation, l'Ouverture économiques et le Marché n'ont pas assez d'influence sur les pratiques du CDG selon les interviewés.

Ainsi, les éléments les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise E sont la Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise. Cette situation, bien qu'elle soit moins semblable à celle de l'entreprise B, est proche de celle de l'entreprise A et de l'entreprise C et surtout semblable à celle de l'entreprise D, caractérisée par la Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise.

Tableau n°81 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise F

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4					
5					
6		x			
7	x				
8					
9					
10					
11					
12		x			

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise F, les trois (3) facteurs influents sur les pratiques du CDG sont la Demande du propriétaire, la taille de l'entreprise, la Volonté de Direction et le Marché. Parmi les éléments les plus influents, la Demande du propriétaire et la Taille de l'entreprise. Puisque l'entreprise F est une propriété publique, la Demande de l'Etat influe fortement, selon les responsables interviewés, sur leurs pratiques du CDG. Il importe de rappeler que l'intervention de l'Etat se fait grâce à ses décisions et instructions, lois, reformes...

Quant à la taille de l'entreprise, elle a aussi, selon les responsables, une forte influence sur les pratiques du CDG. Ils affirment avoir constaté que l'extension de leurs activités influe fortement sur leurs pratiques de gestion en général, et particulièrement sur celles du CDG. En outre, la Volonté de Direction et le Marché ont aussi plus ou moins une influence sur les pratiques. Les interviewés avancent en effet qu'il arrive que la Direction décide, après la validation par le gouvernement, pour une raison quelconque de développer ses pratiques de gestion. Quant au facteur Marché, l'entreprise se trouve dans une situation de marché plus ou moins concurrentiel et est obligée de faire face à la concurrence en adaptant, rénovant ses pratiques de gestion, notamment celles du CDG. Ainsi, les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise F sont la Demande du propriétaire et la Taille de l'entreprise. Mais le Marché et la Volonté de Direction en ont aussi une certaine influence. Malgré le nouveau facteur Marché, la situation de l'entreprise F est proche de celle de la majorité des entreprises susmentionnées.

Tableau n°82 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise G

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3		x			
4		x			
5					
6					
7	x				
8					
9					
10			x		
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise G, ses pratiques du CDG sont influencées par quatre facteurs à savoir : les Réformes gouvernementales, la Demande du propriétaire, la Taille de l'entreprise et l'Informatisation.

Puisqu'il s'agit d'une entreprise étatique, les réformes gouvernementales et la Demande de l'Etat sont, selon les responsables interviewés, très influents sur leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier. Ils révèlent aussi que le facteur Taille de l'entreprise a aussi une forte influence sur leurs pratiques de gestion. Ces dernières sont toujours renforcées suite à l'extension des activités de l'entreprise. Ils affirment avoir constaté aussi l'influence de l'Informatisation sur leurs pratiques du CDG. Les autres éléments tels que le Changement de la structure, la Privatisation, la Formation, la Volonté de Direction, les Consultants externes, la Nouvelle technologie, l'Ouverture économiques et le Marché n'influencent, par contre, sérieusement pas les pratiques du CDG selon les interviewés.

Ainsi, les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise G sont les réformes gouvernementales, la Demande de l'Etat et la Taille de l'entreprise. Bien qu'elle soit moins proche de la situation de l'entreprise B, force est de constater que la situation de cette entreprise est assez semblable à celle de l'entreprise F. Elle est aussi proche de celle de l'entreprise A, de l'entreprise C, de l'entreprise D et de l'entreprise E. Elles sont toutes caractérisées principalement par la Demande du tiers et la taille de l'entreprise.

Tableau n°83 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise H

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2		x			
3					
4	x				
5		x			
6		x			
7	x				
8					
9					
10					
11					
12					

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise H, Cinq (5) facteurs influent sur ses pratiques du CDG. Il y a la Taille de l'entreprise, l'Informatisation, la Nouvelle technologie, la Formation et la Volonté de Direction. Parmi les éléments les plus influents, on a la Taille de l'entreprise et l'Informatisation. La Taille de l'entreprise a, selon les responsables interrogés, joué un rôle très important sur leurs pratiques du CDG suite à l'extension de leurs activités. D'autre part, l'Informatisation de leurs systèmes d'informations a aussi, ont-ils ajouté, contribué à l'amélioration de leurs pratiques en matière du CDG.

Par ailleurs, certains facteurs tels que la Nouvelle technologie, la Formation et la Volonté de Direction ont aussi une influence plus ou moins importante sur les pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier.

Par contre, les éléments, tels que le Changement de la structure, la Demande du tiers, la Privatisation, l'Ouverture économique, les Réformes du gouvernement et le Marché n'ont vraiment pas d'influence sur les pratiques du CDG selon les interviewés.

Les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise H sont ainsi la Taille de l'entreprise et l'Informatisation. Mais ces pratiques sont aussi plus ou moins influencées par des facteurs tels que la Formation. Bien que la situation de cette entreprise soit moins proche de celle de l'entreprise A, de l'entreprise B, de l'entreprise C et de l'entreprise F, elle est assez semblable à celle de l'entreprise D, de l'entreprise E et de l'entreprise G.

Tableau n°84 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise I

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1		x			
2		x			
3					
4	x				
5					
6		x			
7	x				
8					
9					
10					
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise I, Six (6) éléments influencent ses pratiques du CDG. Il y a la Taille de l'entreprise, l'Informatisation, le Changement de la structure, la Nouvelle technologie, la Volonté de Direction et les Réformes du gouvernement. La Taille de l'entreprise et l'Informatisation sont les deux facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG au sein de cette entreprise. Les interviewés affirment avoir constaté l'influence considérable de ces deux (2) éléments sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier. Le Changement de la structure, la Nouvelle technologie, la Volonté de Direction et les Réformes du gouvernement sont des facteurs qui ont aussi, en outre, une certaine influence sur les pratiques de gestion.

Ainsi, les éléments les plus influents sont la Taille de l'entreprise et l'Informatisation du système d'information. Force est de constater que la situation de l'entreprise I, quoiqu'elle soit semblable à celle de l'entreprise H, est moins proche de la situation de l'entreprise A, de l'entreprise B, de l'entreprise C et de l'entreprise F. Toutefois, elle est assez proche de celle de l'entreprise D, de l'entreprise E et de l'entreprise G.

Si publique qu'elle soit, l'entreprise I, à l'instar des entreprises B et H, n'a mentionné ni le facteur Demande de l'Etat, ni celui des Réformes gouvernementales comme étant parmi les facteurs les plus influents de ses pratiques du CDG. Alors que ceux-ci sont mentionnés par les autres propriétés de l'Etat déjà analysées tels que les entreprises A, D, E, F et G.

Tableau n°85 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise J

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2					
3					
4	x				
5	x				
6					
7	x				
8					
9					
10					
11		x			
12		x			
13	x (partenariat)				

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise J, Cinq (5) éléments influent sur ses pratiques du CDG à savoir : l'Informatisation, la Formation, la Taille de l'entreprise, les Réformes gouvernementales, le Marché et le Partenariat.

Parmi les facteurs les plus influents, on a l'Informatisation, la Formation, le Partenariat et la Taille de l'entreprise. Les résultats de notre interview révèlent en effet que la Formation, la Taille de l'entreprise et l'Informatisation du système d'information exercent plus de pression en faveur de l'amélioration des pratiques du CDG. Les responsables interviewés rajoutent que le facteur Partenariat joue aussi un rôle important dans l'amélioration de leurs pratiques de gestion. D'autre part, les Réformes du gouvernement et le Marché exercent aussi, selon les interviewés, une certaine influence sur leurs pratiques de gestion, plus particulièrement sur celles du CDG.

Force est de constater que les facteurs les plus influents sont l'Informatisation du système d'information, le Partenariat, la Taille de l'entreprise et la Formation. D'autre part, la situation de l'entreprise J, bien qu'elle soit moins proche de celle de la majorité des entreprises analysées et assez proche de celle de l'entreprise H et de l'entreprise I, présente un nouveau facteur qui est le Partenariat. Rendant la situation de l'entreprise J exceptionnelle par rapport à celles des autres, ce nouvel élément Partenariat pourrait être, après le facteur Taille de l'entreprise, le facteur le plus déclencheur d'amélioration des pratiques de gestion dans ladite entreprise.

Tableau n°86 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise K

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2	x				
3					
4	x				
5					
6	x				
7					
8					
9					
10		x			
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Concernant l'entreprise K, Cinq (5) éléments influent sur ses pratiques du CDG. Parmi ces éléments, il y a la Nouvelle technologie, l'Informatisation, la Volonté de Direction, l'Ouverture économique et les Réformes gouvernementales. Un des éléments les plus influents est la Nouvelle technologie. Les responsables interviewés affirment que ce facteur a, suite à la rénovation de leurs équipements, beaucoup influencé leurs pratiques de gestion en général. Sans oublier que le facteur Informatisation qui y a aussi joué un rôle très important. Dans le même cadre, ils concluent par le facteur Volonté de Direction en avançant que cette dernière a également influencé et continue d'influencer fortement leurs pratiques du CDG.

Les pratiques du CDG de ladite entreprise sont, par ailleurs, plus ou moins influencées par le facteur Ouverture économique et le facteur Réformes du gouvernement. En effet, les décisions stratégiques relatives à la modification des outils et des pratiques de gestion sont, selon les interviewés, généralement prises par l'Etat car il s'agit d'une entreprise publique. Ils affirment ne pas avoir vraiment de marge de manœuvre pour décider d'eux-mêmes de l'amélioration de leurs pratiques de gestion. Et pour finir, ils mentionnent que l'Ouverture timide et progressive de l'économie de l'Algérie les pousse plus ou moins à renforcer tout leur système de gestion.

La Nouvelle technologie, l'Informatisation et la Volonté de Direction sont ainsi les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG de l'entreprise K. Force est de constater que la situation de cette entreprise est relativement différente de celles jusque là constatées.

Tableau n°87 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise L

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2		x			
3	x				
4	x				
5					
6					
7	x				
8					
9					
10		x			
11			x		
12	x				

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise L, Six (6) éléments influencent ses pratiques du CDG : la Nouvelle technologie, la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, l'Ouverture économique et le Marché. Parmi ces éléments, les plus influents sont, selon les responsables interviewés, la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et le Marché. Puisqu'il s'agit d'une entreprise privée, la Demande ici est celle des actionnaires. Ayant un certain savoir, ces derniers interviennent régulièrement dans la gestion de l'entreprise, notamment en ce qui concerne l'adaptation, l'amélioration des pratiques du CDG. Les interviewés constatent aussi l'influence considérable de la Taille de leur entreprise et de l'Informatisation de leur système d'information sur leurs pratiques du CDG. Dans le même cadre des facteurs les plus influents, ils citent aussi le facteur Marché. En effet, la situation du marché de cette entreprise est, estiment-ils, très concurrentielle. Parmi les intervenants, il y a l'Etat et les particuliers tant nationaux qu'internationaux.

Par ailleurs, la Nouvelle technologie et l'Ouverture économique ont aussi, selon eux, une influence plus ou moins importante dans leurs pratiques du CDG. Suite à l'ouverture de son capital aux investisseurs étrangers, l'entreprise L a dû affiner ses pratiques de gestion dans leur ensemble.

La Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, le Marché, la Nouvelle technologie et l'Ouverture économique sont ainsi les facteurs influents des pratiques du CDG dans ladite entreprise.

Tableau n°88 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise M

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1			x		
2	x				
3		x			
4	x				
5					x
6		x			
7		x			
8					x
9				x	
10			x		
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise M, Six (6) éléments influencent ses pratiques du CDG : la Nouvelle technologie, l'Informatisation, la Demande du propriétaire, la Volonté de Direction, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement. Selon les responsables avec lesquels on a eu l'entretien, les facteurs les plus influents sont la Nouvelle technologie et l'Informatisation. Ils ont constaté que grâce à la modernisation de leurs équipements, le facteur Nouvelle technologie a entraîné l'adaptation, l'amélioration de toute leur organisation, celle de leurs pratiques de gestion en général et celle de leurs pratiques du CDG en particulier. D'autre part, l'Informatisation a aussi, disent-ils, influé fortement sur leurs pratiques. En outre, la Demande du propriétaire, la Volonté de Direction, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement ont aussi, avancent-ils, une certaine influence sur leurs pratiques du CDG. Du fait que l'entreprise est une propriété publique, l'intervention de l'Etat se fait, remarquent-ils, régulièrement et influe plus ou moins sur leurs pratiques du CDG. De même, ils soutiennent que la Taille de leur entreprise, à cause de l'extension de leurs activités, a aussi une influence plus ou moins forte sur leurs pratiques du CDG. Enfin, ils énoncent aussi une certaine influence du facteur Volonté de Direction sur leurs pratiques.

Ainsi, les facteurs les influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise M sont la Nouvelle technologie et l'Informatisation. Et ceux avec une certaine influence sur ces pratiques sont la Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, la Volonté de Direction et la Taille de l'entreprise.

Tableau n°89 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise N

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2	x				
3		x			
4	x				
5					
6			x		
7					
8					
9					
10					
11					
12					

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise N, il y a Trois (3) éléments qui ont de l'influence sur ses pratiques du CDG à savoir : la Nouvelle technologie, l'Informatisation et la Demande du propriétaire. Parmi les facteurs les plus influents, on a la Nouvelle technologie et l'Informatisation. En effet, les personnes avec lesquelles nous nous sommes entretenus attestent que leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier se sont améliorées suite à la rénovation de leurs moyens de production. Elles plaident d'autre part que l'Informatisation de leur système d'information a également eu une forte influence sur leurs pratiques du CDG.

Au demeurant, elles énoncent que le facteur Demande du propriétaire a également une certaine influence, une influence plus ou moins importante sur leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier. Les autres éléments tels que le Changement de la structure, la Formation, la Volonté de Direction, la Taille de l'entreprise, les consultants externes et l'Ouverture économique n'ont, prétendent les interviewés, vraiment pas d'influence sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier.

Les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise N sont ainsi la Nouvelle technologie et l'Informatisation. Et celui qui a assez d'influence sur ces pratiques est le facteur Demande du propriétaire. Bien qu'elle soit moins proche de la situation de la plupart des entreprises analysées ci-haut, force est de constater que la situation de cette entreprise est assez semblable à celles de l'entreprise K et de l'entreprise M.

Tableau n°90 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise O

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1		x			
2					x
3	x				
4		x			
5					x
6		x			
7			x		
8					x
9					
10			x		
11			x		
12	x				

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Concernant l'entreprise O, ses pratiques sont influencées par Cinq (5) facteurs à savoir : le Changement de la structure, la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Volonté de Direction et le Marché.

Les facteurs les plus influents sur les pratiques du CDG sont la Demande du propriétaire et le Marché. En effet, les responsables interviewés affirment l'influence considérable de ces deux (2) facteurs. Puisqu'il s'agit d'une entreprise publique, ils évoquent l'intervention régulière, voire inévitable de l'Etat lorsqu'il est de question de changer les méthodes de gestion en général et d'adapter celles du CDG en particulier. Ils citent d'autre part que le facteur Marché a aussi une forte influence sur toutes leurs pratiques de gestion car leur Marché est relativement concurrentiel du fait de la diversité des acteurs à savoir : l'Etat et les particuliers tant nationaux qu'étrangers.

Ils notent par ailleurs que le facteur Informatisation exerce aussi une certaine influence sur leurs pratiques du CDG. Ils soutiennent que l'évolution relative de leurs pratiques de gestion est due à l'informatisation de leurs systèmes d'information.

La Demande du propriétaire et le Marché sont donc les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans l'entreprise O. Mais le facteur Informatisation a aussi une certaine influence sur ces pratiques. Aussi moins proche qu'elle puisse être de la situation des autres entreprises analysées, la situation de cette entreprise est assez semblable à celles de l'entreprise A, de l'entreprise B, de l'entreprise C et de l'entreprise L.

Tableau n°91 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise P

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1		x			
2					
3	x				
4					
5	x				
6	x				
7					
8					
9					
10		x			
11	x				
12					

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise P, les facteurs qui ont de l'influence sur ses pratiques du CDG sont au nombre de Six (6) : le Changement de la structure, la Demande du propriétaire, la Formation, la Volonté de Direction, les Réformes du gouvernement et l'Ouverture économique. Parmi les facteurs les plus influents, il y a, selon les responsables interviewés, la Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, la Formation et la Volonté de Direction. En effet, ils remarquent l'intervention constante de l'Etat quand il s'agit surtout de changer les pratiques de gestion. Ils indiquent aussi que l'Etat intervient souvent à travers les Réformes gouvernementales.

De même, ils soutiennent que la Formation est aussi facteur très influent sur leurs pratiques de gestion en précisant que son but principal est de leur procurer les compétences nécessaires pour maîtriser et proposer des pistes d'amélioration des méthodes managériales. Enfin, ils constatent que de temps à autre, il arrive que leur Direction contribue aussi à l'amélioration de leurs pratiques du CDG via ses décisions validées inévitablement par les hautes autorités habilitées. Le Changement de structure et l'Ouverture économique ont aussi, remarquent-ils, une certaine influence sur leurs pratiques du CDG.

Ainsi, les facteurs les plus influents des pratiques du CDG pour l'entreprise P sont alors la Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, la Volonté de Direction et la Formation. Mais l'Ouverture économique et le Changement de structure ont aussi une influence plus ou moins forte sur ces pratiques.

Tableau n°92 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise Q

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2	x				
3	x				
4		x			
5	x				
6					
7	x				
8					
9					
10					
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise Q, les facteurs influents pour les pratiques du CDG sont la Nouvelle technologie, la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Formation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement. Les facteurs les plus influents sont, selon les interviewés, la Nouvelle technologie, la Demande du propriétaire, la Formation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement. L'intervention de l'Etat et les Réformes gouvernementales sont, précisent les responsables, inévitables et constantes pour la prise de leurs décisions stratégiques, notamment l'amélioration de leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier. De même, ils soutiennent que la Formation aussi a joué et continue de jouer un rôle très important pour l'amélioration de toutes leurs pratiques de gestion. En outre, ils notent que la Taille de leur entreprise a aussi une forte influence, particulièrement sur leurs pratiques du CDG. Suite à l'extension récente de leurs activités, ils ont remarqué l'amélioration de toute leur organisation ainsi que celle de leurs méthodes managériales. Enfin, ils relèvent également l'influence considérable de la Nouvelle technologie sur leurs pratiques de gestion en général. Les responsables interviewés rajoutent par ailleurs que suite à l'informatisation relative de leurs systèmes d'information, ils constatent une certaine influence sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier.

Les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG pour l'entreprise Q sont donc la Nouvelle technologie, la Demande du propriétaire, la Formation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement.

Tableau n°93 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise R

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4	x				
5					
6					
7	x				
8					
9					
10					
11		x			
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise R, ses pratiques du CDG sont influencées par les éléments suivants : la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement. La Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise sont les facteurs les plus influents. Selon les responsables avec qui nous sommes entretenus, la Demande des actionnaires, puisqu'il s'agit d'une entreprise privée, influe fortement sur leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier. Ayant un certain savoir, les actionnaires, indiquent les responsables interrogés, sont très impliqués dans la gestion de l'entreprise. Ils rajoutent de même que suite à l'accroissement de leur entreprise, ils constatent l'adaptation et le renforcement de toutes leurs pratiques de gestion. Ils attestent enfin que l'Informatisation moyenne de leurs systèmes d'information a considérablement influencé leurs pratiques du CDG. D'autre part, ils rajoutent que les Réformes du gouvernement influent plus ou moins sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier. Ils précisent que malgré leur caractère privé, l'Etat leur impose parfois, à travers des lois, certaines pratiques de gestion, notamment en matières comptables et financières.

Ainsi, les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise R sont la Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise. Force est de constater que le facteur Marché n'a pas d'influence significative sur les pratiques du CDG de cette entreprise privée. Son marché serait moins concurrentiel.

Tableau n°94 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise S

Facteur	Degré d'influence				
	fort influent	Influent	Assez influent	faible influent	Très faible influent
1					
2					
3					
4	x				
5		x			
6					
7	x				
8					
9					
10					
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise S, ses pratiques du CDG sont influencées par l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, les Réformes du gouvernement et la Formation. Parmi les éléments les plus influents, il y a l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement selon les responsables avec qui nous nous sommes entretenus. Étant donné que c'est une entreprise de l'Etat, les Réformes du gouvernement ont, constatent les interviewés, plus de l'influence sur leurs pratiques du CDG. Ils affirment d'autre part que suite à la croissance de la taille de leur entreprise, celle-ci a dû non seulement opérer une réorganisation de sa structure mais aussi et surtout renforcer ses pratiques du CDG. Enfin, les interviewés constatent l'influence importante de l'informatisation relative de leurs systèmes d'information sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier. Les responsables qui ont répondu à nos questions soutiennent en outre que le Programme de formation qui leur est destiné a aussi, remarquent-ils, une influence plus ou moins importante sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier.

Ainsi, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement sont les facteurs qui ont plus de répercussion sur les pratiques du CDG de l'entreprise S. Mais ces pratiques sont aussi plus ou moins impactées par le Programme de formation. Force est de constater que la situation de l'entreprise S, bien qu'elle soit différente de celle de beaucoup d'entreprises susmentionnées, est très similaire à celle de l'entreprise T, de l'entreprise U, de l'entreprise V et de l'entreprise W. Elle est aussi assez proche de celle de l'entreprise R, de l'entreprise G, de l'entreprise D et de l'entreprise E.

Tableau n°95 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise T

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	Faible influent	Très faible influent
1					
2		x			
3	x				
4	x				
5					
6					
7	x				
8					
9					
10		x			
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise T, Six (6) éléments ont de l'influence sur ses pratiques du CDG. Il s'agit de la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, les Réformes du gouvernement, la Nouvelle technologie et l'Ouverture économique.

Parmi les éléments les plus influents, il y a les Réformes du gouvernement, la Demande du propriétaire, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise selon les responsables interviewées. Ces derniers soutiennent en effet que la constante intervention de l'Etat et ses reformes, étant donné que l'entreprise est publique, influent considérablement sur leurs pratiques de gestion en général. Ils citent de même que l'extension récemment opérée de leurs activités a aussi eu de l'influence énorme sur leurs pratiques du CDG. Enfin, ils affirment que leurs pratiques du CDG sont aussi très influencées par l'Informatisation relative de leurs systèmes d'information.

Par ailleurs, la Nouvelle technologie et l'Ouverture économique ont aussi, selon eux, une certaine influence sur leurs pratiques de gestion en général. Ils constatent que suite à la rénovation de leurs équipements et les reformes engagées par l'Etat pour dynamiser l'économie algérienne, ils sont plus ou moins amenés à moderniser leurs pratiques de gestion.

La Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement sont alors les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprises T, pratiques qui sont aussi plus ou moins enrichies par la Nouvelle technologie et l'Ouverture économique.

Tableau n°96 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise U

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	faible influent	Très faible influent
1		x			
2					
3					
4	x				
5					
6					
7	x				
8		x			
9					
10					
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de l'entreprise U, ses pratiques du CDG sont influencées par Cinq (5) facteurs à savoir : le Changement de structure, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, les Consultants externes et les Réformes du gouvernement. Les facteurs les plus influents sont l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement selon les responsables interviewés. Ces derniers remarquent en effet que les réformes gouvernementales, puisqu'il s'agit d'une entreprise publique, influent fortement sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier. Ils confirment ne pas avoir assez de marge de manœuvre pour décider eux-mêmes de l'amélioration de leurs pratiques de gestion. De même, ils soutiennent que suite à l'extension de leurs activités, ils constatent une nette amélioration de leurs pratiques de gestion en général. Enfin, ils terminent en mettant l'accent sur l'influence de plus en plus considérable de l'Informatisation relative de leurs systèmes d'information sur leurs pratiques de gestion, notamment celles du CDG. D'autre part, ils notent une certaine influence du Changement de leur structure et des Consultants externes sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier. Ils précisent qu'à la suite de leur réorganisation, leurs pratiques de gestion ont dû être renforcées. Ils rajoutent que des consultants externes ont aussi contribué à ce renforcement.

Les facteurs les plus influents pour les pratiques du CDG dans l'entreprise U sont donc l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes gouvernementales. Mais ces pratiques sont aussi plus ou moins influencées par d'autres facteurs, les consultants externes.

Tableau n°97 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise V

Facteur	Degré d'influence				
	Fort influent	Influent	Assez influent	faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4	x				
5					
6					
7	x				
8					
9					
10		x			
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

En ce qui concerne l'entreprise V, les facteurs qui influencent ses pratiques du CDG sont la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise, les Réformes du gouvernement et l'Ouverture économique. La Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement en sont les facteurs les plus influents selon les interviewés. En effet, ils remarquent que les Réformes gouvernementales et la Demande de l'Etat, étant donné que l'entreprise est publique, sont constantes et influent fortement sur toutes leurs pratiques de gestion. De même, ils indiquent qu'à l'extension de leurs activités, leurs pratiques de gestion ont dû être renforcées. Enfin, ils attestent que l'Informatisation relative de leurs systèmes d'information leur a permis d'affiner leurs pratiques de gestion en général et celles du CDG en particulier. Par ailleurs, ils rajoutent que l'Ouverture économique a aussi une certaine influence sur leurs pratiques car ils se sentent de plus en plus sous pression pour développer leurs pratiques du CDG suite à la transformation progressive opérée par l'Etat pour redynamiser l'économie nationale et en faire une dynamique économie de marché.

Ainsi, la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement influencent fortement les pratiques du CDG dans l'entreprise V. Mais l'Ouverture économique a aussi une certaine influence sur ces pratiques. Force est de constater que la situation de cette entreprise est presque semblable à celle de l'entreprise T, de l'entreprise U et de l'entreprise R.

Tableau n°98 : Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG de l'entreprise W

Facteur	Degré d'influence				
	fort influent	Influent	Assez influent	faible influent	Très faible influent
1					
2					
3	x				
4	x				
5		x			
6					
7	x				
8					
9					
10					
11	x				
12			x		

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant à l'entreprise W, les facteurs qui ont de l'influence sur ses pratiques du CDG sont : la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Formation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement.

Les responsables interviewés estiment que les facteurs les plus influents sont la Demande du propriétaire, l'Informatisation, la Taille de l'entreprise et les Réformes du gouvernement. La Demande de l'Etat et les Réformes du gouvernement, puisqu'il s'agit d'une entreprise publique, ont de la forte influence sur toutes leurs pratiques de gestion, déclarent les interrogés.

De même, ces derniers soutiennent qu'avec l'accroissement de leurs activités, ils remarquent que la Taille de leur entreprise influe aussi fortement sur leurs pratiques du CDG. Ils plaident enfin que l'Informatisation de leurs systèmes d'information les a beaucoup aidés en facilitant et en permettant de renforcer leurs pratiques du CDG.

Ils avancent par ailleurs que le programme de formation dont ils sont bénéficiaires a aussi, constatent-ils, une certaine influence sur leurs pratiques de gestion en général et sur celles du CDG en particulier.

La Demande du propriétaire, les Réformes du gouvernement, l'Informatisation et la Taille de l'entreprise sont ainsi les facteurs les plus sur les pratiques du CDG de l'entreprise W, pratiques qui sont également plus ou moins influencées par le Programme de formation.

Force est de constater que la situation de cette entreprise est assez similaire à celle de l'entreprise V, de l'entreprise T, de l'entreprise U et de l'entreprise R.

Force est de constater que globalement, la situation varie d'une entreprise à une autre du fait qu'elles n'ont pas toutes les mêmes facteurs contingents de l'évolution de leurs pratiques en CDG.

Toutefois, certaines entreprises présentent, remarque-t-on, des situations proches voire similaires en termes de facteurs influençant leurs pratiques du CDG.

Dans les lignes qui suivent, nous allons essayer de faire une analyse globale des résultats et une discussion.

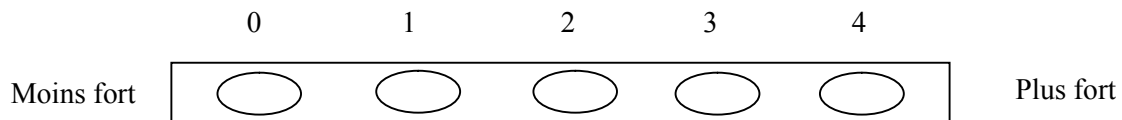
CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2 Analyse globale des résultats et discussion

Pour faciliter l'analyse globale des données sur les entreprises étudiées, on a dû utiliser une échelle d'influence, inspirée de l'échelle de Likert empruntée sur le site appvizer.fr.

Schéma n°49 : Échelle d'influence des facteurs de l'évolution des pratiques du CDG

Sur une échelle de 0 à 4, quel est le degré d'influence d'un facteur sur les pratiques du CDG



Source : www.appvizer.fr

Ainsi, les chiffres zéro (0) et un (1) indiquent de la faible influence d'un facteur sur les pratiques du CDG. Le chiffre deux (2) exprime de l'influence moyenne sur les pratiques. Tandis que les chiffres trois (3) et quatre (4) expriment de l'influence élevée sur les pratiques. Pour faciliter l'appréciation d'influence des facteurs sur les pratiques du CDG, on a dû affecter ces chiffres en fonction de nos items. Ainsi, le zéro est attribué à l'item « Très faible influent », le un à l'item « Faible influent », le deux à l'item « Assez influent », le trois à l'item « Influent » et le quatre à l'item « Fort influent ».

Dans le tableau suivant, on va présenter le degré d'influence des facteurs sur les pratiques du CDG dans les entreprises étudiées.

Tableau n°99 : Le degré d'influence de différents facteurs sur les pratiques du CDG en Algérie

Facteurs	Degré d'influence					Somme (Σ)
	0	1	2	3	4	
Changement de la structure	15	-	2	5	1	23
Nouvelle technologie	12	-	1	6	4	36
Demande du propriétaire	6	-	-	4	13	64
Informatisation	2	-	-	6	15	78
Programme de la formation	14	2	-	4	3	26
Volonté de la Direction	12	-	1	6	4	36
Taille de l'entreprise	3	-	1	2	17	76
Consultants externes	21	-	1	1	-	5
Privatisation (changement de propriétaire)	20	1	2	-	-	5
Ouverture économique	12	-	5	6	-	28
Reformes du gouvernement	3	-	3	7	10	67
Marché	3	-	14	2	4	50
Partenariat	22	-	-	-	1	4

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

La somme du degré d'influence de chaque facteur est calculée ainsi :

$$\text{Somme}_{\text{facteur (N)}} = 1 * \text{nombre de 1 obtenu} + 2 * \text{nombre de 2 obtenu} + 3 * \text{nombre de 3 obtenu} + 4 * \text{nombre de 4 obtenu}.$$

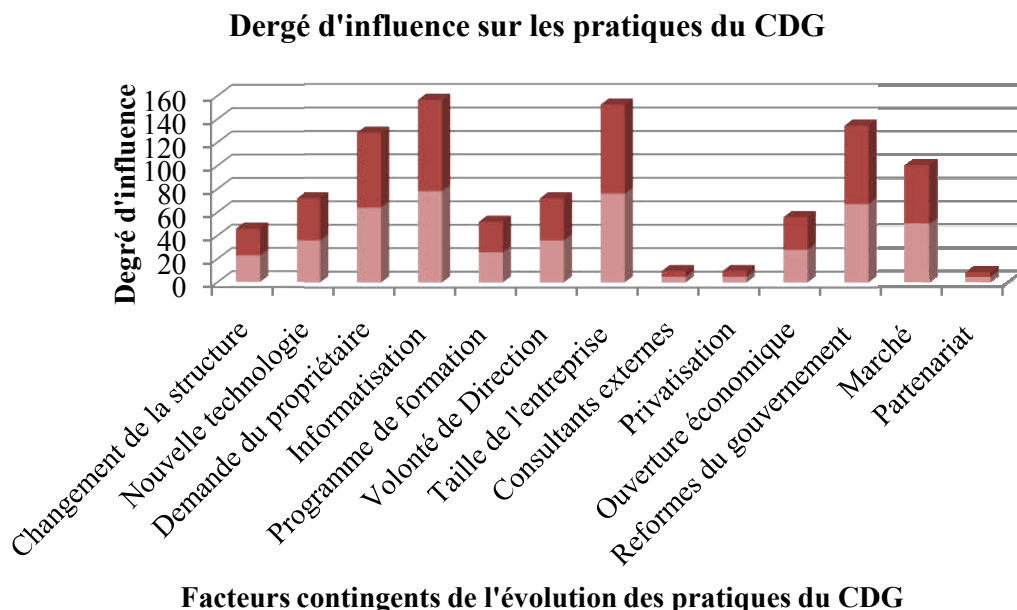
Ainsi, la somme de 78 du facteur Informatisation et celle de 50 du facteur Marché sont obtenues de la manière suivante :

$$\text{Somme}_{\text{facteur (Informatisation)}} = 1*0 + 2*0 + 3*6 + 4*15 = 18+60 = 78.$$

$$\text{Somme}_{\text{facteur (Marché)}} = 1*0 + 2*14 + 3*2 + 4*4 = 28+6+16 = 50.$$

Le schéma suivant indique le degré d'influence de différents facteurs sur les pratiques du CDG dans les entreprises étudiées et ce chacun en fonction de sa somme obtenue.

Schéma n°50 : Les facteurs contingents et leurs degrés d'influence respectifs sur les pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Ainsi, on voit le degré d'influence de différents facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises étudiées en Algérie. Certains ont plus de l'influence sur les pratiques à l'instar de l'Informatisation du système d'information et de la Taille de l'entreprise. D'autres facteurs ont aussi de l'influence sur celles-ci tels que les Réformes gouvernementales, la Demande du propriétaire et le Marché. D'autres ont moins de l'influence sur elles.

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Conclusion

Ce chapitre a pour objectif d'identifier les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie.

Basée sur le questionnaire, adressé aux individus dont la responsabilité est élevée dans les entreprises étudiées, notre recherche nous a conduits à mettre en avant un certain nombre de facteurs expliquant la relative évolution des pratiques du CDG ou exerçant de la pression en faveur de l'évolution de celles-ci. Il s'agit de l'Informatisation (78/92*100, soit 84,8%), de la Taille de l'entreprise (79,2%), des Réformes du gouvernement (72,8%), de la Demande du propriétaire : Etat pour les entreprises publiques, particuliers ou actionnaires pour les entreprises privées (69,6%) et du Marché (54,3%). Le quatre-vingt-douze est la note maximale, soit 100%, obtenue en multipliant le point le plus élevé (4) par le nombre d'entreprises répondantes (23), soit 4*23. Les pourcentages représentent les influences respectives des facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie et sont les influences les plus élevées par rapport aux autres.

Au vu de résultats de notre enquête, certaines hypothèses pourraient être confirmées tandis que d'autres pourraient être infirmées. La première hypothèse affirme que dans les grandes entreprises en Algérie, les pratiques du CDG sont plus développées que dans les petites entreprises. Cette hypothèse est confirmée par le facteur Taille de l'entreprise qui est le deuxième facteur le plus influent selon notre enquête, avec un taux d'influence de 79,2%. Cette hypothèse a été confirmée aussi par Luther et Longden en 2001 en Afrique du Sud, Haldma et Lääs en 2002 en Estonie, Szychta en 2002 en Pologne, O'Connor, Chow et Wu en 2004 en Chine et Riskal Dmitry en 2009 en Russie.

