

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE Mouloud MAMMERI DE TIZI-OUZOU**

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES ECONOMIQUES

Mémoire
En vue de l'obtention du diplôme
De Magister en Sciences Economiques
Option: Management des Entreprises

Thème

**L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion
fondé sur le tableau de bord prospectif dans
l'entreprise publique algérienne : cas d'ALFEL
filiale du G.I. FONDAL**

Présenté par : MAHMOUDIA Mehenna

Jury composé de:

Président : KOUDRI Ahmed, Professeur, université d'Alger

Rapporteur : BOUZAR Chabha, Professeur, UMMTO

Examineur : AMOKRANE Abdelaziz, Maître de conférences classe « A », UMMTO

Examinatrice : AISSAT Amina, Maître de conférences classe « A », UMMTO

Date de soutenance : 18.04.2012

Remerciements

J'adresse mes plus sincères remerciements à :

Monsieur KOUDRI Ahmed, Professeur à l'université d'Alger, pour l'honneur qu'il me fait en acceptant de présider le jury de mon Mémoire.

Monsieur AMOKRANE ABDELAZIZ, Maître de conférences et Doyen de la faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion à l'UMMTO, pour l'honneur qu'il me fait en acceptant de participer à ce jury.

Madame AISSAT Amina, Maître de conférences à l'UMMTO, pour l'honneur qu'elle me fait en acceptant de participer à ce jury.

Mes plus vifs remerciements s'adressent à Mademoiselle BOUZAR Chabha, professeur à L'UMMTO, pour avoir accepté mon sujet. Et si, aujourd'hui le travail a atteint son terme, c'est en grande partie grâce à son écoute et à son suivi permanent, qu'elle trouve ici l'expression de mon profond respect.

Qu'il me soit permis aussi d'exprimer mes remerciements envers les cadres dirigeants d'ALFEL, particulièrement Mr DJEMAI, Mr. AMARI et Mr LADDAOUI.

Je remercie également les professeurs rencontrés à Paris lors de mon stage à Paris Dauphine, essentiellement :

Monsieur H. BOUQUIN, directeur du CREFIGE, pour ses orientations et critiques

Monsieur L. MARCO, Professeur à Paris 13, pour ses orientations au sujet de l'évolution historique des pratiques de gestion

Monsieur y. PESQUEUX, Professeur à la CNAM, pour ses remarques et orientations

Monsieur M. ROUX, ex. doyen de Paris 13, pour son aide et ses conseils

Enfin, je tiens à exprimer mes remerciements et témoigner de ma grande reconnaissance à Mr M.O. OUSSALEM, pour sa disponibilité, ses conseils et ses orientations.

A mes parents
A mes frères et sœurs
A mes amis (es)

Liste des abréviations

ALFEL : Algérienne des fonderies d'El-Harrach

BBZ: Budget-base-zero

BSC: Balanced scorecard

CPE : Conseil des Participations de l'Etat

EPE : Entreprise publique économique

FONDAL : Fonderies d'Algérie

IGF : Inspection générale des finances

KDA : Kilo dinar algérien

MPPI : Ministère de la participation et de la promotion de l'investissement

OMMA : Objectifs, Moyens Mobilisant et Ambitieux

PCI : Prix de cession interne

ROI : Return on investment

SGP : Société de gestion et de participation

SPA : Société par actions

TBG : Tableau de bord de gestion

TBP : Tableau de bord prospectif

TCT : Théorie des coûts de transaction

TDP : Théorie des droits de propriété

TPA : Théorie positive de l'agence

TPP : Théorie des parties prenantes

Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	01
 Chapitre I : Les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance :	
Approche historique et conceptuelle	08
Introduction du chapitre I.....	08
Section 1 : Système de contrôle de gestion et de suivi de la performance : historique et situation actuelle.....	09
Section 2 : Apports des théories de la firme au contrôle de gestion et au suivi de la performance.....	36
Section 3 : Apport de la théorie de la contingence en contrôle de gestion et au suivi de la performance	58
Section 4 : Evolution des outils de contrôle de gestion et du suivi de la performance	63
Conclusion du chapitre I.....	72
 Chapitre II : Le Tableau de Bord Prospectif comme système de contrôle de gestion et de suivi de la performance.....	73
Introduction du chapitre II.....	73
Section 1 : Origine, historique et définition du système de contrôle de gestion fondé sur le TBP.....	74
Section 2 : Les principes de conception et d'architecture d'un TBP.....	82
Section 3 : Les cinq principes de fonctionnement du TBP : le décloiement stratégique	105
Conclusion du chapitre II	134

Chapitre III : Les spécificités de gestion des entreprises publiques économiques :

Lecture par la théorie contactualiste..... 135

Introduction du chapitre III 135

Section 1 : Les vagues de restructuration et structure de la propriété des EPE..... 136

Section 2 : Les systèmes de contrôle de la propriété des EPE..... 147

Section 3 : Les caractéristique contingentes des EPE.....**163**

Section 4: Le contrôle de gestion et le suivi de la performance dans les EPE: une perception particulière.....172

Conclusion du chapitre III..... 178

Chapitre IV : Le Tableau de Bord prospectif comme système de contrôle et de suivi de la performance au sein d'ALFEL filiale du G.I. FONDAL..... 179

Introduction du chapitre IV 179

Section 1 : Présentation du cadre méthodologique 80

Section 2 : Diagnostic du système de contrôle et de suivi de la performance : analyse de l'existant..... 205

Section 3 : Les résultats et discussions 236

Conclusion du chapitre IV..... 246

Liste des tableaux et figures

Annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction générale

Depuis les réformes du début des années 90, la question de la propriété des entreprises publiques émerge comme une question centrale de la nouvelle approche du développement économique en Algérie. Cette politique de réforme du secteur public marchand a donné naissance à une forme d'entreprises appelée entreprise publique économique (EPE). Cette dernière, est définie selon le 1^{er} article du décret exécutif 01-283 comme « *toute entreprise dont le capital social est détenu en totalité, directement ou indirectement par l'Etat ou toute autre personne morale de droit public* ».

Cependant, le processus de libéralisation économique, avec son corollaire l'insertion plus profonde de l'économie algérienne dans l'économie mondiale, affecte certainement les règles de gestion et d'organisation des entreprises publiques économiques dont le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance. Mais l'accélération des recours aux nouvelles technologies de l'information et de la communication, rendent la mesure de la performance des systèmes productifs complexe. Ce constat, met en exergue les questions relatives à l'universalité et/ou aux applications des systèmes du contrôle de gestion permettant la conciliation entre les objectifs stratégiques globaux et les objectifs opérationnels au niveau de différentes formes d'entreprises.

Toutefois, la nouvelle approche du contrôle de gestion axée sur la multidimensionalité d'indicateurs de performance a remis en cause l'approche classique basée sur la question d'allocation des ressources exprimée en terme d'efficacité et d'efficience financière, vérifiée *a posteriori*.

Au plan théorique, R. Anthony¹ en 1965 présente le contrôle de gestion comme un simple processus permettant la bonne utilisation des ressources financières. Mais la fin des trente glorieuses a irrigué cette conception simpliste du contrôle de gestion appliquée à l'économie statique par l'introduction de la vision stratégique qui influence le contrôle de gestion, comme le note H. Bouquin². Actuellement, toutes les approches confirment que le système du contrôle de gestion est devenu un système stratégique orienté vers le pilotage de la performance à l'instar de Norton et Kaplan³, qui présentent en 1996 un modèle de

¹ Anthony cite Zimnovith H (1999), La recherche historique en contrôle de gestion. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion* (coordonné par Dupuy Y.) Ed. Vuibert, FNEGE, gestion P 161-185

² H. Bouquin (2005) *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, éd. EMS management et société, Paris

³ Kaplan R. et Norton D. (1998). *Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation.

tableau de bord prospectif intégrant à la fois la stratégie et les indicateurs de performance multidimensionnelle. Donc, le système de contrôle est devenu comme l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et les comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités.

En pratique, toutes ces évolutions concernent principalement les grandes entreprises capitalistes. Cependant, la variété des formes d'organisations suscite de s'interroger sur l'universalité des pratiques managériales telles que le TBP ou l'utilité de leur hybridation pour prendre en considération les contingences et les spécificités spatiotemporelles de chaque organisation.

Dans ce sens, apparaît la question d'applicabilité du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance fondé sur le TBP dans les PME, les entreprises industrielles stratégiques et les organisations à but non lucratif. Les entreprises publiques économiques algériennes présentent un cas singulier lié essentiellement ; à leur raison d'être comme moteur de développement économique, et aussi, aux besoins de fructifier leur ressources en adoptant, une gestion marchande et donc, de compétitivité.

Problématique et hypothèses

Depuis leur autonomie en 1988, les entreprises publiques économiques algériennes (EPE) se trouvent confrontées à un dilemme dans leur mode de gestion. D'un côté, elles gèrent une propriété publique marchande. Cette disposition est expliquée par la structure de leur propriété très dominée par l'Etat actionnaire majoritaire, ce qui engendre l'intensification des mécanismes de contrôle gouvernementaux via la composition des organes statutaires et le contrôle externes par les organismes centraux de contrôle. D'un autre côté, leur management obéit au caractère de commercialité, lié pour sa part aux exigences de la performance et de la compétitivité, causée par l'ouverture à la concurrence nationale et étrangère. Par conséquent, le système de contrôle de gestion appliqué dans ces EPE devrait répondre aux besoins managériaux adaptés donc, il est *spécifique*. Aussi, la performance attendue doit dépasser le simple aspect entreprise, vers d'autres critères intégrant la mission assignée aux EPE.

De ce constat et dans le cadre de notre recherche, nous tenterons d'apporter des éléments de réponse aux questionnements suivants :

« Quelle est la spécificité du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance dans les EPE ? Et dans quelle mesure l'introduction d'un système de contrôle de gestion fondé sur TBP propres aux EPE, permet de concilier entre la performance entreprise et celle exigée sur le plan institutionnel ? »

Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi comme démarche scientifique l'approche hypothéticodéductive, par la formulation de trois hypothèses :

Hypothèse 1

Le contrôle de gestion au niveau des EPE vise un double objectif ; d'une part, la rationalisation de la propriété publique par la recherche d'une performance d'ordre institutionnel, justifiée par le caractère public des ressources et leur mode de financement, d'autre part, une performance entreprise, liée à leur caractère de commercialité.

Hypothèses 2

L'intensification du contrôle gouvernemental exercé sur les EPE oriente leur système de contrôle de gestion vers une logique de vérification des processus de gestion que celle de la maîtrise, et la performance attendue est dominée par la variable financière vérifiée *a posteriori*.

Hypothèse 3

L'introduction d'un système de contrôle de gestion fondé sur le TBP, permet la conciliation entre la performance d'ordre institutionnel et celle d'entreprise. Cependant, le TBP des EPE est appelé à dépasser les quatre axes ; financier, client, apprentissage organisationnel et processus internes, par l'intégration d'autres variables d'ordre institutionnel.

Choix du thème

Le choix du thème de recherche est motivé par plusieurs raisons :

Premièrement, les transformations de l'environnement général des affaires en Algérie et les besoins d'adaptation des entreprises publiques algériennes par le renforcement de leurs systèmes de gestion et plus particulièrement du contrôle de gestion. Ainsi, le rôle déterminant du contrôle de gestion dans la maîtrise des enjeux et des méthodes du pilotage stratégique des activités dans les entreprises ;

Deuxièmement, les travaux de recherche sur le contrôle de gestion et le déploiement stratégique en Algérie et leurs intégrations comme un paramètre de performance globale sont relativement rares. Notre objectif à travers ce travail de recherche est de lancer une réflexion sur la nécessité d'hybridation des systèmes de contrôle et des méthodes managériales pour leur adaptation aux réalités environnementales et contextuelles algériennes ;

Troisièmement, depuis son premier modèle en 1992, le tableau de bord prospectif, ne cesse de s'imposer comme un outil de contrôle et de mesure de la performance multidimensionnelle par excellence. Ce cadre, permet d'intégrer des indicateurs futurs et stratégiques en plus des indicateurs de la performance financière passée. Son intégration dans les EPE algériennes est susceptible d'améliorer leur réactivité exigée par l'économie de marché, en regroupant toutes les facettes de la performance (les axes clients, finance, processus internes, apprentissage organisationnel et autres) ;

Quatrièmement, la littérature académique existante confirme l'introduction du tableau de bord prospectif dans beaucoup d'organisations et dans de divers secteurs. D'ailleurs en plus de son intégration dans la quasi-majorité des grandes entreprises capitalistes, deux autres courants de recherche émergent ; le premier a pour objet de vérifier l'applicabilité du TBP dans les PME, le second concerne sa transposition dans les organisations à but non lucratif. De ce fait, nous mettant en perspective l'opportunité et l'applicabilité d'un TBP adapté aux entreprises publiques

marchandes, notamment, celles du secteur stratégique industriel à l'exemple d'ALFEL filiale du groupe industriel FONDAL.