La deuxième hypothèse prétend que la Formation des cadres incite au développement des pratiques du CDG. Cette hypothèse peut être infirmée car la Formation ne figure pas parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie. Elle ne représente que 27,2% en termes d'influence. Ce résultat est différent de celui obtenu par O'Connor, Chow et Wu en 2004 en Chine.

La troisième hypothèse avance que les pratiques du CDG sont influencées par l'Ouverture économique. Cette hypothèse peut être infirmée aussi car le facteur Ouverture économique représente 30,4% en termes d'influence, soit une influence inférieure à 50%.

CHAPITRE V : ÉTUDE DES FACTEURS CONTINGENTS DE L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Cette situation est différente de celle trouvée en Inde en 1999 par Anderson et Lanen et en Hongrie en 2000 par Vámosi. La quatrième hypothèse selon laquelle l'Intensification de la concurrence influence les pratiques du CDG peut être confirmée car le facteur Marché est parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie même s'il vient en dernière position. Ce facteur représente 54,3% en termes d'influence selon notre enquête. Bien qu'elle n'ait pas pu être confirmée en Pologne en 2002 par Szychta, cette hypothèse a été confirmée en Chine en 2004 par O'Connor, Chow et Wu.

Pour ce qui est de la cinquième hypothèse, selon laquelle les pratiques du CDG sont influencées par les Réformes de l'Etat, elle peut être confirmée car les Réformes gouvernementales sont parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises en Algérie d'après notre enquête. Ce facteur, troisième le plus influent, représente 72,8%. Cette situation est semblable à celle trouvée en Inde en 1999 par Anderson et Lanen et en Chine en 2004 par O'Connor, Chow et Wu.

Quant à la sixième et dernière hypothèse qui affirme que le partenariat influence les pratiques du CDG, elle est infirmée car le facteur Partenariat ne représente que 1% en termes d'influence selon notre enquête. Cette situation est bien différente de celle découverte par O'Connor, Chow et Wu en 2004 en Chine.

Le facteur le plus commun à certains pays est le facteur Taille de l'entreprise. Ce facteur a été vérifié dans plusieurs pays tels que la Chine, la Russie, la Pologne, l'Afrique du Sud et l'Estonie. Le deuxième facteur le plus commun est la Réforme du gouvernement. Il concerne la Chine, l'Inde et l'Algérie. Quant aux facteurs les moins communs aux pays, il y a le Programme de formation et le Partenariat. Ces deux (2) facteurs font partie des éléments qui caractérisent la situation chinoise. Au-delà de sa similarité par rapport à certains pays et de sa différence par rapport à d'autres en termes de facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises, la situation algérienne se caractérise particulièrement par l'Informatisation comme étant le facteur le plus influent pour l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises. Elle est aussi dominée par le facteur Demande du propriétaire. Ce dernier représente 69,6% et vient en quatrième position en termes d'influence.

Dans le chapitre suivant, il va être question de tenter d'apprécier les connaissances en matière de performance dans les entreprises algériennes.

CHAPITRE VI

TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Introduction

Dans ce chapitre, il s'agit de déterminer et d'apprécier le niveau de maîtrise des notions liées à la performance par les entreprises algériennes. La mondialisation, le libéralisme et l'économie du marché qui s'imposent au jour le jour aux organisations, et notamment aux entreprises, obligent celles-ci à intégrer dans leur logique managériale les notions en matière de performance. L'Algérie vit, subit les effets de la mondialisation à l'instar de tous les autres pays de la planète. De même, elle est en pleine transition vers l'économie du marché. Partant de ce constat, notre objectif de recherche est de tenter d'apprécier les connaissances des entreprises algériennes en matière de performance.

Les entreprises algériennes ont-elles une maîtrise élevée des notions liées à la performance ?

Pour pouvoir répondre à cette question, nous avons dû nous poser un certain nombre d'hypothèses :

- Première hypothèse : les entreprises algériennes ont une forte maîtrise de la notion de la performance ;
- Deuxième hypothèse : les individus ont une forte maîtrise de la notion de la mesure de la performance ;
- Troisième hypothèse : les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur de la performance ;
- Quatrième hypothèse : les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage ;
- Cinquième hypothèse : les individus ont une forte maîtrise des notions de la finalité, de l'objectif, de la stratégie et de la ressource ;
- Sixième hypothèse : les différents services ont une forte maîtrise de leurs objectifs et de mesure de ceux-ci pour pouvoir performer à leurs niveaux respectifs.

Pour vérifier ces hypothèses et répondre à la question posée, on a dû adopter un plan avec 3 sections. La première section présente la méthodologie destinée à expliciter l'approche de la recherche ainsi que l'échantillonnage qui concerne principalement les variables d'étude et la mesure de leur degré de maîtrise, la sélection des entreprises et des responsables. La deuxième section portera sur la méthode de collecte des données et les entretiens réalisés. La dernière section sera consacrée à la présentation et l'analyse des résultats et à la discussion.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Section 1 : La démarche méthodologique de la recherche

Dans cette section, on va évoquer l'approche de la recherche. On expliquera comment les sujets abordés ont été retenus et dont la satisfaction de réponses des interviewés est mesurée. Enfin, on expliquera le choix des entreprises et des personnes interviewées.

1.1 L'approche de la recherche

Il s'agit d'une démarche hypothético-déductive où les résultats de la recherche vont être confrontés au cadre théorique afin d'apprécier la qualité des connaissances en matière de performance dans les entreprises algériennes. L'approche adoptée est donc qualitative.

1.2 L'échantillonnage

1.2.1 Le choix des sujets à aborder

Inspirés du cadre théorique, on a dû retenir six (6) éléments qui nous semblent indispensables pour mieux cerner la notion de la performance, contenus dans le tableau suivant :

Tableau n°100 : Les critères de recherche retenus pour l'étude de cas

Les critères retenus pour l'étude	
1. La définition de la performance	4. L'indicateur de performance
2. La mesure de la performance	5. L'indicateur de résultat et l'indicateur de pilotage
3. La finalité, les objectifs, la stratégie et les ressources	6. les objectifs d'un service concerné et ses mesures

Source : Nous-mêmes, inspirés du cadre théorique

L'évaluation des entreprises de notre échantillon sur ces sujets nous a amenés à adopter une certaine technique.

1.2.2 L'échelle d'évaluation de la connaissance en matière de performance

Pour élaborer notre échelle d'évaluation des réponses des entreprises sur les sujets susmentionnés, on s'est inspirés de l'échelle appvizer qui est elle-même proche de celle de Likert. On l'a trouvée pertinente car elle permet d'apprécier le degré de satisfaction des réponses. Le résultat de l'adaptation de cette échelle est indiqué par le schéma n°51.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°51 : Échelle de satisfaction d'une réponse

Sur une échelle de 1 à 5, quel est le degré de satisfaction d'une réponse

	1	2	3	4	5	
Insatisfait	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Très satisfait

Source : www.appvizer.fr

Remarque: le 1 indique une réponse moins satisfaisante et le 5 la plus satisfaisante.

Chaque sujet est noté sur 5 points et composé d'au moins 2 questions. Chaque question est aussi notée sur 5. La note finale d'un interviewé par rapport à un sujet est la moyenne des notes obtenues en répondant aux questions qui composent un sujet. Par exemple : l'interviewé A, qui a obtenu 4 points dans le sujet « la définition de la performance », a eu 4/5 sur chacune de deux (2) questions composant le dit sujet et la moyenne est obtenue ainsi : $4+4/2=4$.

Les notes 2,5 jusqu'à 3 sont considérées comme l'intervalle des réponses qui procurent de la satisfaction moyenne. L'intervalle de 1 à 2,49 est pour les réponses dont la satisfaction est faible. L'intervalle de 3,01 à 3,99 est pour les réponses satisfaisantes. Enfin, l'intervalle de 4 à 5 est par contre pour les réponses les plus satisfaisantes.

1.2.3 Les critères de sélection des entreprises et le choix des interviewés

1.2.3.1 Les critères de sélection des entreprises

Afin de rendre ce travail plus intéressant et découvrir les connaissances en matière de performance dans le milieu du secteur industriel, on a étendu notre recherche à diverses branches industrielles. Pour la catégorie des entreprises industrielles, on a axé notre choix sur trois (3) critères fondamentaux : la date de création, la taille et le statut et la forme de propriété. La date de création parce qu'on pense que l'évolution de la connaissance en matière de performance est généralement corrélée au temps.

Quant à la taille de l'entreprise, on pense qu'elle pourrait influencer les connaissances en matière de performance de ses employés. On retient aussi des entreprises à taille moyenne et à grande taille à des fins de comparaison. Pour ce qui est du statut et de la forme de propriété, on pense également qu'ils pourraient influencer sur la qualité des ressources humaines et donc sur les connaissances en matière de performance dans les entreprises. Cela nous permet aussi de faire la comparaison entre les entreprises publiques et celles privées.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

1.2.3.2 Le choix des interviewés

En ce qui concerne l'échantillonnage des personnes à interviewer, la méthode adoptée est non probabiliste. Les personnes à interviewer sont choisies en fonction de leur niveau hiérarchique et de leur statut. Il s'agit principalement des dirigeants, des cadres et aussi des chefs des services. En effet, ces derniers sont aussi spécifiquement concernés par la performance en étant chargés d'utiliser les ressources pour atteindre des objectifs de l'entreprise. Ils jouent donc un rôle important dans la recherche de la performance.

Section 2 : La méthode de collecte des données et les entretiens réalisés

2.1 La méthode de collecte des données

Pour collecter rapidement les données, nous avons trouvé plus pertinent l'entretien indirect. Ce dernier consiste à faire remplir les guides d'entretien par les personnes ciblées sans que l'intervieweur ne soit là. Le choix de cette méthode se justifie par la conjoncture sanitaire marquée par la COVID-19. L'entretien en face à face, prévu initialement, n'a pu être réalisé à cause de la suspension momentanée de l'autorisation du stage par les entreprises. L'entretien indirect nous a été le seul moyen possible de collecter dans une telle situation les données nécessaires à notre étude. Toutefois, quelques entreprises nous ont permis de nous entretenir directement avec elles pour éclaircir principalement certains concepts techniques.

2.2 Les entretiens réalisés

Les tableaux suivants indiquent le guide d'entretien et les entretiens réalisés.

Tableau n°101 : Les entretiens réalisés dans les entreprises

Catégories de profils (Postes)	Fréquence du poste interviewé
Directeurs	33
Assistants des Directeurs	11
Auditeurs	6
Contrôleurs de gestion	6
Autres cadres	8
Chefs des Services	20
Trésoriers	2

Source : Nous-mêmes sur la base des informations obtenues sur le terrain

Ces entretiens sont réalisés au même moment que ceux portant sur les pratiques du CDG et les facteurs contingents de l'évolution de celles-ci. Ils sont basés sur tous les six (6) sujets avec des questions relatives à chaque sujet et dont le nombre varie d'un sujet à un autre.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Ces questions sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau n°102 : Les principaux sujets abordés lors des entretiens avec leurs questions

Sujets abordés	Questions formulées
La définition de la performance	Comment définissez-vous la performance ?
	Quels sont les types de performance visés par votre entreprise ?
La mesure de la performance	Quelles sont les différentes mesures de performance que vous connaissez ?
	Que signifie pour vous le concept de l'efficacité ?
	Que signifie pour vous le concept de l'efficience ?
	Et celui de la pertinence ?
L'indicateur de performance	Qu'est-ce qu'un indicateur de performance ?
	Quels sont les principaux indicateurs de performance utilisés par votre entreprise ?
	Y a-t-il des indicateurs de satisfaction des clients ? si oui lesquels ?
L'indicateur de résultat et l'indicateur de pilotage	Quelle différence y a-t-il entre un indicateur de résultat et un indicateur de pilotage ?
	Lequel de ces indicateurs préférez-vous utiliser ? Pourquoi ?
Finalité, objectifs, ressources et stratégie	Y a-t-il une différence entre la finalité, l'objectif et la stratégie selon vous ?
	Quels sont les finalités et les objectifs de votre entreprise ?
	Quelle est la stratégie de votre entreprise ?
	C'est quoi une ressource pour vous ?
Les objectifs d'un service concerné et ses mesures	Quelle est la finalité de votre service ?
	Quels sont les objectifs de votre service ?
	Comment votre service mesure-t-il ses objectifs ?
	Quel outil de pilotage utilisé par votre service ?

Source : Nous-mêmes, inspirés du cadre théorique

Il est important de souligner que la dernière case intitulée les objectifs d'un service et ses mesures, bien qu'elle ne soit pas bien développées théoriquement, est rajoutée pour essayer d'apprécier aussi la maîtrise des notions de performance dans les différents services. Il s'agit de déterminer dans quelle mesure les chefs des services sont conscients de leurs missions et objectifs respectifs ainsi que de leurs propres leviers pour booster leurs performances perspectives. Cet élargissement du champ d'intervention nous permet d'enrichir notre perception sur les connaissances des entreprises en matière de performance et sur la qualité de leur communication de la stratégie adoptée aux services compétents. Dans la partie suivante, on va présenter et analyser les résultats de notre recherche et aussi en discuter.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion

3.1 Présentation des données

Pour faciliter la présentation et l'analyse des données, on a dû utiliser des chiffres romains pour désigner les sujets. Par exemple, le premier sujet « la définition de la performance » est représenté par le I tandis que le deuxième « la mesure de la performance » est désigné par II et ainsi de suite. De même, les entreprises sont désignées par des lettres pour des raisons de confidentialité, convenue avec elles.

Tableau n°103 : La désignation des entreprises et des sujets

Entreprise	Désignation (Lettre)	Sujet	Désignation (chiffre romain)
1 ^{ère} entreprise	A	La définition de la performance	I
2 ^{ème} entreprise	B	La mesure de la performance	II
3 ^{ème} entreprise	C	L'indicateur de la performance	III
4 ^{ème}	D	L'indicateur du résultat et l'indicateur du pilotage	IV
5 ^{ème}	E	Finalité, objectif, ressource et stratégie	V
Etc.	Etc.	Mission d'un service, ses objectifs et ses mesures	VI

Source : Conçu par nous-mêmes

3.2 Analyse des résultats et discussion

Il s'agit ici d'analyser les connaissances de chaque entreprise en matière de performance. Pour affiner l'analyse, on a choisi de la structurer en quatre (4) niveaux : analyse des résultats selon l'entreprise, analyse des résultats basée sur les profils (statuts) des répondants, analyse des performances des entreprises selon les différents sujets abordés et analyse de la performance globale des entreprises.

3.2.1 Analyse des résultats selon l'entreprise

Cette analyse a pour but de faire le constat sur les situations des entreprises à partir des réponses émises par leurs interviewés respectifs. Nous avons dû avoir en tout 13 entreprises car certaines n'ont pas pu renseigner les guides. Pour une présentation plus commode, on a choisi d'abrégé les statuts des répondants. Le tableau ci-dessous indique ces abréviations.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°104 : Les abréviations des profils (Postes)

Profils (Postes)	Abréviation
Directeur Général	DG
Directeur Général Adjoint	DGA
Contrôleur de Gestion (Contrôle de Gestion aussi)	CDG
Directeur Finances et comptabilité	DFC
Directeur Marketing et Communication	DMC
Directeur Commercial	DC
Directeur des Ressources humaines	DRH
Directeur du Développement et Partenariat	DDP
Directeur Juridique et Contentieux	DJC
Directeur Qualité et Environnement	DQE
Directeur de la Gestion Industrielle	DGI
Directeur du Système d'information	DSI
Chef du Service Informatique	CDSI
Chef de l'équipe de Vente	CDEV
Chef du Service Maintenance	CDSM
Chef du Service Méthode	CDSMT
Chef des Projets	CDP
Chef du Service Approvisionnement	CDSA
Chef du Service Gestion prévisionnelle des Emplois et des Compétences	CDSGPEC
Chef du Service Emploi et Formation	CDSEF
Chef du Service Transport et Parc roulant	CDSTPR
Chef du Service Gestion des Entrepôts	CDSGE
Chef du Service de Sécurité	CDSS
Chef du Service Exploitation	CDSE
Cadre chargé de l'Emploi et de la Formation	CCEF
Employé du Service Informatique	ESI
Employé du Service de la Planification	ESP
Employé du Service Financier	ESF
Assistant du Directeur de la Gestion industrielle	ADGI
Assistant du Directeur Marketing et Communication	ADMC
Assistant du Directeur des Ressources humaines	ADRH
Assistant du Directeur Finances et comptabilité	ADFC
Assistant du Contrôleur de gestion	ACDG
Ingénieur	ING
Auditeur	ADT
Technicien	TNC
Trésorier	TR

Source : Conçu par nous-mêmes

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°105 : Les résultats relatifs à l'entreprise A en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Echelle de 1 à 5						
DQE	3	3	3	3,5	4	4	3,41
DDP	3,5	3	3,5	3	3	3	3,17
DC	3	2,5	2	2,5	2,5	3	2,6
DJC	3	3	2	1	3	3,5	2,6
ADMC	3	2,5	1	-	1,5	1	1,5
ADRH	3	2,5	3	3	2,5	2	2,67
ADFC	3	3,5	2,5	3,5	3	2,5	3
ADGI	2,5	3	2,5	3,5	3	3,5	3
CDEV	2,5	3	2	-	1	3	1,92
TNC	3	2	3	4	2,5	3	2,92

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans l'entreprise A, il y a eu dix (10) répondants à savoir: le Directeur Qualité et Environnement, le Directeur Développement et Partenariat, le Directeur commercial, le Directeur Juridique et Contentieux, l'Assistant du Directeur Marketing et Communication, l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines, l'Assistant du Directeur Finances et Comptabilité, l'Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle, le Chef de l'équipe de vente et un Technicien.

Le Directeur Qualité et Environnement a obtenu une moyenne satisfaisante qui est de 3,41. La moyenne est, à titre de rappel, calculée en additionnant les six (6) notes obtenues par questions et en divisant la somme obtenue par six (6). Le Directeur du Développement et Partenariat a aussi été satisfaisant dans sa réponse car il a réalisé une moyenne de 3,17.

Quant à l'Assistant du Directeur Finances et Comptabilité et celui du Directeur de la Gestion Industrielle, ils ont été moyennement satisfaisants dans leurs réponses car ils ont eu une moyenne de 3. Ayant eu une moyenne de 2,92, le Technicien a aussi été moyennement satisfaisant. Pour ce qui est du Directeur commercial, du Directeur Juridique et Contentieux et de l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines, leurs réponses ont également donné une satisfaction moyenne car les deux (2) premiers ont eu une moyenne de 2,6 et le dernier une moyenne de 2,67. Quant aux autres, ils ont obtenu les moyennes les plus faibles en satisfaction de 1,92 et de 1,5 réalisées respectivement par le Chef de l'équipe de vente et l'Assistant du Directeur Marketing et Communication.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°106 : Les résultats relatifs à l'entreprise B en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DQE	2,5	2	2	3	2,5	2,5	2,41
CDP	2,5	3	3	3	1	2	2,41
DDP	3,5	3	3,5	3,5	2,5	-	2,67
CDSGPEC	3	3	2,5	1	2,5	2	2,33
CDSEF	2,5	2	3	3	2,5	3,5	2,75
CCEF	3	2,5	1	-	1,5	-	1,33
CDSI	1,5	2,5	1	3	3,5	2	2,25
ESI	2,5	3	2	3,5	3	3,5	2,92
CDSA	2,5	2	3	3,5	2,5	3,5	2,83
CDSMT	3	1,5	3,5	3,5	2,5	3	2,83

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise B, il y a également eu dix (10) répondants. Il s'agit du Directeur Qualité et Environnement, du Chef de projets, du Directeur Développement et Partenariat, du Chef de Service Gestion prévisionnelle des Emplois et des Compétences, du Chef de Service Emploi et Formation, d'un Cadre chargé de l'Emploi et de la Formation, du Chef de Service Informatique, d'un Employé du Service Informatique, du Chef de Service Approvisionnement et du Chef de Service Méthodes.

La réponse de l'Employé du Service Informatique a donné de la satisfaction moyenne car elle est de 2,92. Quant au Chef du Service Méthodes et celui de l'Approvisionnement, ils ont aussi été moyennement satisfaisants dans leurs réponses car ils ont obtenu une moyenne de 2,83. Ayant eu respectivement des moyennes de 2,75 et de 2,67, le Chef du Service Emploi et Formation le Directeur du Développement et Partenariat ont aussi été moyennement satisfaisants dans leurs réponses.

Quant aux autres, ils ont obtenu une moyenne à faible satisfaction, inférieure à 2,5. Il s'agit du Directeur Qualité et Environnement et du Chef de projets qui ont en effet eu une moyenne de 2,41. Tandis que le Chef du Service Gestion prévisionnelle des Emplois et des Compétences a eu une moyenne de 2,33. Quant au Chef du Service Informatique et Cadre chargé de l'Emploi et de la Formation, ils ont respectivement eu une moyenne de 2,25 et de 1,33. Manifestement, aucune moyenne supérieure à 3 n'est obtenue. D'autre part, la moyenne la plus élevée est, aussi paradoxal qu'il soit, obtenue par l'Employé du Service Informatique.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°107 : Les résultats relatifs à l'entreprise C en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DMC	3	3	3,5	4	3	3	3,25
TR	3	3	2	-	2,5	4	2,41
CDSTPR	3	2	1,5	1,5	1,5	2	1,92
DQE	3,5	2,5	2	2	2,5	2,5	2,5
DRH	4	3	2,5	2,5	2,5	2	2,75
ADT	3,5	2,5	3	3,5	4	4	3,42
CDSGE	3	3,5	3	0,5	2,5	1	2,25

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Concernant l'entreprise C, il y a eu Sept (7) répondants à savoir : le Directeur du Marketing et Communication, le Trésorier, le Chef du Service Transport et Parc roulant, le Directeur Qualité et Environnement, le Directeur des Ressources Humaines, un Auditeur, et le Chef du Service Gestion des Entrepôts.

Les moyennes satisfaisantes sont de 3,42 et 3,25. Elles sont respectivement obtenues par l'Auditeur et le Directeur du Marketing et Communication.

Quant aux satisfactions moyennes, elles sont de 2,75 et de 2,5. La première est obtenue par le Directeur des Ressources Humaines et la seconde par le Directeur Qualité et Environnement.

Quant aux autres, ils ont eu une moyenne à faible satisfaction. Il s'agit du Trésorier qui a obtenu une moyenne de 2,41. Quant au Chef du Service Gestion des Entrepôts, il a réalisé une moyenne de 2,25. Enfin, la moyenne du Chef de Service Transport et Parc roulant n'a aussi procuré que de la faible satisfaction car elle est de 1,92/5.

Fort est de constater que contrairement à ceux de l'entreprise B qui n'ont émis aucune réponse satisfaisante, deux (2) des interviewés de l'entreprise C ont réalisé des moyennes satisfaisantes, c'est-à-dire supérieures à la moyenne de 3. Elles sont, à titre de rappel, de 3,42 et de 3,25, obtenues par l'Auditeur et le Directeur du Marketing et Communication. Par ailleurs, la moyenne de 3,42 reste la réponse la plus élevée en satisfaction pour l'instant. Et ce même par rapport aux interviewés de l'entreprise A dont la réponse la plus satisfaisante est de 3,41 donnée par le Directeur Qualité et Environnement.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°108 : Les résultats relatifs à l'entreprise G en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DFC	3,5	4	3	3	2	2,5	3
TR	3,5	2,5	2	2,5	3,5	3,5	2,92
CDG	3,5	4	3,5	4	4	3	3,67
ADT	3	3,5	3	3,5	3	3	3,17
ADRH	2,5	2,5	2,5	2	1,5	2	2,17
ADFC	3,5	2	3,5	3,5	3,5	3	3,17

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise G, nous y avons rencontré Six (6) répondants à savoir : le Directeur des Finances et Comptabilité, le Trésorier, le Contrôleur de gestion, l'Auditeur, l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et l'Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité.

Le Contrôleur de gestion, l'Auditeur et l'Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité se sont avérés satisfaisants dans leurs réponses. En effet, le premier a eu une moyenne de 3,67. Quant aux deux (2) derniers, ils ont obtenu chacun une moyenne de 3,17.

Quant aux réponses à satisfaction moyenne, elles sont de 3 et de 2,92. Elles sont obtenues respectivement par le Directeur des Finances et Comptabilité et le Trésorier.

Quant à la réponse la plus faible, elle est de 2,17 et est émise par l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines.

Ainsi, la moyenne la plus élevée est obtenue par le Contrôleur de gestion qui est suivi de l'Auditeur et de l'Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité avec chacun une moyenne de 3,17. La moyenne la plus faible 2,17 est obtenue par l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines qui est précédé par le Directeur des Finances et Comptabilité et le Trésorier qui ont obtenu respectivement des moyennes de 3 et de 2,92.

Le premier constat est que les interviewés de cette entreprise sont globalement satisfaisants dans leurs réponses car non seulement ils ont donné plus de réponses satisfaisantes mais leur moyenne globale, moyenne de leurs moyennes, est supérieure à 3.

Un autre constat est que l'Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité de cette entreprise s'est avéré être plus satisfaisant dans sa réponse que le Directeur des Finances et Comptabilité principal.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°109 : Les résultats relatifs à l'entreprise M en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DQE	3	2	2	4	1,5	3,5	2,67
ACDG	3,5	2,5	2	2,5	3,5	3,5	2,92
DRH	2,5	1,5	1,5	3,5	0,5	0,5	1,67
CDSS	3,5	0,5	1	3	2	1	1,83
ING	3,5	4	2,5	3,5	2	1,5	2,83
CDSE	3,5	3,5	2	1,5	1,5	2	2,33
CDSM	2	0,5	1,5	0,5	1,5	1	1,17
CDG	3	3,5	3	0,5	3	1,5	2,42
ING	3	3,5	-	-	-	-	1,08
CDSA	3	3	0,5	2	1	0,5	1,67

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour ce qui est de l'entreprise M, nous avons eu Dix (10) répondants : le Directeur Qualité et Environnement, un Assistant du Contrôleur de gestion, le Directeur des Ressources Humaines, le Chef du Service de Sécurité, un Ingénieur, le Chef du Service Exploitation, le Chef du Service Maintenance, le Contrôleur de gestion, un autre Ingénieur et le Chef du Service Approvisionnement.

Ayant respectivement eu des moyennes de 2,92, de 2,83 et de 2,67, l'Assistant du Contrôleur de gestion, un Ingénieur et le Directeur Qualité et Environnement ont été moyennement satisfaisants dans leurs réponses.

Quant aux autres, leurs réponses ont été moins satisfaisantes. Le Contrôleur de gestion a eu une moyenne de 2,42. Il est suivi par le Chef du Service Exploitation avec une moyenne de 2,33 qui est lui aussi suivi par le Chef du Service de Sécurité qui a obtenu une moyenne de 1,83. Le Directeur des Ressources Humaines et le Chef du Service Approvisionnement ont chacun obtenu une moyenne de 1,67. Quant au Chef du Service Maintenance et l'autre Ingénieur, ils ont respectivement obtenu une moyenne de 1,17 et de 1,08.

Manifestement, aucun des interviewés de cette entreprise n'a donné une réponse satisfaisante. Un autre constat est que les réponses des interviewés de cette entreprise sont assez semblables à celles de ceux de l'entreprise B. Le dernier constat est que l'Assistant du Contrôleur de gestion de cette entreprise s'est avéré plus satisfaisant dans sa réponse que le Contrôleur de gestion principal.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°110 : Les résultats relatifs à l'entreprise N en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DG	3,5	4,5	3,5	4	3,5	3,5	3,75
DQE	3,5	4	3	3,5	3	3,5	3,42
DGI	3,5	3	3	4	2,5	2,5	3,08
DRH	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	4	3,58
DDP	3	4	3	4	2	1,5	2,92
CDSI	3,5	3,5	3,5	-	1	2,5	2,33
CDSA	1,5	3,5	3	2,5	4	3	2,92

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise N, les responsables qui nous ont répondu sont le Directeur général, le Directeur Qualité et Environnement, le Directeur de la Gestion industrielle, le Directeur des Ressources Humaines, le Directeur du Développement et Partenariat, le Chef du Service Informatique et Celui du Service Approvisionnement.

Parmi les interviewés qui ont donné une réponse satisfaisante, il y a le Directeur général qui a réalisé une moyenne de 3,75 qui est la moyenne la plus élevée. Il est suivi par le Directeur des Ressources Humaines qui a obtenu une moyenne de 3,58. Quant au Directeur Qualité et Environnement et celui de la Gestion Industrielle, ils ont respectivement obtenu une moyenne de 3,42 et de 3,08. Ainsi, il y a eu en tout quatre (4) réponses satisfaisantes.

Pour ce qui est des réponses moyennement satisfaisantes, c'est-à-dire comprises entre 2,5 et 3, il y en a eu deux (2) : le Directeur du Développement et Partenariat et le Chef du Service Approvisionnement qui ont chacun réalisé une moyenne de 2,92.

Quant à la moyenne la plus faible en satisfaction, il y en a eu une (1) : le Chef du Service Informatique qui a obtenu une moyenne de 2,33.

Le premier constat est que ce sont les interviewés de cette entreprise qui ont, pour l'instant, fourni plus de réponses satisfaisantes. La deuxième remarque est que la plupart d'entre eux assument une haute responsabilité : ce sont des Directeurs.

Le dernier constat est que c'est le Directeur général de cette entreprise qui a obtenu la moyenne la plus élevée qui est de 3,75, moyenne la plus satisfaisante de toutes les autres moyennes déjà analysées jusqu'à maintenant.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°111 : Les résultats relatifs à l'entreprise O en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DQE	2	3,5	3	0,5	3,5	2,5	2,5
DC	3	3	3	3	2,5	2	2,75
CDG	3,5	3,5	3	3,5	3	2	3,08
ADT	3,5	3	3,5	3,5	2	2	2,92
CDSA	2,5	3	3	2	1,75	2	2,38

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise O, nous avons eu Cinq (5) répondants à savoir : le Directeur Qualité et Environnement, le Directeur commercial, le Contrôleur de gestion, l'Auditeur et le Chef du Service Approvisionnement.

Toutes les réponses n'ont pas le même degré de satisfaction. Une (1) réponse a été faiblement satisfaisante, trois (3) réponses moyennement satisfaisantes et une (1) satisfaisante.

La réponse satisfaisante est obtenue grâce à une moyenne de 3,08 qui est réalisée par le Contrôleur de gestion.

Concernant les réponses à satisfaction moyenne, elles sont de 2,92, de 2,75 et de 2,5. La première est réalisée par l'Auditeur. La deuxième moyenne est obtenue par le Directeur commercial. Tandis que la troisième est obtenue par le Directeur Qualité et Environnement.

Pour ce qui est de la moyenne la plus faible, elle est de 2,38 et obtenue par le Chef du Service Approvisionnement.

Ainsi, la moyenne la plus élevée (3,08) est obtenue par le Contrôleur de gestion, suivie par la moyenne de 2,92 réalisée par l'Auditeur qui est lui-même suivi par le Directeur commercial et le Directeur Qualité et Environnement qui ont respectivement obtenu une moyenne de 2,75 et de 2,5. Force est de constater que dans cette entreprise, le Contrôleur de gestion est le seul interviewé à avoir donné une réponse satisfaisante. Le deuxième constat est que la plupart des réponses émises procurent de la satisfaction moyenne. Le dernier constat est que contrairement à l'entreprise M, le Contrôleur de gestion dans cette entreprise s'avère être plus satisfaisant dans sa réponse, le plus satisfaisant de tous les autres interviewés de cette entreprise.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°112 : Les résultats relatifs à l'entreprise R en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DRH	3	3	3,5	3	3	2,5	3
ADT	3	2,5	3,5	4	1,5	0,5	2,5
CDG	3,5	3	3,5	4	4	3,5	3,58
ING	2,5	2,5	3	2	1,5	2	2,25
ESP	3	3	3	3,5	3	3	3,08
ESF	3	3	3	3	1,5	2	2,58

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

En ce qui concerne l'entreprise R, nous y avons rencontré Six (6) répondants à savoir : le Directeur des Ressources Humaines, l'Auditeur, le Contrôleur de gestion, un Ingénieur, un Employé du Service de la planification et un Employé du Service financier.

Parmi ceux qui nous fournissent des réponses satisfaisantes, il y a le Contrôleur de gestion et l'Employé du Service de la planification. Ils ont respectivement eu des moyennes de 3,58 et de 3,08.

Quant aux réponses moyennement satisfaisantes, elles sont de 3, de 2,58 et de 2,5. Elles sont respectivement obtenues par le Directeur des Ressources Humaines, l'Employé du Service financier et l'Auditeur.

Quant à la réponse la plus faible en satisfaction, elle est de 2,25 et est eue par l'Ingénieur. Ainsi, les moyennes les plus satisfaisantes sont réalisées par le Contrôleur de gestion et l'Employé du Service de la planification. Ces derniers sont suivis par le Directeur des Ressources Humaines, l'Employé du Service financier et l'Auditeur avec des moyennes respectives de 3, de 2,58 et de 2,5. L'Ingénieur est celui qui a obtenu la plus faible moyenne qui est de 2,25.

Manifestement, les interviewés de cette entreprise sont globalement assez satisfaisants malgré les deux (2) réponses satisfaisantes réalisées par le Contrôleur de gestion et l'Employé du Service de la planification. La plupart des réponses sont moyennement satisfaisantes. Un autre constat est que les deux (2) Employés des Services se sont avérés plus satisfaisants dans leurs réponses que l'Auditeur. Pourtant, ce dernier s'est avéré satisfaisant par sa réponse dans plusieurs entreprises telles que l'entreprise C et l'entreprise G.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°113 : Les résultats relatifs à l'entreprise S en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DFC	3,5	3	4	-	3	3	2,75
DQE	3,5	3	2	4	3	3	3,08
DC	4	4	3,5	4,5	3	4	3,83
CDSE	4	3	2	4	3	3	3,17
CDSA	2,5	2	3	2	1,5	2	2,17

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour ce qui est de l'entreprise S, nous avons eu Cinq (5) répondants. Il s'agit du Directeur des Finances et Comptabilité, du Directeur Qualité et Environnement, du Directeur commercial, du Chef du Service Exploitation et du Chef du Service Approvisionnement.

Il y a eu trois (3) réponses satisfaisantes, une (1) moyennement satisfaisante et une (1) faiblement satisfaisante.

Parmi les réponses satisfaisantes, il y a le Directeur commercial, le Chef du Service Exploitation et le Directeur Qualité et Environnement. La moyenne la plus élevée est de 3,83 et est eue par le Directeur commercial. La deuxième moyenne satisfaisante est de 3,17 obtenue par le Chef du Service Exploitation. La dernière moyenne satisfaisante est de 3,08 réalisée par le Directeur Qualité et Environnement.

Quant à la réponse moyennement satisfaisante, elle est de 2,75 et obtenue par le Directeur des Finances et Comptabilité.

Enfin, la plus faible moyenne est de 2,17 et est réalisée par le Chef du Service Approvisionnement.

Ainsi, la moyenne la plus élevée (3,83) est réalisée par le Directeur commercial, suivie par la moyenne de 3,17 obtenue par le Chef du Service Exploitation qui est lui-même suivi par le Directeur Qualité et Environnement qui a eu une moyenne de 3,08/5.