Objectifs de notre travail est double

- ✓ *Sur le plan théorique*, il s'agit : d'un côté, de réaliser une étude au sujet des systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance, notamment, le tableau de bord prospectif développé par Kaplan et Norton d'un point de vue historique et conceptuel, et aussi, de cerner l'apport des différentes théories de la firme dans la constitution de la discipline contrôle de gestion. D'un autre côté, présenter la spécificité de cette pratique managériale dans les EPE sur le plan économique (perception de l'efficacité et de l'efficience) et institutionnel, c'est-à-dire, la rationalisation de la propriété publique par l'intensification du contrôle gouvernemental. En plus, opérationnaliser la théorie contractualiste, la base d'inspiration de l'applicabilité du TBP, dans les EPE, pour voir la particularité de son système de contrôle et les différentes représentations de la performance.

- ✓ *Sur le plan pratique* : il s'agit à partir du cas de l'EPE/ALFEL filiale du G.I. FONDAL, à la fois : de diagnostiquer le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance appliqué par cette EPE, par l'identification de ses limites, et aussi, d'avancer le TBP comme une alternative, et cela en lançant une réflexion sur la conception d'un TBP destiné aux EPE susceptible de cerner leur performance globale, par l'intégration d'un autre axe « institutionnel » représentant le caractère public des EPE en plus des quatre axes déterminés par Norton et Kaplan dans leur modèle standard de TBP (financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel).

Méthodologie de recherche

Dans le cadre de notre enquête de terrain, nous avons opté pour une méthode qualitative, la plus réputée en science de gestion. Cette méthode devrait nous permettre de confirmer ou d'infirmer les hypothèses formulées précédemment.

Le contenu de la méthode est centré sur un diagnostic qualitatif de la pratique du contrôle de gestion et de suivi de la performance appliquée par une EPE œuvrant dans le secteur de

la sidérurgie et de la métallurgie. Ainsi, nous avons effectué un stage de six mois (mars-septembre 2011) au sein d'ALFEL filiale du groupe industriel FONDAL. Après une pré-enquête en mois de mars 2011 qui nous a permis de tester nos hypothèses de départ, nous avons procédé à un diagnostic général de l'existant en matière de contrôle de gestion et d'appréciation de la performance. .

Cette première étape a été complétée par l'administration d'un guide d'entretien semi-directif auprès d'un échantillon représentatif de la population concernée par l'introduction d'un TBP (les sept cadres), dont l'objectif est d'apporter des éclaircissements sur la nature et l'utilité d'application d'un système de TBP au sein de l'EPE/ALFEL et de lancer une réflexion compte à la conception d'un TBP adapté, et aussi, le choix d'une méthode d'implémentation.

Plan du mémoire

Notre travail de recherche est organisé en quatre grands chapitres :

Le premier chapitre : aborde en premier lieu l'évolution historique et conceptuelle des systèmes de contrôle et de suivi de la performance depuis l'apparition de la grande entreprise capitaliste à la fin du XIX^{ème} siècle. En second lieu, il retrace l'évolution et l'influence des différentes théories appliquées à l'entreprise sur l'avènement de la discipline « *contrôle de gestion* », notamment, le courant conventionnaliste, et le courant contactualiste. Enfin, justifier l'apparition de nouveaux outils de contrôle de gestion susceptibles d'appréhender la performance globale et la réactivité des entreprises à l'ère de l'économie de marché ;

Le deuxième chapitre : porte sur une présentation détaillée du système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif, d'un point de vue historique, de conception et de déploiement stratégique. Les différentes méthodes de conception et d'implémentation d'un TBP standard sont présentées succinctement ;

Le troisième chapitre : explique les spécificités des entreprises publiques économiques par l'opérationnalisation des théories contractuelles. Ces particularités touchent essentiellement ; la structure de leur propriété et les mécanismes de contrôle associés, et aussi, les facteurs de contingence internes et externes qui affectent leur mode de gestion. Enfin, il aborde les représentations spécifiques du contrôle de gestion et de la performance dans les EPE algériennes;

Le quatrième chapitre : illustre par un cas pratique le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance à partir du cas d'ALFEL filiale du groupe industriel FONDAL. Il aborde d'abord, le cadre méthodologique appliqué pour diagnostiquer l'existant en matière de contrôle de gestion, ce qui a permis de dégager les limites justifiant le besoin de recours aux TBP. Ensuite, il présente les résultats et les discussions autour de la conception d'un TBP propres aux EPE permettant de cerner la performance multidimensionnelle par l'identification d'un autre axe « institutionnel ».

Chapitre I :

***Les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de
la performance : Approche historique et
conceptuelle***

Introduction du chapitre I

Le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance est l'ensemble de mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et les comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités¹. Historiquement, il existe deux approches expliquant les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance. La première traditionnelle, est fondée sur une représentation mécaniste de l'entreprise et de son environnement. Cette approche traditionnelle s'est dégagée progressivement aux Etats-Unis de la fin du XIXe siècle, jusqu'aux années 1920. Elle s'appuie lors de sa mise en œuvre sur le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique. Adaptée au contexte d'organisation taylorienne de l'entreprise qui l'a vue naître. Elle semble perdre de sa pertinence à partir des années 80. La seconde est volontariste, issue des bouleversements affectant la contrôlabilité des entreprises sur les deux niveaux interne et externe.

Sur le plan théorique, les différentes théories économiques appliquées aux entreprises, ont influencées considérablement la conceptualisation du contrôle ; en matière d'objet de contrôle, de sa finalité et de ses représentations dans chaque catégorie d'entreprises. En pratique, les outils utilisés pour contrôler et apprécier la performance ont évolué en fonction des préoccupations des managers, pour parvenir à traduire la stratégie d'entreprise en un ensemble concret et pertinents d'indicateurs économiques capables d'expliquer réellement la performance financière et non financière dans le cadre de la stratégie retenue.

Dans ce cadre, le présent chapitre abordera l'approche historique et conceptuelle du contrôle de gestion et de suivi de la performance. Nous commencerons par une présentation chronologique des facteurs d'évolution (*section I*). Ensuite, nous allons identifier l'apport des théories de la firme en contrôle (*section II*) et aussi, la contribution de la théorie de la contingence en matière d'applicabilité des divers modèles de contrôle développés. Enfin, nous montrons la nécessité de recours aux outils modernes de contrôle et leur condition d'application (*section IV*).

¹ Bouquin H, (2008) *Comptabilité de gestion*, Economica, 5ème édition

Section I : Systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance : historique et situation actuelle

Les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance ont considérablement évolué, puisque à chaque mutation contextuelle, leur pratique change. Afin d'expliquer l'évolution historique et conceptuelle des systèmes de contrôle de gestion et de la mesure de la performance, nous nous inspirerons largement, mais librement, des réflexions de H. Zimnovith² sur la recherche historique en contrôle de gestion.

Nous essaierons d'établir une progression chronologique en adoptant une périodisation selon trois intervalles. On commençant par l'introduction de la comptabilité d'exploitation dans le milieu industriel américain à partir de 1820 et sa maturité pendant l'âge industriel jusqu'à 1920 (I.1). Puis nous exposerons brièvement, l'émergence des outils de contrôle traditionnels, et aussi, la première conceptualisation reconnue à R. Anthony. Cette dernière dominera jusqu'aux années 80 (I.2). Enfin, nous allons voir les raisons de doute autour de la discipline *contrôle de gestion* au cours des années 80, touchée par la crise de l'époque, et les différentes solutions adoptées en pratique pour répondre à la naissance d'une nouvelle économie basée sur l'information. Ainsi que les nouveaux corpus théoriques encadrant l'approche volontariste des systèmes de contrôle de gestion, préconisés dans le but de cerner la performance multidimensionnelle (I.3).

I.1. Le siècle de la comptabilité dans la gestion de l'entreprise (1820-1920)

Cette centaine d'années a donné lieu à deux sous-périodes : la naissance de la comptabilité industrielle (1820-1880), et la maturité de la comptabilité de gestion (1880-1920).

² Zimnovith H (1999), La recherche historique en contrôle de gestion. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion* (coordonné par Dupuy Y.) Ed. Vuibert, FNEGE, gestion, P 161-185

I.1.1. La naissance de la comptabilité industrielle (1820-1880)

S'interroger sur l'histoire de la comptabilité, il serait intéressant de voir dans les travaux de Fra Luca Pacioli³ sur la comptabilité à partie double et sa contribution à la formulation d'un préalable nécessaire au contrôle de gestion.

Cependant, si l'on replace par contre le contrôle de gestion dans une acception plus stricte, comme une pratique entrepreneuriale plus que comme la fusion de divers corpus académiques, son émergence sera alors pointée bien postérieurement à Pacioli avec l'avènement du capitalisme industriel dans l'Angleterre de la fin du XVIIIème et l'"esprit d'entreprise" qui a accompagné celui-ci.

Ainsi, les pratiques de prévision et de vérification financière sont sûrement bien plus anciennes, les préoccupations de calcul des coûts, d'élaboration de budgets et de rationalisation ont leur origine dans les balbutiements préindustriels.

Le contexte caractérisé par une intégration de plusieurs stades de production au sein de la même organisation vers le début du XIVème siècle a fait naître une discipline nouvelle : l'Économie Industrielle. Cette première industrialisation a permis l'instauration dans les entreprises intégrées, d'un système de contrôle de gestion fondé d'une part, sur un *système comptable interne* permettant le calcul des coûts de production et le suivi du produit tout au long de sa transformation, et un *pilotage* qualifié par Rimailho⁴ comme « *un processus verbal d'autopsie* » en raisons de :

- L'élaboration de l'information est longue ;
- Une évaluation *a posteriori*.

La formalisation des structures d'entreprise complexe et les nouvelles exigences environnementales font que les systèmes de contrôle de gestion passent à une autre étape où la comptabilité prend de plus en plus de l'ampleur.

I.1.2. La maturité de la comptabilité de gestion (1880-1920)

Les écrits de Frederick W. Taylor⁵, et les fondements de son fameux *Scientific Management*, représentent malgré tout la première entreprise systématique de

³ Alazard C. et SEPARI S. (2004) *Contrôle de gestion*, éd. Dunod 6^e édition, p 11

⁴ Cité par Zimnivitch. H, OP P 162

⁵ Taylor.F.W. (1991) *La direction scientifique des entreprises*. éd. Dunod.

décomposition des coûts industriels. Des principes essentiels comme les standards ou la répartition des charges indirectes au prorata des heures de main d'œuvre directe, sont ainsi nés à la fin du 19^{ème} siècle, dans la production de masse américaine.

Vers 1915, Taylor⁶ fait figure de précurseur, en matière de chronométrages, de parcellarisation, de rémunération au rendement etc. La comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes, calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats et les responsabilités. La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations et pas seulement industrielles. Il est sûrement aussi à l'origine, avec ses confrères de l'ASME (*American Society of Mechanical Engineers*), de ce que l'on appellera plus tard la comptabilité analytique.