Force est de constater que malgré son statut, le Directeur des Finances et Comptabilité dans cette entreprise s'est avéré moins satisfaisant dans sa réponse que le Directeur commercial et celui de la Qualité et Environnement. Le dernier constat est que les interviewés de cette entreprise ont donné plus de réponses satisfaisantes après l'entreprise N.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°114 : Les résultats relatifs à l'entreprise T en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DGA	3,5	3	3,5	3	2,5	2	2,91
DFC	3,5	3,5	3,5	3	2,5	2	3
ADT	2,5	3	2,5	0,5	3,5	3,5	2,58
CDG	3,5	1,5	2	1,5	1,5	0,5	1,75
ACDG	2,5	4,5	3,5	4	2,5	3	3,33

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

En ce qui concerne l'entreprise T, Cinq (5) responsables nous ont répondu. Il s'agit du Directeur général Adjoint, du Directeur des Finances et Comptabilité, de l'Auditeur, du Contrôleur de gestion et de l'Assistant du Contrôleur de gestion.

Toutefois, toutes les réponses des interviewés n'ont pas le même degré de satisfaction. Sur ces Cinq (5) réponses émises, trois (3) se sont, en effet, avérées moyennement satisfaisantes, une (1) faiblement satisfaisante et une (1) satisfaisante. La moyenne satisfaisante est de 3,33 et est obtenue par l'Assistant du Contrôleur de gestion.

Quant aux réponses à la satisfaction moyenne, l'une est de 3 et les deux (2) autres sont de 2,91 et de 2,58. La première est donnée par le Directeur des Finances et Comptabilité. Et les deux (2) dernières sont respectivement obtenues par le Directeur général Adjoint et l'Auditeur.

Quant à la réponse la plus faible, elle est de 1,75 et est eue par le Contrôleur de gestion.

Ainsi, la moyenne la plus élevée (3,33) est eue par l'Assistant du Contrôleur de gestion, suivi par le Directeur des Finances et Comptabilité avec une moyenne de 3. Le Directeur général Adjoint a obtenu la troisième moyenne qui est de 2,91 et la quatrième de 2,58 est obtenu par l'Auditeur. La plus faible moyenne de 1,75 est eue par le Contrôleur de gestion.

Manifestement, les interviewés sont dans leur ensemble assez satisfaisants. Le deuxième constat est que le Contrôleur de gestion s'est avéré être moins satisfaisant dans sa réponse que son Assistant. Le dernier constat est que l'Assistant du Contrôleur de gestion a aussi réalisé une moyenne plus satisfaisante (3,33) que celles (2,91 et 2,58) obtenues par le Directeur général Adjoint et le Directeur des Finances et Comptabilité.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°115 : Les résultats relatifs à l'entreprise U en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
ADRH	4,5	4,5	4	2,5	2,5	3,5	3,58
DC	3,5	4	3	1,5	2,5	4	3,08
DSI	2,5	1	2	0,5	2,5	2,5	1,83
CDSI	2	4,5	2	1	3	3	2,58
DQE	3	3	3	0,5	2	2	2,25

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise U, nous y avons eu Cinq (5) répondants à savoir : l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines, le Directeur commercial, le Directeur du Système d'Information, le Chef du Service Informatique et le Directeur Qualité et Environnement.

Les réponses n'indiquent pas le même degré de satisfaction. Deux (2) d'entre elles se sont avérées faiblement satisfaisantes, une (1) d'entre elles moyennement satisfaisante et les deux (2) autres d'entre elles satisfaisantes.

Les réponses satisfaisantes sont de 3,58 et de 3,08. Elles sont respectivement obtenues par l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et le Directeur commercial.

Quant à la réponse moyennement satisfaisante, elle est de 2,58 et est donnée par le Chef du Service Informatique.

Pour ce qui est des réponses à la faible satisfaction, elles sont de 2,25 et de 1,83. Elles sont respectivement obtenues par le Directeur Qualité et Environnement et le Directeur du Système d'Information.

Ainsi, les moyennes les plus élevées (3,58 et 3,08) sont obtenues par l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et le Directeur commercial. Ces derniers sont suivis par le Chef du Service Informatique avec une moyenne de 2,58. La plus faible moyenne (1,83) est eue par le Directeur du Système d'Information, précédé par le Directeur Qualité et Environnement avec une moyenne de 2,25.

Force est de constater que les interviewés de cette entreprise sont dans leur ensemble assez satisfaisants. Un autre constat est que l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines s'est avéré être plus satisfaisant dans sa réponse (3,58) que les Directeurs (3,08 ; 2,25 et 1,83).

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°116 : Les résultats relatifs à l'entreprise V en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DGA	3	3	2	2,5	2,5	3	2,67
DQE	3	2	3	2	2	2,5	2,42
CDG	3,5	3	3	3,5	3,5	3	3,25
ADRH	3	3	3	3	1,75	2	2,63
CDSI	2,5	2,5	3	2,5	1,5	3	2,5

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

En ce qui concerne l'entreprise V, nous y avons eu comme répondants le Directeur général Adjoint, le Directeur Qualité et Environnement, le Contrôleur de gestion, l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et le Chef du Service Informatique.

Leurs réponses n'ont pas le même degré de satisfaction. Une (1) réponse s'est avérée faiblement satisfaisante, trois (3) réponses moyennement satisfaisantes et une (1) réponse satisfaisante.

La moyenne satisfaisante est de 3,25 et est obtenue par le Contrôleur de gestion.

Pour ce qui est des réponses à la satisfaction moyenne, l'une est de 2,67 et les deux (2) autres sont de 2,63 et 2,5. Elles sont respectivement obtenues par le Directeur général Adjoint, l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et le Chef du Service Informatique.

Quant à la réponse faiblement satisfaisante, elle est de 2,42 et est eue par le Directeur Qualité et Environnement.

La moyenne la plus élevée de 3,25 est donc obtenue par le Contrôleur de gestion qui est suivi par le Directeur général Adjoint, l'Assistant du Directeur des Ressources Humaines et le Chef du Service Informatique avec des moyennes respectives de 2,67, de 2,63 et de 2,5.

Manifestement, les interviewés de cette entreprise sont globalement assez satisfaisants dans leurs réponses. Bien que la plupart des moyennes n'aient pas été supérieures à la moyenne de 3 mais une seule moyenne, obtenue par le Directeur Qualité et Environnement, est inférieure à la moyenne de 2,5. Un autre constat est que c'est le Contrôleur de gestion qui s'est avéré être plus satisfaisant dans sa réponse avec une moyenne de 3,25 que les Directeurs dont les moyennes n'ont même pas dépassé la moyenne de 3.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°117 : Les résultats relatifs à l'entreprise W en termes de profils des répondants

Sujets	I	II	III	IV	V	VI	Moyenne= $\Sigma/6$
Profils	Échelle de 1 à 5						
DFC	3	2,5	3	4	1,5	3	2,83
DRH	3	3	3	2	1,5	3	2,58
DGI	3,5	3	3	3,5	3,5	3	3,25
ADT	3,5	3	3,5	4	3	3,5	3,42
ACDG	3	3	3,5	4	4	3	3,42

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour ce qui est de l'entreprise W, nous y avons rencontré Cinq (5) répondants à savoir : le Directeur des Finances et Comptabilité, le Directeur des Ressources Humaines, le Directeur de la Gestion Industrielle, l'Auditeur et l'Assistant du Contrôleur de gestion.

Mais les réponses sont variées en termes du degré de satisfaction. Deux (2) réponses se sont avérées moyennement satisfaisantes et les trois (3) restantes satisfaisantes.

Les moyennes satisfaisantes sont de 3,42 et 3,25. La première est obtenue par l'Auditeur et l'Assistant du Contrôleur de gestion. Ces derniers sont suivis par le Directeur de la Gestion Industrielle qui a réalisé une moyenne de 3,25.

Quant aux réponses moyennement satisfaisantes, elles sont de 2,83 et de 2,58, respectivement obtenues par le Directeur des Finances et Comptabilité et le Directeur des Ressources Humaines.

Ainsi, la moyenne la plus élevée (3,42) est obtenue par l'Auditeur et l'Assistant du Contrôleur de gestion qui précèdent le Directeur de la Gestion Industrielle car sa moyenne est de 3,25. La dernière moyenne en termes de satisfaction (2,58) est obtenue par le Directeur des Ressources Humaines précédé par le Directeur des Finances et Comptabilité avec une moyenne de 2,83.

Il est indubitable que les interviewés de cette entreprise sont dans leur ensemble satisfaisants et peut-être les plus satisfaisants de tous car ils ont fourni non seulement plus de réponses satisfaisantes par rapport aux autres mais aussi leur moyenne globale (moyenne de leurs moyennes) reste satisfaisante. Un autre constat est que l'Auditeur et l'Assistant du Contrôleur de gestion se sont avérés être plus satisfaisants (3,42) dans leurs réponses que les Directeurs dont aucune moyenne n'a pu dépasser la moyenne de 3,30.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2.2 Analyse des résultats basés sur les profils des répondants

Cette analyse vise à déterminer les connaissances en matière de performance de différents profils des répondants afin d'identifier ceux qui maîtrisent le plus les notions liées à la performance. L'analyse va se faire tant entre les profils que dans chaque profil.

3.2.2.1 Analyse inter-profils

Pour faire cette analyse, nous avons dû calculer la moyenne des moyennes obtenues par profils car tous les profils n'ont pas le même nombre de moyennes. En effet, certains profils, tels que les Directeurs, les assistants et les Chefs des Services, représentent les profils qui ont le plus répondu par rapport aux autres tels que les Contrôleurs de gestion, les Auditeurs, les Trésoriers et les autres Cadres.

Pour calculer la moyenne par profils, on a dû additionner les moyennes pour un profil donné et diviser la somme par le nombre des moyennes correspondantes. Puisque nous avons eu, par exemple, pour le profil Contrôleur de gestion Six (6) répondants, nous avons ainsi additionné les Six (6) moyennes des Contrôleurs de gestion interviewés et divisé cette somme par Six (6) correspondant au nombre de moyennes additionnées. L'opération se présente ainsi :

$$\text{Moyenne}_{(\text{profil CDG})} = (3,67 + 2,42 + 3,08 + 1,75 + 3,25 + 3,58)/6 = 17,75/6 = \mathbf{2,958}.$$

La moyenne 2,958 représente ainsi la performance du profil Contrôleur de gestion par rapport aux autres profils. Il s'agit du degré de satisfaction des réponses données par les Contrôleurs de gestion interviewés.

Un deuxième exemple porte sur le profil Assistant. Pour ce profil, nous avons eu Onze (11) réponses. Nous avons additionné les Onze (11) moyennes obtenues et divisé la somme par Onze (11). Ainsi, nous avons obtenu l'expression suivante :

$$\text{Moyenne}_{(\text{profil Assistant de Directeurs})} = (1,5 + 2,67 + 3 + 3 + 2,17 + 3,17 + 2,92 + 3,33 + 3,58 + 2,63 + 3,42)/11 = 31,39/11 = \mathbf{2,853}.$$

Cette moyenne de 2,853 représente la performance des Assistants des Directeurs par rapport aux autres profils. Elle exprime le degré de satisfaction des réponses formulées par les Assistants des Directeurs interrogés. Dans le tableau suivant, nous avons synthétisé les différents degrés de satisfaction des réponses par profils.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°118 : Les Degrés de satisfaction des réponses par profils interviewés

Profil	Moyennes (Σ)	Nombre des moyennes (N)	Moyenne globale (Σ/N)
Directeurs	94,18	33	2,853
Assistants	31,39	11	2,853
CDG	17,75	6	2,958
Auditeurs	18,01	6	3,001
Autres cadres	18,99	8	2,373
Trésoriers	5,33	2	2,665
Chefs de Service	46,54	20	2,327

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour le profil Directeur, nous avons également appliqué le même principe de calcul. Il semble important de souligner que tous les Directeurs, tels que les Directeurs généraux, les Directeurs généraux Adjointes, les Directeurs commerciaux, les Directeurs des Finances et Comptabilité, les Directeurs Qualité et Environnement, les Directeurs de la Gestion industrielle, les Directeurs des Ressources Humaines, les Directeurs Juridique et Contentieux, les Directeurs Marketing et Communication, les Directeurs du Système d'Information, les Directeurs du Développement et Partenariat... sont tous regroupés dans ce profil. Nous avons calculé la moyenne des moyennes obtenues de tous ces Directeurs. Elles sont au nombre de 33.

Quant à la somme, elle est de 94,18. Cette dernière est obtenue grâce à l'expression suivante :

$$\text{Moyennes (profil Directeur)} = (3,41 + 3,17 + 2,6 + 2,6 + 2,41 + 2,67 + 3,25 + 2,5 + 2,75 + 3 + 2,67 + 1,67 + 3,75 + 3,42 + 3,08 + 3,58 + 2,92 + 2,5 + 2,75 + 2,75 + 3,08 + 3,83 + 2,91 + 3 + 3,08 + 1,83 + 2,25 + 2,67 + 2,42 + 2,83 + 2,58 + 3,25 + 3)/33.$$

$$\text{Moyenne (profil Directeur)} = 94,18/33 = \mathbf{2,853}.$$

Cette moyenne de 2,853 symbolise le degré de satisfaction des réponses émises par les différents Directeurs interviewés. Elle exprime leur performance par rapport aux autres profils. Il en est de même pour les autres profils en ce qui concerne le principe de calcul.

$$\text{Moyenne (profil Chef de Service)} = (1,92 + 2,41 + 2,33 + 2,75 + 2,25 + 2,83 + 2,83 + 1,92 + 2,25 + 1,83 + 2,33 + 1,17 + 1,67 + 2,33 + 2,92 + 2,38 + 3,17 + 2,17 + 2,58 + 2,5)/20.$$

$$\text{Moyenne (profil Chef de Service)} = 46,54/20 = \mathbf{2,327}.$$

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

$$\text{Moyenne (profil Trésorier)} = (2,41 + 2,92)/2 = 5,33/2 = \mathbf{2,665}.$$

$$\text{Moyenne (profil Auditeur)} = (3,42 + 3,17 + 2,92 + 2,5 + 2,58 + 3,42)/6 = 18,01/6 = \mathbf{3,001}.$$

$$\text{Moyenne (profil Autre Cadre)} = (2,92 + 1,33 + 2,92 + 2,83 + 1,08 + 2,25 + 3,08 + 2,58)/8 = 18,99/8 = \mathbf{2,373}.$$

Il semble important de signaler que dans le profil Autres Cadres, nous avons regroupé les Ingénieurs, les Techniciens supérieurs, les Cadres autres que ceux qui ont déjà un profil et les Employés supérieurs des Services.

Pour rappel, la moyenne obtenue par chaque profil indique sa performance en réponses. La moyenne de 3,001 exprime ainsi le degré de satisfaction des réponses faites par les Auditeurs.

De même, la moyenne de 2,373 représente le degré de satisfaction des réponses données par les Autres Cadres. Quant à la moyenne de 2,327, elle détermine le degré de satisfaction des réponses émises par les Chefs de Service. Enfin, la moyenne de 2,665 définit le degré de satisfaction des réponses formulées par les Trésoriers.

Force est de constater qu'il serait moins commode, voire difficile d'analyser des tels chiffres décimaux car ils sont composés de beaucoup de chiffres.

Pour faciliter l'analyse inter-profil, nous avons dû ainsi arrondir les moyennes de différents profils. Le tableau suivant indique les moyennes arrondies.

Tableau n°119 : Les Degrés de satisfaction des réponses arrondis par profils

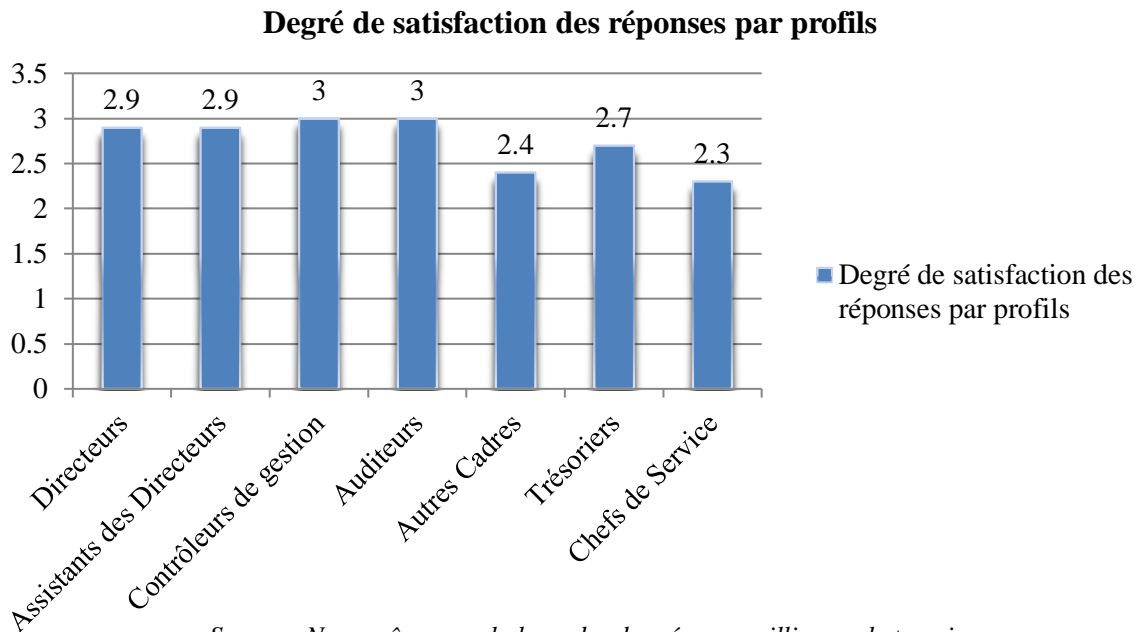
Profil	Moyenne globale (Σ/N)	Moyennes arrondies
Directeurs	2,853	2,9
Assistants	2,853	2,9
CDG	2,958	3
Auditeurs	3,001	3
Autres cadres	2,373	2,4
Trésoriers	2,665	2,7
Chefs de Service	2,327	2,3

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour mieux analyser ces degrés arrondis de satisfaction des réponses par profils, nous avons dû choisir le graphique "Histogramme" car celui-ci permet de bien en dégager et d'en visualiser les tendances.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°52 : Les Degrés arrondis de satisfaction des réponses par profils



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Manifestement, les Auditeurs et les Contrôleurs de gestion sont les profils les plus performants, c'est-à-dire ceux qui maîtrisent le mieux par rapport aux autres les notions liées à la performance avec une moyenne de 3/5.

Les profils qui viennent en deuxième position sont les Directeurs et leurs Assistants avec une moyenne de 2,9/5.

En troisième position, il y a les Trésoriers avec une moyenne de 2,7/5.

Quant aux autres Cadres, ils occupent la quatrième position avec une moyenne de 2,4/5.

Les Chefs de Service viennent en dernière position avec une moyenne de 2,3/5.

Force est de constater qu'aucun profil ne s'est avéré plus satisfaisant dans sa réponse. Aucun n'a en effet réalisé une moyenne comprise entre 4 et 5. Un autre constat est qu'aucun profil ne s'est avéré satisfaisant dans sa réponse. Aucun n'a réalisé une moyenne supérieure à 3, excepté les Auditeurs avec une faible marge de 0,001. Les moyennes réalisées par les différents profils sont inférieures ou égales à 3. La plus forte moyenne, réalisée par les Auditeurs et les Contrôleur de gestion, est en effet de 3. Un dernier constat est que les Autres Cadres, tels que les Ingénieurs, les techniciens et les Employés des différents Services, se sont révélés plus satisfaisants dans leurs réponses que les Chefs des Services.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2.2.2 Analyse intra-profils

Pour affiner l'analyse des données par profils, nous avons choisi de nous intéresser au contenu des profils car ces derniers sont parfois constitués des éléments hétérogènes à l'instar du profil Directeur, profil Assistant de Directeurs, profil Chef de Service et profil Autre Cadre. Ainsi, les profils Contrôleur de gestion, Auditeur et Trésorier sont exclus du champ de cette analyse car ils sont composés des éléments homogènes.

3.2.2.2.1 Analyse du profil Directeur

Cette analyse vise à distinguer les Directeurs formant le profil Directeur et identifier ceux qui ont réalisé un bon score en termes de satisfaction de leurs connaissances en matière des notions liées à la performance. Le tableau suivant vise à établir cette distinction.

Tableau n°120 : Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Directeurs

Catégories	Moyennes (Σ)	Nombre de moyennes (N)	Moyenne globale (Σ/N)
DG	3,75	1	3,75
DGA	5,58	2	2,79
DMC	3,25	1	3,25
DQE	24,66	9	2,74
DRH	13,58	5	2,72
DDP	8,76	3	2,92
DSI	1,83	1	1,83
DJC	2,6	1	2,6
DFC	11,58	4	2,9
DC	12,26	4	3,1
DGI	6,33	2	3,17

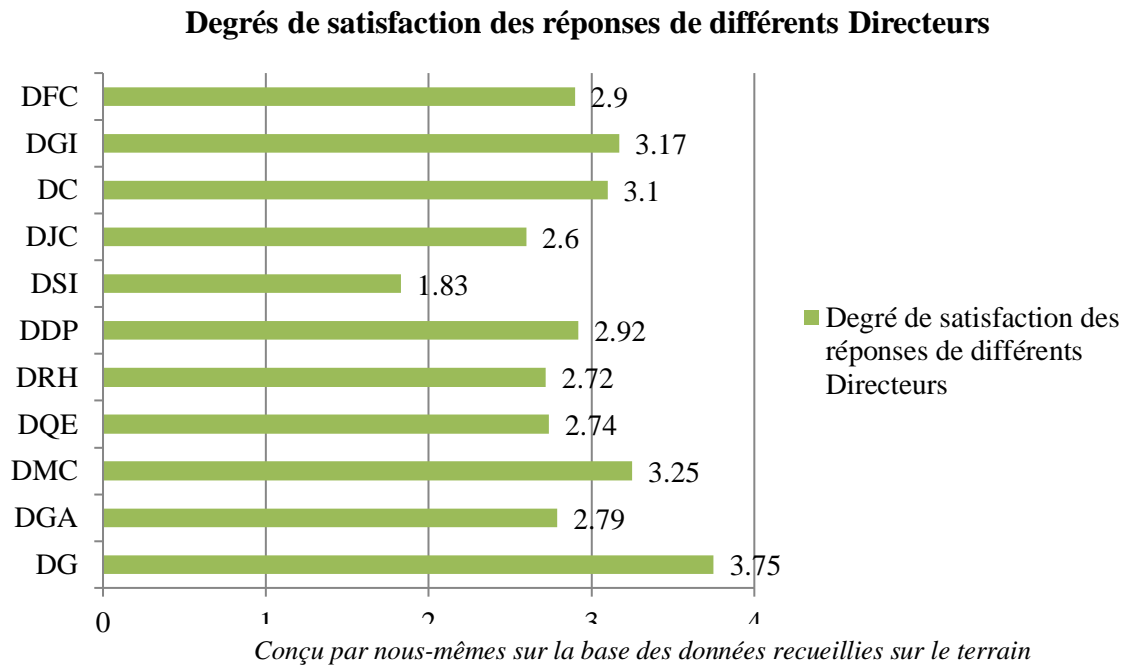
Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Ainsi, nous avons eu Onze (11) catégories de Directeur à savoir : le Directeur général, le Directeur général Adjoint, le Directeur Marketing et Communication, le Directeur Qualité et Environnement, le Directeur des Ressources Humaines, le Directeur du Développement et Partenariat, le Directeur du Système d'Information, le Directeur Juridique et Contentieux, le Directeur des Finances et Comptabilité, le Directeur commercial et le Directeur de la Gestion industrielle. Pour déterminer leurs moyennes respectives, le même principe de calcul explicité ci-haut est appliqué.

Cependant, tous les Directeurs n'ont pas donné le même degré de satisfaction dans leurs réponses. Pour mieux dégager et visualiser les tendances liées au degré de satisfaction des réponses de différents Directeurs, nous avons dû choisir le graphique "barres".

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°53 : Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories de Directeurs



C'est la Catégorie "Directeur général" qui a donné le degré le plus élevé de satisfaction dans sa réponse avec une moyenne de 3,75. Elle est suivie par celle du Directeur Marketing et Communication avec une moyenne de 3,25.

En troisième position, vient la Catégorie "Directeur de la Gestion Industrielle" avec une moyenne de 3,17.

Quant à la quatrième position, elle est occupée par la Catégorie "Directeur commercial" avec une moyenne de 3,1. Les cinquième et sixième positions sont respectivement occupées par la Catégorie "Directeur du Développement et Partenariat" avec une moyenne de 2,92 et la Catégorie "Directeur des Finances et Comptabilité" qui, elle, a réalisé une moyenne de 2,9.

La Catégorie "Directeur général Adjoint" occupe la septième position avec une moyenne de 2,79 et la huitième position revient à la Catégorie "Directeur Qualité et Environnement" qui a obtenu une moyenne de 2,74. Cette dernière est suivie par la Catégorie "Directeur des Ressources Humaines" avec une moyenne de 2,72.

Quant aux dixième et onzième positions, elles sont respectivement occupées par la Catégorie "Directeur Juridique et Contentieux" avec une moyenne de 2,6 et la Catégorie "Directeur du Système d'Information" qui a donné le plus faible degré de satisfaction par sa réponse en réalisant une moyenne de 1,83.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Manifestement, seulement quatre (4) Catégories se sont révélées satisfaisantes avec une moyenne supérieure à trois (3). Pour rappel, il s'agit :

- De la Catégorie "Directeur général" avec une moyenne de 3,75 ;
- De la Catégorie "Directeur Marketing et Communication" avec une moyenne de 3,25 ;
- De la Catégorie "Directeur de la Gestion Industrielle" avec une moyenne de 3,17 ;
- Et de la Catégorie "Directeur commercial" avec une moyenne de 3,1.

Ces Catégories sont celles qui ont réalisé des moyennes satisfaisantes. Ainsi, ils maîtrisent les notions liées à la performance.

Un deuxième constat est que sur les onze (11) Catégories, six (6) se sont avérées moyennement satisfaisantes avec des moyennes comprises entre 2,5 et 3. En effet, il s'agit :

- De la Catégorie "Directeur du Développement et Partenariat" avec une moyenne de 2,92 ;
- De la Catégorie "Directeur des Finances et Comptabilité" avec une moyenne de 2,9 ;
- De la Catégorie "Directeur général Adjoint" avec une moyenne de 2,79 ;
- De la Catégorie "Directeur Qualité et Environnement" avec une moyenne de 2,74 ;
- De la Catégorie "Directeur des Ressources Humaines" avec une moyenne de 2,72 ;
- Et de la Catégorie "Directeur Juridique et Contentieux" avec une moyenne de 2,6.

Ces Catégories constituent celles qui ont donné de la satisfaction moyenne par leurs réponses. Elles maîtrisent donc plus ou moins les notions liées à la performance. C'est elles qui pourraient expliquer le degré de satisfaction moyenne du profil Directeur malgré les performances de quatre (4) premières Catégories de Directeurs.

Un autre constat est qu'une seule catégorie, en l'occurrence celle du Directeur du Système d'Information, s'est montrée faiblement satisfaisante avec une moyenne, pour rappel, de 1,83. Il s'agit en effet d'une moyenne inférieure à 2,5.

Le dernier constat est qu'aucune Catégorie de Directeurs ne s'est avérée plus satisfaisante car on n'a pu observer :

- Que des moyennes comprises entre 1 et 3,8 ;
- Que des moyennes inférieures à 4 ;
- Aucune moyenne comprise entre 4 et 5.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2.2.2 Analyse du profil Assistant de Directeurs

Cette analyse a pour but de distinguer les Assistants formant le profil Assistant de Directeur et d'identifier chacun en fonction du degré de satisfaction qu'il a pu donner par sa réponse. Cela nous permettra de connaître la performance de chaque Catégorie d'Assistants.

Tableau n°121 : Le Degré de satisfaction des réponses par catégories d'Assistants

Catégories	Moyennes (Σ)	Nombre de moyennes (N)	Moyenne globale (Σ/N)
ADMC	1,5	1	1,5
ADRH	11,05	4	2,76
ADFC	6,17	2	3,1
ADGI	3	1	3
ACDG	9,67	3	3,22

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Nous avons pu identifier cinq (5) Catégories d'Assistants. Il s'agit de la Catégorie "Assistant du Directeur Marketing et Communication", de la Catégorie "Assistant du Directeur des Ressources Humaines", de la Catégorie "Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité", de la Catégorie "Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle" et de la Catégorie "Assistant du Contrôleur de gestion".

Quant à la détermination de leurs moyennes respectives, nous avons dû utiliser le même principe de calcul appliqué ci-haut en faisant l'addition des moyennes pour chaque Catégorie et en divisant cette somme par le nombre de moyennes correspondantes concernant ladite Catégorie. Il est facile de remarquer que pour certaines Catégories d'Assistants, il y a eu une seule réponse. C'est le cas de la Catégorie "Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle" et de la Catégorie "Assistant du Directeur Marketing et Communication". On a ainsi simplement repris les moyennes de 3 et 1,5 réalisées respectivement par ces deux Catégories.

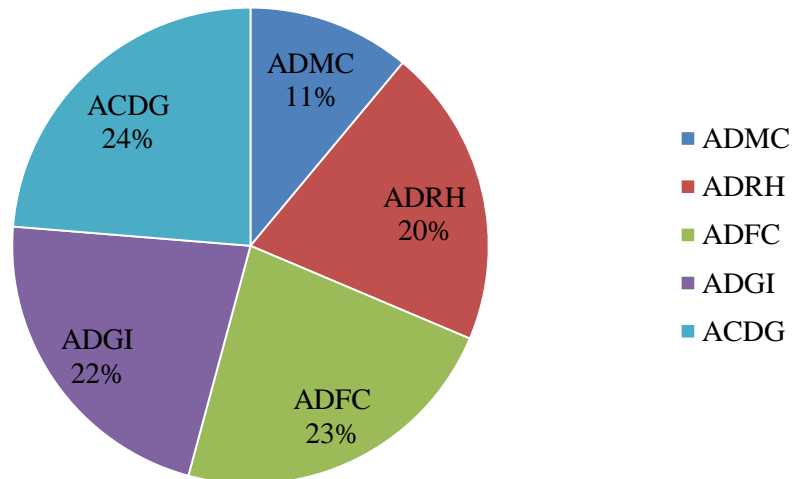
Pour ce qui est de la Catégorie "Assistant du Directeur des Ressources Humaines", il y a eu quatre (4) réponses dont la somme qui est de 11,05 est divisée par quatre (4) signifiant le nombre de réponses correspondant. Pour la Catégorie "Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité", la somme de deux (2) réponses obtenues 6,17 est divisée par deux (2) correspondant au nombre de réponses pour en obtenir la moyenne pour cette Catégorie. Il en est de même pour la Catégorie "Assistant du Contrôleur de gestion" dont la somme de trois (3) réponses 9,67 est divisée par trois (3) correspondant au nombre de réponses formulées par cette Catégorie pour en obtenir la moyenne.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Force est de constater que toutes les moyennes n'ont pas la même intensité de satisfaction. Étant donné cette diversité du degré de satisfaction et le nombre de Catégories, nous avons dû utiliser le graphique "Secteurs" pour mieux visualiser cette situation.

Schéma n°54 : Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories d'Assistants

Degrés de satisfaction des réponses par Assistants



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

C'est la Catégorie "Assistant du Contrôleur de gestion" qui occupe la première place avec une moyenne de 3,22 représentant 24% de l'ensemble du degré de satisfaction des réponses du profil Assistant. Elle est suivie par la Catégorie "Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité" avec une moyenne de 3,1 qui donne 23% de l'ensemble du degré de satisfaction des réponses obtenues du profil Assistant.

Réalisant une moyenne de 3 et 22% de l'ensemble du degré de satisfaction des réponses du profil Assistant, la Catégorie "Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle" vient en troisième position.

La quatrième position revient à la Catégorie "Assistant du Directeur des Ressources Humaines" qui a obtenu une moyenne de 2,76. Ce qui représente 20% de l'ensemble du degré de satisfaction des réponses obtenues du profil Assistant.

Quant à la cinquième et dernière position, elle est occupée par la Catégorie "Assistant du Directeur Marketing et Communication" avec une moyenne de 1,5. Ce qui fait 11% de l'ensemble du degré de satisfaction des réponses du profil Assistant.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Force est de constater que seulement deux (2) Catégories d'Assistant se sont montrées satisfaisantes dans leurs réponses. Pour rappel, il s'agit :

- De la Catégorie "Assistant du Contrôleur de gestion" avec une moyenne de 3,22 ;
- Et de la Catégorie "Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité" avec une moyenne de 3,1.

Ces deux (2) Catégories représentent celles qui ont réalisé des moyennes satisfaisantes par leurs réponses. Leur maîtrise des notions liées à la performance est satisfaisante.

Un deuxième constat est que sur les cinq (5) Catégories d'Assistant, deux (2) se sont avérées moyennement satisfaisantes. En effet, il s'agit :

- De la Catégorie "Assistant du Directeur de la Gestion Industrielle" avec une moyenne de 3 ;
- Et de la Catégorie "Assistant du Directeur des Ressources Humaines" qui a réalisé une moyenne de 2,76.

Ces deux (2) Catégories d'Assistant sont celles qui ont réalisé des réponses plus ou moins satisfaisantes. Elles maîtrisent plus ou moins les notions en matière de performance. Par leurs moyennes obtenues inférieures ou égales à 3, elles ont en partie affecté les performances des réponses de la Catégorie "Assistant du Contrôleur de gestion" et de la Catégorie "Assistant du Directeur des Finances et Comptabilité". Elles ont ainsi rendu moyen le degré de satisfaction des réponses du profil Assistant en le ramenant à 2,9/5.

Un autre constat est que la Catégorie "Assistant du Directeur Marketing et Communication" s'est révélée faiblement satisfaisante dans sa réponse en réalisant une moyenne inférieure à 2,5. Il s'agit en l'occurrence de la moyenne de 1,5. Cette faible performance a aussi et fortement impacté négativement celle du profil Assistant et explique en grande partie le degré moyen de satisfaction des réponses de ce profil.

Le dernier constat est qu'aucune Catégorie d'Assistants ne s'est montrée plus satisfaisante car on n'a pu observer :

- Que des moyennes comprises entre 1 et 3,3 ;
- Que des moyennes inférieures à 4 ;
- Aucune moyenne comprise entre 4 et 5.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2.2.2.3 Analyse du profil Chef de Service

Cette analyse a pour objectif de distinguer les différentes catégories de Chefs de Services formant le profil Chef de Service et d'identifier ceux qui ont pu donner par leurs réponses respectives un meilleur degré de satisfaction sur les notions liées à la performance. Elle permettra de dégager les différentes performances des Chefs de différents Services interviewés.