A ce propos, Philippe Lorino⁷ rappelle, les quatre principes fondateurs de la réflexion taylorienne en matière de calcul des coûts :

- **La stabilité** des modes de production, à l'époque assurée par la recherche d'économies d'échelle et les politiques de concentration industrielle qui l'accompagnent. Dans un environnement productif instable, la standardisation des coûts n'aurait certes pas rencontré le succès qu'elle a connu avec ses développements théoriques ultérieurs.
- **La perfection de l'information** ; autorisée par une relative proximité (géographique et sociale) entre les instances dirigeantes et les lieux de production. Le faible poids des strates hiérarchiques intermédiaires n'imposait pas aux industriels de lourdes déperditions d'information.
- **La prépondérance des coûts**, spécifique aux marchés de l'offre de l'époque, a permis la simplification des modèles de comptabilité industrielle. En négligeant les problématiques de type marketing (différenciation, valorisation...), les industriels américains voyaient dans la minimisation des coûts des effets mécaniques de maximisation des profits.
- **L'existence d'un facteur dominant** dans l'allocation des coûts indirects aux produits. De par les caractéristiques des modes de production alors en vigueur dans

⁶ Alazard C. et Sépari S. Op. Cit. P 3

⁷ PH. Lorino, (1991) *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, P 8

la grande industrie américaine, ce déterminant était le plus souvent la main d'œuvre directe.

Dans cet environnement, l'approche taylorienne instaure le premier système de contrôle de gestion ayant pour objectif « *l'optimisation des processus fondée sur le couple ressources résultats*⁸ ». Et ayant comme moyen la comptabilité en standard. Cette normalisation des comportements auquel doit se conformer l'ouvrier oblige le dirigeant à avoir un système d'information qui lui permettrait de détecter toute dérive en s'évitant la surveillance directe.

Toutefois, la vocation d'organiseurs de Taylor et de ses disciples leur a permis d'aller plus loin, à travers notamment la spécialisation fonctionnelle qui, de façon quasiment mécanique, a entraîné des besoins de contrôle et de coordination plus importants. L'on vit alors apparaître des fonctions nouvelles comme "services Méthodes", "bureau du planning", ou tout simplement comme le note Chandler « *des employés chargés du contrôle des coûts et des temps passés*⁹ ». Désormais, cette émergence ait eu des répercussions remarquables dans le processus d'industrialisation américain, comme le décrit aussi Chandler. Par conséquent, le développement, certes ultérieur, du contrôle de gestion *stricto sensu*, ait trouvé dans ce contexte nouveau les prémisses indispensables à son avènement et à sa formalisation.

I.2. Emergence et diffusion du contrôle de gestion (1920-1970)

Il convient de relever que, là encore, H. Zimnovitch¹⁰ distingue deux sous-périodes : l'élaboration des outils, entre 1920 et 1950, puis la conceptualisation des pratiques entre 1950 et 1970, lorsqu'effectivement l'on a commencé à formaliser le contrôle de gestion en tant que discipline.

I.2.1. L'élaboration des outils

Le contrôle de gestion, considéré comme une aide au pilotage de la performance d'une entreprise est complètement associée à la structure organisationnelle dans laquelle il est déployé. Désormais, son émergence ne s'est pas faite, on l'a compris, par génération

⁸ H. Bouquin (2005) *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, éd. EMS management et société, Paris p 501

⁹ Chandler A. D. (1977) *La main visible des managers*, Economica, Paris 1988 (version américaine 1977)

¹⁰ Zimnovitch H. Op. Cité P 165

spontanée. En pratique, deux paradigmes industriels distincts ayant laissé leur empreinte durant cette période : le fordisme et le slaonisme.

I.2.1.1. Le fordisme

Le fordisme qu'on assimile souvent au taylorisme, est certes une suite logique de ce dernier. Il apporte toutefois une dimension supplémentaire en intensifiant la division horizontale du travail, en recherchant la fluidité des processus de production et la continuité. Par conséquent, deux apports peuvent lui être attribués¹¹. Premièrement, Ford va concilier le souci de gestion du personnel avec l'optimisation des flux physiques. C'est-à-dire, le taylorisme plus les flux. Deuxièmement, il a préconisé la libération complète de tout contrôle financier. En ce sens, il a contribué à l'apparition de ce qu'on appelait les auditeurs financiers internes, contrôleurs de gestion de la première génération. Ce dernier apport qu'on résume par *Tylor plus les finances*.

I.2.1.2. Le modèle Sloan Brown

Donaldson Brown, passé de la Du Pont Company à General Motors en 1921, et son jeune adjoint Albert Bradley, embauché en 1919, vont implanter dans l'entreprise dirigée par Sloan un système de contrôle financier jusqu'alors inconnues dans l'industrie automobile.

Face au contexte de crise de 1920, le contrôle selon Sloan¹² doit être financier. D'ailleurs, ce contrôle se résume uniquement aux finances, notamment le contrôle des investissements et des stocks. Pour cette nécessité il explique que "*financial method is so refined to day that it may seem routine ; yet this method – the financial model, as some call it – by organizing and presenting the significant facts about what is going on and around a business, is one of the chief bases for strategic business decisions*"¹³.

¹¹ Bescos P, Dolber Ph. Mendoza C. Naulleau, (1997). *Contrôle de gestion et management*, éd. Montchrestien E.J.A, 4^{ème} édition, P 503

¹² Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'information décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique. In www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gumb.pdf, consulté le 15 août 2010 à 15 :46.

¹³ Idem

Les apports du modèle Sloan-Brown peuvent être résumés dans¹⁴:

- Le **consolidated cash control system**, qui consistait à centraliser les trésoreries des divisions par un réseau de comptes bancaires gérés par la direction financière du siège ;
- La **politique drastique de réduction des stocks** va s'appuyer sur une meilleure articulation entre les prévisions de ventes et les approvisionnements. La rotation des stocks passa ainsi, entre 1920 et 1922, de deux à quatre fois par an ;
- L'instauration d'un **reporting prévisionnel**, concernant les approvisionnements, les stocks, la trésorerie, les investissements et le besoin en fonds de roulement, va permettre à Sloan, le 25 de chaque mois, d'approuver ou d'amender le programme de production du mois suivant.
- Le **reporting historique**, mois par mois, est en vigueur dans tout le groupe. Il s'appuie sur quatre éléments essentiels : les coûts, les prix, les volumes et le taux de retour sur investissement. La grande ambition des dirigeants est de parvenir à une uniformisation des *reports*. A partir de 1921, un *standard accounting manual* va être mis en place et tous les *contrôleurs* des divisions devront impérativement s'y conformer.
- En ce qui concerne les coûts, l'équipe va effectuer un arbitrage entre les coûts complets et le *direct costing*. L'idée était de calculer des coûts complets intégrant les frais indirects, tout en demeurant insensibles à des variations de volume liées soit à la saisonnalité, soit à la conjoncture. Aussi, les coûts standards étaient fixés à partir des frais directs de matières premières, de consommables et de main d'œuvre, ainsi que d'une quote-part de frais généraux imputée sur la base d'un *standard volume* correspondant à un niveau d'activité normal. Cette imputation rationnelle des charges fixes se double d'une systématisation (à partir de 1925) du contrôle budgétaire, avec l'analyse régulière des écarts entre le standard et le réalisé

En plus, Donaldson Brown était arrivé au groupe Du Pont avec une trame de reporting originale quoique simpliste en apparence : le ROI, ou *return on investment*. Ce ratio consiste à diviser le bénéfice par le total des "investissements". L'indicateur est intéressant

¹⁴ Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'information décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique. In www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gumb.pdf, consulté le 15 août 2010 à 15 :46. P 2

dans sa décomposition, car il contient tous les éléments repris par le reporting. La formule suivante montre la première étape de cette décomposition¹⁵ :

$$\begin{aligned}\text{ROI} &= P * T \\ P &= \text{Profit} / \text{Ventes} \\ T &= \text{Ventes} / \text{Actif}\end{aligned}$$

Le ROI est donc le produit de deux ratios : un taux de marge et un taux de rotation. Les données issues du reporting chez Du Pont et G.M. seront formalisées dans cette trame, et le ROI deviendra le mètre-étalon de la performance comparée des divisions.

I.2.1.3. Implications sur les systèmes de contrôle de gestion

De l'application de l'un de ces paradigmes, les praticiens (techniciens et ingénieurs) dans l'industrie américaine et par la suite en Europe, ont contribué à l'apparition d'autres outils:

a. Le développement de l'audit

Une autre tendance au cours de ces années vingt américaines : la normalisation comptable. Il s'agit là d'un autre versant de la professionnalisation de la gestion, qui découle en partie des mêmes phénomènes à savoir, la complexification des affaires, les vagues de fusions industrielles et le développement de l'actionnariat populaire. Dans ces sillages naît une nette séparation entre les praticiens de la comptabilité financière et ceux de la comptabilité de gestion.

L'audit interne considéré comme le processus par lequel la direction générale et les différents niveaux de management obtiennent une assurance raisonnable que leurs objectifs sont atteints est apparu suite à la crise de 1929 aux États-Unis. La ruine des investisseurs va inciter les marchés financiers à exiger le renforcement des mesures de contrôle interne. Cependant, le lien de ces pratiques avec le système de contrôle de gestion demeure toutefois assez ténu. Cette relative standardisation des comptabilités tendra à fiabiliser les systèmes d'information budgétaires et de calcul des coûts. Donc, l'on s'aperçoit que l'on n'est pas loin du contrôle de gestion, du moins dans son acception originelle.

¹⁵ Alazard C. et Sépari S. Op. Cit.

b. La sophistication du calcul des coûts

Dans un rappel historique, H. Bouquin précise que les progrès en matière de calcul des coûts remontent au début du 20^{ème} siècle. D'ailleurs, Church¹⁶, dans un article en 1911, confirme que « *ce n'est qu'au cours d'une période relativement récente que la question des coûts a commencé à s'imposer à l'intention des inférieurs et des industriels...* ». De ce fait, deux méthodes de calcul des coûts sont retenues ; l'une est anglo-saxonne, qu'on retrouve sous l'appellation *uniform costing*. L'autre est plutôt franco-germanique et aboutira à une forme relativement aboutie, quoique très standardisée, de calcul des coûts des produits ; *la méthode des sections homogènes* :

- **Coûts standard et *uniform costing***

Le calcul des coûts d'obédience taylorienne a conduit à des avancées intéressantes autour de la notion de *standard costing*. Un coût standard a deux propriétés ; d'une part, il consiste en une combinaison entre une quantité standard et un coût unitaire standard, ce qui permet à la fois d'articuler des budgets assez précis sur les activités structurées et d'expliquer les écarts entre le budget et le réalisé, soit par des effets coûts, soit par des effets volume. Le coût standard est ainsi le mètre-étalon du contrôle budgétaire.

D'autre part, il est, notamment en ce qui concerne les *overheads* (frais indirects incluant généralement des coûts fixes), calculé en fonction d'un niveau d'activité considéré comme normal. A ce titre, il permet d'isoler le coût des sous-activités sectorielles ou temporelles.

La logique américaine de l'époque peut paraître relativement rudimentaire : l'heure de main-d'œuvre est considérée comme base de répartition (unité d'œuvre) de coûts indirects vers les produits. Ceci revient à utiliser les heures (ou les minutes) chargées pour déverser sur ces derniers l'ensemble des coûts indirects.

- **Les sections homogènes**

La France et l'Allemagne vont adopter une logique plus centralisée. Pays de droit écrit, ils s'engagent dans une normalisation de la comptabilité générale par le biais de

¹⁶ Church A.H. Cité par Bouquin H. (2008) *Comptabilité de gestion*, Economica, 5^{ème} édition, P 50

"Plans comptables". Selon H. Bouquin¹⁷, le PCG français qui préconise cette méthode est développée déjà par Rimaillho et la Cégos dans les années 30. Aussi, sur cette méthode ils vont greffer des recommandations de comptabilité analytique. Cette dernière a comme unique souci de rationaliser la production par une meilleure connaissance du comportement des coûts indirects.

Les sections homogènes que l'on peut regrouper en "centres d'analyses" correspondent à des centres de travail de l'entreprise : soit des ateliers, soit des bureaux, soit des services. Dans le premier cas, il s'agit de centres consacrés à la production, qui deviendront plus tard les "sections principales". Les bureaux et services sont des sections qui ont une vocation de soutien, on peut parler alors de "sections auxiliaires".

Cependant, la démarche de répartition des charges indirectes préconisée par la CEGOS s'effectue en deux temps. Premièrement, la répartition primaire consiste à déverser les charges indirectes dans les diverses sections primaires et auxiliaires, en fonction de clés de répartition issues d'une observation. Ensuite, la répartition secondaire consiste à déverser les charges des sections auxiliaires dans les sections principales, au prorata des estimations des consommations de ces dernières. Les totaux de toutes les sections prestataires sont ainsi ramenés à zéro. Une fois cette double allocation effectuée, les sommes de coûts indirects figurant dans les sections principales peuvent être imputées aux produits. Pour cette phase, l'on dispose en principe d'une vision pertinente de la sollicitation des ateliers par les différentes productions.

Cette pertinence est sensée être traduite par la notion d'unité d'œuvre. L'heure de main d'œuvre devint à l'époque la principale unité d'œuvre servant à l'imputation des frais de section aux produits.

c. Les procédures de choix des investissements

Il s'agissait avant tout de sécuriser les actifs de l'entreprise face à un environnement de l'époque certes prometteur, mais turbulent et de plus en plus concurrentiel. Fondamentalement, le système de contrôle des investissements a deux

¹⁷ Bouquin H. (2008) Op. Cit. P 132

aspects. D'une part, l'analyse des coûts et des marges en tant que performances imputables aux managers (perspective analytique). D'autre part, les objectifs financiers de rentabilisation des actifs (perspective financière).

Pour ce qui est des critères d'investissement proprement dits, de nouveaux indicateurs vont également apparaître, basés non plus sur une rentabilité comptable, mais sur des flux monétaires actualisés.

Delà, vont émerger les notions, aujourd'hui largement vulgarisées, de Valeur Actuelle Nette et de Taux Interne de Rentabilité. Ces critères, considérés comme dynamiques, sont peu à peu devenus les nouveaux *yardsticks* de la performance financière.

I.2.2. Conceptualisation des pratiques 1950-1970

A partir de cette époque, l'on peut parler du contrôle de gestion au vrai sens du terme même si, l'appellation tardera à s'imposer. D'ailleurs sur ce point les avis divergent à l'exemple de M. Fiol qui considère, dans une lecture de l'histoire originale, qu'entre 1920 et 1940 il convient de parler de **contrôle opérationnel**, tournant essentiellement autour de la rationalisation des opérations productives de base. Aussi, pour H. Bouquin et M. Fiol, « *les mémoires de Sloan ne mentionnent pas le management control mais les financial controls* ¹⁸ ».

En effet, ces systèmes de contrôle de gestion étaient conçus pour une situation économique où les entreprises industrielles connaissent des taux de croissance élevés accompagnés de gains de productivité importants¹⁹. Composés essentiellement du contrôle budgétaire que Sloan définit comme « *the figures did not give automatic answers to the problem. They simply exposed the fact with to judge whether the division, were operating in line with expectations as reflected in prior performance or in budgets* ²⁰ ».

¹⁸ Bouquin H & Fiol M. *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*, acte du 28^{ème} Congrès de l'AFC, mai 2007, Poitiers

¹⁹ Daniel De Longeau (1994) *Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis*, In *Problème économique* n° 2.387 du 31 Août 1994 PP 18-21

²⁰ Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'information décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique. In www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gumb.pdf, consulté le 15 août 2010 à 15 :46

Ce système de contrôle opérationnel présente les caractéristiques suivantes :

- Appliqué principalement dans les unités de production des entreprises industrielles. Par contre, les performances commerciales, les coûts de distribution, les frais de recherche et développement, les frais généraux échappent pratiquement au contrôle budgétaire ;
- Le contrôle budgétaire des unités de fabrication était basé sur la comptabilité analytique dont le caractère « comptable » était très marqué ;
- Le but principal de la procédure budgétaire annuelle était l'adaptation des capacités de production en moyens humains et matériels, à la croissance des ventes ;

En plus, l'application de la structure divisionnelle²¹ en 1920 à Général Motors a complété ce système par d'autres attributs. Le système de contrôle de gestion a mis l'accent sur l'utilité stratégique du système d'information de gestion et insiste sur le principe de la délégation comme fondement essentiel du contrôle. Ce qui a permis une grande délégation accordée aux responsables des divisions. Ainsi, ce système de contrôle avait un but de vérification du bon usage des délégations, en garantissant notamment une possibilité d'intervention des dirigeants en cas de dérive. Par conséquent, ce contrôle de gestion a fait office de système d'alerte et de surveillance.

Il y a lieu de signaler, l'apport de l'école des relations humaines à travers les travaux de Mayo, Mc Gregor et Maslow menés entre les années 30 jusqu'aux années 60. Cette école avait fourni le cadre psychologique qui légitimait le modèle de contrôle de gestion par lequel les dirigeants pouvaient mobiliser leurs effectifs par le recours à d'autres variables non financière (considération, besoins de sécurité, reconnaissance...). De ce fait, le contrôle s'en trouve modifié, dans son objectif et dans ses moyens, pour devenir un *contrôle par les facteurs de satisfaction*²². Il n'est plus seulement ressenti comme une vérification du supérieur hiérarchique sur l'exécutant. Le subordonné plus responsable peut s'autocontrôler, au moins pour les tâches les plus courantes. Par ces concepts, les outils de gestion permettaient de replier le plan psychologique sur le plan économique pour parler comme le note H. Zimnovitch de l'homme unidimensionnel.

²¹ Burland A. « contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle », *leçon inaugurale du 28 juin 1995, à la CNAM*

²² Loning H., Pesqueux Y. et autres. (2008) *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, Dunod, 3^{ème} édition P 9

La première conceptualisation admise par l'ensemble des communautés scientifiques et académiques du contrôle de gestion est celle de R. Anthony²³ en 1965. Il définit le contrôle de gestion comme « *un processus par lequel les managers de l'entreprise s'assurent que les moyens (ressources) sont obtenus et utilisés d'une manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés* ». Par cette approche classique, le contrôle était présenté en tant que *vérification-sanction*. C'est-à-dire, un moyen de vérifier « *ex post* » que l'entreprise est correctement gérée.

Cette approche généralement retenue est une démarche logique que Besco²⁴ va appeler « processus de décision-action », composée en moins de quatre étapes :

Première étape : Le cycle de planification, qui permet de passer des finalités à des objectifs précis et opérationnels en élaborant des plans qui doivent permettre de les attendre.

Deuxième étape : Le cycle de mesure, l'analyse des résultats des actions décidées et conduites sera menée par un système de mesure. Ce dernier constitué d'un ensemble d'indicateurs retenus pour interpréter la réalité permet de déterminer d'une part, les variables d'actions sur lesquelles l'entreprise peut agir. Et d'autre part, les variables d'état caractérisant la situation analysée.

Troisième étape : Le cycle de contrôle, cette étape constitue un premier contrôle et une régulation permettant de s'assurer que l'entreprise se dirige bien vers les objectifs recherchés. La démarche consiste à confronter périodiquement les résultats mesurés aux résultats attendus et analyser les écarts éventuels par rapport aux plans d'actions, ce qui impliquera des décisions correctives.

Quatrième étape : Le cycle de modélisation, il permet de déterminer la nature des relations de cause à effet utilisées pour élaborer les plans d'action initiaux ou correctifs. Cette étape est composée de deux sous-systèmes :

- Le premier est déterminé par le système de mesure et constitue une base de données historique, alimentée par les résultats passés et présents.
- Le deuxième est un modèle déterminant le système de mesure. Il est plus ou moins construit liant les variables d'actions et les variables d'état.

²³ R. Anthony cite par Zimnovith H. Op. Cit. P 165

²⁴ P. L. Bescos et al. (1997) *Contrôle de gestion et management*. Ed. Montchrestien. 4^{ème} édition, P 20

Pour Argyris²⁵, ce système de modalisation permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser par l'apprentissage et la connaissance des relations causales affectant le fonctionnement de l'organisation.

En définitive, cette première conceptualisation du système de contrôle de gestion combine des éléments de microéconomie, de théorie des systèmes et de psychosociologie des organisations pour favoriser la convergence des buts. Même s'elle présente un processus *cybernétique* puisqu'il met en œuvre des moyens afin d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs, d'une part, et il associe au système une démarche (Objectif $\Rightarrow$ Moyen $\Rightarrow$ Résultat) d'autre part. Tout de même de la définition proposée par Anthony, nous constatons la présence d'une panoplie d'ambiguïtés concernant les notions de ressources, d'acteurs et celle même de contrôle.

Les postulats de contrôle de gestion traditionnel semblent être totalement remis en cause, notamment, en terme de :

- Stabilité des procédés, de la demande et de la technologie ;
- Découpage de l'entreprise en centres de responsabilité induisant des indicateurs comptables et financiers ;
- Prééminence d'un facteur de production dans la mesure de la performance ;
- Rigidité et forte centralisation des systèmes d'information.

I.3. Doutes et refondation : depuis les années 70,80

Pendant les trente glorieuses, les techniques de contrôle de gestion se sont développées dans un contexte caractérisé par une conjoncture de stabilité et de prévisibilité, comme au système productif et à l'environnement concurrentiel. Dans ce cadre, le rôle du système de contrôle était de garantir que le comportement de l'entreprise corresponde bien à un cadre que l'on peut prédéterminer et dans le cas contraire s'assurer que des mesures correctives permettraient un retour à celui-ci. La fin de cette période avait plongé l'économie mondiale dans une crise sans précédent. Cette crise qualifiée de *dix années piteuses* a largement affecté le contrôle de gestion et ses outils traditionnels²⁶. De cette remise en cause, apparaissent les doutes autour de la discipline « contrôle de

²⁵ Argyris C. en 1977, cité par P. L. Bescos, Op. Cit. P 25

²⁶ Amintas A. (1999) « La crise du contrôle de gestion comme crise de savoirs gestionnaires ». In *Faire de la recherche en contrôle de gestion* (coordonné par Dupuy Y.) Ed. Vuibert, FNEGE, P 09-19

gestion », jusqu'à 1985. Toutefois, l'ambition des systèmes de contrôle sera réactivée à partir du milieu des années 80, c'est la refondation du contrôle de gestion comme le note H. Zimnovith²⁷.

I.3.1. Le doute : le mirage des ajustements (70- 85)

Pendant les années 60, le contrôle de gestion se trouvait présent dans la plus part des entreprises industrielles, comme dans les cursus académique et scientifiques. Mais selon D. De Longeaux²⁸ : « *on le trouvait qu'à l'état embryonnaire dans les sociétés de services et il était complètement inexistant dans l'administration* ». A la fin des années 60, et au début des années 70, commençait à se dessiner un doute autour du contrôle de gestion. Ce doute peut être expliqué à deux niveaux : la pratique dans les entreprises où les besoins de gestion de crise dépassaient largement l'aspect quantitatif et financier de la performance, et au plan théorique, la remise en cause du modèle américain prédominant.

En matière de pratique du contrôle organisationnel dans les entreprises pendant la fin des trente glorieuses, les industriels occidentaux commençaient à se battre pour résoudre les problèmes croissants posés par la faible cohérence entre, d'une part les stratégies de productivité retenue face aux évolutions du contexte économique et des marchés, et d'autre part, les modèles d'organisation industrielle en place. Dans ce contexte, le marketing commence à imposer ses choix : diversité des produits, renouvellement des gammes, multiplication des options. La demande devient progressivement inférieure à l'offre, l'exigence des marchés en termes de qualité, de services et de délais s'accroît.

En raison de toutes ces caractéristiques contextuelles P. L. Bescos et al parlent « *d'occident à la traîne*²⁹ ». Face à cette situation, le contrôle organisationnel fondé sur la planification et la régulation perd de sa pertinence. Les solutions préconisées restent circonscrites au niveau des outils de contrôle. A ce titre H. Zimnovith³⁰ parle du recours au budget-base-zéro (BBZ) et des prix de cession internes (PCI). Le BBZ, apparait pour consterner la croissance des frais généraux, notamment ceux d'administration. Plus

²⁷ Zimnovitch H. Op. Cité P 167

²⁸ D. de Longeaux (1994) « contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveau défis ». In *Problèmes économiques*, n° 2.387 du 31 Août 1994, P 18-21

²⁹ P L. Bescos, et al. Op. Cit. P506

³⁰ Zimnovith H. Op. Cit. P 167

précisément, le BBZ est une technique budgétaire qui a pour but la réduction des frais généraux et une réallocation des ressources plus rationnelle.