Tableau n°122 : Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Chefs de Services

Catégories	Moyennes (Σ)	Nombre de moyennes (N)	Moyenne globale (Σ/N)
CDSI	9,66	4	2,42
CDEV	1,92	1	1,92
CDSM	1,17	1	1,17
CDSMT	2,83	1	2,83
CDP	2,41	1	2,41
CDSA	11,97	5	2,4
CDSGPEC	2,33	1	2,33
CDSEF	2,75	1	2,75
CDSTPR	1,92	1	1,92
CDSGE	2,25	1	2,25
CDSS	1,83	1	1,83
CDSE	5,5	2	2,75

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Nous avons pu différencier douze (12) Catégories de Chefs de Services à savoir : le Chef du Service Informatique, le Chef de l'équipe de vente, le Chef du Service Maintenance, le Chef du Service Méthode, le Chef des projets, le Chef du Service Approvisionnement, le Chef du Service Gestion prévisionnelle de l'Emploi et de la Compétence, le Chef du Service Emploi et Formation, le Chef du Service Transport et Parc roulant, le Chef du Service Gestion des Entrepôts, le Chef du Service Sécurité et le Chef du Service Exploitation.

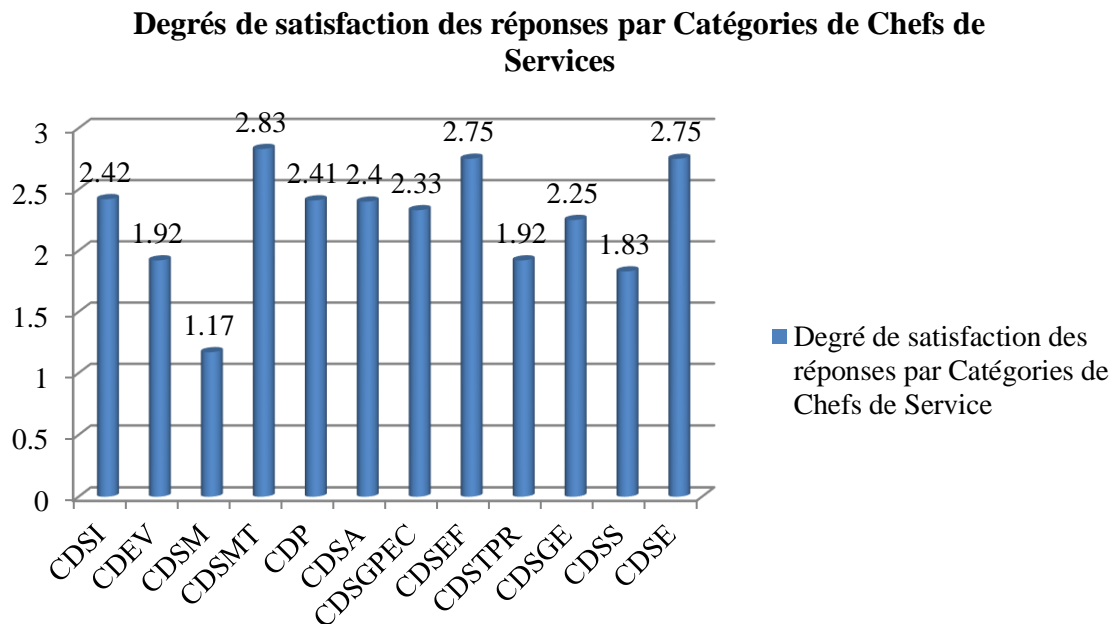
Quant à la détermination de leurs moyennes respectives, le même principe de calcul expliqué précédemment est appliqué. Nous avons eu en tout vingt (20) réponses mais pour la plupart des Catégories de Chefs, il y a eu une seule réponse. Alors, nous avons dû reporter pour chacune d'entre elles son unique réponse comme sa moyenne. Par exemple, le Chef des projets 2,41 ; le Chef du Service Sécurité 1,83 ; le Chef du Service Gestion des Entrepôts 2,25 ; le Chef de l'équipe de vente et celui du Service Transport et Parc roulant 1,92 ; le Chef du Service Maintenance 1,17 ; le Chef du Service Méthode 2,83 ; le Chef du Service Gestion prévisionnelle de l'Emploi et de la Compétence 2,33 et le Chef du Service Emploi et Formation 2,75.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour les restes, nous avons dû additionner les réponses par Catégorie et diviser la somme par le nombre de réponses correspondantes. Par exemple, pour le Chef du Service Exploitation, la somme de deux réponses (5,5) est divisée par 2 pour en obtenir la moyenne pour cette Catégorie. La même logique est appliquée pour la Catégorie du Chef du Service Informatique dont la somme de quatre réponses (9,66) est divisée par 4, et pour celle du chef du Service Approvisionnement dont la somme de cinq réponses (11,97) est divisée par 5.

Manifestement, toutes les Catégories de Chefs de Services n'ont pas donné le même degré de satisfaction par leurs réponses. Pour mieux dégager et visualiser ces différents résultats, nous avons dû employer le graphique "Histogramme".

Schéma n°55 : Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories de Chefs de Services



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Le Chef du Service Méthode est en première position avec une moyenne de 2,83. Il est suivi par le Chef du Service Emploi et Formation et celui du Service Exploitation avec chacun une moyenne de 2,75.

La troisième position est occupée par le Chef du Service Informatique avec une moyenne de 2,42. Il précède le Chef des projets qui a réalisé une moyenne de 2,41. Mais celui-ci est suivi par le Chef du Service Approvisionnement qui occupe la cinquième position avec une moyenne de 2,4. Le Chef du Service Gestion prévisionnelle de l'Emploi et de la Compétence occupe la sixième position avec une moyenne de 2,33.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Quant au Chef du Service Gestion des Entrepôts, il vient en septième position avec une moyenne de 2,25. Pour ce qui est de la huitième position, elle revient au Chef de l'équipe de vente et celui du Service Transport et Parc roulant avec chacun une moyenne de 1,92.

En ce qui concerne la neuvième et la dixième position, elles sont respectivement méritées par le Chef du Service Sécurité et celui du Service Maintenance avec des moyennes respectives de 1,83 et de 1,17.

Visiblement, trois (3) Catégories de Chefs de Services se sont révélées moyennement satisfaisantes. Il s'agit :

- De la Catégorie "Chef du Service Méthode" avec une moyenne de 2,83 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Emploi et Formation" et de la Catégorie "Chef du Service Exploitation" avec une moyenne de 2,75 chacune.

Ces Catégories de Chefs sont celles qui ont réalisé par leurs réponses un degré de satisfaction moyen. Leur maîtrise des notions liées à la performance est plus ou moins satisfaisante car leurs moyennes sont comprises entre 2,5 et 3.

Un autre constat est que le reste des Catégories s'est dévoilé avec une faible satisfaction aux degrés différents. Il s'agit :

- De la Catégorie " Chef du Service Maintenance" avec une moyenne de 1,17 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Sécurité" avec une moyenne de 1,83 ;
- De la Catégorie "Chef de l'équipe de vente" avec une moyenne de 1,92 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Transport et Parc roulant" avec une moyenne de 1,92 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Gestion des Entrepôts" avec une moyenne de 2,25 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Gestion prévisionnelle de l'Emploi et de la Compétence" avec une moyenne de 2,33 ;
- De la Catégorie "Chef du Service Approvisionnement" avec une moyenne de 2,4 ;
- De la Catégorie "Chef des projets" avec une moyenne de 2,41 ;
- Et de la Catégorie "Chef du Service Informatique" avec une moyenne de 2,42.

Ces catégories de Chefs de Services ont une faible maîtrise des notions liées à la performance car les performances qu'ils ont dégagées, réalisées à travers leurs réponses respectives sont inférieures à 2,5.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Le dernier constat est qu'aucune Catégorie d'un Chef de Service ne s'est montrée plus satisfaisante et encore moins satisfaisante dans sa réponse car on n'a pu observer :

- Que des moyennes comprises entre 1 et 2,9 ;
- Que des moyennes inférieures à 4 ;
- Aucune moyenne comprise entre 4 et 5.

Ainsi, le degré de satisfaction de la réponse de la Catégorie "Chef du Service Méthode" est moyen malgré la performance de celle-ci par rapport aux Catégories de Chefs. Par ailleurs, l'analyse suivante va porter sur le profil Autre Cadre.

3.2.2.2.4 Analyse du profil Autre Cadre

Cette analyse a pour finalité de distinguer les Autres Cadres interviewés constituant le profil Autre Cadre et de mettre en avant le degré de satisfaction de leurs réponses ou moyennes respectives.

Tableau n°123 : Le Degré de satisfaction des réponses par catégories de Cadres

Catégories	Moyennes (Σ)	Nombre de moyennes (N)	Moyenne globale (Σ/N)
CCEF	1,33	1	1,33
ING	6,16	3	2,05
TNC	2,92	1	2,92
ESP	3,08	1	3,08
ESF	2,58	1	2,58
ESI	2,92	1	2,92

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans le profil Autre Cadre, nous avons pu distinguer six (6) Catégories à savoir : la Catégorie "Cadre Chargé de l'Emploi et de la Formation", la Catégorie "Technicien", la Catégorie "Employé du Service de la Planification", la Catégorie "Employé du Service Financier", la Catégorie "Employé du Service Informatique" et la Catégorie "Ingénieur".

Pour ce qui est de la détermination des moyennes, nous avons eu en tout huit (8) réponses dont trois (3) sont données par la Catégorie "Ingénieur". Les autres Catégories ont donné chacune une réponse. Pour chacune de ces dernières, nous avons dû, en ayant appliqué le même principe de calcul sus-explicité, reporter son unique réponse comme étant sa moyenne. Pour la Catégorie "Technicien" par exemple, la note de 2,92 est considérée comme étant sa moyenne. Pour la Catégorie "Employé du Service de la Planification", c'est la note de 3,08 et pour la Catégorie "Employé du Service Financier", c'est la note de 2,58 etc.

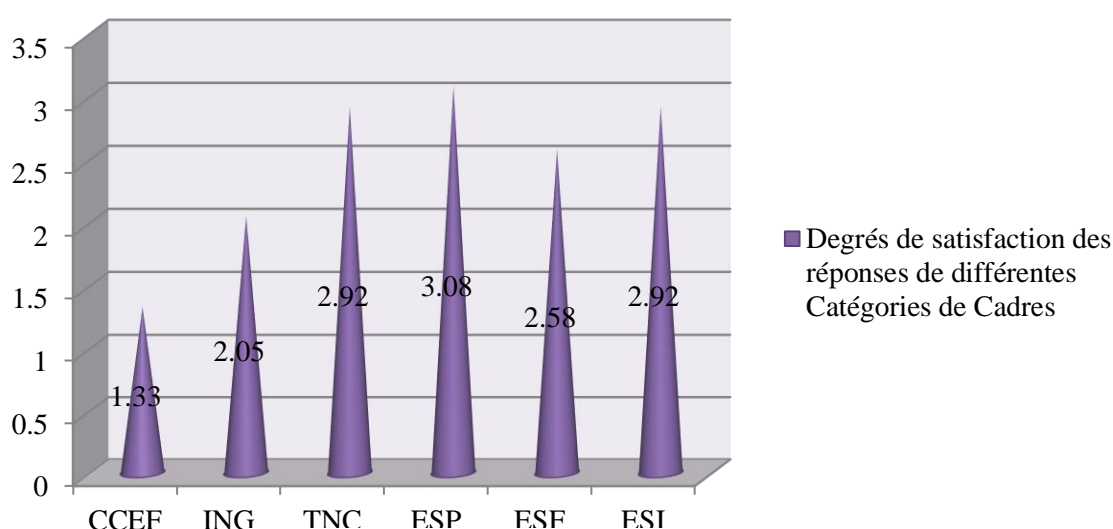
CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour la Catégorie "Ingénieur", nous avons toutefois dû additionner les trois (3) réponses (6,16) et diviser cette somme par le nombre de réponses correspondant (3).

Les degrés de satisfaction des réponses de ces différentes Catégories varient en intensité. Ainsi, nous avons dû appliquer le graphique "Histogramme" afin de mieux présenter et visualiser cette situation.

Schéma n°56 : Les Degrés de satisfaction des réponses par catégories des Cadres

Degrés de satisfaction des réponses de différentes Catégories de Cadres



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

La première position est occupée par la Catégorie "Employé du Service de la Planification" avec une moyenne de 3,08. Il est suivi par la Catégorie "Technicien" et la Catégorie "Employé du Service Informatique" avec chacune une moyenne de 2,92. La Catégorie "Employé du Service Financier" vient en troisième position avec une moyenne de 2,58. La quatrième position revient à la Catégorie "Ingénieur" qui a réalisé une moyenne de 2,05. Quant à la cinquième et dernière position, elle est occupée par la Catégorie "Cadre Chargé de l'Emploi et de la Formation" avec une moyenne de 1,33.

Force est de constater que sur les six (6) Catégories distinguées, la Catégorie "Employé du Service de la Planification" est la seule à s'être avérée satisfaisante avec une moyenne supérieure à 3. Manifestement, la plupart des Catégories se sont montrées moyennement satisfaisantes avec des moyennes comprises entre 2,5 et 3. Le dernier constat est qu'aucune Catégorie de Cadres n'a obtenu une moyenne entre 4 et 5 pour être plus satisfaisante.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Ayant terminé l'analyse des profils, nous allons dans la partie suivante procéder à l'analyse des performances respectives des entreprises.

3.2.3 Analyse des performances des entreprises selon les différents sujets abordés

Cette analyse a pour but de déterminer la maîtrise des notions de performance par entreprises. Les résultats de chaque entreprise correspondent aux réponses des interviewés de celle-ci. Mais le nombre de répondants varie d'une entreprise à une autre. Etant donné cette différence, on a choisi de continuer avec le même principe de calcul appliqué jusqu'à là. Apprécier la performance d'une entreprise sur la base de sa meilleure réponse obtenue est aussi une option mais nous paraît inapproprié et moins pertinent. Il s'agit donc de déterminer la moyenne de l'ensemble de réponses obtenues dans chaque entreprise. Cela nous permettra de connaître et d'apprécier la maîtrise des notions de performance par chaque entreprise et de la comparer avec celle des autres entreprises.

Pour affiner l'analyse des performances des entreprises, nous avons dû faire une analyse intra-entreprises et une analyse interentreprises.

3.2.3.1 Analyse intra-entreprises

Cette analyse vise à déterminer et à apprécier la maîtrise par chaque entreprise de différents sujets abordés.

Pour les moyennes des entreprises sur chaque sujet, nous avons dû appliquer le même principe de calcul de la moyenne en additionnant l'ensemble des réponses obtenues dans chaque entreprise sur un sujet donné et en divisant cette somme par le nombre de réponses émises. Pour obtenir la moyenne sur le premier sujet dans l'entreprise A par exemple, nous avons ainsi appliqué l'expression suivante :

$$\text{Moyenne Sujet I (A)} = (3 + 3,5 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 2,5 + 2,5 + 3)/10 = 29,5/10 = 2,95.$$

Pour déterminer la moyenne sur le deuxième sujet dans la même entreprise, le même principe de calcul est utilisé :

$$\text{Moyenne Sujet II (A)} = (3 + 3 + 2,5 + 3 + 2,5 + 2,5 + 3,5 + 3 + 3 + 2)/10 = 28/10 = 2,8.$$

Il en est de même pour les autres sujets et pour l'ensemble des entreprises. Les tableaux suivants indiquent les moyennes réalisées par les entreprises sur les différents sujets.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°124 : Les résultats relatifs à l'entreprise A

Sujets	Σ Moyennes
I	2,95
II	2,8
III	2,45
IV	2,4
V	2,6
VI	2,85
Moyenne A ($\Sigma/6$)	2,675

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Le premier sujet est celui qui est le plus maîtrisé par rapport aux autres dans l'entreprise A. Il s'agit de la définition de la notion de la performance. Les dix (10) répondants de cette entreprise sur ce sujet ont réalisé une moyenne de 2,95. Il est important de rappeler que ce résultat exprime une performance moyenne, c'est-à-dire une performance comprise entre 2,5 et 3.

Vient en deuxième position le dernier sujet avec une moyenne de 2,85. Il s'agit de l'objectif d'un service et de ses mesures correspondantes. Les dix (10) répondants se sont aussi montrés plus ou moins satisfaisants sur ce sujet.

Le deuxième sujet est celui qui vient en troisième position en termes de maîtrise. L'entreprise maîtrise plus ou moins les notions des mesures de performance avec une moyenne de 2,8/5.

Quant au cinquième sujet, il vient en quatrième position en termes de maîtrise. Il semble important de rappeler que ce sujet porte sur la différence entre une finalité, un objectif, une ressource et une stratégie. L'entreprise réalise le même degré de performance pour ce sujet aussi avec une moyenne de 2,6. Pour ce qui est du troisième et du quatrième sujet, ils sont faiblement maîtrisés par cette entreprise car les moyennes réalisées sont inférieures à 2,5. Ainsi, l'entreprise maîtrise moins la notion d'indicateur de performance (troisième sujet) et celle de l'indicateur de résultat et de l'indicateur de pilotage (quatrième sujet).

Force est de constater qu'aucun sujet n'est maîtrisé de manière plus satisfaisante ou satisfaisante. Toutes les moyennes sur les différents sujets sont en effet comprises entre 2,4 et 2,95. Un autre constat est qu'il n'y a eu aucune moyenne de 4 ou de 5 sur un sujet donné.

Le dernier constat est que cette entreprise a une maîtrise moyenne de l'ensemble des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°125 : Les résultats relatifs à l'entreprise B

Sujets	Σ Moyennes
I	2,65
II	2,45
III	2,45
IV	2,7
V	2,4
VI	2,2
Moyenne B ($\Sigma/6$)	2,475

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans l'entrepris B, c'est plutôt le quatrième sujet qui est celui le plus maîtrisé par rapport aux autres. Il s'agit de la différence entre l'indicateur du résultat et celui du pilotage. Cette entreprise a réalisé une moyenne de 2,7 sur ce sujet. Toutefois, cette dernière exprime une satisfaction moyenne car elle est comprise entre 2,5 et 3.

Le premier sujet vient en deuxième position en termes de maîtrise avec une moyenne de 2,65. L'entreprise B s'est révélée maîtrisant moyennement la notion de la performance avec une note comprise entre 2,5 et 3.

Quant à la troisième position, elle est occupée par le deuxième et le troisième sujet avec chacun une moyenne de 2,45. L'entreprise s'est montrée maîtrisant faiblement les notions des mesures de performance et de l'indicateur.

Il en est de même pour le reste des sujets, caractérisés aussi par une faible maîtrise de la part de l'entreprise. Le cinquième sujet avec une moyenne de 2,4 et le sixième et dernier sujet avec une moyenne de 2,2.

Manifestement, aucun sujet n'est maîtrisé avec une forte satisfaction. Aucun sujet n'a réalisé une moyenne comprise entre 4 et 5. D'autre part, aucun sujet ne se caractérise par une maîtrise satisfaisante car aucune moyenne sur un sujet donné n'a dépassé la note 3.

Un autre constat est que la majorité de sujets se caractérisent par une faible satisfaction. Sur les six (6) sujets, deux (2) seulement ont une moyenne comprise entre 2,5 et 3. Les quatre (4) restants ont eu une moyenne inférieure à 2,5.

Le dernier constat est que l'entreprise B a une faible maîtrise de l'ensemble de sujets abordés avec une moyenne de 2,48 car celle-ci est inférieure à 2,5.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°126 : Les résultats relatifs à l'entreprise C

Sujets	Σ Moyennes
I	3,285
II	2,785
III	2,5
IV	2
V	2,642
VI	2,642
Moyenne C ($\Sigma/6$)	2,642

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour l'entreprise C, c'est le premier sujet qui est le plus maîtrisé par rapport aux autres. Les interviewés dans cette entreprise maîtrisent la notion de performance avec une moyenne de 3,29.

Le deuxième sujet vient en deuxième position comme étant le sujet le plus maîtrisé par rapport aux autres avec une moyenne de 2,79. Mais cette dernière exprime une satisfaction moyenne car elle est comprise entre 2,5 et 3.

Le cinquième et sixième sujets viennent en troisième position en termes de maîtrise avec chacun une moyenne de 2,64. L'entreprise a une maîtrise moyenne des notions de la Finalité, de l'Objectif, de la Ressource et de la Stratégie. Elle a aussi le même niveau de maîtrise sur le dernier sujet portant sur l'objectif d'un service et ses mesures.

La quatrième position revient au troisième sujet. Celui-ci porte sur la notion d'indicateur de performance et réalise une moyenne de 2,5. L'entreprise C a ainsi une maîtrise moyenne sur ce sujet. Quant à la dernière position, elle est occupée par le quatrième sujet avec une moyenne de 2. Il est important de rappeler que celui-ci porte sur la différence entre un indicateur de résultat et celui de pilotage. L'entreprise C a ainsi une faible maîtrise sur ce sujet car la moyenne réalisée est inférieure à 2,5.

Force est de constater que dans cette entreprise, aucun sujet n'est maîtrisé avec une forte satisfaction. L'entreprise n'a réalisé aucune moyenne comprise entre 4 et 5. Un autre constat est que la plupart des sujets se caractérisent par une maîtrise moyenne. Quatre (4) sur six (6) sujets abordés ont des moyennes comprises entre 2,5 et 3.

Le dernier constat est que l'entreprise C est moyennement satisfaisante sur l'ensemble de sujets abordés avec une moyenne de 2,64.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°127 : Les résultats relatifs à l'entreprise G

Sujets	Σ Moyennes
I	3,25
II	3,08
III	2,91
IV	3,08
V	2,91
VI	2,83
Moyenne G ($\Sigma/6$)	3,01

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans l'entreprise G, le sujet le plus maîtrisé est le premier sujet portant sur la notion de la performance. L'entreprise s'avère ainsi maîtrisant la notion de la performance avec une moyenne de 3,25.

Pour ce qui est de la deuxième position, elle est méritée par le deuxième et le quatrième sujets avec chacun une moyenne de 3,08. L'entreprise se révèle aussi satisfaisante sur les notions des mesures de la performance. Elle l'est aussi sur la différence entre l'indicateur du résultat et celui du pilotage.

Le troisième et le cinquième sujets viennent en troisième position avec une moyenne de 2,91. Étant l'infériorité de la moyenne réalisée à 3, l'entreprise a ainsi une maîtrise moyenne de ces sujets. Elle maîtrise moyennement la notion de l'indicateur de la performance et celles de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie.

Quant à la quatrième et dernière position, elle est occupée par le sixième sujet avec une moyenne de 2,83. Ainsi, l'entreprise maîtrise moyennement le sujet sur l'objectif d'un service et ses mesures.

L'entreprise G ne s'est manifestement montrée plus satisfaisante sur aucun sujet. Elle n'a obtenu aucune moyenne comprise entre 4 et 5. Un autre constat est que la situation de cette entreprise est exceptionnelle par rapport aux autres entreprises. En effet, 50% de moyennes obtenues sur les différents sujets expriment de la maîtrise moyenne et les 50% restants expriment de la maîtrise satisfaisante. Sur les six (6) sujets, trois (3) se sont révélés moyennement satisfaisants avec des moyennes comprises entre 2,5 et 3. Et les trois (3) autres se sont montrés satisfaisants avec des moyennes comprises entre 3 et 3,3.

Le dernier constat est que globalement, l'entreprise G maîtrise de manière satisfaisante l'ensemble des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°128 : Les résultats relatifs à l'entreprise M

Sujets	Σ Moyennes
I	3,05
II	2,45
III	1,6
IV	2,1
V	1,65
VI	1,5
Moyenne M ($\Sigma/6$)	2,058

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour l'entreprise M, le premier sujet portant sur la notion de la performance est le plus maîtrisé par rapport aux autres avec une moyenne de 3,05. Vu la supériorité à 3 de la moyenne réalisée sur ce sujet, on peut ainsi dire que l'entreprise maîtrise de manière satisfaisante la notion de la performance.

Quant à la deuxième position, elle est occupée par le deuxième sujet avec une moyenne de 2,45. L'entreprise a ainsi une faible maîtrise des notions relatives aux mesures de la performance car la moyenne obtenue est inférieure à 2,5.

Le troisième sujet le plus maîtrisé par rapport aux autres est le quatrième sujet avec une moyenne de 2,1. Cette dernière exprime aussi une faible maîtrise du sujet car la moyenne obtenu sur le sujet est inférieure à 2,5. Ainsi, l'entreprise maîtrise faiblement la différence entre l'indicateur du pilotage et celui du résultat.

Il en est de même pour le reste de sujets dont la maîtrise s'avère insuffisante. Il s'agit du cinquième sujet portant sur les notions de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie avec une moyenne de 1,65 qui occupe la quatrième place en termes de maîtrise. Du troisième sujet portant sur la notion d'indicateur de performance avec une moyenne de 1,6 occupant ainsi la cinquième position en termes de maîtrise. Et du sixième et dernier sujet qui porte sur l'objectif d'un service et ses mesures avec une moyenne de 1,5 occupant ainsi la dernière position en termes de maîtrise par les interviewés.

Force est de constater que l'entreprise M ne s'est montrée plus satisfaisante sur aucun sujet. En effet, elle n'a réalisé aucune moyenne comprise entre 4 et 5. Un autre constat est que l'entreprise a des connaissances insuffisantes sur plusieurs sujets. Sur cinq (5) sujets, l'entreprise s'est, en effet, avérée faiblement satisfaisante. Le dernier constat est que l'entreprise a globalement une faible maîtrise des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°129 : Les résultats relatifs à l'entreprise N

Sujets	Σ Moyennes
I	3,142
II	3,714
III	3,214
IV	3,071
V	2,785
VI	2,928
Moyenne N ($\Sigma/6$)	3,142

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise N, le deuxième sujet portant sur les notions des mesures de performance est le sujet le plus maîtrisé par rapport aux autres avec une moyenne de 3,7. Cette dernière exprime une maîtrise satisfaisante par l'entreprise des notions relatives aux mesures de la performance car elle est supérieure à 3.

Le deuxième sujet le plus maîtrisé est le troisième sujet avec une moyenne de 3,2. L'entreprise maîtrise ainsi de manière satisfaisante la notion d'indicateur de la performance car la moyenne obtenue est aussi supérieure à 3.

Concernant la troisième position, elle est méritée par le premier sujet portant sur la notion de la performance avec une moyenne de 3,1. La maîtrise de ce sujet par l'entreprise est suffisante car le résultat dépasse la moyenne de 3.

Quant à la quatrième position, elle revient au quatrième sujet avec une moyenne de 3,07. Dépassant la moyenne de 3, celle-ci exprime aussi de la maîtrise satisfaisante par l'entreprise de la notion de l'indicateur du résultat et de celle de l'indicateur du pilotage.

Pour ce qui est de la cinquième place, elle est occupée par le sixième sujet avec une moyenne de 2,9. Ainsi, la maîtrise par l'entreprise de ce sujet portant sur l'objectif d'un service et ses mesures est moyenne car le résultat de 2,9 est inférieur à 3.

Quant à la sixième et dernière position, elle revient au cinquième sujet portant sur les notions de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie. L'entreprise maîtrise ainsi moyennement ces notions car le résultat réalisé sur ce sujet est aussi inférieur à 3.

L'entreprise N est globalement satisfaisante car sur les six (6) sujets abordés, quatre (4) se révèlent maîtrisés avec des moyennes comprises entre 3 et 3,8. Et pour les deux (2) sujets restants, la maîtrise est moyenne avec des résultats compris entre 2,5 et 3.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°130 : Les résultats relatifs à l'entreprise O

Sujets	Σ Moyennes
I	2,9
II	3,2
III	3,1
IV	2,5
V	2,55
VI	2,1
Moyenne O ($\Sigma/6$)	2,725

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour l'entreprise O, c'est le deuxième sujet qui est le plus maîtrisé avec une moyenne de 3,2. L'entreprise maîtrise de manière satisfaisante les notions relatives aux mesures de la performance car la moyenne obtenue dépasse le point 3. En deuxième position vient le troisième sujet avec une moyenne de 3,1. La maîtrise par l'entreprise de la notion de l'indicateur est aussi satisfaisante car la moyenne réalisée sur ce sujet dépasse aussi 3.

Quant à la troisième position, elle est méritée par le premier sujet avec une moyenne de 2,9. Mais cette dernière indique une maîtrise moyenne par l'entreprise de la notion de la performance car la moyenne dégagée sur ce sujet est inférieure à 3.

La quatrième position revient au cinquième sujet avec une moyenne de 2,55. Cette dernière montre une maîtrise moyenne de la part de l'entreprise sur les notions liées à la finalité, à l'objectif, à la ressource et à la stratégie car elle n'est pas supérieure à 3.

Le quatrième sujet occupe la cinquième place avec la moyenne de 2,5 exprimant ainsi une maîtrise moyenne par l'entreprise des notions de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage. Quant à la sixième et dernière place, elle revient au sixième sujet avec une moyenne de 2,1. Mais celle-ci indique une faible maîtrise par l'entreprise du sujet relatif à l'objectif d'un service et ses mesures.

Manifestement, l'entreprise O ne s'est montrée plus satisfaisante sur aucun sujet. Il n'y a pas eu des moyennes comprises entre 4 et 5. Un autre constat est que l'entreprise O ne maîtrise que deux (2) sujets de manière satisfaisante. Il s'agit du deuxième et du troisième sujet avec des moyennes dépassant le point 3. Un autre constat est que la majorité des sujets se caractérisent par une maîtrise moyenne. En effet, trois (3) moyennes sont comprises entre 2,5 et 3. Le dernier constat est que l'entreprise O manifeste généralement une maîtrise moyenne des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°131 : Les résultats relatifs à l'entreprise R

Sujets	Σ Moyennes
I	3
II	2,83
III	3,25
IV	3,25
V	2,42
VI	2,25
Moyenne R ($\Sigma/6$)	2,83

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour ce qui est de l'entreprise R, le troisième et le quatrième sujets sont ceux les plus maîtrisés avec chacun une moyenne de 3,25. Cette dernière indique que l'entreprise maîtrise de manière satisfaisante la notion de l'indicateur de performance et celles de l'indicateur du résultat et de l'indicateur du pilotage.

Le premier sujet occupe la deuxième position avec une moyenne de 3 indiquant ainsi une maîtrise moyenne par l'entreprise de la notion de la performance car la moyenne dégagée correspond exactement au point 3.

Quant à la troisième place, elle revient au deuxième sujet avec une moyenne de 2,83. Étant inférieure à 3, celle-ci exprime une maîtrise moyenne par l'entreprise des notions relatives aux mesures de la performance.

La quatrième place est occupée par le cinquième sujet avec une moyenne de 2,42. L'entreprise montre une faible maîtrise des notions de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie car cette dernière est inférieure à 2,5. En ce qui concerne la cinquième et dernière position, elle revient au sixième sujet avec une moyenne de 2,25 montrant ainsi une faible maîtrise par l'entreprise du sujet relatif à l'objectif d'un service et ses mesures.

Force est de constater que l'entreprise R ne présente aucune maîtrise plus satisfaisante sur les sujets abordés. Aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est produite. Un deuxième constat est que seulement deux (2) sujets se révèlent avec une maîtrise satisfaisante de la part de l'entreprise. Il s'agit en l'occurrence du troisième et du quatrième sujets avec des moyennes comprises entre 3 et 3,3. Un autre constat est que deux (2) sujets, notamment les deux (2) derniers, montrent une faible maîtrise de la part de l'entreprise avec des moyennes inférieures à 2,5. Le dernier constat est que dans son ensemble, l'entreprise O maîtrise moyennement les sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°132 : Les résultats relatifs à l'entreprise S

Sujets	Σ Moyennes
I	3,5
II	3
III	2,9
IV	2,9
V	2,7
VI	3
Moyenne S ($\Sigma/6$)	3

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans l'entreprise S, c'est plutôt le premier sujet qui est le plus maîtrisé par rapport aux autres avec une moyenne de 3,5. L'entreprise maîtrise de manière satisfaisante la notion relative à la performance car la moyenne obtenue sur ce sujet est supérieure à 3.

Le deuxième et le sixième sujets occupent la deuxième place avec chacun une moyenne de 3. Correspondant à 3, la moyenne obtenue montre que l'entreprise maîtrise moyennement les notions des mesures de la performance et celles de l'objectif d'un service et de ses mesures.

Le troisième et le quatrième sujets méritent la troisième position avec chacun une moyenne de 2,9. Étant inférieure à 3, cette moyenne indique que l'entreprise a une maîtrise moyenne sur la notion de l'indicateur de la performance et sur celles de l'indicateur du résultat et de l'indicateur du pilotage.

Quant à la dernière position, elle revient au cinquième sujet avec une moyenne de 2,7. Celle-ci indique une maîtrise moyenne des notions relatives à la finalité, à l'objectif, à la ressource et à la stratégie car la moyenne réalisée est inférieure à 3.

Manifestement, l'entreprise S ne maîtrise aucun sujet de manière plus satisfaisante. Aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est produite.

Un deuxième constat est qu'un seul sujet, en l'occurrence le premier sujet, est maîtrisé par l'entreprise de manière satisfaisante avec une moyenne supérieure à 3.

Un autre constat est que cinq (5) sujets se caractérisent par une maîtrise moyenne car les résultats correspondants sont compris entre 2,5 et 3.

Le dernier constat est que globalement, l'entreprise S présente une maîtrise moyenne des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°133 : Les résultats relatifs à l'entreprise T

Sujets	Σ Moyennes
I	3,1
II	3,1
III	3
IV	2,4
V	2,5
VI	2,2
Moyenne T ($\Sigma/6$)	2,716

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Quant à l'entreprise T, les deux premiers sujets sont les plus maîtrisés par rapport aux autres avec chacun une moyenne de 3,1. Étant supérieure à 3, cette dernière exprime une maîtrise satisfaisante par l'entreprise de la notion de la performance et de celles des mesures de la performance.

La deuxième place est méritée par le troisième sujet avec une moyenne de 3. L'entreprise maîtrise moyennement la notion de l'indicateur de la performance car la moyenne obtenue correspond au point 3.

Quant à la troisième position, elle revient au cinquième sujet avec une moyenne de 2,5. Étant inférieure à 3, cette moyenne montre que l'entreprise a une maîtrise moyenne des notions relatives à la finalité, à l'objectif, à la ressource et à la stratégie.

Le quatrième sujet occupe la quatrième place avec une moyenne de 2,4. Celle-ci montre une faible maîtrise par l'entreprise de la notion de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage car la moyenne réalisée est inférieure à 2,5.

Et la dernière position revient au sixième sujet avec une moyenne de 2,2. Cette dernière exprime ainsi une faible maîtrise par l'entreprise du sujet relatif à l'objectif d'un service et de ses mesures.

Force est de constater que l'entreprise T ne maîtrise aucun sujet de manière plus satisfaisante. Aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est enregistrée. Un deuxième constat est que seulement deux (2) sujets, notamment les deux premiers, sont maîtrisés par l'entreprise de manière satisfaisante avec une moyenne supérieure à 3.

Le dernier constat est que dans son ensemble, l'entreprise T indique une maîtrise moyenne des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°134 : Les résultats relatifs à l'entreprise U

Sujets	Σ Moyennes
I	3,1
II	3,4
III	2,8
IV	1,2
V	2,5
VI	3
Moyenne U ($\Sigma/6$)	2,666

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

En ce qui concerne l'entreprise U, c'est le deuxième sujet qui est le plus maîtrisé avec une moyenne de 3,4. L'entreprise a une maîtrise satisfaisante des notions relatives aux mesures de la performance car la moyenne obtenue est supérieure à 3.

Le premier sujet occupe la deuxième position avec une moyenne de 3,1. L'entreprise maîtrise ainsi de manière satisfaisante la notion de la performance.

Quant à la troisième place, elle est méritée par le sixième sujet avec une moyenne de 3. Étant égale à 3, cette moyenne exprime une maîtrise moyenne par l'entreprise du sujet relatif à l'objectif d'un service et de ses mesures.