La base Zéro signifie que l'on ne tient compte d'aucun élément du passé de l'entreprise, il s'agit juste de prévoir les charges à venir et de les rapprocher aux centres de décision auxquelles elles se rapportent. Concernant les PCI représentent la cession de produits intermédiaires, de produits finis, de prestations de services, voir d'immobilisations entre des départements d'une même entreprise ou entre des filiales d'un même groupe. Les prix de cession internes (ou prix de transfert) permettent de valoriser ces cessions. Aussi la comptabilité de gestion ((les budgets, les centres de responsabilité, le choix des investissements, les unités d'œuvre...) sera contestée sur quatre niveaux (critique d'ordre politique, actionnarial, stratégique et analytique). Autrement dit, les besoins de qualité, de variété et de délais vont engendrer la naissance des centres discrétionnaires par la montée des charges indirectes et la complexité de leur imputation jusqu'ici dominée par l'imputation fonctionnelle. En parallèle, le développement des structures matricielles selon la logique japonaise est présenté comme solution dépassant le modèle américain. Cette nouveauté « *devait déboucher sur une transversalité qui ne disait pas encore son nom* »³¹. Le succès de l'économie japonaise attribué en partie à la meilleure capacité de ses entreprises à réaliser une flexibilité dynamique. Par conséquent, le contrôle de gestion se voit enrichi par la naissance d'autres métiers du contrôle de gestion à l'exemple du contrôle de gestion qualité et du contrôle de gestion commercial.

Sur le plan conceptuel, le doute autour de l'efficacité du modèle rationnel d'Anthony apparaît suivant l'appariation de la notion de contingence de Chandler et de la rationalité limitée de R. Simon au milieu des années soixante³². En effet, l'applicabilité du système de contrôle d'Anthony dans toutes formes d'entreprises et dans l'universalité absolue semble impossible, puisqu'il note lui-même que « *quoique le cadre proposé nous semble s'appliquer à un grand nombre de situations, il n'est vraisemblablement pas universel* »³³. Et l'introduction de la rationalité limitée pour remplacer la rationalité parfaite fait émerger un doute aux fonctionnalités décisionnelles du contrôle de gestion. Aussi, les théories des

³¹ Zimnovith H. Op. Cit. P 167

³² Ce point est largement approfondi dans les sections 2 et 3 de ce chapitre.

³³ Anthony R. cité par Zimnovith H. Op. Cit. P166

organisations commencent à mettre l'accent sur les processus et les projets. Toutes ces nouvelles conceptualisations font que le contrôle de gestion demeure attaché au calcul des coûts des produits, au reporting des résultats financiers et à l'allocation des budgets, malgré les légères libertés vis-à-vis du modèle analytico-financier du contrôle de gestion traditionnel.

En définitive, le doute constaté autour de la contrôlabilité dans les entreprises, n'est qu'un résultat logique de l'incertitude caractérisant la crise des années 80 sur le plan économique, le plan organisationnel et le plan managérial. A chaque changement de l'un de ces plans, le rôle des systèmes de contrôle change, d'où la nécessité de refondation des systèmes de contrôle à partir du milieu des années 80. Cette refondation avait pour tâche d'intégrer d'une part, les stratégies transversales axées sur le développement d'actifs intangibles et de processus complexes, impliquant plusieurs parties prenantes. Et d'autre part, les outils de mesure et d'évaluation hérités d'un monde où dominait l'économie de l'offre, régie par les moyens de production, centrée sur l'actionnaire.

I.3.2. La refondation : depuis 1985

Selon H. Zimnovith³⁴, l'ambition des systèmes de contrôle de gestion sera réactivée à partir du milieu des années 80, pour parler de la *refondation*. Cette avidité est expliquée par l'apparition d'une nouvelle économie axée sur l'information et la connaissance (capital immatériel), par les besoins d'intégration d'autres modes de contrôle en plus du contrôle des résultats, et enfin par les récents défis assignés aux systèmes de contrôle pour une meilleure insertion de la nouvelle entreprise dans la nouvelle économie.

I.3.2.1. De l'âge industriel à l'âge de l'information

La refondation des systèmes de contrôle de gestion suppose la remise en cause du modèle conceptuel du contrôle de gestion de R. Anthony dominant jusqu'aux années 80. Selon Ph. Lorino³⁵, les exigences des années 90, font que les quatre principes tayloriens sont invalidés par les nouvelles données de la compétitivité industrielle : accélération des rythmes de changement, complexité, qualification des salariés, importance de la

³⁴ Zimnovith H. Op. Cit. P168

³⁵ Lorino Ph. (1991) Op. Cit. P 28

compétitivité hors prix, structuration des coûts qui ne permet pas d'identifier une ressource nettement dominante...Etc.

En effet, les préoccupations bouleversant les sciences de gestion au milieu des années 80 sont la base de la refondation du contrôle de gestion. Le développement des NTIC, la mondialisation progressive de l'économie au plan macroéconomique, le passage progressif d'économie axée sur le monde industriel à des tissus économiques basés sur les activités commerciales et de service représentent une véritable révolution dans laquelle opère l'entreprise et de fait, les conditions et la nature même de la performance. Cette évolution majeure se traduit par le passage de l'entreprise de l'âge industriel à l'entreprise à l'âge de l'information.

Dans une économie de l'information, Peter Drucker³⁶ en 1993 identifiait l'information et le savoir comme la base nouvelle de compétitivité dans une société et/ou un environnement de l'information. Il souligne que *« De plus en plus, la productivité du savoir va devenir pour un pays, une entreprise, le facteur de compétitivité déterminant. En matière de savoir, aucun pays, aucune industrie, aucune entreprise ne possède un avantage ou un désavantage naturel. Le seul avantage qu'il ou elle puisse s'assurer, c'est de tirer du savoir disponible pour tous un meilleur parti que les autres »*. Delà, l'âge de l'information où l'aptitude de l'entreprise à récolter, traiter et gérer l'information issue de son environnement et à l'intégrer effectivement et rapidement dans des processus de fonctionnement flexibles sont les seuls garants fiables de la survie de l'entreprise à moyen ou long terme.

Ce passage se traduit par trois mutations majeures dans les pratiques de gestion :

1. Le passage d'une optique de gestion focalisée sur le produit à une optique de gestion focalisée sur le client, d'où la généralisation du slogan « le Client est Roi »;
2. Le passage d'une conception de la performance tournée vers le passé et vers l'utilisation optimale des capacités de production existantes (humaines, techniques, financières) à une conception de la performance tournée vers le futur et vers

³⁶ Drucker P. Cité par Grundstein M. (2002) « *De la capitalisation des connaissances au renforcement des compétences dans l'entreprise étendue* », acte du 1^{er} Colloque du groupe de travail Gestion des Compétences et des Connaissances en Génie Industriel. Nantes (France), 12 et 13 décembre 2002 P02

l'aptitude de l'entreprise à créer et fournir des produits et services qui satisfont le client en exploitant au mieux l'ensemble de ses actifs tangibles et surtout intangibles.

3. Le passage d'une conception fonctionnelle de l'activité de l'entreprise à une conception de fonctionnement par activité et par processus.

Aussi, ces évolutions se traduisent inévitablement dans les outils de gestion mis à la disposition des entreprises pour maîtriser leur développement, tels que :

- La préoccupation de "création de valeur", initiée par Michaël Porter, a vite quitté le champ de la stratégie pour envahir le domaine du contrôle de gestion et de l'évaluation d'entreprise : c'est ainsi que se sont développés des outils de comptabilité de gestion tels que l'Activity Based Costing et son prolongement naturel, l'Activity Based Management.

- La nécessité de prendre en compte l'évolution du marché et de la concurrence a permis le développement des techniques de Benchmarking ;

- La nécessité d'adapter les structures de l'entreprise et d'adapter les processus de pouvoir, de décision, de contrôle et d'information à ces nouvelles structures, induites par cette nouvelle façon de considérer les fondements essentiels de sa gestion, a donné lieu au développement des techniques de Reengineering de l'entreprise, alors que la nécessité de former le personnel à ces nouvelles données et l'obligation de permettre une meilleure utilisation de son savoir-faire et de ses compétences, notamment intellectuelles et humaines.

Sur le plan théorique, la théorie de la contingence développée à partir de 80, souligne que les méthodes de management devraient prendre en considération la spécificité des entreprises, notamment, le cas des PME très émergentes dans la nouvelle économie de l'information et de la connaissance. Et comme le souligne H. Zimnovith, la théorie des systèmes commençait durant les années 80, à mettre en exergue d'autres problèmes d'acteurs, d'où la naissance de la convergence d'intérêts entre les acteurs d'un même système notamment les travaux de Crozier³⁷ dans ce sens.

Dans ce contexte, des constats critiques sont adressés au modèle positiviste de contrôle, puisque les systèmes de contrôle de gestion existants produisent des résultats fragmentés et

³⁷ Crozier M. Cité par Zimnovith H. Op. Cit. P 168

incapables de traduire la performance globale sur le terrain. Face à cette situation, les nouveaux outils de contrôle sont désormais, adaptables pour contrôler une performance multidimensionnelles intégrant toutes les variables susceptibles d'affecter le management des entreprises. A cet effet, apparaissent les autres modes de contrôle en plus du contrôle des résultats (Slaon et Brown) et le contrôle des comportements (Taylor).

I.3.2.2. Les différents modes de contrôle

Pour H. Bouquin³⁸, les actions et les comportements misent sous contrôle dans une entreprise sont de deux ordres : Le système de contrôle organisationnel « *constitué des dispositifs supposés permettre aux dirigeants d'une hiérarchie de maîtriser les décisions, actions, comportements, événements qui conditionnent l'atteinte des finalités qu'ils recherchent et les conséquences qu'entraînent ces décisions, actions, comportements ou événements* » d'un côté. Et le système de contrôle invisible « *est formé des facteurs psychologiques et socioculturels qui influencent les actions et les comportements des personnes* » d'un autre côté. Dans ce sens et pour compléter le contrôle de gestion formalisé, Burland A et al³⁹ soulignent sa coexistence avec d'autres modes de contrôle tels que :

- **Le contrôle par la hiérarchie**, il s'agit d'un pilotage direct réduisant au maximum l'autonomie formelle des acteurs. Il n'a pas que des aspects négatifs pour ces derniers dans la mesure où il remplace l'incertitude objective par une certitude subjective. Le contrôle de gestion ne se substitue pas complètement au contrôle par la hiérarchie mais vient en atténuer certaines caractéristiques. En effet, il allège les contrôles *a priori* et permet une accélération des processus de prise de décision, ainsi qu'une meilleure motivation et responsabilisation des personnels.

- **Le contrôle par le marché** ; permet une mise sous tension du personnel et une flexibilité maximale. Il suppose le découpage de l'organisation en de multiples entités autonomes (filiales) ayant chacune un compte d'exploitation. Chaque filiale peut s'approvisionner ou vendre librement à l'intérieur du groupe ou en dehors du groupe. La société holding gère un portefeuille de participations et se défait des filiales les moins rentables pour en acquérir d'autres. Sous peine de sanction, dans chacune des filiales le

³⁸ Bouquin H. (1986) *Le contrôle de gestion*, éd. Puf, Paris, P 40 et 42

³⁹ Burland A. & Simon C. (1997) *Le contrôle de gestion*, éd. La découverte, P 123

coût doit ainsi nécessairement rester inférieur au prix du marché. Ce type de contrôle est souple, clair et efficace mais il ne peut traduire une stratégie à long terme pouvant amener à supporter pendant plusieurs années des déficits en vue d'un avantage ultérieur parfois déterminant. Les perpétuels changements de frontières du groupe s'opposent aussi à un apprentissage organisationnel parfois long mais source de gains de productivité.

- **Le contrôle par le règlement et les procédures ;** caractéristique des organisations bureaucratiques, correspond à un pilotage mécanique. Il s'impose dans certaines formes d'organisation et notamment dans les services publics où la légitimité du pouvoir des dirigeants, les élus en l'occurrence, a besoin de cette médiation du règlement. Mais il existe aussi, dans toutes les entreprises qui ont des procédures de contrôle interne qui évitent aussi bien les erreurs que les tentations de fraude, et dont la bonne application est vérifiée par le service d'audit interne. Les limites de ce mode de contrôle tiennent à sa rigidité, peu compatible avec la flexibilité requise par une concurrence active et une mobilisation des capacités de création du personnel.

- **Le contrôle par la culture d'entreprise ;** s'appuie sur un ensemble de valeurs généralement partagées par le personnel d'une organisation ou un sous-ensemble de ce personnel se reconnaissant dans un métier, un service ou une fonction. Pour une part probablement essentielle, ces valeurs émergent et se construisent progressivement au sein de la collectivité, reflétant l'expérience du groupe. Mais pour une part aussi, ces valeurs peuvent être manipulées au sens de modelées. Ainsi, les différents projets d'entreprise cherchent à expliciter et développer certaines d'entre elles ou à en réduire d'autres. La communication interne (journaux d'entreprise, etc.) peut avoir les mêmes objectifs. Nous voyons peu de différences entre ce que l'on appelle aujourd'hui la culture d'entreprise et ce que l'on appelait autrefois l'esprit d'entreprise... La création d'un langage commun mettant à la mode certaines expressions (orales mais aussi gestuelles ou vestimentaires) est un instrument essentiel de contrôle de la culture. Le langage façonne la pensée. Par exemple, en introduisant le langage de la finance dans une organisation (les mots mais aussi des indicateurs servant de repères), on place sur le devant de la scène les préoccupations financières et on ouvre la porte à des stratégies financières.

I.3.2.3. Les trois niveaux de contrôle

Le troisième niveau de contrôle dit « *contrôle stratégique* » apparaît dans les manuels et la pratique des entreprises à partir des années 80 à l'exemple de Ph. Lorino⁴⁰ qui propose en 1991 un renouvellement conceptuel du contrôle de gestion, vers la notion de pilotage, de performance et de gestion par les processus.

Désormais, selon Fiol M. et al⁴¹, après le contrôle opérationnel développé à partir des années 20 et le contrôle de gestion apparu dans les années 60, le moment est venu à partir des années 90, de parler du contrôle de direction. Même si le contrôle de direction est d'un sens plus global que le contrôle stratégique, puisque le contrôle stratégique est une fonction de couplage de l'organisation avec l'environnement ; il a pour but de s'assurer que la stratégie choisie et mise en œuvre est toujours pertinente pour permettre à l'organisation de réaliser ses finalités, compte tenu de l'évolution de l'environnement. Le contrôle de direction aurait plutôt une fonction d'appropriation interne des enjeux et d'harmonie, de complicité de celle-ci avec l'ensemble des membres de l'organisation. Mais la littérature managériale confirme la naissance d'un troisième niveau de contrôle de gestion, notamment après la déstabilisation de l'environnement au cours des années 80. Et le développement d'un outillage conceptuel concernant les systèmes d'information intégrés. H. Bouquin⁴² note que le contrôle d'exécution a une orientation interne, les deux autres sous-systèmes (contrôle de gestion et le contrôle stratégique) ont une ouverture beaucoup plus forte vers l'environnement. Delà, apparaît la coexistence de trois niveaux de contrôle au sein des entreprises à partir des années 80.

Selon H Bouquin⁴³, l'analyse du processus de finalisation, pilotage et post-évaluation suggère de les regrouper en cinq catégories :

1. Des objectifs à atteindre sur un horizon défini ;
2. Des définitions de fonctions et de lignes hiérarchiques ;
3. Des politiques, qui sont les lignes de conduite à tenir dans une situation donnée ;

⁴⁰ Voir son ouvrage Ph. Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1991

⁴¹ Fiol M. & Jouault P. (1991) « Pour un contrôle de direction ». In *Revue Française de Gestion*, n°88, janvier-février 1991, P 82-90.

⁴² Bouquin H. Contrôle. In *Encyclopédie des Sciences de Gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica, P 675

⁴³ Bouquin H. (1986) *Le contrôle de gestion*, éd Puf Paris, P 32-36

4. Des règles, ou procédures, qui définissent l'enchaînement des tâches à effectuer dans un cas donné ;
5. Des outils d'aide à la décision et d'évaluation des résultats obtenus.

La concertation de R. Anthony en utilisant une structure habituelle (2), (3) et (4), met désormais en évidence deux points forts : le premier, est la nécessaire relation entre la stratégie et le contrôle de gestion. Le second, est que le contrôle ne se limite pas au processus de comparaison des résultats avec les objectifs.

Cependant, l'approche mécaniste prédominante jusqu'aux années 80, semble résolue et le processus du contrôle de gestion résulte d'une dynamique permanente entre les objectifs, moyens et résultats⁴⁴. Dans ce sens, H. Bouquin propose trois niveaux de contrôle en interaction nécessaires dans chaque système de contrôle.

Ce modèle de contrôle à trois niveaux exige d'abord l'existence d'une hiérarchie entre les trois contrôles pour former un dispositif gigogne et chaque contrôle peut finaliser, piloter, post-évaluer, mais il est lui-même finalisé, piloté, post-évalué par le contrôle de rang supérieur. Ces sous systèmes sont :

- *Le contrôle d'exécution* : est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en disposant ces responsables de piloter directement ces actions. Autrement dit, c'est le processus qui garantit que les tâches spécifiques déroulent de manière efficace et efficiente.
- *Le contrôle de gestion* : permet à la direction de s'assurer que les plans des unités sont cohérents avec celui de l'entreprise et que, sur le court terme, celui-ci est lui-même cohérent avec le plan stratégique. Aussi, c'est le système qui incite chaque responsable à gérer les facteurs clés de succès⁴⁵ dans le sens requis par la stratégie et que lui permet de comparer le déroulement de son action aux objectifs du plan à

⁴⁴ P L. Bescos, et al. Op. Cit

⁴⁵ Les facteurs clés de succès sont les atouts sur lesquels l'entreprise compte pour atteindre ses objectifs à long terme en résistant aux différentes forces.

court terme et d'identifier la cause de divergences éventuelles afin d'en déduire la nature des mesures à mettre en œuvre.

- *Contrôle stratégique* : il permet à la direction d'appréhender la nature des hypothèses conditionnant de manière déterminante pour le long terme les activités et les structures de l'entreprise jugées les plus aptes à lui permettre de réaliser ses finalités. Pour H. Bouquin⁴⁶ «le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteur clés de succès ».

Enfin, avec la consécration de ces trois niveaux de contrôle de gestion, plusieurs courants de recherche commencent à émerger dans l'objectif d'expliquer comment le contrôle de gestion peut être au cœur de la conception et de la mise en œuvre des stratégies d'entreprise d'un côté. Et d'améliorer son rôle dans la mise en place d'un système d'information de gestion centré sur une analyse fine des processus et des compétences, permettant de cerner tous les éléments affectant la performance d'une entreprise d'un autre côté. Toutefois, dans le contexte des années 90, un nombre important de modèles de contrôle et de mesure de la performance a été mis au point pour permettre des mesures financières et non financières couvrant les différentes perspectives qui, dans leur combinaison, fournissent aux dirigeants une façon de traduire la stratégie dans un ensemble cohérent de mesures de la performance. L'essentiel de ces modèles est présenté dans le point suivant.

1.3.2.4. Les nouveaux modèles de mesure de la performance multicritère

La performance multicritère consiste à cerner tous les éléments influençant l'efficacité et l'efficience d'une entreprise. Les déterminants justifiant des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance sont multiples et renvoient à des explications théoriques diverses. L'intérêt porté à ces critères se justifie dans un contexte actuel (scandales financiers, volatilité des marchés...) montant les limites de l'information comptable et financière comme vecteur de communication de la performance. Dans ce sens, plusieurs modèles ont vu le jour dans les années 90 dont le point commun est la volonté de prendre en compte les enjeux opérationnels des organisations en parallèle des

⁴⁶ Bouquin H. (1986) Op. Cit. P 37

enjeux financiers. Cette prise en compte serait vraisemblablement, un facteur d'amélioration des performances.

Nous nous limiterons ici à présenter trois modèles de références, cités par Y. Errami⁴⁷, qui sont : le modèle de Morin et *al.* en 1994, le modèle d'Atkinson et *al.* en 1997 et le modèle de Kaplan et Norton à partir 1992. Ce dernier, fera l'objet de notre recherche.

a. Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin

Ce modèle a été construit en 1994 autour des quatre perspectives : efficacité économique, valeur des ressources humaines, légitimité auprès des groupes externes et pérennité de l'organisation. Il s'est vu enrichir d'une cinquième perspective : l'arène politique en 2001.

C'est un modèle qui se base sur une véritable réflexion théorique basée sur une approche multidisciplinaire (économie, psychologie, sociologie, sciences politiques, ...), mais également sur un travail d'enquête pour évaluer sa validité en pratique.

Les critères de performance retenus dans ce modèle sont une représentation des intérêts de chaque élément constituant l'organisation. L'approche multidisciplinaire sur laquelle se base le modèle rend son opérationnalisation difficile, mais elle permet de mettre en évidence les divers aléas internes et externes susceptibles d'influencer la performance globale dans l'entreprise comme le montre la figure suivante :

⁴⁷ Errami Y. Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises. Communication au 28^{ème} congrès de l'AFC, comptabilité et environnement, du 23, 24 et 25 mai 2007 Poitiers In www.management.free. Consulté le 23/05/2009 à 12 :34.

Figure n° 1: le modèle de mesure de la performance de Morin et Savoie

Valeur des ressources humaines Mobilisation des employés Degré d'intérêt que les employés manifestent pour leur travail et envers l'organisation et disposition à investir des efforts pour atteindre les objectifs fixés. Le climat du travail Degré auquel l'expérience du travail lui-même et le fait de travailler dans et pour l'organisation sont évalués positivement par le personnel. Le rendement du personnel Degré de performance fournie par les employés et /ou l'évaluation de la valeur économique des services rendus par les employés. La compétence des employés Degré auquel les employés ont perfectionné des compétences déjà acquises ou ont acquis de nouvelles compétences	Efficiences économiques Productivité Quantité et/ou qualité des biens et services offerts par l'organisation par rapport à la quantité de ressources utilisées pour la production durant une période donnée. Économie des ressources Degré auquel l'organisation réduit la qualité des ressources utilisées tout en assurant le bon fonctionnement du système.
Légitimité de l'organisation Le respect de la réglementation Degré auquel les membres de l'organisation observent les règlements qui régissent ses activités. La responsabilité sociale Degré auquel une organisation assume ses responsabilités économiques à l'intérieur des codes, des normes et des valeurs d'une société, ainsi que le degré d'investissement philanthropique d'une organisation. La responsabilité environnementale Degré de responsabilité environnementale d'une organisation.	Arène politique La satisfaction de la coalition dominante La satisfaction des constituants selon leur pouvoir relatif La minimisation des préjudices L'adéquation Organisationnelle Pérennité de l'organisation La qualité des produits/services Degré auquel l'organisation est capable de s'adapter aux nouvelles exigences du milieu, et plus précisément, degré auquel les produits et/ou services répondent aux besoins de la clientèle. La compétitivité Degré auquel certains indicateurs économiques se comparent favorablement ou défavorablement avec ceux de l'industrie ou les concurrents. La satisfaction des partenaires d'affaires (clientèle, fournisseurs, actionnaires, bailleurs de fonds) Degré auquel l'organisation satisfait ses différents partenaires d'affaires qui contribuent directement à sa situation financière.