Pour ce qui est de la quatrième place, elle est méritée par le troisième sujet avec une moyenne de 2,8. Cette dernière indique que l'entreprise a une maîtrise moyenne de la notion de l'indicateur de la performance car la moyenne réalisée est inférieure à 3.

La cinquième position est occupée par le cinquième sujet avec une moyenne de 2,5. Cette dernière exprime une maîtrise moyenne par l'entreprise des notions de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie. Quant à la dernière position, elle revient au quatrième sujet avec une moyenne de 1,2. Celle-ci indique que l'entreprise a une faible maîtrise de la notion de l'indicateur du résultat et de celle de l'indicateur du pilotage car la moyenne dégagée est inférieure à 2,5.

Manifestement, l'entreprise U ne maîtrise aucun sujet de manière plus satisfaisante car aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est notée. Un deuxième constat est que seulement deux (2) sujets, en l'occurrence les deux premiers, sont maîtrisés par l'entreprise de manière satisfaisante avec une moyenne supérieure à 3. Le dernier constat est que l'entreprise U présente globalement une maîtrise moyenne des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°135 : Les résultats relatifs à l'entreprise V

Sujets	Σ Moyennes
I	3
II	2,7
III	2,8
IV	2,7
V	2,25
VI	2,7
Moyenne V ($\Sigma/6$)	2,691

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Dans l'entreprise V, c'est plutôt le premier sujet qui est le plus maîtrisé avec une moyenne de 3. Toutefois, cette dernière exprime une maîtrise moyenne par l'entreprise de la notion de la performance car la moyenne enregistrée correspond au point 3.

Le troisième sujet occupe la deuxième position avec une moyenne de 2,8. Étant comprise entre 2,5 et 3, celle-ci indique que l'entreprise maîtrise moyennement la notion de l'indicateur de la performance.

Quant à la troisième place, elle est occupée par le deuxième, le quatrième et le sixième sujets avec chacun une moyenne de 2,7. Puisque la moyenne obtenue est comprise entre 2,5 et 3, on peut dire que l'entreprise maîtrise moyennement les notions des mesures de la performance, celles de l'indicateur du résultat et de l'indicateur du pilotage et celles de l'objectif d'un service et de ses mesures.

Quant à la dernière position, elle revient au cinquième sujet avec une moyenne de 2,25. L'entreprise maîtrise ainsi faiblement les notions liées à la finalité, à l'objectif, à la ressource et à la stratégie car la moyenne dégagée est inférieure à 2,5.

Force est de constater que l'entreprise V ne maîtrise aucun sujet de manière plus satisfaisante car aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est enregistrée.

Un deuxième constat est que l'entreprise V ne maîtrise aucun sujet de manière satisfaisante car aucune moyenne dépassant le point 3 n'est obtenue. Un autre constat est que la plupart de sujets se caractérisent par une maîtrise moyenne car les moyennes correspondantes sont comprises entre 2,5 et 3.

Le dernier constat est que l'entreprise V montre généralement une maîtrise moyenne des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Tableau n°136 : Les résultats relatifs à l'entreprise W

Sujets	Σ Moyennes
I	3,2
II	2,9
III	3,2
IV	3,5
V	2,7
VI	3,1
Moyenne W ($\Sigma/6$)	3,1

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Pour l'entreprise W, c'est plutôt le quatrième sujet qui est le plus maîtrisé avec une moyenne de 3,5. L'entreprise affiche ainsi une maîtrise satisfaisante sur les notions de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage car la moyenne obtenue est supérieure à 3.

Le premier et le troisième sujets occupent la deuxième position avec chacun une moyenne de 3,2. Étant supérieure à 3, celle-ci exprime aussi une maîtrise satisfaisante par l'entreprise de la notion de la performance et de celle de l'indicateur de la performance.

Quant à la troisième place, elle revient au sixième sujet avec une moyenne de 3,1. Il s'agit aussi d'une maîtrise satisfaisante par l'entreprise du sujet relatif à l'objectif d'un service et de ses mesures car la moyenne dégagée dépasse le point 3.

La quatrième place est méritée par le deuxième sujet avec une moyenne de 2,9. Étant inférieure à 3, cette moyenne indique que l'entreprise maîtrise moyennement les notions des mesures de la performance.

Pour ce qui est de la dernière position, elle revient au cinquième sujet avec une moyenne de 2,7 exprimant ainsi une maîtrise moyenne des notions relatives à la finalité, à l'objectif, à la ressource et à la stratégie.

Force est de constater que l'entreprise W ne maîtrise aucun sujet de manière plus satisfaisante car aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est remarquée. Un deuxième constat est que la plupart des sujets se caractérisent par une maîtrise satisfaisante car les moyennes correspondantes sont comprises entre 3 et 3,5. Un autre constat est qu'aucune faible maîtrise de la part de l'entreprise n'est enregistrée car les moyennes réalisées sur les différents sujets sont toutes supérieures à 2,5. Le dernier constat est que l'entreprise W affiche globalement une maîtrise satisfaisante des sujets abordés.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

3.2.3.2 Analyse interentreprises

Cette analyse vise à confronter les performances des entreprises sur les différents sujets abordés.

Le principal critère de comparaison que nous avons dû retenir est la moyenne. Il s'agit en effet d'un élément commun à toutes les entreprises.

Pour déterminer les moyennes des entreprises, nous avons retenu la moyenne globale par entreprises afin de rendre la comparaison possible. Celle-ci est déterminée à partir des moyennes obtenues par sujets dans chaque entreprise. Puisqu'il y a six (6) sujets, nous avons ainsi additionné les six (6) moyennes obtenues par chaque entreprise et divisé la somme correspondante par six (6) étant le nombre de moyennes obtenues.

$$\text{Moyenne globale (Entreprise)} = (\Sigma \text{moyennes des sujets}) / 6$$

Le tableau suivant indique les moyennes globales respectives des entreprises.

Tableau n°137 : Les moyennes globales par entreprises

Entreprises	Moyenne globale	Moyenne globale arrondie
A	2,675	2,68
B	2,475	2,48
C	2,642	2,64
G	3,01	3,01
M	2,058	2,06
N	3,142	3,14
O	2,725	2,73
R	2,83	2,83
S	3	3
T	2,716	2,72
U	2,666	2,67
V	2,691	2,7
W	3,1	3,1

Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

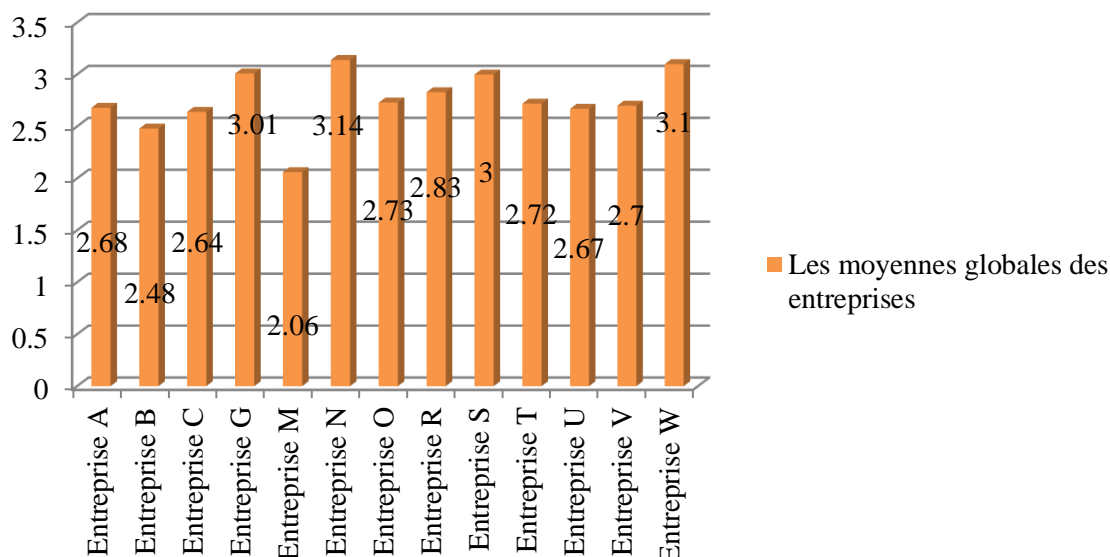
Force est de constater que les moyennes globales des entreprises n'ont pas la même intensité. Elles varient d'une entreprise à une autre. D'autre part, elles présentent des nombres décimaux rendant délicate la comparaison.

Pour mieux présenter et visualiser les tendances, nous avons ainsi dû arrondir les moyennes globales et utiliser le graphique "Histogramme".

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°57 : Les moyennes globales respectives des entreprises

Les moyennes globales des entreprises



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Force est de constater que c'est l'entreprise N qui a la maîtrise la plus satisfaisante avec une moyenne de 3,14. L'entreprise W vient en deuxième position avec une moyenne de 3,1. Quant à la troisième place, elle est méritée par l'entreprise G avec une moyenne de 3,01.

Ces trois (3) entreprises se révèlent être les plus performantes, celles qui maîtrisent le plus les notions liées à la performance par rapport aux autres car elles ont réalisé des moyennes supérieures à 3. Il nous semble important de rappeler que ces entreprises sont toutes des propriétés de l'Etat.

La quatrième position est occupée par l'entreprise S avec une moyenne de 3. L'entreprise R occupe par contre la cinquième place avec une moyenne de 2,83. En ce qui concerne la sixième, la septième et la huitième places, elles sont respectivement méritées par l'entreprise O avec une moyenne de 2,73, l'entreprise T avec une moyenne de 2,72 et l'entreprise V qui a obtenu une moyenne de 2,7. Quant à l'entreprise A, l'entreprise U et l'entreprise C, elles occupent respectivement la neuvième, la dixième et la onzième positions avec des moyennes respectives de 2,68, de 2,67 et de 2,64.

Ces huit (8) entreprises s'avèrent être moyennement performantes, celles qui ont une maîtrise moyenne des notions en matière de performance car les moyennes qu'elles ont dégagées sont comprises entre 2,5 et 3.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour ce qui est de la douzième et treizième places, elles reviennent respectivement à l'entreprise B avec une moyenne de 2,48 et à l'entreprise M qui a enregistré une moyenne de 2,06.

Ces deux (2) entreprises apparaissent les moins performantes, celles qui ont une faible maîtrise des notions en matière de performance car elles ont dégagé des moyennes inférieures à 2,5.

Manifestement, l'entreprise N, l'entreprise W et l'entreprise G sont plus performantes que les autres sur l'ensemble des sujets abordés. Toutefois, aucune entreprise n'a obtenu une moyenne plus satisfaisante, aucune n'a manifesté une maîtrise élevée des notions en matière de performance car aucune moyenne comprise entre 4 et 5 n'est enregistrée.

Dans la partie suivante, nous allons essayer de faire une analyse globale de la performance des entreprises.

3.2.4 Analyse de la performance globale des entreprises

Cette analyse a pour but d'apprécier la maîtrise des connaissances en matière de performance de l'ensemble des entreprises étudiées. Il s'agit de déterminer globalement le degré de maîtrise par les entreprises de différents sujets et celui des entreprises. Ainsi, l'analyse globale se scinde en analyse des degrés de maîtrise des entreprises par sujets et en analyse du degré de maîtrise globale de l'ensemble des sujets par les entreprises.

3.2.4.1 Analyse des degrés de maîtrise des entreprises par sujets

Cette analyse vise à mettre en avant les sujets les plus maîtrisés. Elle nous permettra ainsi de connaître les notions les plus maîtrisées par les entreprises algériennes.

Le critère de comparaison des sujets qui nous semble le plus pertinent est la moyenne. Pour déterminer les moyennes globales de différents sujets, nous avons dû appliquer le même principe décrit ci haut, le même principe qui a servi aux différentes analyses faites jusqu'ici.

La moyenne globale d'un sujet est le rapport entre la somme des moyennes obtenues par les différentes entreprises sur le sujet (Σ) et le nombre de moyennes obtenues correspondantes (n). Cela nous donne l'expression mathématique suivante :

$$\text{Moyenne globale (Sujet)} = (\Sigma)/n$$

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Pour le premier sujet, nous pouvons obtenir par exemple l'expression suivante :

$$\text{Moyenne globale (I)} = (2,95 + 2,65 + 3,285 + 3,25 + 3,05 + 3,142 + 2,9 + 3 + 3,5 + 3,1 + 3,1 + 3 + 3,2)/13 = 36,627/13 = 2,817$$

Le tableau suivant indique les moyennes globales respectives de différents sujets abordés.

Tableau n°138 : Les degrés de maîtrise des entreprises par sujets

Entreprise	Sujets					
	I	II	III	IV	V	VI
A	2,95	2,8	2,45	2,4	2,6	2,85
B	2,65	2,45	2,45	2,7	2,4	2,2
C	3,285	2,785	2,5	2	2,642	2,642
G	3,25	3,08	2,91	3,08	2,91	2,83
M	3,05	2,45	1,6	2,1	1,65	1,5
N	3,142	3,714	3,214	3,071	2,785	2,928
O	2,9	3,2	3,1	2,5	2,55	2,1
R	3	2,83	3,25	3,25	2,42	2,25
S	3,5	3	2,9	2,9	2,7	3
T	3,1	3,1	3	2,4	2,5	2,2
U	3,1	3,4	2,8	1,2	2,5	3
V	3	2,7	2,8	2,7	2,25	2,7
W	3,2	2,9	3,2	3,5	2,7	3,1
Σ	36,627	38,409	36,174	33,801	32,607	33,3
n	13	13	13	13	13	13
Moyenne globale	2,817	2,954	2,782	2,600	2,508	2,561
Moyenne globale arrondie	2,82	2,95	2,78	2,60	2,51	2,56

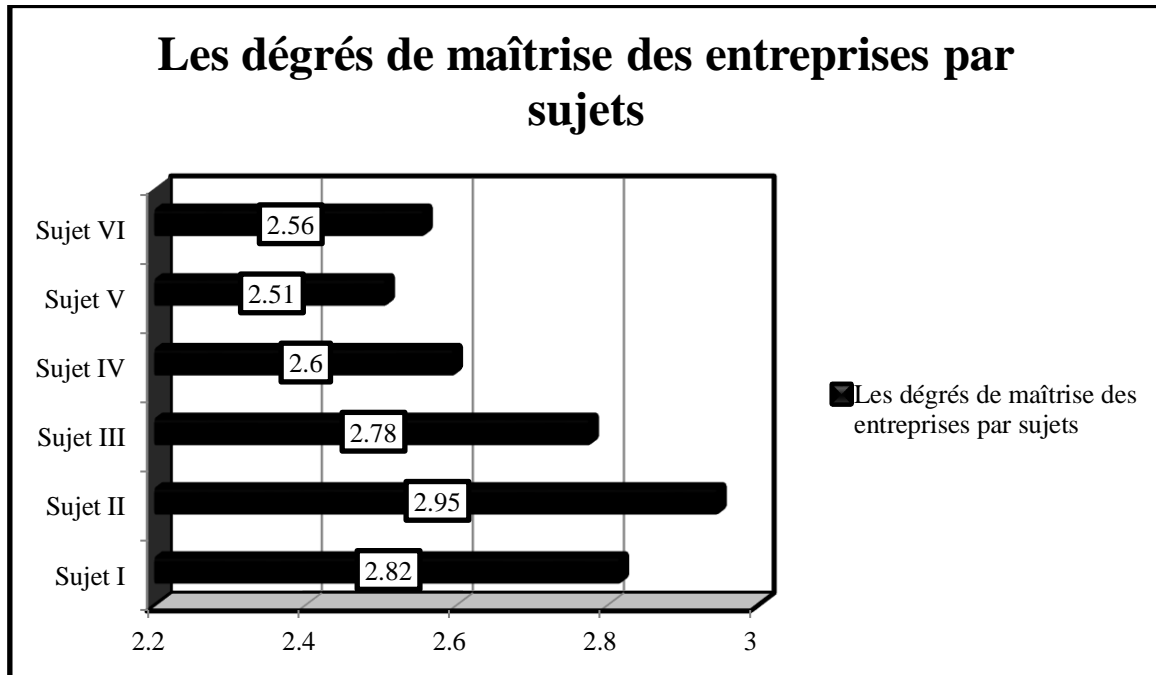
Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Ainsi, nous avons réuni les résultats réalisés des entreprises par sujets et nous en avons fait la moyenne globale par sujets. Quant au chiffre 13, il correspond au nombre de moyennes obtenues, c'est-à-dire au nombre d'entreprises. Pour le sujet I portant sur la notion de la performance, le rapport entre la somme des moyennes obtenues et leur nombre correspondant nous a donné une moyenne globale de 2,817 arrondie à 2,82 pour une présentation plus commode et faciliter la comparaison. Il en est de même pour le reste des sujets.

Manifestement, les moyennes globales des sujets sont hétérogènes en termes d'intensité. Elles n'expriment pas le même degré de maîtrise par les entreprises. Étant donné ces différences de maîtrise, nous avons jugé utile d'utiliser le graphique "Barres" pour mieux présenter et visualiser ces situations.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°58 : Les degrés de maîtrise de différents sujets



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Visiblement, c'est le deuxième sujet portant sur les notions liées aux mesures de la performance qui s'avère être le mieux maîtrisé par rapport aux autres sujets. Il enregistre une moyenne de 2,95. Le premier sujet vient en deuxième position avec une moyenne de 2,82. Après les mesures de la performance, les entreprises interrogées maîtrisent plus la notion de la performance que les autres notions liées à la performance.

Quant aux troisième et quatrième places, elles reviennent respectivement au troisième et au quatrième sujets avec des moyennes respectives de 2,78 et de 2,6. Ainsi, les entreprises interviewées maîtrisent plus la notion de l'indicateur de la performance et ensuite celles de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage par rapport aux autres sujets. Et ce après les notions des mesures de la performance et la notion de la performance.

Le sixième sujet portant sur l'objectif d'un service et ses mesures occupe la cinquième position avec une moyenne de 2,56. Après les quatre (4) premiers sujets, les entreprises maîtrisent alors mieux la notion des performances opérationnelles ou des services et leurs mesures respectives. Le cinquième sujet apparaît donc comme étant le dernier sujet relativement maîtrisé avec une moyenne de 2,51. Les entreprises interrogées maîtrisent ainsi moins les notions de la finalité, de l'objectif, de la ressource et de la stratégie que les cinq premiers sujets.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Force est de constater qu'aucun sujet n'est maîtrisé par les entreprises interviewées de manière plus satisfaisante, ni de manière satisfaisante. En effet, les maîtrises réalisées sur les différents sujets sont modérées, caractérisées par des moyennes comprises entre 2,5 et 3.

Dans la partie suivante, nous allons essayer d'apprécier le niveau global de maîtrise des entreprises sur les différents sujets abordés.

3.2.4.2 Analyse du degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises

Cette analyse a pour objectif de mettre en exergue le degré de maîtrise globale par les entreprises de l'ensemble des sujets abordés. Elle nous permettra d'apprécier le niveau global de maîtrise de l'ensemble des sujets abordés.

La moyenne globale des entreprises est le rapport entre la somme des moyennes obtenues par sujets (Σ) et le nombre de moyennes obtenues correspondantes (n). Cela nous donne la même expression mathématique que la précédente :

$$\text{Moyenne globale (Entreprises)} = (\Sigma)/n$$

Tableau n°139 : Le degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises

Sujets	Σ Moyennes
I	2,82
II	2,95
III	2,78
IV	2,60
V	2,51
VI	2,56
Σ	16,22
n	6
Moyenne globale (Σ/n)	2,70

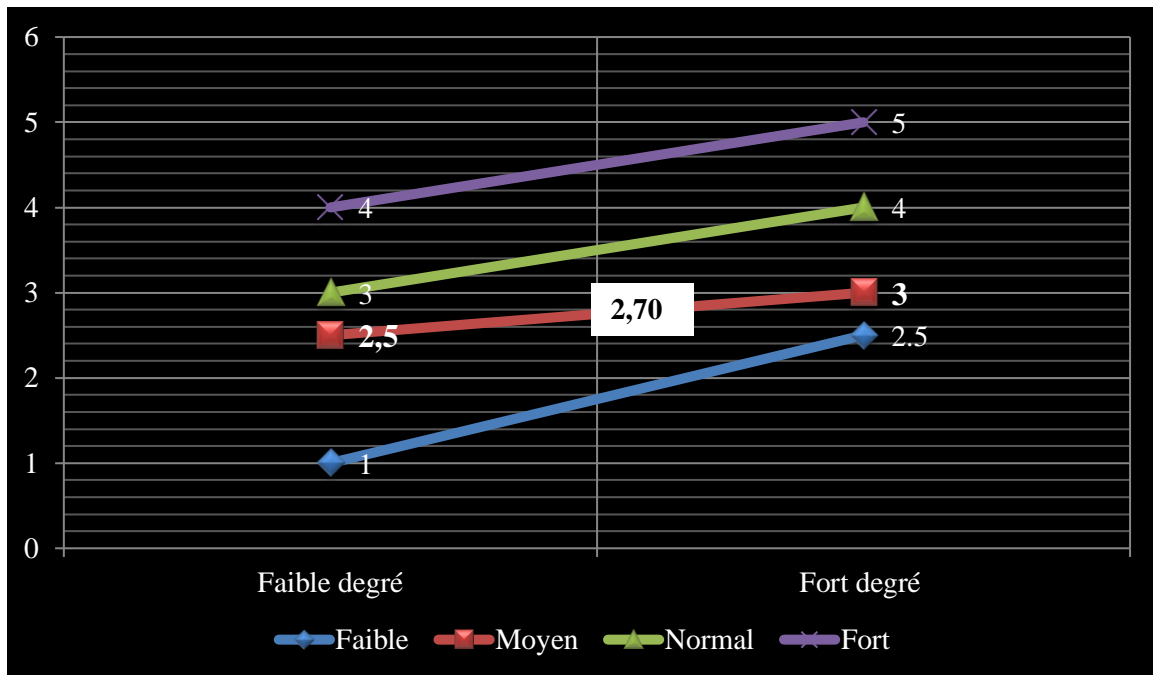
Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Force est de constater que globalement, les entreprises interviewées enregistrent une maîtrise des sujets avec une moyenne de 2,70.

Il semble important de rappeler que nous avons précédemment défini quatre (4) niveaux de maîtrise à savoir : le Faible degré, le Moyen degré, le degré Normal et le Fort degré. Pour mieux présenter et situer le degré de maîtrise obtenu par les entreprises interviewées dans un de ces niveaux de maîtrise, nous avons trouvé plus pertinent le graphique "Courbes".

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Schéma n°59 : Le degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises



Source : Nous-mêmes sur la base des données recueillies sur le terrain

Incontestablement, le degré de maîtrisé de 2,70/5 obtenu par les entreprises interviewées est modéré car il est situé dans l'intervalle [2,5 - 3]. Les entreprises interviewées affichent ainsi globalement une maîtrise moyenne des notions liées à la performance.

Conclusion

L'objectif de la recherche pour ce chapitre consiste à déterminer et apprécier le degré de maîtrise des notions liées à la performance.

Obtenus grâce aux guides d'entretien, les résultats de notre recherche nous ont permis d'avoir une vue d'ensemble sur le degré de maîtrise des notions en matière de performance par les entreprises algériennes.

La première hypothèse selon laquelle les entreprises algériennes ont une forte maîtrise de la notion de la performance est infirmée car la moyenne globale dégagée par les entreprises interviewées sur cette variable d'étude est de 2,82/5.

En ce qui concerne la deuxième hypothèse pour laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de la mesure de la performance, elle est aussi infirmée car la moyenne globale obtenue sur ce sujet est de 2,95/5.

CHAPITRE VI : TENTATIVE D'APPRÉCIATION DE LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

La troisième hypothèse selon laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur de la performance est aussi infirmée car la moyenne globale enregistrée est de 2,78/5.

Le sujet portant sur la différence entre un indicateur de résultat et celui de pilotage a enregistré une moyenne globale de 2,6/5. Ainsi, la quatrième hypothèse pour laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur du résultat et de celle de l'indicateur du pilotage est aussi infirmée.

Pour ce qui est de la cinquième hypothèse selon laquelle les individus ont une forte maîtrise des notions de la finalité, de l'objectif, de la stratégie et de la ressource, elle est aussi infirmée car la moyenne globale correspondante est de 2,51/5.

Quant à la sixième et dernière hypothèse pour laquelle les différents services ont une forte maîtrise de leurs missions ou objectifs et de mesure de ceux-ci pour pouvoir performer à leurs niveaux respectifs, elle est aussi infirmée car la moyenne globale correspondante de ce sujet est de 2,56/5.

On peut ainsi dire que les entreprises algériennes n'ont pas de maîtrise élevée des notions liées à la performance. D'autant plus que la moyenne globale enregistrée par les entreprises interviewées sur l'ensemble des sujets abordés est de 2,70/5.

Force est de constater que les moyennes globales enregistrées par les entreprises interviewées sur les différentes variables d'étude sont comprises entre 2,5 et 3. Il s'agit d'une maîtrise moyenne, modérée. Aucune moyenne globale sur un sujet donné comprise entre 4 et 5 n'est en effet enregistrée.

Un autre constat est que les degrés de maîtrise dégagés sur les différentes variables d'étude n'ont vraiment pas de relation étroite avec les responsabilités. Il est en effet avéré que les Directeurs affichent de la faible maîtrise des notions liées à la performance par rapport à leurs proches collaborateurs et cadres tels que les Contrôleurs de gestion et les Auditeurs. Les Directeurs ont enregistré une moyenne globale de 2,9 sur les sujets abordés alors que les Contrôleurs de gestion et les Auditeurs ont réalisé une moyenne globale de 3 sur les mêmes sujets. Il en est de même pour les Chefs de services par rapport aux autres cadres tels que les employés, les techniciens et les autres cadres des services. Les premiers ont obtenu une moyenne globale de 2,3 tandis que les seconds ont enregistré une moyenne globale de 2,4.

SECONDE PARTIE : LES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES

Conclusion de la seconde partie

La seconde partie a pour objectif de faire une mise au point des pratiques du CDG, de déterminer des facteurs de l'évolution de celles-ci et d'apprécier la maîtrise des notions liées à la performance dans les entreprises algériennes.

Force est de constater que les pratiques du CDG ont dans l'ensemble moins évolué dans les entreprises algériennes. La planification se caractérise principalement par un plan quinquennal et un budget annuel. Quant au tableau de bord stratégique, il repose fondamentalement sur des indicateurs financiers. Pour le pilotage opérationnel, il est certes constaté l'utilisation du budget, du reporting financier et de la comptabilité analytique. Mais aucune entreprise de notre échantillon n'emploie la technique de responsabilité accounting même si deux d'entre elles utilisent la méthode ABC pour leur comptabilité de gestion. Ainsi, le niveau d'évolution des pratiques du CDG opérationnel reste très à désirer.

Quant au système de motivation, les entreprises algériennes fondent le leur sur une base collective et des critères principalement financiers avec l'ancienneté comme moyen principal de promotion. Ainsi, la performance individuelle est loin, du moins pour l'instant, d'être la préoccupation des entreprises algériennes. Donc, les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont faiblement évolué.

Quant aux facteurs influençant l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes, il y a la Taille de l'entreprise, la Réforme du gouvernement et la concurrence qui sont des facteurs communs à certains pays de référence. Mais il y a aussi l'informatisation et la Demande du propriétaire qui sont des facteurs spécifiques à l'Algérie. La Formation, le Partenariat et l'Ouverture économique se sont avérés comme étant des facteurs à faible influence sur les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes.

En ce qui concerne la maîtrise des notions liées à la performance, elle reste à désirer. En effet, les degrés de maîtrise dégagés sur les différentes notions abordées donnent une satisfaction moyenne dans l'ensemble. Les notes correspondantes sont comprises entre 2,5 à 3. Toutefois, le sujet le plus maîtrisé par rapport aux autres est la mesure de la performance, telle que la notion d'efficacité, d'efficience et de pertinence. La notion de la performance vient en deuxième position en termes de maîtrise. Le sujet le moins maîtrisé par rapport aux autres est la notion de la finalité, de la stratégie, de l'objectif et de la ressource.

CONCLUSION
GÉNÉRALE

Rappel de l'objectif, de la problématique et de la méthodologie de la recherche

Les principaux objectifs de cette recherche étaient d'apprécier l'évolution des pratiques du CDG des entreprises algériennes, d'identifier les facteurs contingents de l'évolution de ces pratiques et enfin d'apprécier la connaissance des responsables dans les entreprises algériennes en matière de performance. La question centrale examinée tout au long de ce travail pour atteindre ces objectifs était la suivante : les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes sont-elles suffisamment développées pour appuyer la performance de celles-ci ?

La réponse à cette question nous a obligés à adopter toute une démarche méthodologique. Nous avons dans un premier temps construit un cadre conceptuel qui a constitué la première partie composée de trois (3) chapitres qui ont permis d'esquisser l'évolution de la notion de la performance et des pratiques du CDG en général. Dans un second temps, nous avons essayé de répondre à la question centrale en formulant des hypothèses à partir du cadre conceptuel élaboré dans la première partie. Suivant les objectifs de la recherche, nous avons précisément formulé trois (3) hypothèses. Les pratiques du contrôle de gestion (CDG) dans les entreprises algériennes ont fortement évolué. Les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie. Et la troisième hypothèse est la suivante : Les entreprises algériennes ont une maîtrise élevée des notions liées à la performance.

Concrètement, chaque hypothèse a fait l'objet d'une question et de sous-hypothèses traitées dans un chapitre à part entière selon une méthodologie spécifique¹, principalement en matière d'échelle d'évaluation. Pour collecter les informations nécessaires à la confirmation ou l'infirmité de toutes les sous-hypothèses et par la même des hypothèses, nous avons diversifié les statuts de répondants et utilisé un questionnaire renfermant principalement des questions ouvertes de manière à enrichir les informations.

La principale analyse de la recherche est qualitative pour apprécier l'évolution des pratiques du CDG et la connaissance en matière de performance. Mais celle-ci a été renforcée par la méthode quantitative pour optimiser la fiabilité, la validité des résultats de nos recherches, et donc leur portée scientifique.

¹ Voir l'introduction générale et la partie intitulée la démarche méthodologique dans chacun de trois (3) derniers chapitres.

Les principaux résultats de la recherche

Les principaux résultats peuvent se présenter en trois (3) points.

Le résultat relatif à la première hypothèse

Il est important de rappeler que la première hypothèse postule que les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont fortement évolué. Le résultat de la recherche infirme cette hypothèse car il montre que les pratiques du CDG ont faiblement évolué dans les entreprises algériennes. Cette infirmation de la première hypothèse repose sur cinq (5) sous-hypothèses portant sur l'évolution des principales pratiques du CDG.

En ce qui concerne la planification, l'ensemble de vingt trois (23) entreprises interviewées utilise un plan quinquennal exécuté via le budget annuel. Aucune entreprise n'a confirmé avoir un plan hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou semestriel. Ainsi, la première sous-hypothèse selon laquelle la planification dans les entreprises algériennes est dynamique, c'est-à-dire avec un horizon de plus en plus restreint, est infirmée. Quant à la deuxième sous-hypothèse selon laquelle le tableau de bord de pilotage stratégique en vigueur dans les entreprises algériennes est équilibré, elle est aussi infirmée. La recherche révèle en effet que sur les vingt trois (23) entreprises étudiées, vingt deux (22) utilisent le tableau de bord classique, avec des indicateurs purement financiers. Aucune entreprise n'utilise le tableau de bord OVAR ou le Balanced Scorecard. Pour ce qui est de la troisième sous-hypothèse, selon laquelle les entreprises algériennes recherchent des performances opérationnelles, il est difficile de la confirmer. En effet, douze (12) entreprises sur les vingt trois (23) interrogées utilisent des outils opérationnels moins pointus. Aucune entreprise sur les vingt trois (23) n'utilise la technique de responsibility accounting et seulement deux (2) d'entre elles utilisent la comptabilité basée sur les activités (ABC). Aucune entreprise n'adopte non plus le budget à base d'activité, ni la méthode ABM, ni le Target Costing, ni le tableau de bord équilibré. Ainsi, la quatrième sous-hypothèse selon laquelle les entreprises algériennes utilisent des méthodes et techniques développées du CDG opérationnel est infirmée.

Quant à la cinquième et dernière sous-hypothèse, selon laquelle le système d'incitation dans les entreprises algériennes favorise la performance, elle est aussi infirmée. En effet, vingt deux (22) entreprises sur les vingt trois (23) étudiées adoptent un système d'incitation collectif reposant sur des critères financiers dont la promotion et la rémunération dépendent étroitement du critère ancienneté au lieu de mérite individuel.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Toutefois, une (1) entreprise privée adopte un système d'incitation individualisé, avec des stimulants financiers et non financiers qui dépendent fortement de la performance individuelle.

Au vu des résultats de cinq (5) sous-hypothèses², on peut infirmer la première hypothèse et dire que les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ont faiblement évolué.

Le résultat relatif à la deuxième hypothèse

La deuxième hypothèse stipule que les facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG en Algérie sont semblables à ceux découverts en Afrique du sud, Chine, Estonie, Hongrie, Inde, Pologne et Russie.

Quant à cette hypothèse, il est difficile de se prononcer car sur les six (6) sous-hypothèses, trois (3) sont confirmées et trois (3) infirmées³.

La première sous-hypothèse affirme que dans les grandes entreprises algériennes, les pratiques du CDG sont plus développées que dans les petites. Cette sous-hypothèse est confirmée par le facteur Taille de l'entreprise qui est le deuxième facteur le plus influent selon notre enquête. Elle a été confirmée aussi par Luther et Longden (2001) en Afrique du Sud, Haldma et Lääs (2002) en Estonie, Szychta (2002) en Pologne, O'Connor, Chow et Wu (2004) en Chine et Riskal Dmitry (2009) en Russie. La deuxième sous-hypothèse prétend que la formation des cadres incite au développement des pratiques du CDG. Cette sous-hypothèse peut être infirmée car la formation ne figure pas parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes. Ce résultat est différent de celui obtenu par O'Connor, Chow et Wu en 2004 en Chine. La troisième sous-hypothèse avance que les pratiques du CDG sont influencées par l'ouverture économique. Elle peut être infirmée aussi car le facteur Ouverture économique s'est révélé moins influent sur les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes. Cette situation est différente de celle découverte en Inde en 1999 par Anderson et Lanen et en Hongrie en 2000 par Vámosi. La quatrième sous-hypothèse selon laquelle l'intensification de la concurrence influence les pratiques du CDG peut être confirmée car le facteur Marché s'est révélé être parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes selon notre enquête. Bien qu'elle n'ait pas pu être confirmée en Pologne en 2002 par Szychta, cette sous-hypothèse a été confirmée en Chine en 2004 par O'Connor, Chow et Wu.

² Voir le chapitre 4 pour les statistiques étayant ces résultats.

³ Voir le chapitre 5 pour les statistiques étayant ces résultats.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Pour ce qui est de la cinquième sous-hypothèse, selon laquelle les pratiques du CDG sont influencées par les réformes de l'Etat, elle peut être confirmée car les réformes gouvernementales sont parmi les facteurs les plus influents des pratiques du CDG dans les entreprises algériennes d'après notre enquête. Cette situation est semblable à celle trouvée en Inde en 1999 par Anderson et Lanen et en Chine en 2004 par O'Connor, Chow et Wu. Quant à la sixième et dernière sous-hypothèse qui affirme que le partenariat influence les pratiques du CDG, elle est infirmée car le facteur Partenariat s'est avéré être faiblement influent sur les pratiques du CDG des entreprises algériennes. Cette situation est bien différente de celle découverte par O'Connor, Chow et Wu en 2004 en Chine.

Le facteur le plus commun à certains pays est le facteur Taille de l'entreprise. Ce facteur a été vérifié dans plusieurs pays tels que la Chine, la Russie, la Pologne, l'Afrique du Sud et l'Estonie. Le deuxième facteur commun est la Réforme du gouvernement. Il concerne la Chine, l'Inde et l'Algérie. Bien qu'ils aient été influents en Chine, les facteurs Programme de formation et Partenariat se sont avérés être faiblement influents sur les pratiques du CDG en Algérie. Au-delà de sa similarité par rapport à certains pays et de sa différence par rapport à d'autres en termes de facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises, la situation algérienne se caractérise particulièrement par l'Informatisation comme étant le facteur le plus influent pour l'évolution des pratiques du CDG dans les entreprises. Elle est aussi dominée par le facteur Demande du propriétaire.

Le résultat relatif à la troisième et dernière hypothèse

La troisième hypothèse postule que les entreprises algériennes ont une maîtrise élevée des notions liées à la performance.

Cette hypothèse est aussi infirmée par les résultats de notre enquête. Cette infirmation repose sur six (6) sous-hypothèses portant sur les notions clés liées à la performance. La première sous-hypothèse selon laquelle les entreprises algériennes ont une forte maîtrise de la notion de la performance est infirmée car la moyenne globale dégagée par les entreprises interviewées sur cette variable d'étude est de $2,82/5^4$. En ce qui concerne la deuxième sous-hypothèse pour laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de la mesure de la performance, elle est aussi infirmée car la moyenne globale obtenue sur ce sujet est de $2,95/5$.

⁴ Voir la méthode de calcul et les statistiques dans les parties intitulées la démarche méthodologique de la recherche et analyse des résultats et discussion dans le chapitre 6.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Quant à la troisième sous-hypothèse selon laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur de la performance, elle est aussi infirmée car la moyenne globale enregistrée en est de 2,78/5. Le sujet portant sur la différence entre un indicateur de résultat et celui de pilotage a enregistré une moyenne globale de 2,6/5. Ainsi, la quatrième sous-hypothèse pour laquelle les individus ont une forte maîtrise de la notion de l'indicateur du résultat et de celui du pilotage est aussi infirmée. Pour ce qui est de la cinquième sous-hypothèse selon laquelle les individus ont une forte maîtrise des notions de la finalité, de l'objectif, de la stratégie et de la ressource, elle est aussi infirmée car la moyenne globale correspondante est de 2,51/5. Quant à la sixième et dernière sous-hypothèse pour laquelle les différents services ont une forte maîtrise de leurs missions et objectifs et de mesure de ceux-ci pour pouvoir performer à leurs niveaux respectifs, elle est aussi infirmée car la moyenne globale correspondante de ce sujet est de 2,56/5.

On peut ainsi infirmer la troisième hypothèse et dire que les entreprises étudiées n'ont pas de maîtrise élevée des notions liées à la performance. D'autant plus que la moyenne globale enregistrée par les entreprises interviewées sur l'ensemble des sujets abordés est de 2,70.

Ainsi, la première et la troisième hypothèses sont infirmées. Quant à la deuxième, elle est confirmée avec réserve car bien que les facteurs Taille, Marché et Réformes gouvernementales se soient avérés plus influents sur les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes comme dans les autres pays cités, les facteurs Formation, Ouverture économique et Partenariat ne le sont pas. Par ailleurs, la situation algérienne se distingue particulièrement par deux (2) autres facteurs : le Demande du propriétaire et l'Informatisation. Il serait pertinent de préciser que l'informatisation s'est avérée être le facteur le plus influent sur les pratiques du CDG des entreprises algériennes.

Les principaux constats issus de la recherche

Ce travail nous a permis de faire un certain nombre de constats. Le premier constat est que les pratiques du CDG dans les entreprises algériennes ne favoriseraient pas la recherche et surtout l'amélioration de la performance. Classiques, les outils du CDG en vigueur auraient du mal à intégrer les concepts tels que la valeur ou la qualité, etc. Le renforcement des outils améliorerait la qualité de déploiement de la stratégie, voire la qualité de la définition de la stratégie et par conséquent, contribuerait à améliorer sensiblement la qualité du management des entreprises, et donc leur compétitivité, leur performance.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Il est aussi constaté que malgré son importance, le CDG n'est pas bien ancré dans l'ensemble de la structure des entreprises algériennes. Une installation à tous les niveaux hiérarchiques lui permet de jouer son plein rôle et d'aider les entreprises à améliorer significativement leur performance globale par la mesure et le pilotage de celle-ci.

Un autre constat est que les entreprises algériennes font rarement appel à des consultants externes pour renforcer leurs méthodes de gestion, optimiser leur prise de décisions, notamment stratégiques, etc.

Un autre constat est que la politique des ressources humaines des entreprises étudiées ne serait pas dynamique même si on constate des grands efforts en matière de formation. Basé sur des éléments incitatifs financiers et l'ancienneté, le système d'incitation ne favoriserait pas l'optimisation de la performance. Les entreprises feraient mieux de le renforcer en y intégrant des éléments incitatifs autres que financiers et en y accordant à la performance individuelle une place importante.

Le dernier constat est que les entreprises étudiées n'ont pas tendance à prioriser sérieusement la recherche de la performance. Ceci peut être attesté par les constats ci-dessus et les principaux résultats de notre recherche. Il serait pertinent de rappeler que les résultats de notre recherche ont montré qu'il n'existe vraiment pas de relation entre la maîtrise des notions liées à la performance et les responsabilités dans les entreprises étudiées.

Tous ces constats convergent vers une conclusion. Le management actuel des entreprises algériennes ne serait pas axé sur la culture de la performance, et donc pas sur la concurrence. Il serait plus caractérisé par des préoccupations autres qu'économique.

Étant donnée la mondialisation de l'économie et les réformes entamées par l'Algérie depuis un moment pour passer de l'économie planifiée à l'économie de marché, sachant que cette dernière implique pourtant la compétition, et donc la compétitivité, la performance, n'est-il pas, ou n'était-il pas, indispensable de revoir l'état du management actuel des entreprises algériennes afin de le rendre apte à faire face à la mondialisation et aux corollaires de celle-ci ?

La qualité du management et de ses pratiques (contrôle de gestion) n'est-elle pas une variable stratégique pour assurer et améliorer la compétitivité des entreprises, plus précisément des entreprises algériennes ?

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Ouvrages :

Alain M. (2002). L'entreprise en face la stratégie, édition Maxwill.

Alazard C. et Sépari S. (2010). DCG 11, Contrôle de gestion, manuel et applications, DUNOD, 2^{ème} édition, Paris.

Alberto T. et Combemale P. (1993). Comprendre l'entreprise : théorie, gestion, relations sociales, Editions Nathan.

Andréassian A. E. (2001). Économie de l'entreprise et gestion, Montchrestien E.J.A., Paris.

Ansoff I. (1989) Stratégie du développement de l'entreprise, Les éditions d'Organisation, Paris.

Anthony R. N. (1965). Planning and control systems: a framework for analysis, Boston Graduate School of Business administration, Harvard University, Boston.

Anthony R.N. (1988). The Management Control Function. The Harvard Business School.

Ardoin J.-L. (1986). Contrôle de gestion, Publi-Union.

Autissier D. (2007). Mesurer la performance du contrôle de gestion, éditions d'Organisation EYROLLES.

Autissier D. et Simonin B. (2009). Mesurer la performance des ressources humaines, éditions d'Organisation EYROLLES.

Autissier D., Mougin Y. et Ségot J. (2010). Mesurer la performance de la fonction qualité, éditions d'Organisation EYROLLES.

Autissier D., Moutot J.M. et Bernardin E. (2010). Mesurer la performance de la fonction Achats, éditions d'Organisation EYROLLES.

Baranger P. et Huguel G. (1989). Gestion de la production, édition Vuiber.

Baudry O. et al. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement, éditions d'organisation, Paris.

Béatrice et Grandguillot F. (2006). Comptabilité de gestion, Gualino éditeur, 8^{ème} édition, Paris, France.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Bertin E., Godowski C. et Khelassi R. (2013). Manuel Comptabilité & Audit, BERTI éditions, Alger.
- Bescos P.L. et Mendosa C. (1994). Le management de la performance, éditions Comptables Malesherbes.
- Bouquin H. (2004). *Comptabilité de gestion*, Economica, 3^{ème} édition, Paris.
- Bouquin H. (1989). Contrôle, in JOFFRE P. SIMON Y., encyclopédie de gestion, Economica, Paris.
- Bouquin H. (2000). Contrôle et stratégie, Encyclopédie de gestion, Economica.
- Bouquin H. (1991). Le contrôle de gestion, Presse Universitaire de France, 2^{ème} édition,
- Bouquin H. (1997). Le contrôle de gestion, Presse Universitaire de France, Paris.
- Bouquin H. (2001). Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris.
- Bouquin H. (2005). *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, 3^{ème} édition, Paris.
- Bourguignon, A. (2000). *Performance et contrôle de gestion*, in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed Economica, Paris, France.
- Boutat A. et Caparo J-M. (2003). Comptabilité analytique de gestion, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne.
- Bressy G. et konkuyt C. (2000). Economie d'entreprise, EDITIONS SIREY, 5^{ème} édition, Paris, France.
- Bressy G. et konkuyt C. (2018). Management et économie des entreprises, éditions DALLOZ, 12^{ème} édition, Paris, France.
- Brimson J.A. et Antos J. (1999). Driving value using activity-based budgeting, John Wiley et Sons, New-York.
- Brimson J.A. et Antos J. (1999). « Activity-Based budgeting », in Rachlin R., Handbook of budgeting, fourth edition, John Wiley et Sons, New-York.
- Burlaud A. et Simon C. (2003). Comptabilité de gestion : coûts/contrôle, Librairie Vuibert, 3^{ème} édition, Paris.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Burlaud A. et Simon C. (1997). *Le contrôle de gestion*. La découverte, Paris.
- Burlaud A. et Simon C. (2006). *Le contrôle de gestion*, la Découverte, Paris.
- Chaffer D. et White G. (2011). *Business Information Management*. Pearson Prentice Hall, 2nde Edition.
- Chaput L. (2007). *Modèles contemporains en gestion: un nouveau paradigme, la performance*, Presse de l'Université du Québec, Canada.
- Clark J.M. (1923). *Studies in the economics of Overhead costs*, Chicago, the University of Chicago Press.
- Clark K.B. et Fujimoto T. (1991). *Product Development Performance*, Harvard Business School Press, Cambridge Mas.
- Coase R. H. (1937). *The nature of the firm*, *Economica*.
- Cobbaut R. (1992). *Théorie financière*, édition *Economica*.
- Collasse B. (2000). *Harmonisation comptable internationale*, *Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit*, Edition *Economica*.
- Cooper R. (1995). *When lean Enterprises collide*, Harvard Business School Press, Boston.
- Coriat B. et Weinstein O. (1995). *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Le Livre de Poche.
- Crosby P. B. (1999). *La qualité c'est gratuit*, *Economica*.
- Curtis G. et Cobham D. (2008). *Business Information Systems: Analysis, Design and Practice*. Pearson Education Limited 6th Edition, England.
- Cyert R. M. et March J. G. (1970). *Processus de décision dans l'entreprise*, Dunod.
- Demeestère R., Lorino Ph. et Mottis N. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Nathan.
- Deming W. E. (1988). *Qualité, la révolution du management*, *Economica*.
- Desreumaux A. (1992). *Structures d'entreprise*, Vuibert, Paris.
- Doriath B. et Goujet C. (2005). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, 2^{ème} édition DUNOD, Paris.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Drucker P. (1993). *Au-delà du capitaliste*, Dunod.
- Dubrulle L., Jourdain. D. (2007). *Comptabilité analytique de gestion*, Dunod, 5ème édition, Paris.
- Dupuis J-C. (2014). *Economie et comptabilité de l'immatériel : enjeux du reporting non financier*, De Boeck.
- Duval G. (2004). *L'entreprise efficace à l'heure de Swatch et de Mc Donald, la seconde vie du taylorisme*, Alternatives économiques, édition La Découverte-Syros, 2^{ème} édition.
- Eccles R. (1985). *The transfer pricing problem: A theory for practice*, Lexington Book.
- Edvard Y., Pras B. et Roux E. (2003). *Les méthodes descriptives in market : fondement et méthodes de recherche en Marketing*, 3^{ème} édition, Dunod, Paris.
- Ehrenberg A. (1991). *Le culte de la performance*, Calmann-Levy, Paris.
- Emmanuel C. and Mehafdi M. (1994). *Transfer pricing*, Academic press, London.
- Fayol H. (1979). *Administration industrielle générale*, 1916, Dunod.
- Fernandez A. (2000). *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs*, éditions d'Organisation, Paris.
- Follett M. P. (1937). *The Process of control*, dans Gulick L. & Urwick L., *Papers on the Science of Administration*, New-York, Institute of Public Administration.
- Gervais M. (2000). *Contrôle de gestion*, Encyclopédie de gestion, Economica.
- Gervais M. (1990). *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica.
- Gervais M. (1987). *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Vuibert.
- Galbraith, J. R. (1973). *Designing complex organizations*. Reading MA: Addison-Wesley.
- Gervais M. (1988). *Prix de cession interne*, Encyclopédie de gestion, Economica.
- Ghedjghoudj EL Hadi (2013). *Management Stratégique : les différentes approches*, office des publications universitaires, Alger.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Gilbert P. et Yalenios J. (2017). L'évaluation de la performance individuelle, Editions La Découverte, Paris, France.

Giraud F. (2009). Coll. L'art du contrôle de gestion: enjeux et pratiques", Business Collection, Gualino Lextenso éditions, Paris.

Giraud F. et al. (2004). Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris.

Goujet C., Raulet C. et Raulet C. (2003). Comptabilité de gestion, Dunod, Paris.

Guerra F. (2007). Pilotage stratégique d'entreprise, Edition de Boeck, Paris.

Hamel G. et Prahalad C.K. (1999). La conquête du futur, Dunod.

Heilbrunn B. (2004). La performance, une nouvelle idéologie ? Critiques et enjeux, la Découverte, Paris.

Iribarne P. (2006). Les tableaux de bord de la performance, 2^{ème} édition, Dunod, Paris.

Ishikawa K. (1984). Le TQC ou la qualité à la japonaise, AFNOR Gestion.

Jacques R. (2003). Théories des organisations, ESKA éditions.

Jacquot T. et Milkoff R. (2007). Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts, Dareios & Pearson Education France.

Jean-Claude Beaufiles (2004). Comprendre l'entreprise, une approche gestionnaire, Vuibert, Paris.

Jean-Claude D. (2004). Manuel de comptabilité à l'usage des opérationnels, éditeur CHIRON.

Johnson H. T. et Kaplan R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston.

Juran J. M. (2000). Gestion de la qualité, AFNOR

Kaplan R. S. et Norton D. P. (1998). Le tableau de bord prospectif, Editions d'Organisation Eyrolles, Paris.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (2003). Le tableau de bord prospectif, Editions d'Organisation Eyrolles, Paris.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Kaplan R. S. et Norton D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Khelassi R. (2010). *L'économie d'entreprise contemporaine*, Houma éditions, Alger.
- Koenig G. (1998). *Les Théories de la Firme*, Economica, Paris.
- Lacroux F. (1999). *La modélisation dans le contrôle de gestion*, In Y. Dupuis (Coord), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Fnege, Vuibert, Paris.
- Langlois L., Bonnier C. et Bringer M. (2008). *Contrôle de gestion*, BERTI Editions, Alger.
- Langlois G. et Mollet M. (2011). *Manuel de gestion financière*, BERTI éditions, Alger.
- Lasary (2007). *Économie de l'entreprise*, EL DAR EL OTHMANIA.
- Lasary (2007). *Tout sur le management*, EL DAR EL OTHMANIA.
- Lassègue P. (1998). *Comptabilité*, Dalloz, coll.lexique, 4^{ème} édition, Paris.
- Laudon K. et Laudon J. (2002). *Management information systems: managing the digital firms*. Prentice Hall International, New Jersey.
- Lebas M. (1995). *Oui, il faut définir la performance*, *Chronique comptabilité de gestion*, Paris.
- Lemoigne J. L. (1984). *La théorie du système général*. *Editions Presse Universitaire Française*.
- Lemonnier J. (2010). *Les objectifs individuels de performance*, Vuibert, Paris, France.
- Leroux B. (2004). *Urbanisation et Modernisation du Système d'Information*, Lavoisier.
- Löning H. et Pesqueux Y. (1998). *Le contrôle de gestion*. Dunod, Paris.
- Löning H. et al (2008). *Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*, DUNOD, 3^{ème} édition, Paris.
- Lorino Ph. (1997). *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan.
- Lorino Ph. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, Paris, France.
- Lorino Ph. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Lorino Ph. (2001). Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences, édition d'Organisation, Paris.
- Lorino Ph. (2003). Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences, édition d'Organisation, Paris.
- Malarewicz J-A. (2005). Systémique et Entreprise, Village Mondial.
- Malo J.L. (1992). « Tableaux de bord », Encyclopédie du Management, tome 2, Vuibert.
- Malo J.L. (2000). « Tableaux de bord », in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica.
- Malo J.L. et Mathé J.C. (1998). L'essentiel du contrôle de gestion, Editions d'Organisation, Paris.
- March J. G. et Simon H. A. (1969). *Les organisations*, Dunod.
- Masaaki I. (1990). Kaizen, la clé de la compétitivité japonaise, Eyrolles, Paris.
- Melyon G. et Raimbourg Ph. (2004). Comptabilité analytique, 3^{ème} édition, Bréal.
- Merchant K. A. (1997). Modern management control systems. Printice Hall, New Jersey.
- Merchant, K., Van Der Stede, W. (2007). Management Control Systems: Performance, Measurement, Evaluation and Incentives. Prentice Hall, UK.
- Mevellec P. (2005). Les systèmes de coûts, objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod.
- Mintzberg H. (1994). Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod.
- Mintzberg H. (1998). *Le management*, Les éditions d'Organisation.
- Molho D. et Fernandez-Poisson D. (2009). Tableaux de bord : outils de performance, Editions d'Organisation Eyrolles, Paris.
- Morin E. (2005). *Introduction à la pensée complexe*, édition du Seuil, Paris, France.
- Morin E., Savoie A. et Beaudin G. (1994). L'efficacité de l'Organisation- Théories, Représentation et Mesures, Gaëtan Morin Editeur.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Myriam HALLOUIN-BARAT et al. (1997). Economie, Bréal, Rosny.
- Olve N.G., Roy J. et Wiley M.W. (1999). *Performance drivers : A practical guide to using the balanced scorecard*, Chichester, Wiley, UK.
- Patricia C., Coucoureux M. et Sopel D. (2004). Comptabilité de gestion Comptabilité financière Gestion des investissements, HACHETTE éducation, Paris, France.
- Paucher P. (1993). Mesure de la performance financière de l'entreprise, Office des Publications Universitaires, Grenoble, France.
- Pichault F. et Nizet J. (2000). Les pratiques de gestion des ressources humaines. Approches contingente et politique, Seuil «Points/Essais Sciences Humaines», Paris.
- Plauchu V. (2013). Mesure et amélioration des performances des entreprises, édition Campus Ouvert.
- Porter M. (1982). Choix stratégiques et concurrence, Economica.
- Porter M. (1982). L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Inter Editions, Paris.
- Porter M. (1999). L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Dunod, Collection Stratégie et Management, Paris.
- Piget P. (2008). Comptabilité analytique et Contrôle de gestion, édition ECONOMICA, Paris.
- Pike D.F. (2002). S'approvisionner à l'échelle mondiale, Les Echos, l'art de l'entreprise globale.
- Pyhrr P. (1973). Zero-Base Budgeting: a practical management tool for evaluating expenses, John Wiley et Sons, New-York.
- Pyhrr P. (1999). Zero-Base Budgeting, in Rachlin R., Handbook of budgeting, Fourth edition, John Wiley et Sons, New-York.
- Rabah Kara A. D. (2015). Le mémoire de Master : du choix du sujet à la soutenance, EDITIONS EL-AMEL, Tizi-Ouzou, Algérie.
- Reix R. (1995). Systèmes d'Information de Gestion, Editions d'Organisation.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Reix R. (1983). RFG novembre-décembre, 1983.

Richard J. (1996). Comptabilité et pratiques comptables, Dalloz, Paris.

Roy P. (2010). Les nouvelles stratégies concurrentielles, Editions La Découverte, Paris.

Sakurai M. et Huang P.Y. (1989). « Japanese Survey of Factory Automation and its Impact on Management Control Systems", dans Japanese Management Accounting édité par MONDEN Yasuhiro et SAKURAI Michiharu, Productivity Press, Cambridge Mas.

Saulquin J. Y et Maupetit C. (2005). EVA, performance et évaluation bancaire, groupe ESCEM, Tours.

Savall H. (1975). Enrichir le travail humain: l'évolution économique, Dunod, Réédition Economica, Paris.

Savall H. (1979). Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris.

Savall H. et Zardet V. (1995). Ingénierie stratégique du réseau, Economica, Paris.

Schatt A. et Lewkowicz J. (2007). *Introduction à la gestion d'entreprise*, Editions EMS, Paris.

Schumpeter J. (1911). Théorie de l'évolution économique, Edition électronique Les classiques des sciences sociales, Chicoutimi, Québec.

Simons R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business School Press, Boston.

Simons R. (1960). The new science of management decision. New York, Harper Row.

Tabatoni P. et Jarniou P. (1975). Les systèmes de gestion : politiques et structures, Presses Universitaires de France.

Taylor F.W. (1965). La direction scientifique des entreprises, Dunod.

Tessier C. (1995). La pratique des méthodes en informatique de gestion: typologie, analyse comparative, choix et mise en œuvre. *Editions d'organisation*.

Torres O. (2000). Économie d'entreprise: Organisation et Stratégie à l'aube de la nouvelle économie, Paris.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Tort E. (2006). Le reporting financier : aspects comptables, fiscaux et de gestion, Dunod, Paris.

Veltz P. (2017). « La société hyper-industrielle », Le Seuil.

Williamson O. E. et Winter S. G. (1991). The nature of the firm: origins, evolution and development, Oxford University.

Zéghal M. D. et Wafa K. (2001). Le concept de valeur en sciences de gestion : étude quantitative des thèmes de recherche entre 1970 et 2000, CGA-Centre de recherche en Comptabilité, Université d'Ottawa, Canada.

Mémoires et Thèses :

Azon A. T. (2011-2012). Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales Beninoises, une approche contingente, thèse, Liège: Université de Liège.

Fiol M. (1991). “La convergence des buts dans l’entreprise”, Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université de Paris IX Dauphine.

Izza S. (2006). Intégration des systèmes d’information industriels, Ecole nationale supérieure des mines de SAINT-ETIENNE, France.

Moutet A. (1992). *La Rationalisation industrielle dans l’économie française au XXe siècle. Etude sur les rapports entre changement d’organisation techniques et problèmes sociaux (1900-1939)*, Thèse de doctorat d’Histoire, Nanterre.

Nikitin M. (1992). *La Naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse, paris-Dauphine.

Riskal D. (2009). Évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992, thèse, Université de Strasbourg, France.

Spang L. (2002). « La modélisation de l’évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des caisses primaires d’assurance maladie (CPAM) » Recherche de doctorat, Université de Nancy 2.

Zimnovitch H. (1997). *Les Calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, Thèse, Poitiers, France.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Articles :

Abernethy, M.A. et P. Brownell, (1997). Management Control Systems in Research and Development Organizations: The Role of Accounting, Behavior and Personnel Controls. *Accounting, Organizations and Society* 22(3), 233–248.

Amit R. et Shoemaker P.J. (1993). Strategic assets and organizational rent, *Strategic management journal* 14 (1).

Ammons, D. N. et Rivenbark, W. C. (2008). Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: Evidence from North Carolina Benchmarking project. *Public Administration Review* 68 (2): 304-318.

Anderson S.W. et Lanen W.N. (1999). « Economic transition, strategy and evolution of management accounting practices: the case of India », *Accounting, Organizations and Society*.

Atkinson A. A., Waterhouse H. J. et Wells R. B. (1997). A stakeholder Approach to strategic performance measurement, *Sloan Management Review*, Spring 1997, 25-37.

Banker D. R., Potter G. et Srinivasan D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures, *The Accounting Review* 75 (1):65-92

Barney J. (1991). « Firm resources and sustained competitive advantage, *Journal of management* 17 (1).

Berland N. (2001). Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, *Revue française de gestion*, septembre-octobre.

Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004). Critiques du budget : une approche contingente, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin.

BIA Chabane (2008). Séminaire international « les normes comptables internationales (IAS/IFRS), évolution et application : le cas de l'Algérie », 20 et 21 Mai, Tizi-Ouzou, Algérie.

Bouquin H., Pesqueux Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai : 93-105.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Bourguignon A. (1995). Peut-on définir la performance ? Revue française de comptabilité 269 (juillet-Août) : 61-65.

Bourguignon A., Malleret V. et Norreklit H. (2002). « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du Balanced Scorecard », Comptabilité, Contrôle, n° spécial, mai.

Boyns T. et Emmanuel C. (1999). A longitudinal study of the determinants of transfer pricing change, Management Accounting Research 6.

Bunce P., Fraser R. et Woodcock L. (1995). Advanced Budgeting : A Journey to Advanced Management Systems, Management Accounting Research, n° 6.

Burns W. J. et Waterhouse J. H. (1975). Budgetary control and organization structure, Journal of Accounting Research 13 (Autumn): 177-203.

Cameron K. S. (1978), "Measuring Organization Effectiveness in Institutions of Higher Education", Administrative Science Quarterly, Vol.23, 604-632.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organizations and Society 28: 127-168.

Chenhall, R.H. et Euske K.J. (2007). "The Role of Management Control Systems in Planned Organizational Change: An Analysis of Two Organizations", Accounting, Organizations and Society 32 (7-8), 601-637.

Chiapello, et Delmond M.H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, Revue Française de Gestion, janvier-février.

Chow, C.W., M.D. Shields, and A. Wu, 1999, "The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations", Accounting, Organizations and Society 24(5), 441-461.

Colbert G. J. and Spicer B. H. (1995). A multi-case investigation of a theory of transfer pricing process, Accounting Organizations and Society 20.

Connolly T. et Ashworth G. (1994). "An integrated Activity-Based Approach to Budgeting", Management accounting, March, 32-37.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Daniel, S.J. et Reitsperger W.D. (1991). "Linking Quality Strategy with Management Control Systems: Empirical Evidence from Japanese industry", *Accounting, Organizations and Society* 16(7), 601–618.
- Davila, A. et Foster G. (2007). "Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies", *The Accounting Review* 82(4), 907–937.
- De Ronger Y. (2002). L'impact des ERP sur le contrôle de gestion: une première évaluation. *FINECO*.
- Dearden J. (1963) Profit-planning Accounting for small firms, *Harvard Business Review*, March-April.
- Dent F. J. (1990). Strategy Organization and Control: Some possibilities for accounting. *Accounting, Organizations and Society* 15(1/2): 3-25.
- Doran G. (1981). "There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives", *Management Review*, vol 70, n°11.
- Drucker P. (1990). The emerging theory of Manufacturing, *Harvard Business Review*, vol 68, n°3, May-June.
- Dyer J.H. et Singh H. (1998). The relational view : Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage, *Academy of management review* 23 (4).
- Elhamma A. (2014). Performance du Balanced Scorecard : perception des responsables d'entreprises, *Revue internationale de Management et de Stratégie*.
- Fisher J. (1992). Use of non-financial performance measures. *Journal of Cost Management* 6 (1):31-38.
- Fiol M. (2005). Contrôler pour penser, penser pour contrôler, *Comptabilité et Connaissances*.
- Gervais M. et Thenet G. (1998). Planification, gestion budgétaire et turbulence, *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol 1, n°3.
- Gorry A., Scott-Morton M.S. (1971). A framework for information systems. *Sloan Management Review* 13 (1) : 56-79.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Guizani C. et Brunhes-Faure M. (2002). De la construction budgétaire au pilotage de la performance, *Revue Echanges*, n° 191, août-septembre.
- Haldma T. et Lääts k. (2002). « Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies », *Management Accounting Research*.
- Henri J.F et Giasson A. (2006). Measuring environmental performance : a basic ingredient of environmental management, *CMA Management*, August-September.
- Ho L. J., Huang C. J. et Wu A. (2011). The impact of management control systems on efficiency and quality performance – An empirical study of Taiwanese correctional institutions. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 18: 77-94.
- Hope J. et Fraser R. (1999). Beyond Budgeting...Building a New Management Model for the Information Age, *Management Accounting*.
- Ittner C. et Larcker D. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review* November: 88-95.
- Jensen M.C. (2001). Corporate Budgeting is Broken : Let's Fix it, *Harvard Business Review*, novembre.
- Jones T.C. et Dugdale D. (2002). « The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity », *Accounting, Organizations and Society*, vol.27.
- Jorissen A. et al. (1999). La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges, *Revue française de Comptabilité*.
- Kaplan R.S. (1982). Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research, *The accounting Review* 4.
- Kaplan R.S et Norton D.P. (1993). « Putting the Balanced Scorecard to work », *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre.
- Kaplan R. S. et Norton D. P. (1992). The Balanced Scorecard measures that drive performance, *Harvard Business Review* January/February: 71-79.
- Kaplan R.S et Norton D.P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, vol 15, n°1, March.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Kato Y. (1993). "Target Costing support systems: lessons from leading Japanese companies", revue *Management Accounting Research* 1993, 4.
- Kelly K. O. (2007). Feedback and incentive on nonfinancial value drives, effects on managerial decision making, *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 523-556.
- Kelly M. J. et Swindell C. (2002). A multiple-indicator approach to municipal service evaluation: correlating performance measurement and citizen satisfaction across jurisdictions. *Public Administration Review* 62 (5): 610-620.
- Lebas M. (1992). « L'ABM ou le management basé sur les activités », *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, n°237, 61-66.
- Lebas M. (1994). "Managerial accounting in France, overview of past tradition and current practice", *The European Accounting Review*.
- Lemarchand Y. (1998). « *Le lieutenant-colonel Rimailho. Portait pluriel pour un itinéraire singulier* », *Entreprises et Histoire*, 20, 9-31.
- Lowe E. A. (1971). On the idea of a management control system : integrating accounting and management control, *The Journal of Management Studies*, vol. VIII.
- Luther R.G. et Longden S. (2001). « Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study », *Management Accounting Research*.
- Mavrillac S. et Siesfeld A. G. (1998). La délicate mesure de l'immatériel, *L'Expansion Management Review*.
- Meer-Kooistra J. (1994). The coordination of internal transactions: The functioning of transfer pricing systems in the Organizational context, *Management Accounting Research*, vol 5.
- Melkers J. et Willoughby K. (2005). Models of Performance-Measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects. *Public Administration Review* 65 (2): 180-190.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F. et Löning H. (1999). Tableaux de bord pour managers, *Groupe Revue Fiduciaire*.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Morgan M.J. (1993). "A case study in target costing: accounting for strategy", revue Management Accounting, mai.
- Morin E., Guindon M. et Boulianne E. (1996). Mesurer la performance de l'entreprise, Revue Gestion, vol 21, n°03, Septembre.
- Moynihan D. P. (2006). Managing for results in state government, Evaluating a decade of reform, Public Administration Review 66 (1): 78-90.
- O'Connor N. G., Chow C. W. et Wu A. (2004). The adoption of Western management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition, Accounting, Organizations and Society 29 (3-4).
- Oriot F. et Misiarezek (2001). "Mesurer une performance multidimensionnelle: le choix du Balanced Scorecard chez Matra Marconi Space", Echanges, n°179.
- Otley D. (1999). Performance management: A framework for control systems research. Management Accounting Research, Vol. 10, 363-382.
- Ouchi W. G. (1979). "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*.
- Parker L.D. (1999). Participation in Budget Planning: The Prospects Surveyed, Accounting and Business Research, vol. 9, n° 34, printemps.
- Pezet A. (2009). "The history of the French Tableaux de bord (1885-1975): Evidence from the archives", *Accounting, Business, Financial History*, vol. 19, n°2, 103-125.
- Poister H. T. et Streib G. (2005). Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status after two Decades. Public Administration Review 65 (1): 45-56.
- Pyhrr P. (1970). "A zero base budgeting", Harvard Business Review, November-December.
- Quinn R. E., Rohrbaugh J. (1983). "A Spatial Model of Effectiveness Criteria", Management Science, Vol.29, n°3, 363-377.
- Sandino T. (2007). Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector", The Accounting Review 82(1), 265-293.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Saïd A. A., Hassab Elnaby R. H. et Wier B. (2003). An empirical investigation of the performance consequence of nonfinancial measures, *Journal of Management Accounting Research*, fifteen: 193.
- Schmidt J.A. (1992). Is it Time to Replace Traditional Budgeting? *Journal of Accountancy*, octobre.
- Shih M. H. (1996). Optimal transfer pricing method and fixed cost allocation, *ABACUS* 32.
- Spicer B. H. (1988). Towards an organizational theory of the transfer pricing process, *Accounting, Organizations and Society* 7.
- Spriggs M. T. (1994). A framework for More Valid Measures of Chanel Member Performance, *Journal of Retailing*, Vol.70, n°4, 327-343, cité par Olivier de LA VILLARMOIS.
- Sunder, S., (2002). Management Control, Expectations, Common Knowledge, and Culture. *Journal of Management Accounting Research* 14, 173–187.
- Szychta A. (2002). « The scope of application of management accounting methods in polish enterprises », *Management Accounting Research*.
- Tanaka T. (1993). "Target Costing at Toyota", revue *Journal of cost Management*.
- Ter Bogt, H. J. (2001). Politicians and output oriented performance evaluation in municipalities. *European Accounting Research* 10 (3): 621-643.
- Vámosi T.S. (2000). « Continuity and change; management accounting during process of transition », *Management Accounting Research*.
- Vigneron P. (1996). La gestion financière des groupes d'entreprises: la pratique du prix de cession interne, *Revue Française de gestion*.
- Watson D. H. and Baumler J. V. (1975). Transfer pricing: A behavioural context, *The Accounting review* 3.
- Webster D.W. (1992). "Activity-Based Costing facilitates concurrent Engineering", revue *Concurrent Engineering*.
- Wernerfelt B. (1984). A resource-based view of the firm, *strategic management journal* 5 (2).

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Autres sources :

Berland N. (2009). Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr

De Montgolfier C. (1993). « Pour une approche élargie du système d'information pour le contrôle de gestion : étude des interactions entre le système de données comptables et les systèmes de données extra-comptable », Actes du XIVème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, 13, 14, 15 mai.

ERMES-Groupe ESCP (1994). "Systèmes d'Information: La perspective du management". *Masson*.

Fabre V. (2006). Les créations d'entreprise se maintiennent à un haut niveau, Insee première, n°1063.

Fréry F. (2004). « Proposition pour une axiomatique de la stratégie » Actes de la XIIIème Conférence de l'Association internationale de Management Stratégique, Normandie Vallée de Seine, Juin.