Source : Errami Y. Op. Cit P 08

b. Le modèle de la performance d'Atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

Ce modèle adopte l'approche des parties prenantes⁴⁸ (*stakeholders*) comme base de réflexion sur la performance des organisations. Une partie prenante est considérée comme tout agent ou groupe indispensable au fonctionnement et à la survie de l'organisation. Ces *stakeholders* sont classés en deux catégories ; les parties prenantes primaires liées à l'organisation contractuellement et officiellement, et les parties prenantes secondaires non liées directement à l'organisation mais qui présentent une influence potentielle sur la performance de l'organisation. Selon les auteurs de ce modèle, on peut retenir quatre parties prenantes (les actionnaires, les clients, les employés et la communauté), et chaque partie manifeste des objectifs qu'il faut considérer dans la mesure de la performance. Cependant, ces objectifs sont divisés en objectifs primaires et secondaires. (Voir la figure n° 02 ci-après).

⁴⁸ Voir la présentation complète de la théorie dans la section 2 de ce chapitre.

Figure 2 : Le modèle de la performance d'Atkinson et al.

Parties prenantes	Mesures primaires	Mesures secondaires
Les actionnaires	Rendement sur les investissements	Croissance des revenus Croissance des dépenses Productivité Ratio de capital Ratio de liquidité Ratio de qualité
Les clients	Satisfaction de la clientèle et qualité des services	Enquête sur la clientèle pour différents marchés/produits
Les employés	Engagement des employés Compétences des employés Productivité des employés	Enquête d'opinion auprès des employés Indice sur les divers éléments du service à la clientèle Ratios financiers du coût des employés par différentes classifications de revenus
La communauté	Image publique	Différentes enquêtes externes

Source : Errami Y. Op. Cit P 08

Selon ces auteurs, une organisation suit à la fois des objectifs primaires et secondaires. L'atteinte de ces derniers est nécessaire pour réussir l'atteinte des objectifs primaires, et c'est à ce titre qu'ils doivent être suivis avec attention. Par ailleurs, toute organisation devra identifier correctement les parties prenantes qui affectent d'une manière ou d'une autre sa rentabilité.

c. Le Tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton

Ce dernier modèle de Kaplan et Norton apparu depuis 1992, est le plus réputé sur le plan académique et professionnel. Dans ce modèle le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel sont imbriqués dans quatre axes (financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel) grâce à une articulation entre des indicateurs stratégiques et des indicateurs historiques. Ces indicateurs sont choisis selon une vision de l'organisation comme un processus, et sont liés de ce fait par une chaîne de causalité implicite selon laquelle une bonne maîtrise du processus interne associée à un réel investissement de l'entreprise dans la recherche de l'innovation et dans la promotion d'une logique d'apprentissage organisationnel, vont améliorer la satisfaction des clients, entraînant par là même l'atteinte des objectifs financiers de l'entreprise.

En définitive, et tenant compte de leurs configurations différentes, ces modèles ont pour finalité de coordonner les actions, d'aligner les opérationnels sur la stratégie, et d'encourager l'apprentissage organisationnel à travers l'animation de la réflexion collective

sur les performances et en prenant en compte le caractère multidimensionnel de la performance. Cependant, des trois modèles de mesure de performance multicritère précédemment présentés, le Tableau de Bord prospectif est le plus utilisé dans les entreprises car la littérature le présente comme est un bon système de mesure de la performance et qu'il répond de ce fait aux attentes des dirigeants pour l'amélioration de la performance de leurs organisations. D'où l'intérêt de voir son éventuelle applicabilité dans nos entreprises publiques économiques est plus que déterminant.

En guise de conclusion de cette première section, nous pouvons dire que l'évolution du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance est le résultat des mutations internes et externes des entreprises objet de contrôle. De ce fait, chaque changement dans l'un des éléments constituant le système de gestion des entreprises affecte les représentations du contrôle et de suivi de la performance malgré que les préoccupations restent les mêmes. En interne, la préoccupation est de parvenir à traduire la stratégie de l'entreprise en un ensemble concret et pertinent d'indicateurs économiques capables d'expliquer réellement la performance financière et non financière dans le cadre de la stratégie retenue à l'exemple du TBP avancé par Norton et Kaplan depuis 1992. En externe, la préoccupation est d'arriver à assurer une pérennité de plus en plus menacée par l'avenue de la nouvelle économie axée sur l'information et la connaissance.

Dans ce contexte, pour appréhender l'incertitude de l'entreprise en matière de contrôle de gestion est de mesure de la performance, les théories de firme semblent le moyen permettant de constituer un cadre théorique susceptible de cerner les différents attrait du contrôle. La section suivante s'intéressera justement, à la présentation des divers problèmes illustrés par les théories de la firme, c'est-à-dire l'objet du contrôle. Aussi, à l'identification des différentes représentations du contrôle. L'approche contractualiste dans laquelle, la clé de la performance est liée à la structure du système de contrôle et à l'allocation des droits de propriété est très valorisée pour deux raisons : la première est que le TBP s'inscrit dans une perspective contractualiste. La seconde, est qu'elle constitue la base d'explication de notre sujet d'analyse dans ce travail de recherche, en l'occurrence, les entreprises publiques économiques.

Section 2 : Apports des théories de la firme en contrôle de gestion et la mesure de la performance

Malgré la prédominance du cadre conceptuel proposé par R. Anthony en 1965, la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion reste en quête d'un cadre théorique permettant de cerner les différents attrait du contrôle⁴⁹. Au sens large, le contrôle est considéré comme l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités. De là, il apparaît que le problème est avant tout celui du contrôle des individus. Cette approche prévaut désormais dans les définitions du contrôle. Aussi, l'organisation est considérée comme un système social ouvert composé d'individus dont les actions peuvent ne pas être cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Passer en revue les différentes théories de la firme va nous permettre de distinguer tous les aspects relatifs au contrôle. Il est admis que l'organisation constitue l'objet du contrôle d'où la légitimité de s'interroger sur l'apport des théories de la firme à la construction d'un corpus théorique en contrôle. Pour y parvenir, en plus de la théorie économique standard considérée comme base de référence et source d'émergence de nouvelles théories (II.1), P. Langevin⁵⁰ classe les différentes théories dans deux courants distincts. Le premier est le courant contractualiste : contrôle centralisé visant, par des mécanismes incitatifs à lutter contre l'opportunisme des acteurs (II.2). Le second, le courant conventionnaliste : cherche par des mécanismes d'aide à la décision à réduire l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs et à favoriser l'autocontrôle (II.3).

II.1. La théorie économique néoclassique : Approche standard et émergence des théories de la firme

Dans la théorie standard néoclassique, l'organisation est une *boîte noire* qui maximise sa fonction d'utilité. La théorie standard développée à la fin du XIX^e siècle, étudie comment les agents économiques assurent les fonctions de production, d'échange et de consommation de biens et services et comment les ressources rares sont allouées entre

⁴⁹ Maeder R.(1991) De nouvelles missions pour le contrôle. In *Revue Française de Gestion* janvier-février P58

⁵⁰ Langevin P. (1999) contrôle de gestion et théories économiques des organisations. In *faire de la recherche en contrôle de gestion ?* (coordonné par Dupuy Y). Ed. Vuibert, P 187-219

ces différents agents. La théorie néoclassique s'intéresse plus particulièrement à la manière d'optimiser cette allocation, en s'appuyant sur des concepts tels que ; la valeur-utilité, les structures de préférences individuelles, l'analyse managériale...etc.

La théorie néoclassique dite *standard* repose sur un certain nombre d'hypothèses que nous exposons ci-dessous et dont la remise en question a donné naissance aux différentes théories modernes qui constituent les deux autres courants.

II.1.1. Les hypothèses de la théorie standard

- L'agent économique est un acteur rationnel qui cherche à maximiser sa fonction d'utilité ;
- Les objectifs des agents économiques sont uniques et définis de façon exogène ;
- Le principe de l'individualisme méthodologique ;
- L'analyse se place dans le cadre d'un échange marchand et recherche les conditions d'équilibre entre une offre et une demande.

II.1.2. L'émergence des théories de la firme

L'apparition et l'émergence des théories de la firme sont fondées essentiellement sur une série de critiques et de nuances avancées au fil des années. Cette remise en cause touche pratiquement toutes les hypothèses de la théorie standard, mais d'une manière graduelle. P. Langevin⁵¹ avance les justifications suivantes :

- La représentation de la réalité ;
- Une démarche plus positive ;
- Holisme méthodologique ;
- Travaux parallèles.

Fondamentalement, le rôle du système de contrôle dans cette théorie standard est considéré comme une simple fonction d'optimisation des facteurs de production sous contraintes. Et les rôles de coordination, d'aide à la décision et d'animation des acteurs lui échappent. Dans cette théorie, le contrôle peut être considéré à deux niveaux. Premièrement, la firme peut être regardée comme un mécanisme complémentaire, voire substituable au marché. A

⁵¹ Langevin P. *Op. Cit.* P 191

ce titre, elle assure un rôle identique d'allocation optimale des ressources. Deuxièmement, la perte d'efficience qui résulte des hypothèses de rationalité limitée, des conflits d'objectifs, de l'asymétrie informationnelle, de coûts de transaction peut être réduite par recours à l'organisation plutôt qu'au marché. Donc au niveau du marché, il est possible de dire que l'organisation, est source de contrôle, en tant que mécanisme de coordination.

II.2. L'approche contractualiste

Un contrat est un accord par lequel des individus, ou groupes d'individus, conviennent d'exécuter certaines opérations. Dans un contrat, un objectif est déterminé. Dans la plupart des théories retenues ici, cet objectif correspond implicitement ou explicitement à celui attribué à la firme par la théorie standard, à savoir la maximisation du profit et l'allocation optimale des ressources. De plus, les outils de base de la théorie standard sont utilisés.

Chaque partie au contrat se caractérise par des intérêts personnels qu'elle cherche à satisfaire et par des spécificités qui lui sont propres. Les contrats permettent de tirer profit de ces spécificités tout en évitant les comportements opportunistes.

II.2.1. Les différentes théories contractualistes

Ce courant regroupe essentiellement toutes les théories ayant comme sujet d'analyse la firme *nœud* de contrats. On distingue avec un ordre relativement chronologique, quatre théories : la théorie des droits de propriété (TDP), la théorie positive de l'agence (TPA), la théorie des coûts de transactions (TCT), et la théorie des parties prenantes (TPP).

II.2.1.1. La théorie des droits de propriété (TDP)

L'origine de la TDP est attribuée à R. Coase⁵² en 1960. Elle s'interroge sur l'effet des formes de propriété (formes institutionnelles) et sur le fonctionnement de l'économie. Elle consiste notamment à montrer la supériorité de la propriété privée sur les formes de la propriété collective, sur la séparation entre propriété et contrôle des entreprises et ses

⁵² Coase R. cité par Langevin P. op. cit. P 196

implications sur l'efficacité économique. A cet effet, la TDP considère que les individus détiennent des droits de propriété sur les biens leur permettant d'en disposer librement. Un droit de propriété est défini par Coriat⁵³ comme « *un droit socialement validé à choisir les usages d'un bien économique* ». Les échanges de biens entre les agents sont dès lors assimilables à des échanges de droits de propriété. En déterminant les trois caractéristiques de la propriété (partitionnabilité, séparabilité et aliénabilité), la TDP montre que, sur le même bien ces attributs peuvent être détenus par des personnes distinctes. Par conséquent, ces caractéristiques confèrent un pouvoir incitatif de création de richesse. Le propriétaire d'un actif aura en effet intérêt à le valoriser pour en tirer le plus grand bénéfice possible.

Les hypothèses de base retenues par cette théorie sont ; la rationalité des agents, la maximisation d'une fonction d'utilité individualisée, l'information imparfaite et les coûts de transaction ne sont pas nuls. Cette théorie confirme que la firme capitaliste est la forme institutionnelle la plus efficace d'allocation de ressources⁵⁴, puisqu'elle permet d'une part, de profiter des avantages de spécialisation des acteurs et de la division du travail, et d'autre part, d'assurer un système d'incitation et de contrôle efficace.

Dans cette théorie, la firme est représentée par la forme d'organisation efficace de la production en groupe. Cette production est le résultat de la coopération de différentes ressources non détenues par une même personne, et sans qu'il soit possible de mesurer la contribution individuelle de chacune. Cette situation engendre des problèmes *d'hasard moral* et de *passage clandestin*.