Horvath P./CAM-I (1993). "Target Costing, a state-of-the-art review", projet de recherche du CAM-I, Université de Stuttgart.

<https://www.maxicours.com/se/cours/evolution-du-systeme-d-information/#fiche-cours>

consulté le 02/01/2021 à 16h50

Jordan H. (1998). Synthèse des resultants de l'enquête HEC / DFCG 1998 : planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressé ? *Echanges*, n°146.

Langevin P. et Naro G. (2003). « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne ». Congrès AFC-CCA.

Löning H. (2004). « Faut-il tuer le budget dans les entreprises », *Les Echos*, cahier spécial l'art du management, jeudi 25 novembre.

Mbianga J. G. (2003). Les politiques de prix de cession interne: un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel, XIIème conférence de l'AIMS.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Olivier DE LA VILLARMOIS (2001). « Le concept de la performance et sa mesure : un état de l'art », Centre Lillois d'analyse et de la recherche sur l'évolution des entreprises UPRESA, CNRS 8020.

Scott W. R. (1977). "Effectiveness of Organizational Effectiveness Studies", in P. S. Goodman et J. M. Pennings, *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, Jossey-Bass.

Seashore S. E. (1979), "Assessing Organizational Effectiveness with Reference to Member Needs", *Meetings of the Academy of Management*.

Simons R. (1987). « Implementing strategy: configurations in management control systems». Meeting of the Strategic Management Society in Boston.

TOPDICO (Dictionnaire), Hachette éducation, Paris, 2006.

ANNEXES

ANNEXES

Annexe 1 : Les fonctions principales dans une entreprise

Fonction	Services	Attributions
Direction	état-major secrétariat général corps d'inspection services généraux	Études, projets Stratégie Organisation Contrôle
Financement	Service de trésorerie Services comptables Budgets Plans financiers	Prévisions financières et budgétaires Études de rentabilité Choix des modes de financement Gestion des opérations financières
Approvisionnement	Achats Gestion des stocks Magasins	Politique d'approvisionnement Relations fournisseurs Commandes Gestion des stocks
Production	Études Méthodes Ordonnancement Fabrication (ateliers) Contrôle qualité	Préparation Technique du travail Émission de documents de travail Fabrication
Commercialisation	Ventes Administration des ventes Technico-commercial Après-vente Action commerciale	Estimation des besoins Politique commerciale Animation des réseaux Réalisation des ventes
Ressources humaines	Embauches Traitements Formation Relations sociales	Recrutement du personnel Gestion du personnel Négociations

Source : Khelassi (2000) P94

ANNEXES

Annexe 02 : Représentation graphique du modèle du BCG1

		Part de marché	
		Forte	Faible
Croissance du marché	Forte	Produits « Vedettes »	Produits « Dilemmes »
	Faible	Produits « Vaches à lait »	Produits « Poids morts »

Source : Khelassi (2000) P346

Annexe 03 : Représentation graphique du modèle de Mac Kinsey

		Valeur du secteur		
		Forte	Moyenne	Faible
Position concurrentielle	Forte	Maintenir la position coûte que coûte	Maintenir la position, suivre le développement	Rentabiliser l'investissement (Vache à lait)
	Moyenne	Accroître les efforts, risque de marginalisation	Rentabiliser avec prudence	Retraite sélective
	Faible	Doubler la mise ou abandonner	Retraite progressive et sélective	Poids morts désinvestissement

Source : Khelassi (2000) P349

Annexe 04 : Représentation graphique du modèle d'Arthur D. Little

		Démarrage	Croissance	Maturité	Déclin
Position concurrentielle	Dominante	Développement naturel			
	Forte				
	Favorable		Développement sélectif		
	Défavorable		Réorientation		
	Marginale				Abandon

Source : Khelassi (2000) P351

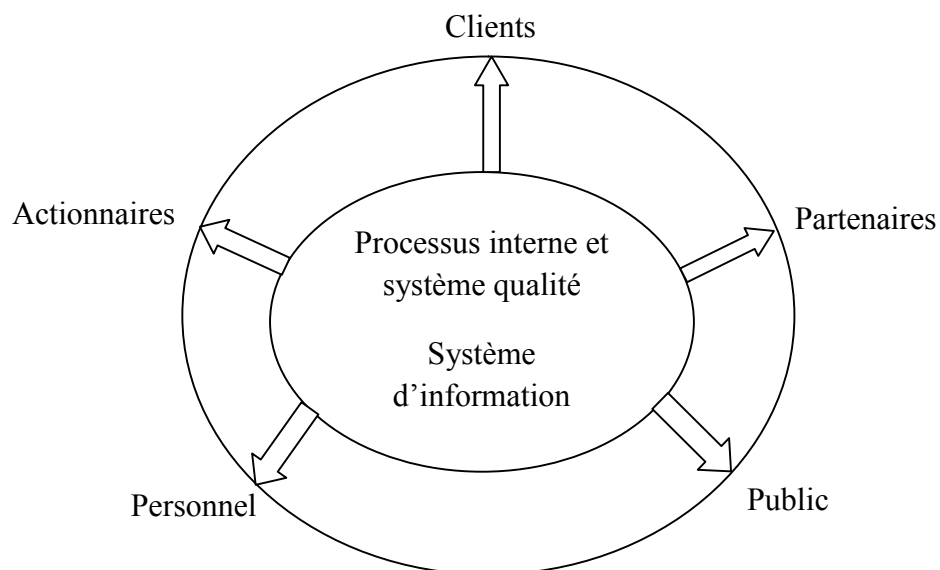
ANNEXES

Annexe 05 : Les quatre (4) situations compétitives des produits et leurs stratégies possibles

Situation du produit	Stratégie possible
Vaches à lait	Maintenir le produit par des efforts d'innovation avec moins d'investissement possible
Vedettes	Soutenir le produit par des investissements importants en innovation, publicité...
Dilemmes	Soutenir pour développer le produit ou l'abandonner
Poids morts	Abandonner le produit par désinvestissement progressif

Source : Nous-mêmes, inspirés de Khelassi (2000) P346-347

Annexe 06 : Les parties prenantes selon Fernandez



Source : Fernandez (2000) P41

ANNEXES

Annexe 07 : Le modèle de la performance organisationnelle de Quinn et Rohrbaugh

Dimension	Objectif	Moyens
Objectifs rationnels	Productivité, efficience	Planification, fixation d'objectifs, évaluation
Processus interne	Stabilité, contrôle	Gestion de l'information, communication
Système ouvert	Acquisition de ressources, soutien extérieur	Flexibilité, réactivité
Relations humaines	Valeur des ressources humaines	Cohésion, morale

Source : Nous-mêmes, inspirés de Quinn et Rohrbaugh (1983), cités par Olivier de la Villarmois (2001) P4

Annexe 08 : Le modèle de la performance organisationnelle de Morin, Savoie et Beaudin

Dimension	Critères	Mesure
Pérennité de l'organisation	Qualité de produit/service	Nombre de retours, de plaintes des clients...
	Rentabilité financière	Rendement du capital investi, marge de bénéfice net...
	Compétitivité	Niveau des revenus par secteur, niveau d'exportation
Valeur des ressources humaines	Mobilisation des employés	Taux de rotation des employés, taux d'absentéisme...
	Climat de travail	Taux de participation aux activités sociales, taux de maladie, taux d'accidents, ratio d'actes déviants...
	Rendement des employés	Revenu par employé, bénéfice net avant impôt par employé...
	Développement des employés	Excédent du taux de la masse salariale consacrée à la formation, effort de formation...
Efficience économique	Économie des ressources	Rotation des stocks, rotation des comptes clients, taux de rebuts...
	Productivité	Rotation de l'actif total ou immobilisé, niveau d'activités/coût de production ou temps de production...
Légitimité de l'organisation	Satisfaction des bailleurs de fonds	Bénéfice par action, ratio de fonds de roulement, ratio d'endettement...
	Satisfaction de la clientèle	Niveau de vente, degré de fidélité de la clientèle...
	Satisfaction des organismes régulateurs	Nombre de pénalités versées pour infraction
	Satisfaction de la communauté	Nombre d'emplois créés, contribution financières aux activités communautaires...

Source : Nous-mêmes, inspirés de Morin, Savoie, et Beaudin, cités par Morin, Guindon et Boulianne (1996) P62

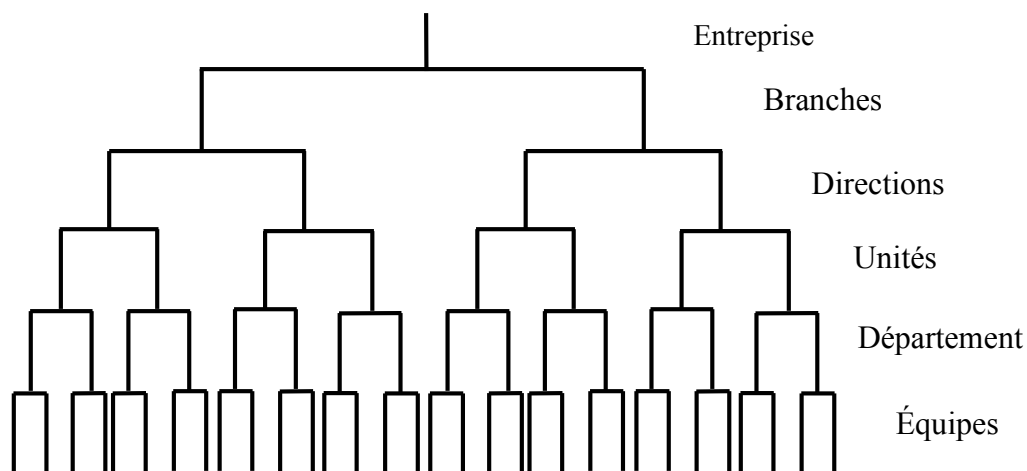
ANNEXES

Annexe 09 : Logique financière versus logique stratégique-opérationnelle

Logique financière	Logique stratégique-opérationnelle
Interdépendances limitées entre centres de responsabilité	Interdépendances potentiellement importantes entre centres de responsabilité
Culture de gestion dominée par les approches financières	Culture de gestion orientée vers l'opérationnel et le stratégique
Culture orientée vers l'autonomie de fortes personnalités entrepreneurship	Culture orientée vers le travail d'équipe et les résultats collectifs
Environnement stratégique et technologique relativement stable, possibilité de relier simplement résultats de court terme et de long terme	Fortes incertitudes stratégiques, dynamiques de changements rapides, besoin de réactivité et d'éventuels redéploiements rapides
Métiers et marchés bien connus, maîtrisés et cloisonnés	Métiers et marchés en évolution et très imbriqués

Source : Lorino (2001) P57

Annexe 10 : Exemple d'une structure de pilotage



Source : Lorino (2001) P61

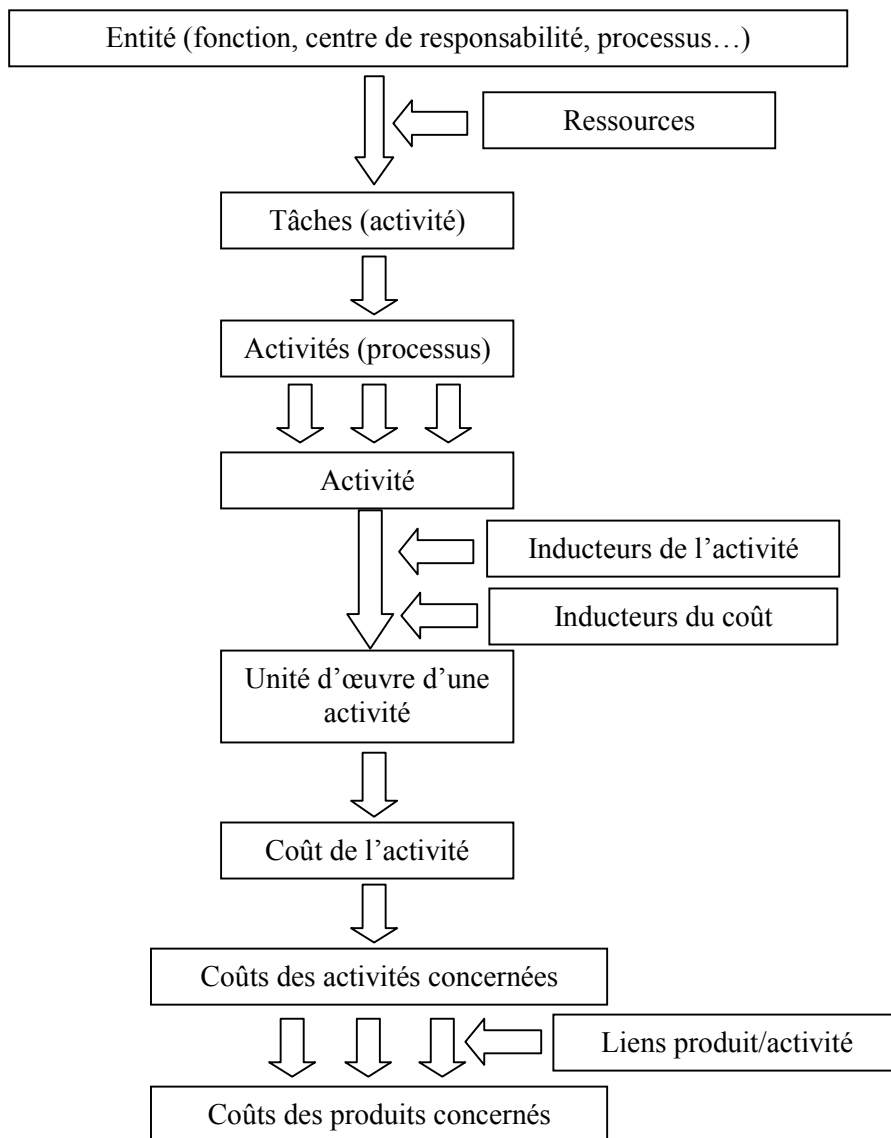
ANNEXES

Annexe 11 : Quelques critères de mesure de la performance financière

Critère	Définition	Calcul
Price earning ratio (PER)	C'est le taux de capitalisation des bénéfices	$PER = \text{cours de l'action} / \text{bénéfice par action}$
Capacité d'autofinancement (CAF) ou Cash-flow	L'ensemble des ressources internes que l'entreprise pourrait consacrer à l'autofinancement.	$CAF = \text{Produits encaissables} - \text{Charges décaissables}$
Autofinancement	C'est la partie non distribuée de la CAF permettant ainsi à l'entreprise de financer elle-même ses activités	$\text{Autofinancement} = CAF - \text{Dividendes}$
Flux net de liquidités (Fnl) ou Discounted cash-flow	Ce sont des flux de trésorerie générés par l'exploitation	$Fnl = \text{Résultat d'exploitation} - \text{impôt sur le résultat d'exploitation} + \text{dotations aux amortissements} - \text{investissements} - \text{variation du BFR}$

Source : Langlois et Mollet (2011) P77 ; Bertin et al. (2013) P62

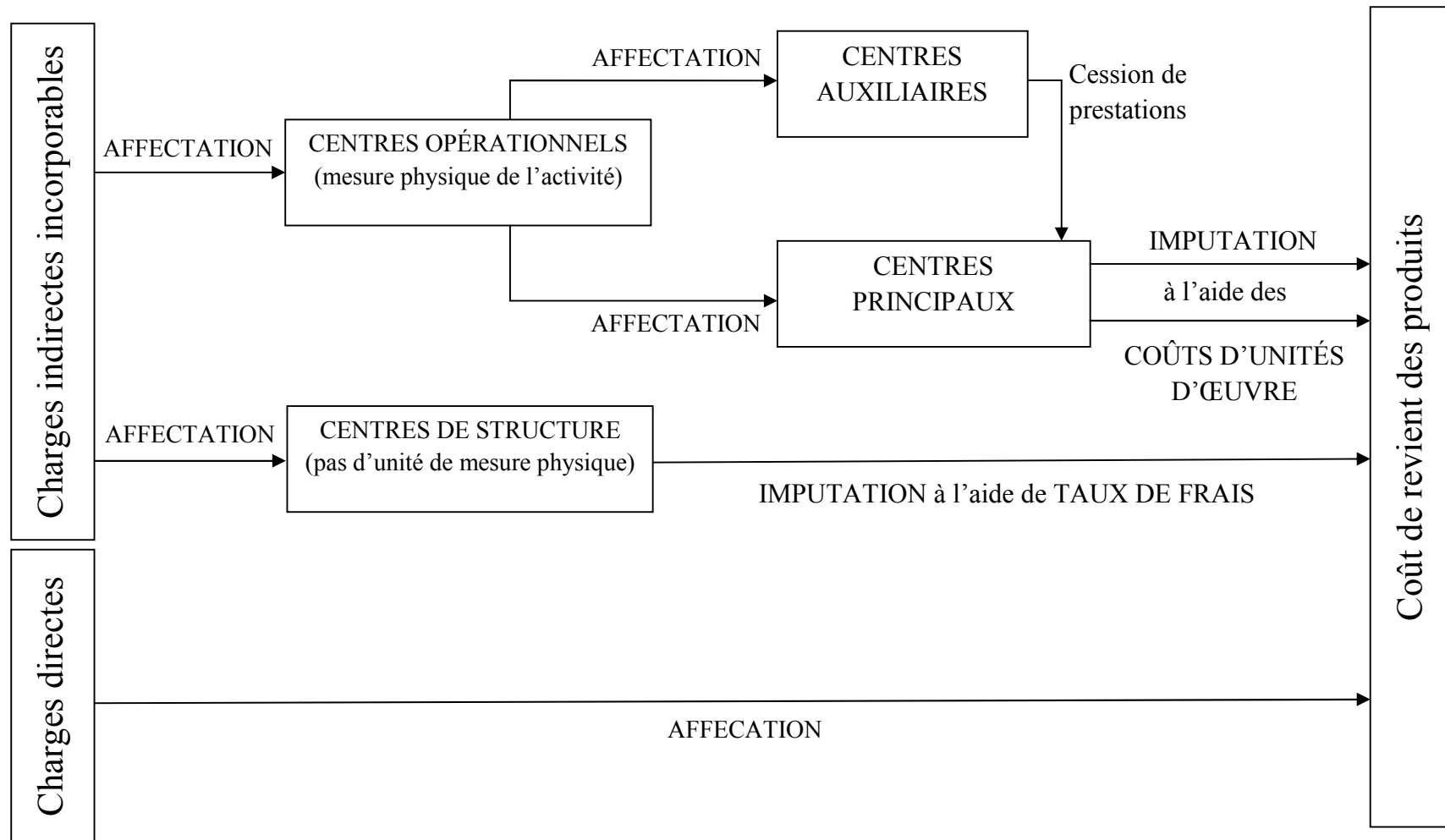
Annexe 12 : La modélisation globale de la comptabilité de gestion



Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Bouquin (2004, P70-71)

ANNEXES

Annexe 13 : Le modèle du coût complet des centres d'analyse



Source : Nous-mêmes, inspirés d'Alazard et Sépari (2010) P64-70 ; Boutat et Capraro (2003) P70-94

ANNEXES

Annexe 14 : Les modèles des coûts partiels

Annexe 14.1 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes

Activité réelle	
$CIR = Ar/An$	
Charges variables (CV)	
Charges fixes réelles (1)	
CIR (2)	
Charges fixes imputées (CFi) = (1) * (2)	
Différence d'imputation rationnelle = CFr - CFi	
Charges totales imputées = CV + CFi	
Coût de l'UO	

Source : Goujet et al. (2003) P152 ; Alazard et Sépari (2010) P199

Annexe 14.2 : La méthode des coûts variables

Produit A	Produit B
CA (A)	CA (B)
- CV (A)	- CV (B)
= MCV (A)	= MCV (B)
	- CF
	= Résultat

*Source : Dubrulle et Jourdain (2003) P159 ; Goujet et al. (2003) P164 ; Piget (2008) P81 ;
Alazard et Sépari (2010) P161*

Annexe 14.3 : La méthode des coûts directs

Produit A	Produit B
CA (A)	CA (B)
- CD (A)	- CD (B)
= MCD (A)	= MCD (B)
	- CI
	= Résultat

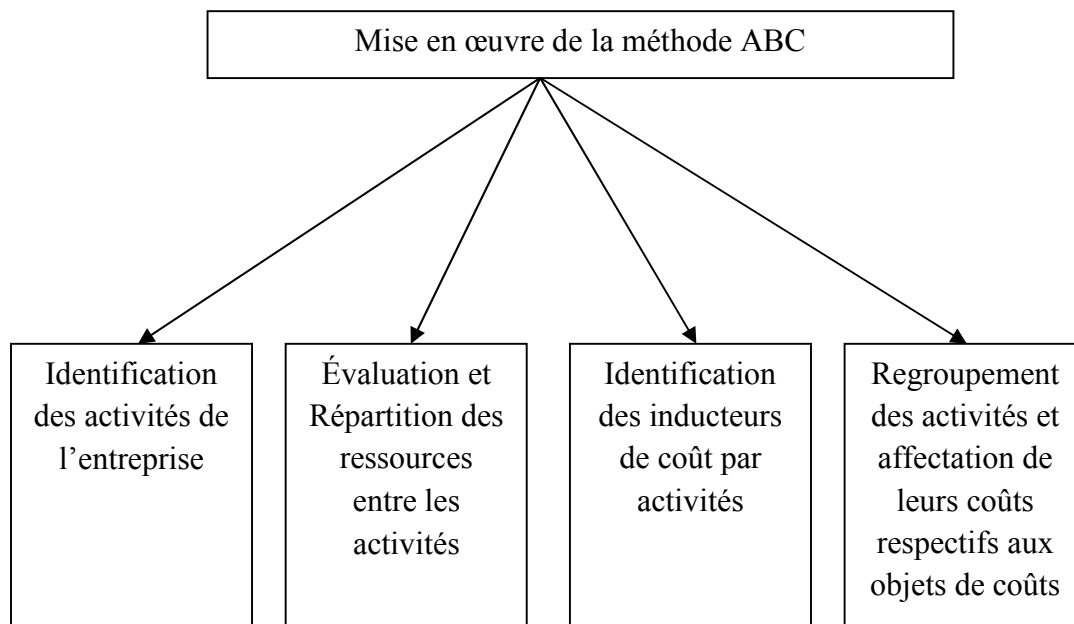
Source : Goujet et al. (2003) P170 ; Alazard et Sépari (2010) P161

Annexe 14.4 : La méthode des coûts spécifiques

Produit A	Produit B
CA (A)	CA (B)
- CV (A)	- CV (B)
= MCV (A)	= MCV (B)
- CFD	- CFD
= MCtS	= MCtS
	- CFC
	= Résultat

Source : Dubrulle et Jourdain (2003) P179 ; Goujet et al. (2003) P170 ; Alazard et Sépari (2010) P162

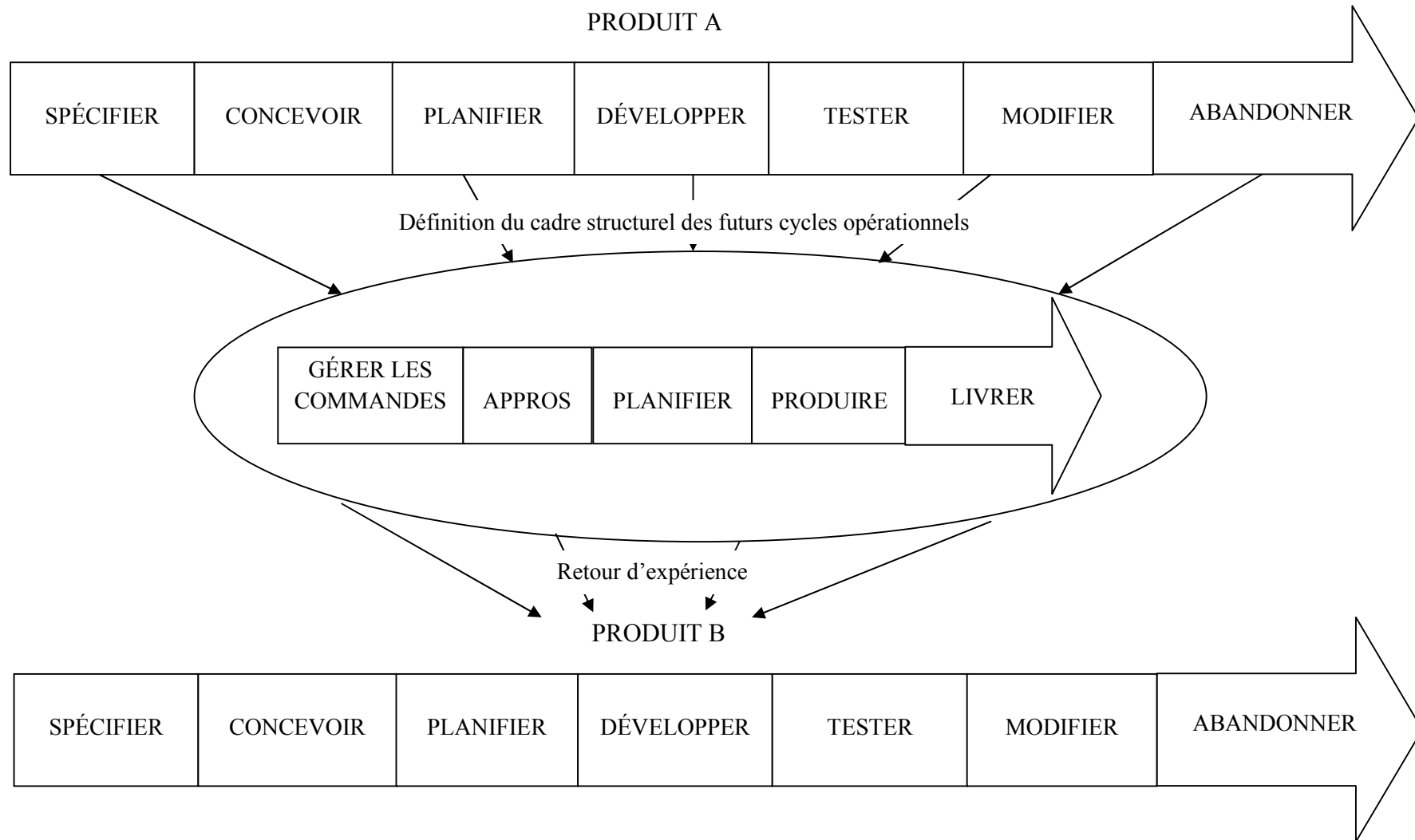
Annexe 15 : Le modèle ABC



Source : Melyon (2004) P262 ; Jacquot et Milkoff (2007) P248 ; Alazard et Sépari (2010) P530

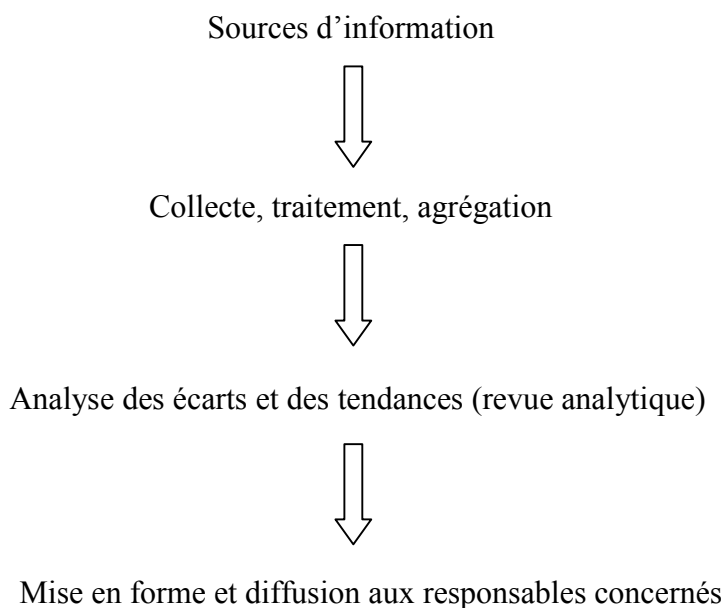
ANNEXES

Annexe 16 : Cycle de vie du produit et capitalisation d'expériences



Source : Lorino (2003) P292

Annexe 17 : Le processus d'élaboration du reporting financier



Source : Tort (2006) P236

Annexe 18 : Différenciation des reportings financiers externe et interne

Caractéristiques principales	Reporting financier externe	Reporting financier interne
Orientation à prédominance	Comptable et financière	Gestion et management
Règles d'évaluation et de présentation	Forte normalisation en matière d'établissement & des comptes individuels (PCG) et consolidés (IFRS)	Règles internes propres en matière d'affectation des coûts, de gestion...
Comparabilité	Inter-entreprise	Temporelle
Périodicité et délai	Annuelle (ou semestrielle) avec des délais légaux obligatoires	Mensuelle (ou trimestrielle) dans des délais souvent courts (J+...)
Types de données dominantes	Réelles, historiques et synthétiques	Réelles, prévisionnelles et détaillées
Nature du reporting groupe	Consolidation financière, rapport annuel	Reporting de gestion, tableaux de bord
Destinataires	Externes (actionnaires, partenaires financiers et commerciaux, etc.)	Internes (directions générales, fonctionnelles, opérationnelles, etc.)

Source : Tort (2006) P245

Annexe 19 : Le reporting de gestion

Ventes brutes	
- Remises, rabais, frais de garantie	<i>Coûts variables liés aux ventes</i>
- Commission, assurances, frets	
= Ventes nettes	
- Coûts matières et composants	<i>Coûts variables liés à la production</i>
- Coûts d'énergie	
- Coûts des brevets pour activités de production	
- Coûts des emballages	
= Contribution 1	
- Coûts du personnel opérationnel	<i>Coûts semi-variables liés à la production</i>
- Coûts de maintenance	
- Coûts de logistique	
= Contribution 2	
- Coûts du personnel d'encadrement	<i>Coûts fixes de production</i>
- Coûts des espaces (loyers, entretien, charges)	
- Coûts des autres infrastructures	
= Contribution 3	
- Coûts de marketing et d'administration des ventes	<i>Coûts fixes de structure</i>
- Coûts administratifs et de gestion	
= Contribution 4	
	<i>Coûts fixes de potentiel</i>
- Amortissements	
- Recherche et développement	
= Résultat opérationnel	

Source : Françoise Giraud et al (2004) P149

ANNEXES

Annexe 20 : Les deux (2) visages de la planification

Planification comme programmation déterministe	Planification comme base d'apprentissage collectif
Apporter les bonnes réponses	Poser les bonnes questions
Exactitude de simulation (perfectionner le modèle de prévision)	Potentiel d'apprentissage (trouver les bons stimulants à la réflexion)
Le plan, cadre obligatoire de l'action	La planification, démarche de réflexion collective sur l'avenir
Maximiser l'information pertinente à traiter, ne rien oublier de significatif	Sélectionner des informations particulièrement aptes à alimenter une réflexion collective
Importance de l'expertise spécifique en planification (prévision, modélisation, recherche opérationnelle)	Importance de l'engagement actif de toutes les expertises opérationnelles et de communication inter-métiers
Risque de lourdeur de l'exercice	Risque de gratuité ou de non-crédibilité de l'exercice
S'appuyer sur de bons modèles algorithmiques grâce à l'expérience historique	Créer de bonnes heuristiques (de bons outils de recherche), à renouveler en permanence
Risque de conservatisme	Risque de manque de continuité
Réduire les aléas	Réduire la sensibilité aux aléas

Source : Lorino (2003) P163

Annexe 21 : La composition d'un ensemble de décision

Ensemble de décision
Des objectifs
Une description des actions
Les coûts et les bénéfices attendus de ces actions
Une prévision de la charge de travail requise
Des indicateurs de mesure de la performance
Des moyens alternatifs d'accomplir des objectifs
Des scénarios de modulation des efforts à réaliser

Source : Berland (2007) P91

ANNEXES

Annexe 22 : La méthode GIMSI de Fernandez

Etapes	Objectifs	Phases
1	Environnement de l'entreprise	Phase 1 : Identification
2	Identification de l'entreprise	
3	Définition des objectifs	Phase 2 : Conception
4	Construction du tableau de bord	
5	Choix des indicateurs	
6	La collecte d'informations	
7	Le système de tableaux de bord	Phase 3 : Mise en œuvre
8	Choix du progiciel	
9	Intégration et déploiement de la solution	Phase 4 : Suivi permanent
10	L'audit du système	

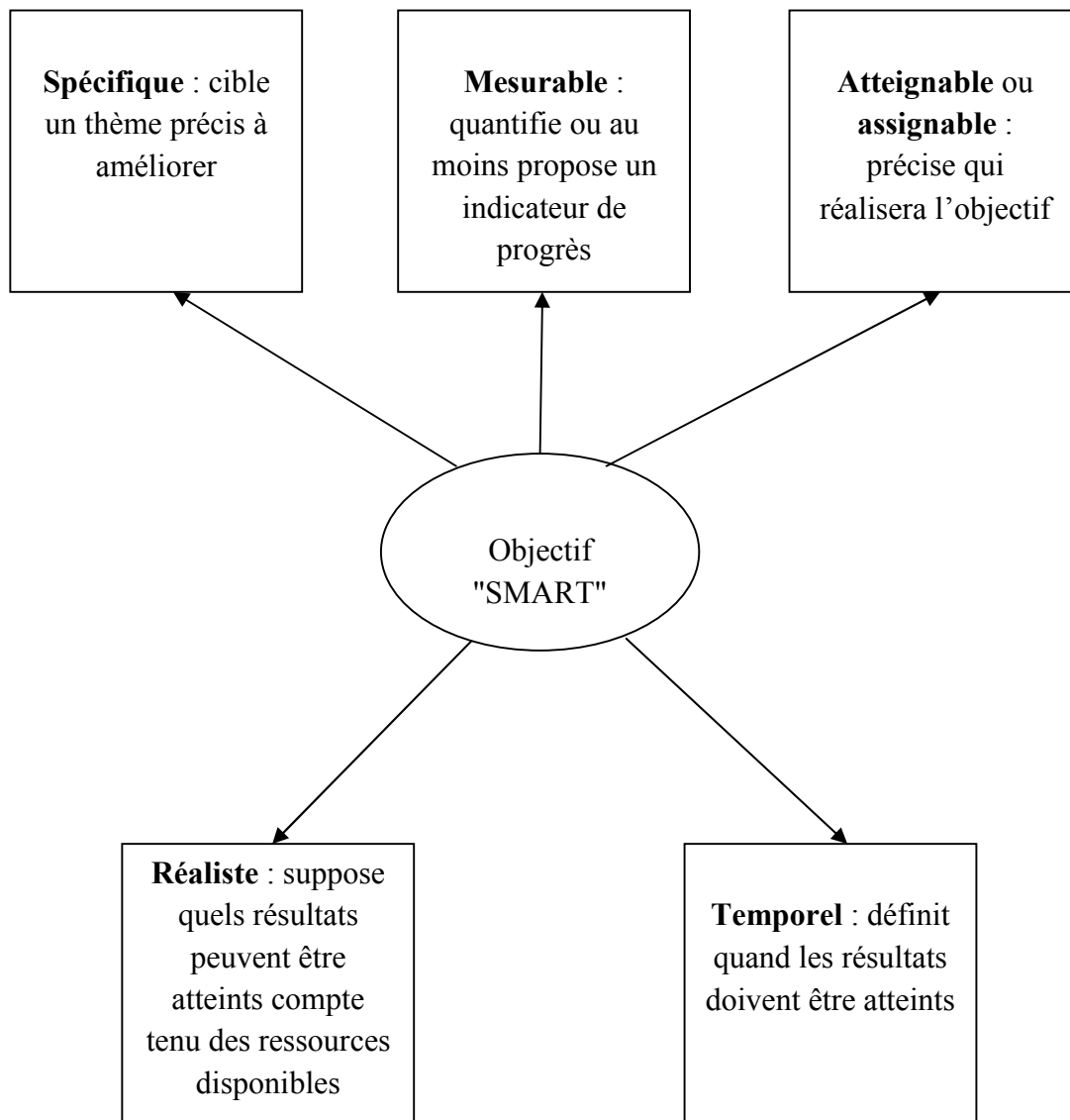
Source : Fernandez (2000) P123

Annexe 23 : La démarche de déploiement de la stratégie de Lorino

Etapes	Désignation	Objectif
1	Formulation des objectifs stratégiques	Identifier la ou les cibles
2	Analyse des processus de l'entreprise	Déterminer les principaux processus pour réaliser les objectifs stratégiques définis (cibles).
3	Analyse d'activités	Déterminer les contenus concrets en activités des processus.
4	Déploiement des objectifs sur les processus	Préciser la contribution de chaque processus à la réalisation des objectifs stratégiques.
5	Analyse causes-effets	Déterminer les leviers d'action
6	Définition des plans d'action	Préciser les modalités de l'action pour chaque levier d'action pour atteindre la cible.
7	Définition et mise en œuvre de l'animation de gestion	Définir la manière d'assurer la réactivité, le suivi des plans d'action et le diagnostic continu...
8	Définition, choix et mise en œuvre des indicateurs et des tableaux de bord	Fournir des indicateurs nécessaires au suivi des plans d'action, à mesurer les résultats et les organiser dans les tableaux de bord...

Source : Lorino (2003) P83-86

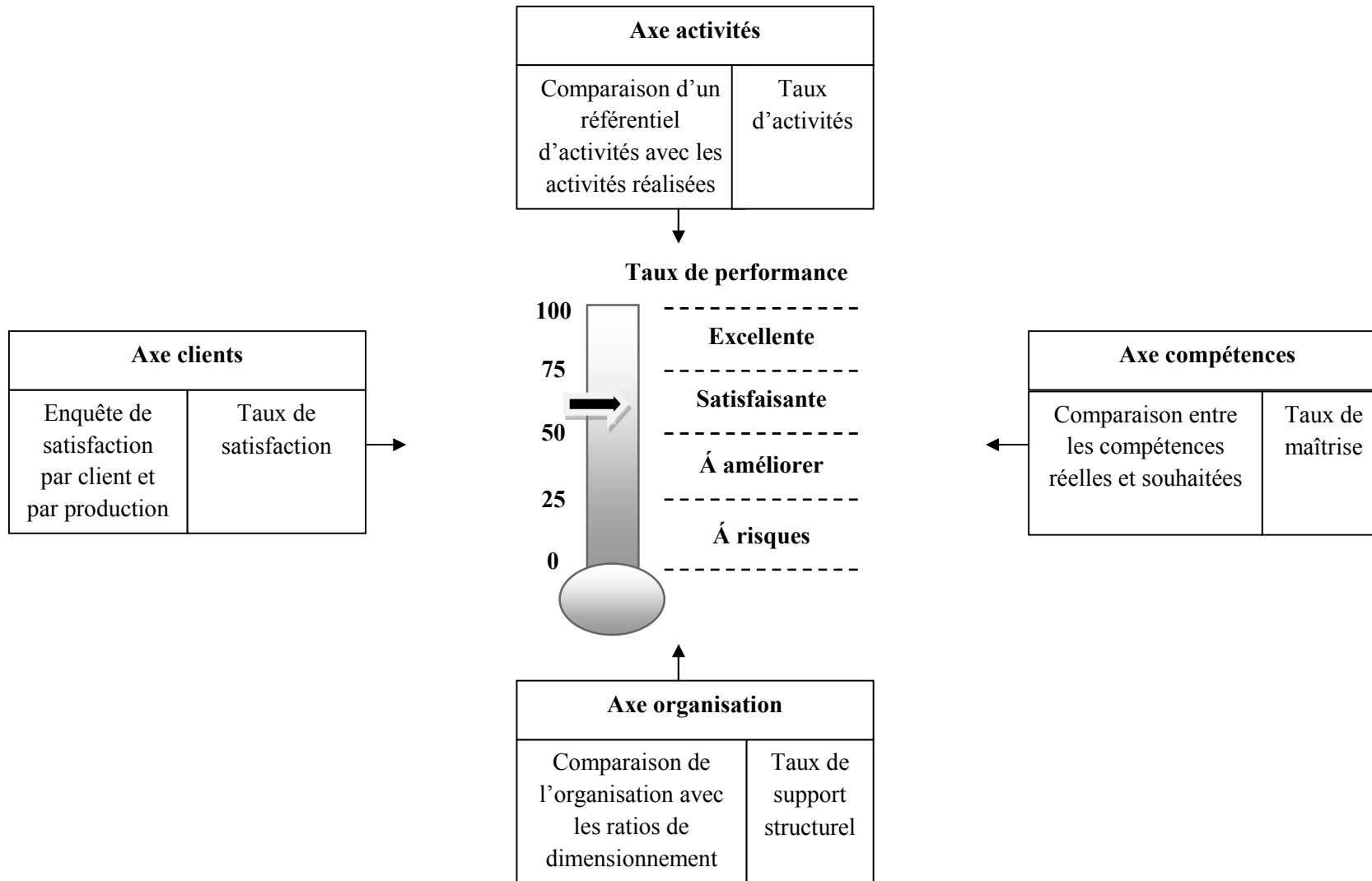
Annexe 24 : Le modèle de fixation d'objectif : « SMART »



Source : Nous-mêmes, inspirés des idées de Doran (1981), cité par Gilbert et Yalenios(2017) P45

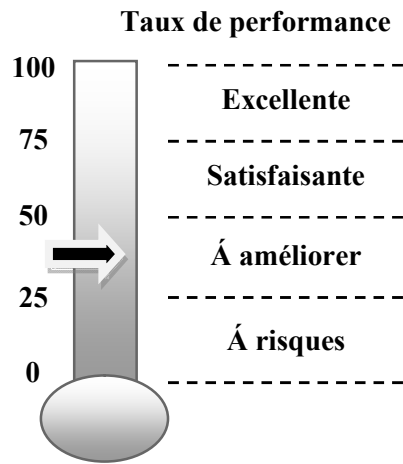
ANNEXES

Annexe 25 : La structure et le fonctionnement du modèle d'évaluation fonctionnelle (les quatre pôles de performance fonctionnelle)



Source : Autissier et al. (2010) P28

Annexe 26 : Un Baromètre de performance



Source : Autissier et al. (2010) P27

ANNEXES

Annexe 27 : Le modèle d'évaluation de la fonction Achats

<p>Indicateurs de suivi de l'activité et des coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Maîtrise de l'activité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d'homologations de fournisseurs ❖ Nombre de demandes d'achat traitées ❖ Nombre d'appels d'offre lancés/ dépouillés ❖ Nombre de négociations menées, de contrats signés ❖ Montant annuel des achats – <i>Mesure de la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d'erreurs enregistrées, de litiges enregistrés ❖ Nombre d'achats passés en urgence hors procédure normale – <i>Mesure des délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Temps moyen de traitement d'une demande d'achat – <i>Mesure des coûts</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction 	<p>Indicateurs de performance</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Mesure de la performance de la fonction</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ % des achats de l'entreprise effectués effectivement via le service Achats – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la quantité</i> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité</i> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs aux délais</i> – <i>Mesure de la productivité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre moyen de commandes traitées par une personne ❖ Montant moyen des achats par personne – <i>Mesure de l'efficience</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction/total des achats (en%) ❖ Coût moyen d'une commande, de traitement d'une demande d'achat ❖ Nombre de commandes inférieures à x euros
<p>Indicateurs d'objectifs</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>% des achats devant passer par la fonction Achats</i> – <i>Objectifs relatifs à l'activité en volume, à la qualité, aux délais</i> 	<p>Indicateurs d'éclairage</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Évolution du prix des matières premières, ❖ Évolution du cours des devises utilisées ❖ Prévisions d'activité de l'entreprise
<p>Indicateurs d'alerte</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>Absentéisme et turnover dans le service</i> ❖ <i>Forte augmentation du nombre d'appels d'offre infructueux</i> ❖ <i>Prix d'un achat récurrent ayant augmenté de plus de x%</i> ❖ <i>Défection d'un fournisseur, refus de vente</i> ❖ <i>Alerte sur la solvabilité d'un fournisseur</i> ❖ <i>Grève et/ou turnover important chez un fournisseur ou un transporteur</i> 	<p>Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi des moyens engagés (en hommes, machines, m2 occupés, budgets)</i> – <i>Suivi des actions mises en œuvre (mise en place de sites, participation à des places de marchés électroniques, ...)</i> – <i>Suivi des projets d'amélioration des performances (en taux d'avancement)</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>Projet réduction du nombre de fournisseurs : nombre de fournisseurs</i> ❖ <i>Projet réduction du nombre de références : nombre de références</i> ❖ <i>Projet normalisation des contrats : nombre de fournisseurs passés sous le contrat cadre.</i>

Source : Plauchu (2013) P38-39

ANNEXES

Annexe 28 : Le modèle d'évaluation de la fonction Approvisionnement

<p>Indicateurs de suivi de l'activité et des coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Mesure de l'activité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de commandes passées – <i>Mesure de la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d'erreurs enregistrées, ❖ Nombre de litiges enregistrés ❖ Nombre de commandes passées en urgence – <i>Mesure des délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Temps moyen de traitement d'une commande – <i>Mesure des coûts</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction, ❖ Coût total des transports ❖ Coût des stocks 	<p>Indicateurs de performance</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la quantité</i> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité</i> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs aux délais</i> – <i>Mesure de la productivité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre moyen de commandes traitées par personne – <i>Mesure de l'efficience</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction/total des achats (en %) ❖ Coût moyen d'une commande ❖ Nombre de commandes inférieures à x euros
<p>Indicateurs d'objectifs</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Objectifs relatifs à l'activité en volume</i> – <i>Objectifs relatifs à la qualité</i> – <i>Objectifs relatifs aux délais</i> – <i>Objectifs relatifs aux coûts</i> 	<p>Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi des moyens engagés</i> – <i>Suivi des actions mises en œuvre</i> – <i>Suivi des projets d'amélioration des performances</i> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <i>Projet réduction des stocks inutiles :</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ réduction des coûts de stockage, ❖ réduction du nombre de ruptures de stocks
<p>Indicateurs d'alerte</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>Augmentation du nombre de ruptures d'approvisionnement</i> ❖ <i>Absentéisme et turnover dans le service</i> ❖ <i>Grève chez un fournisseur ou transporteur susceptible d'interrompre l'approvisionnement</i> 	<p>Indicateurs d'éclairage</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ <i>Risque de rupture d'approvisionnement de matières premières</i> ❖ <i>Risque de rupture de la chaîne logistique</i> ❖ <i>Prévisions d'activité de l'entreprise</i>

Source : Plauchu (2013) P49-50

ANNEXES

Annexe 29 : Le modèle d'évaluation de la fonction Production

<p>Indicateurs de suivi de l'activité et des coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Mesure de l'activité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Production en quantité physique ❖ Effectifs en production et heures travaillées - <i>Mesure de la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de défauts relevés, de mise au rebut et de retouches - <i>Mesure des délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de commandes livrées en retard - <i>Mesure des coûts</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Matières premières consommées ❖ Machines utilisées ❖ Main-d'œuvre directe utilisée ❖ Coût total de la fonction 	<p>Indicateurs de performance</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la quantité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ % d'atteinte des objectifs de production - <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ % de produits bons par rapport à l'objectif - <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs aux délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ % de produits livrés à temps - <i>Mesure de la productivité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Production (en quantité physique) par heure travaillée, par salarié ❖ Valeur ajoutée par salarié ❖ Temps d'écoulement - <i>Mesure de l'efficience</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût unitaire
<p>Indicateurs d'objectifs</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Objectifs relatifs à l'activité en volume</i> - <i>Objectifs relatifs à la qualité</i> - <i>Objectifs relatifs aux délais</i> 	<p>Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Suivi des moyens engagés</i> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Mesure des moyens engagés ❖ Heures supplémentaires, travail intérimaire, ❖ Sous-traitance de capacité ❖ Recours aux services extérieurs, heures de formation - <i>Suivi des actions mises en œuvre</i> - <i>Suivi des projets d'amélioration des performances</i> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Projet de réduction des délais : Indice de fluidité= temps opératoire/temps de cycle ➤ Projet d'amélioration de la qualité : <ul style="list-style-type: none"> ❖ % de rebuts, ❖ % de retouches ➤ Projet d'amélioration de la productivité : <ul style="list-style-type: none"> ❖ Durée changement de série/d'outil, ❖ Taux de rendement synthétique

ANNEXES

<p>Indicateurs d’alerte</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Absentéisme et turnover dans le service ❖ Jours de grève ❖ Retours clients pour non qualité ❖ Plaintes clients pour non respect des délais ❖ Taux de pannes élevé 	<p>Indicateurs d’éclairage</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Conjoncture globale et conjoncture dans la branche ❖ Carnet de commande de l’entreprise ❖ Coûts des matières premières principales ❖ Climat social
--	---

Source : Plauchu (2013) P71-72, suite de l’annexe n°29

Annexe 30 : Le modèle d’évaluation de la fonction Maintenance

<p>Indicateurs de suivi de l’activité et des coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Mesure de l’activité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d’interventions, d’heures d’intervention – <i>Mesure de la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de ré-interventions sur le même problème – <i>Mesure des délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Délai moyen d’intervention, durée moyenne d’une intervention – <i>Mesure des coûts</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction 	<p>Indicateurs de performance</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi de l’atteinte des objectifs relatifs à la quantité</i> – <i>Suivi de l’atteinte des objectifs relatifs à la qualité</i> – <i>Suivi de l’atteinte des objectifs relatifs aux délais</i> – <i>Mesure de l’efficacité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Durée entre 2 pannes, Durée moyenne de la réparation ❖ Disponibilité constatée/Disponibilité demandée – <i>Mesure de la productivité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d’interventions par personne – <i>Mesure de l’efficience</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total de la fonction/total de la production (en%) ❖ Coût moyen d’une intervention, Coût de maintenance par tonne produite
<p>Indicateurs d’objectifs</p> <p><i>Objectifs relatifs à l’activité en volume</i></p> <p><i>Objectifs relatifs à la qualité</i></p> <p><i>Objectifs relatifs aux délais</i></p>	<p>Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi des moyens engagés</i> – <i>Suivi des actions mises en œuvre</i> – <i>Suivi des projets d’amélioration des performances</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Projet GMAO : % d’équipement sous GMAO ❖ Projet d’amélioration de la disponibilité : % de disponibilité
<p>Indicateurs d’alerte</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Hausse anormale du délai moyen de remise en route ❖ Hausse anormale du taux d’indisponibilité 	<p>Indicateurs d’éclairage</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Délais d’intervention des sociétés de service en maintenance ❖ Prévisions de l’activité de l’entreprise

Source : Plauchu (2013) P83-84

Annexe 31 : Le modèle d'évaluation de la fonction Qualité

<p>Indicateurs de suivi de l'activité et des coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Mesure de l'activité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de personnes formées à la qualité ❖ Nombre d'heures de formation à la qualité dispensées ❖ Nombre de cercles de qualité actifs ❖ Nombre de non conformités analysées et traitées ❖ Nombre de non satisfactions analysées et traitées ❖ Nombre de processus analysés et mis sous contrôle – <i>Mesure de la qualité (du service qualité)</i> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <i>Mesure de la qualité conformité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre d'erreurs dans le manuel qualité ❖ Nombre de non qualités signalées et non traitées ➤ <i>Mesure de la qualité satisfaction</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Taux de satisfaction à l'issue des formations à la qualité ❖ Indice de satisfaction des clients internes par rapport au service qualité – <i>Mesure des délais (du service qualité)</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Temps moyen de traitement d'une non-conformité ❖ Temps moyen de résolution d'un problème de non qualité – <i>Mesure des coûts (du service qualité)</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Coût total du service qualité ❖ Coût de traitement moyen d'une non qualité 	<p>Indicateurs de performance</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la quantité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. % de l'effectif formé à la qualité – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. % réalisé/objectifs – <i>Suivi de l'atteinte des objectifs relatifs aux délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. % réalisé/objectifs ❖ Taux de problèmes résolus en moins d'un mois – <i>Mesure de la productivité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Heures de formation dispensées par formateur – <i>Mesure de l'efficience</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. nombre de non conformités traitées par personne ou par an ❖ Rapport coût du service/réduction des coûts de non qualité
<p>Indicateurs d'objectifs</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Objectifs relatifs à l'activité en volume</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. Nombre de personnes à former à la qualité ❖ Ex. Nombre de GAQ ou de cercles de qualité à mettre en place – <i>Objectifs relatifs à la qualité</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. Indice de satisfaction des personnes formées – <i>Objectifs relatifs aux délais</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Ex. % de non conformités traitées en moins de deux semaines 	<p>Indicateurs de pilotage ou de gestion opérationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Suivi des moyens engagés</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Effectifs du service – <i>Suivi des actions mises en œuvre</i> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Nombre de formations organisées ❖ Nombre de GAQ actifs – <i>Suivi des projets d'amélioration des performances</i> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Projet certification

ANNEXES

	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Degré d'avancement ➤ Projet maîtrise des processus ❖ Nombre de processus analysés ❖ Nombre de processus maîtrisés ➤ Projet intégration Q/S/E ❖ Nombre de procédures intégrées
Indicateurs d'alerte <ul style="list-style-type: none"> ❖ Article critique sur les produits de l'entreprise dans « 50 millions de consommateurs » ou dans « Que choisir » ou avis critiques sur le Net ❖ Hausse brusque du taux de retour ❖ Hausse brusque du taux de réclamation 	Indicateurs d'éclairage <ul style="list-style-type: none"> ❖ Taux de qualité des concurrents

Source : Plauchu (2013) P103-104, suite de l'annexe n°31

Annexe 32 : Les éléments de la rémunération

Composantes du salaire et autres éléments incitatifs	Bases de la rémunération
Composantes du salaire : <ul style="list-style-type: none"> – Salaire de base – Majoration pour heures supplémentaires – Les avantages en nature (voyages...) – Les pourboires – Les primes (prime de productivité, prime de risque) – Les gratifications (prime de fin d'année, etc.) 	Individuelle : <ul style="list-style-type: none"> – La qualification – Le temps – Le rendement – L'ancienneté – Le mérite
Autres éléments incitatifs : <ul style="list-style-type: none"> – Les libéralités (événement familial, succès de l'entreprise...) – Indemnités (prime de transport, prime de panier...) – Participation des salariés ou intéressement 	Collective : <ul style="list-style-type: none"> – Les primes collectives – La participation et l'intéressement (participations aux responsabilités, aux résultats, au capital de l'entreprise, représentations institutionnelles des salariés, etc.)

Source : Tabatoni et Jarniou (1975) P154-157 ; Lemonnier (2010) P98-147 ; Bressy et Konkuyt (2018) P455-470

ANNEXES

Annexe 33 : Quelques activités et leurs inducteurs possibles

Centres de responsabilité	Activités	Inducteurs possibles
Approvisionnement	Gestion des fournisseurs	Nombre de fournisseurs Nombre de références
	Contrôle des approvisionnements	Nombre de lots expédiés Nombre de fournisseurs
	Magasinage	Nombre de réceptions Nombre de lots d'usinage
Méthodes	Gestion de la nomenclature	Nombre de produits Nombre de références
	Ordonnancement	Nombre de lots d'usinage
	Gestion des modifications techniques	Nombre de produits Nombre de références
Entretien	Entretien matériel existant	Nombre de lignes de production
	Implantation nouveaux moyens	Nombre de lignes de production
Usinage	Usinage	Temps d'usinage
	Suivi des moyens implantés	Nombre de lignes de production
Expédition	Contrôle des expéditions	Nombre de lots expédiés
	Envoi des produits finis	Nombre de lots expédiés Nombre de clients desservis

Source : Alazard et Sépari (2010) P531-533

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	i
RÉSUMÉ	ii
LISTE DES ABRÉVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX	vi
LISTE DES FIGURES ET DES SCHÉMAS	x
LISTE DES ANNEXES	xii
SOMMAIRE	16
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	17
PARTIE I : LE CADRE THÉORIQUE DE LA RECHERCHE.....	26
Introduction de la première partie	26
CHAPITRE I : La performance de l'entreprise et le contrôle de gestion.....	27
Introduction du chapitre I	28
Section 1 : L'entreprise et la performance.....	30
1.1 Le concept de l'entreprise	30
1.1.1 Les définitions de l'entreprise	30
1.1.2 Les fondements théoriques de l'entreprise.....	32
1.2 La notion de la performance.....	34
1.2.1 Les définitions de la performance organisationnelle ou globale	34
1.2.2 Les différents types de performance dans une entreprise	35
Section 2 : Les conditions liées à la pratique de la performance	36
2.1 La généralité sur la mesure de la performance	36
2.1.1 La nécessité de la mesure de la performance	36
2.1.1.1 La mesure est le fondement du CDG	36
2.1.1.2 La mesure est indispensable à la pratique de la performance	37
2.1.1.3 La mesure est nécessaire à la structuration de la démarche de pilotage	37

TABLE DES MATIÈRES

2.1.2 Les difficultés liées à la mesure de la performance	38
2.1.3 La démarche du choix des critères de mesure de la performance	40
2.1.4 Les principaux indices de mesure de la performance	43
2.2 Les éléments nécessaires à la démarche de la pratique de la performance	44
2.2.1 La Finalité	45
2.2.2 Les Objectifs.....	45
2.2.3 L'indicateur	46
2.2.4 Les ressources.....	48
2.2.5 La Stratégie.....	50
2.2.5.1 Les définitions de la stratégie	50
2.2.5.2 Les principaux modèles d'analyse de la situation concurrentielle de l'entreprise	54
Section 3 : Le CDG et sa relation avec la performance de l'entreprise.....	56
3.1 Le concept du CDG	56
3.1.1 La définition du CDG	56
3.1.2 Les fondements du CDG.....	57
3.2 La relation entre le CDG et la performance de l'entreprise	60
3.2.1 Le CDG et la gestion de l'entreprise	61
3.2.2 Des travaux sur la relation entre le CDG et la performance de l'organisation	64
Conclusion du chapitre I.....	66
CHAPITRE II : L'évolution de la notion de la performance de l'entreprise et du contrôle de gestion.....	67
Introduction du chapitre II	68
Section 1 : Les mutations de l'environnement de l'entreprise.....	70

TABLE DES MATIÈRES

Section 2 : L'évolution de la performance de l'entreprise.....	72
2.1 L'évolution de la conception de la performance	72
2.2 Du caractère unidimensionnel au caractère multidimensionnel de la performance	75
Section 3 : L'évolution du CDG de l'entreprise	80
3.1 L'évolution du champ du CDG dans les entreprises	80
3.1.1 L'évolution des rôles du CDG.....	80
3.1.1.1 De la fin du 19 ^{ème} siècle aux années 30.....	80
3.1.1.2 Des années 30 aux années 60	81
3.1.1.3 Des années 60 aux années 80	82
3.1.1.4 Des années 80 à nos jours	84
3.1.2 Les nouveaux dispositifs du CDG	88
3.1.2.1 Le système de planification (les finalités du CDG).....	88
3.1.2.2 Les systèmes d'information de gestion.....	89
3.1.2.2.1 La nécessité du système d'information à la maîtrise de la gestion de l'entreprise	89
3.1.2.2.2 L'importance de l'informatisation du système d'information.....	92
3.1.2.2.3 L'historique de l'informatique de gestion.....	92
3.1.2.2.4 Les principales applications spécifiques aux entreprises de production.....	93
3.1.2.3 Les systèmes d'incitation	94
3.2 Le nouveau pilotage de la performance de l'entreprise et ses principes	96
3.2.1 Du pilotage classique au pilotage dynamique de la performance de l'entreprise	96
3.2.2 Les principes généraux du pilotage dynamique	99
3.2.2.1 Le déploiement de la stratégie et la capitalisation des résultats	99
3.2.2.2 Le pilotage doit se reposer sur l'action et non sur les ressources.....	101

TABLE DES MATIÈRES

3.2.2.3 Le pilotage doit reposer sur une adaptation permanente des voies et moyens pour un apprentissage collectif	106
3.2.2.4 Le pilotage doit reposer sur une démarche d'enquête collective.....	106
Conclusion du chapitre II.....	108
CHAPITRE III : L'évolution des pratiques du contrôle de gestion.....	110
Introduction du chapitre III.....	111
Section 1 : L'évolution du système de planification	113
1.1 L'évolution de l'horizon temporel de la stratégie	113
1.2 L'évolution du modèle de déploiement de la stratégie de l'entreprise.....	114
Section 2 : L'évolution du système d'information de gestion (système de mesure et de pilotage de la performance)	116
2.1 Les systèmes de mesure et de pilotage de la performance financiers.....	117
2.1.1 Le système financier de mesure et de pilotage de la performance globale	117
2.1.1.1 Les mesures comptables et les Soldes intermédiaires de gestion (SIG)	118
2.1.1.2 Les indicateurs traditionnels de rentabilité.....	120
2.1.1.2.1 La rentabilité financière (ROE) et la rentabilité économique (ROCE).....	120
2.1.1.2.2 La valeur économique ajoutée (economic value added : EVA)	122
2.1.2 Le système financier de mesure et de pilotage des performances des entités de l'entreprise	124
2.1.2.1 La comptabilité de gestion	125
2.1.2.1.1 L'utilité de la comptabilité de gestion.....	125
2.1.2.1.2 L'évolution des missions et des méthodes de la comptabilité de gestion	128
2.1.2.1.2.1 Les missions classiques de la comptabilité de gestion et les insuffisances de ses méthodes traditionnelles	129

TABLE DES MATIÈRES

2.1.2.1.2.1.1 Les missions classiques de la comptabilité de gestion	129
2.1.2.1.2.1.2 Les insuffisances des méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion	130
2.1.2.1.2.2 Les missions actuelles de la comptabilité de gestion et leurs implications	133
2.1.2.1.2.2.1 Les missions contemporaines de la comptabilité de gestion	133
2.1.2.1.2.2.2 Les implications méthodologiques des missions contemporaines de la comptabilité de gestion	133
2.1.2.1.2.2.2.1 Le principe de la comptabilité de gestion moderne.....	133
2.1.2.1.2.2.2.2 Quelques nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion.....	136
2.1.2.1.2.2.2.2.1 Les méthodes ABC et ABM et leurs portées respectives	136
2.1.2.1.2.2.2.2.2 Le Target Costing	137
a) Les postulats de la méthode Target Costing	137
b) La démarche du Target Costing	139
2.1.2.1.2.2.2.2.3 Les difficultés des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion	141
2.1.2.2 Le reporting financier.....	142
2.1.2.3 Le budget.....	146
2.1.2.3.1 Les contenus de différents budgets	146
2.1.2.3.2 Le pilotage des performances des centres de responsabilité	149
2.1.2.3.3 Les limites des pratiques budgétaires classiques et leurs implications	154
2.1.2.3.3.1 Les limites des pratiques budgétaires classiques	154
2.1.2.3.3.2 De nouvelles pratiques budgétaires.....	155
2.1.2.3.3.2.1 Les principes	155
2.1.2.3.3.2.2 Quelques nouvelles pratiques budgétaires.....	157
2.1.2.3.3.2.2.1 Le budget base zéro (BBZ).....	157

TABLE DES MATIÈRES

2.1.2.3.3.2.2.2 Le budget à base d'activité (ABB).....	158
2.1.2.4 Le prix de cessions internes : outil de la mesure financière.....	161
2.1.2.5 Le responsibility accounting.....	162
2.1.3 Les forces et les limites des indicateurs financiers de la performance.....	165
2.1.3.1 Les forces des indicateurs financiers.....	165
2.1.3.2 Les limites des indicateurs financiers.....	166
2.2 Les systèmes de mesure et de pilotage de la performance mixtes.....	169
2.2.1 Les objectifs et les principes des approches non exclusivement financières.....	169
2.2.1.1 Les objectifs des approches non exclusivement financières.....	169
2.2.1.2 Les principes des approches non exclusivement financières.....	169
2.2.1.2.1 L'importance des leviers d'action et de la modélisation de la performance.....	170
2.2.1.2.1.1 L'importance des leviers d'action et de leurs indicateurs.....	170
2.2.1.2.1.2 L'importance de la modélisation de la performance ciblée.....	171
2.2.1.2.2 Des indicateurs non exclusivement financiers.....	173
2.2.1.2.3 Des indicateurs cohérents avec la stratégie.....	174
2.2.1.2.4 Des indicateurs peu nombreux.....	175
2.2.2 Les modèles non exclusivement financiers de la mesure et du pilotage de la performance de l'entreprise.....	176
2.2.2.1 Le Balanced Scorecard.....	176
2.2.2.1.1 L'apport du Balanced Scorecard.....	176
2.2.2.1.2 Le contenu du Balanced Scorecard.....	176
2.2.2.1.3 La méthodologie de Kaplan et Norton pour modéliser la performance.....	179
2.2.2.2 Le tableau de bord fondé sur la démarche OVAR.....	182

TABLE DES MATIÈRES

2.2.2.2.1 L'apport du tableau de bord OVAR.....	182
2.2.2.2.2 Le contenu du tableau de bord OVAR.....	183
2.2.2.2.3 La méthodologie d'élaboration des tableaux de bord OVAR.....	184
2.2.2.2.3.1 La définition de la mission et des objectifs de l'entreprise (1ère étape).....	184
2.2.2.2.3.2 L'identification des variables d'action (seconde étape).....	185
2.2.3 La mesure et le pilotage des performances des entités de l'entreprise.....	188
2.2.3.1 Les rôles de la mesure des performances locales.....	188
2.2.3.2 Les systèmes mixtes de mesure et de pilotage des performances des entités.....	193
2.2.3.2.1 Le déploiement de la méthode OVAR au niveau des entités.....	193
2.2.3.2.1.1 L'élaboration du tableau de bord d'une entité.....	193
2.2.3.2.1.2 La coordination du système de tableaux de bord.....	194
2.2.3.2.1.2.1 L'articulation verticale.....	194
2.2.3.2.1.2.2 L'articulation horizontale.....	196
2.2.3.2.2 Le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF) d'Autissier.....	198
2.2.3.2.3 Le modèle d'évaluation des fonctions de Plauchu.....	200
Section 3 : L'évolution du système d'incitation.....	201
3.1 Le rapprochement des travaux de Merchant et Van der Stede et de Pichault et Nizet.....	201
3.2 Les principaux systèmes d'incitation.....	202
Conclusion du chapitre III.....	203
Conclusion de la première partie.....	204
PARTIE II : LES PRATIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA CONNAISSANCE EN MATIÈRE DE PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES ALGÉRIENNES.....	205
Introduction de la seconde partie.....	205

TABLE DES MATIÈRES

CHAPITRE IV : Analyse exploratoire portant sur l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes	206
Introduction du chapitre IV.....	207
Section 1 : La démarche méthodologique de la recherche	208
1.1 L'approche de la recherche	208
1.2 L'échantillonnage	208
1.2.1 Le Design de la recherche et les critères de sélection des entreprises	208
1.2.2 La méthode de collecte des données.....	209
Section 2 : Les entretiens, les variables d'étude et la mesure de leur degré d'évolution	209
2.1 Les entretiens réalisés et leur calendrier	209
2.2 Les variables d'étude	212
2.3 La mesure du degré d'évolution des pratiques du CDG	213
Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion.....	214
3.1 Les principales caractéristiques des entreprises	214
3.1.1 Les caractéristiques constituantes.....	214
3.1.2 Les caractéristiques stratégiques	216
3.1.3 Les caractéristiques inhérentes au cycle de vie des produits	218
3.1.4 Les caractéristiques relatives à certaines prises de décision	219
3.2 Les variables relatives aux pratiques du CDG	221
Conclusion du chapitre IV	239
CHAPITRE V : Étude des facteurs contingents de l'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes	241
Introduction du chapitre V	242
Section 1 : Les recherches antérieures sur l'évolution des pratiques du CDG	244

TABLE DES MATIÈRES

1.1 Les méthodologies des études antérieures et leurs résultats	244
1.2 Les variables étudiées inhérentes aux facteurs contingents de l'évolution des pratiques du CDG.....	246
Section 2 : La démarche méthodologique de la recherche	247
2.1 L'approche de la recherche	247
2.2 L'échantillonnage	247
2.2.1 Les facteurs de la recherche	247
2.2.2 La mesure d'influence des facteurs sur les pratiques du CDG.....	248
2.2.3 Le Design de la recherche et les critères de sélection des entreprises	249
2.2.4 La méthode de collecte des données.....	249
2.2.5 Les critères de sélection des interviewés et les entretiens réalisés	249
Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion.....	250
3.1 Analyse individuelle de la situation des entreprises et discussion	250
3.2 Analyse globale des résultats et discussion.....	274
Conclusion du chapitre V	276
CHAPITRE VI : Tentative d'appréciation de la connaissance en matière de performance dans les entreprises algériennes	278
Introduction du chapitre VI.....	279
Section 1 : La démarche méthodologique de la recherche	280
1.1 L'approche de la recherche	280
1.2 L'échantillonnage	280
1.2.1 Le choix des sujets à aborder	280
1.2.2 L'échelle d'évaluation de la connaissance en matière de performance	280
1.2.3 Les critères de sélection des entreprises et le choix des interviewés.....	281

TABLE DES MATIÈRES

1.2.3.1 Les critères de sélection des entreprises.....	281
1.2.3.2 Le choix des interviewés.....	282
Section 2 : La méthode de collecte des données et les entretiens réalisés.....	282
2.1 La méthode de collecte des données.....	282
2.2 Les entretiens réalisés.....	282
Section 3 : Analyse des données recueillies et discussion.....	284
3.1 Présentation des données.....	284
3.2 Analyse des résultats et discussion.....	284
3.2.1 Analyse des résultats selon l'entreprise.....	284
3.2.2 Analyse des résultats basés sur les profils des répondants.....	299
3.2.2.1 Analyse inter-profils.....	299
3.2.2.2 Analyse intra-profils.....	303
3.2.2.2.1 Analyse du profil Directeur.....	303
3.2.2.2.2 Analyse du profil Assistant de Directeurs.....	306
3.2.2.2.3 Analyse du profil Chef de Service.....	309
3.2.2.2.4 Analyse du profil Autre Cadre.....	312
3.2.3 Analyse des performances des entreprises selon les différents sujets abordés.....	314
3.2.3.1 Analyse intra-entreprises.....	314
3.2.3.2 Analyse interentreprises.....	328
3.2.4 Analyse de la performance globale des entreprises.....	330
3.2.4.1 Analyse des degrés de maîtrise des entreprises par sujets.....	330
3.2.4.2 Analyse du degré de maîtrise globale des sujets par les entreprises.....	333
Conclusion du chapitre VI.....	334

TABLE DES MATIÈRES

Conclusion de la seconde partie	336
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	337
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES.....	344
ANNEXES	363
TABLE DES MATIÈRES	389