Cependant, pour résoudre ces problèmes, le groupe a besoin d'un *superviseur* spécialisé dans le contrôle des performances des membres de l'équipe. Deux mécanismes peuvent être retenus ; le premier est la négociation des contrats individualisés (recrutement, licenciement, sanction et rétribution). Le second, l'attribution au propriétaire (superviseur) sur les créances résiduelles qu'il essaie pour sa part de maximiser et d'exercer efficacement sa fonction de contrôle.

⁵³ Coriat O. et Weinstein O. (1995) *Les nouvelles théories de l'entreprise*, éd. LGF, P 80

⁵⁴ Gomez P.Y. (1996) *Le gouvernement de l'entreprise*, Inter édition, Paris, P52

Afin de compléter ce système de contrôle, P. Langevin⁵⁵ rajoute deux aspects. Premièrement, si les individus ont un droit de propriété sur leur force de travail, ils sont incités à la valoriser, par exemple par la formation. De ce fait, le rôle du contrôle peut être de favoriser le développement du personnel dans le sens qui correspond le mieux aux intérêts de la firme. Deuxièmement, l'existence d'une structure hiérarchique interne peut être justifiée. Cela suppose qu'à chaque niveau de responsabilité, le superviseur est titulaire de droits sur les créances résiduelles. Ces dernières, devront alors s'interpréter comme des primes d'intéressement aux résultats de l'équipe. Dans cette hypothèse, le contrôle est donc vu comme un système de coordination et d'évaluation des différents centres, assuré par la hiérarchie, s'accompagnant d'un système de rétribution incitative.

II.2.1.2. La théorie positive de l'agence

La théorie de l'agence est aujourd'hui le cadre d'analyse standard des questions d'organisation dans les approches néoclassiques ; elle complète la théorie des droits de propriété. Elle repose sur la notion de relation d'agence, qui sert à formaliser les relations entre des individus aux intérêts différents, et à déterminer des contrats incitatifs optimaux adaptés aux diverses situations.

L'origine de cette approche est généralement attribuée à Jensen et Meckling⁵⁶ en 1976, qui étudient, la relation d'agence entre les actionnaires, titulaires d'un droit sur les créances résiduelles, et les dirigeants qui agissent pour le compte des actionnaires mais qui peuvent être incités à détourner à leur profit une partie de ces créances résiduelles, sous forme de dépenses somptuaires ou avantages en nature par exemple. Pour limiter ce comportement dysfonctionnel, le contrat établi entre actionnaires et dirigeants doit prévoir un système de contrôle, générateur de coûts, appelés coûts d'agence. Mais ces derniers ne sont pas nécessairement engagés par les actionnaires, les dirigeants pouvant eux-mêmes en prendre l'initiative pour garantir aux actionnaires la non adoption de certaines décisions contraires à leurs intérêts. Un compromis optimal doit donc être trouvé pour permettre à l'organisation de survivre.

⁵⁵ Langevin P. Op. Cit. P 197

⁵⁶ Jensen et Mackling cités par Weinstein O. « L'entreprise dans la théorie économique », In *Comprendre l'économie* vol.1, Cahiers Français n° 345 P 93

Les contrats susceptibles d'assurer cette survie se traduisent, comme l'indiquent Fama et Jensen⁵⁷ en 1983, par des structures organisationnelles adaptées définissant, en particulier, la répartition du processus décisionnel. Ce processus comprend quatre étapes :

- Les propositions d'utilisation des ressources disponibles ;
- La sélection des propositions à mettre en œuvre ;
- L'exécution des projets retenus ;
- La mesure de la performance et rétribution des décideurs.

La première et la troisième étape constituent la fonction de « management de la décision » et sont réalisées par les agents. La seconde et la quatrième étape composent la fonction « contrôle de la décision ». Le système décisionnel est donc composé de ces deux fonctions. A partir de cette structure, Fama et Jensen énoncent deux résultats :

Premier résultat : dans les organisations où ce ne sont pas les mêmes acteurs qui assurent la fonction de support du risque et celle de décision, les deux fonctions de management et de contrôle de la décision sont elles-mêmes réparties. C'est le cas des entreprises où actionnaires et dirigeants ne sont pas confondus et où des organes spécifiques, tels que le conseil d'administration, sont mis en place pour assurer la fonction de contrôle de la décision.

Second résultat : dans les organisations où les fonctions de management et de contrôle de la décision sont réunies entre les mains de mêmes agents, c'est le cas de nombreuses PME dans lesquelles les dirigeants sont les seuls actionnaires.

La théorie positive de l'agence nous offre également des éléments de réflexion intéressants avec les prolongements dont elle a fait l'objet dans le cadre de la théorie positive de la comptabilité. Cette dernière cherche à expliquer et à prédire les choix comptables (évaluation des stocks, méthodes d'amortissement, capitalisation des frais de R&D...) à partir de l'hypothèse de maximisation de l'utilité des décideurs. Ainsi, par exemple, ces décideurs seront incités à choisir les méthodes comptables qui augmentent le résultat lorsqu'ils bénéficient de contrats d'intéressement. Ils pourront en revanche retenir des méthodes entraînant une baisse du résultat ou de la valeur des actifs lorsqu'ils sont soumis à des coûts politiques. L'intérêt de cette théorie est de réfléchir sur la manipulation et la

⁵⁷ Fama et Jensen. Cités par Langevin P. Op. Cit. P198

signification des informations comptables qui peuvent être liées à la présence de systèmes de contrôle, en particulier de systèmes de rétribution incitative. Cette réflexion se situe toutefois au niveau de la direction de l'entreprise et ne semble pas pouvoir s'appliquer au sein de la structure hiérarchique.

Cette dernière remarque constitue d'ailleurs une limite générale de la théorie positive de l'agence. Elle concerne davantage les relations entre dirigeants de l'entreprise et des tiers externes (actionnaires, Etat, prêteurs, etc.) que celles s'établissant à l'intérieur de l'organisation. Ses implications en contrôle, si ce dernier est supposé s'intéresser uniquement aux aspects internes, restent donc limitées.

II.2.1.3. La théorie des coûts de transaction

La littérature managériale⁵⁸ confirme que les prémisses de la théorie des coûts de transaction remonte aux travaux de R. Coase en 1937, mais sa conceptualisation et ses principaux développements sont formalisés par Williamson à partir des années (1975, 1985).

Selon R. Coase, les firmes peuvent se substituer au marché, en raison des imperfections de ce dernier dues essentiellement à l'existence de coûts de transaction. Dans ce sens les firmes constituent un mécanisme de coordination des échanges.

Williamson pour sa part, reprend cette idée et explique les hypothèses⁵⁹ qui différencient cette approche de la théorie standard. Elles reposent sur deux types de facteurs : d'une part, des facteurs comportementaux, expliqués par deux éléments : les individus ont une rationalité limitée et agissent selon leur intérêt personnel en adoptant, pour cela, une attitude opportuniste. D'autre part, des caractéristiques propres aux transactions. Ces dernières, sont caractérisées par leur incertitude, leur fréquence et la spécificité des actifs qu'elles mettent en jeu.

⁵⁸ Koenig G. *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXI^e siècle*, Ed. Economica P145

⁵⁹ Langevin H. Op. Cit. P

La théorie des coûts de transaction retient comme hypothèses de comportement⁶⁰, l'association des hypothèses de rationalité limitée et d'incertitude qui rendent difficile la prévision de tous les cas possibles et donc, devienne coûteuse, la rédaction du contrat d'échange. L'analyse des transactions relève la spécificité des actifs, dans lesquelles l'une des parties doit investir pour assurer la transaction, l'expose à l'opportunisme de l'autre et la nécessité de la rédaction d'un contrat le plus complet possible, donc là encore coûteux.

Pour minimiser, les coûts de transactions généralement plus importants lorsque les transactions se réalisent sur un marché et s'établissent sur une longue période, les agents peuvent donc avoir intérêt à recourir à une structure organisationnelle intégrée⁶¹, dans laquelle s'opéreront leurs transactions.

En matière de contrôle, l'un des apports de cette théorie est de donner un cadre de référence en contrôle. Sur ce plan, Williamson⁶² apporte lui-même des éléments lorsqu'il étudie les formes organisationnelles. Son analyse de l'évolution des entreprises américaines l'amène à considérer que, sous certaines hypothèses, la forme divisionnelle (forme M) est supérieure aux structures fonctionnelles (forme U) et conglomérale (forme H).

Il rajoute qu'à partir d'une certaine taille, la forme M devient plus efficace que la forme U car elle permet de pallier les problèmes issus de la rationalité des dirigeants, en déléguant la prise de décision et le traitement de l'information. Mais la forme M s'avère également supérieure à la forme H, du fait de l'existence d'une direction qui veille à limiter les comportements opportunistes des responsables de divisions totalement autonomes. Ainsi, dans l'approche de Williamson, la direction exerce un contrôle qui garantit la cohérence des décisions interne par rapport à l'objectif global de l'organisation. Ce contrôle consiste à définir et orienter les finalités de la firme (rôle de la stratégie), à déterminer la structure (définition du statut des décisions), à décliner l'objectif global en sous objectifs décisionnels, à mettre en place un système de mesure des performances et d'incitation des divisions et de leurs responsables, à allouer efficacement les ressources disponibles, et

⁶⁰ Coriat B. et Weinstein O. Op. Cit. p54

⁶¹ Appelée par Williamson « hiérarchie »

⁶² Williamson, Cité par Langevin P. Op. Cit. P199

enfin à fournir aux responsables décisionnels les moyens leur permettant d'assurer leurs fonction (circulation de l'information).

Mais, il y a lieu de souligner que cette théorie reste malgré tout explicative et statique. Même si elle indique que la forme M est la plus efficiente et donc la poser, en quelque sorte, comme norme à atteindre, elle ne donne pas de précision sur la dynamique permettant d'y parvenir. En plus, cette efficience est d'obédience économique standard, c'est-à-dire, basée sur une allocation optimale des ressources. Si les individus et leurs intérêts personnels sont bien pris en compte par la théorie, les conséquences en termes de conflits d'objectifs de la firme distincte de la maximisation du profit ne sont pas considérées.

II.2.1.4. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes est peu abordée sous l'angle du management stratégique même si son objectif est de rendre compréhensible l'articulation entre marché, institution et gouvernement d'entreprise. Cette théorie offre un point de vue alternatif à l'approche financière notamment dans les années 90. Pour Martinet et al⁶³ celle-ci est généralement traitée comme une théorie de l'agence qui développe une approche financière de l'entreprise alors qu'elle s'enracine dans une vision stratégique dès la fin des années 1960.

En effet, le concept de *stakeholder* ou de parties prenantes (PP) est un concept qui désigne tout groupe indispensable à la survie de l'entreprise. Autrement dit, « *les stakeholders désignent les individus ou les groupes d'individus qui ont un enjeu, une requête ou un intérêt dans les activités et les décisions de l'entreprise*⁶⁴ ». Delà, il peut s'agir des actionnaires, fournisseurs, clients, employés, investisseurs financiers, de la communauté, etc.

⁶³ Martinet A. Ch. Et Reynaud E., (2001) « Shareholders, stakeholders et stratégie » In *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre 2001, pp 12-25.

⁶⁴ Carroll Cité par Dupuis J. C. (2008) « la RSE : gouvernance gouvernance partenariale de la firme ou gouvernance de réseau ? » In *Revue d'Economie Industrielle* n° 122-2ème Trimestre 2008. P 70

Parmi les multiples tentatives de classification des *stakeholders*, on cite celle de Carroll⁶⁵ et qui opposent les parties prenantes internes (propriétaires, dirigeants, employés) aux parties prenantes externes (concurrents, consommateurs, gouvernements, groupes de pression, médias, communauté et environnement naturel). De même, il est possible de distinguer les PP primaires, c'est-à-dire celles qui ont une relation contractuelle et formelle avec l'entreprise : comme les propriétaires, les employés, les fournisseurs et les clients, des PP secondaires comme les médias, les consommateurs, les groupes de pression, les gouvernements, les concurrents, le public et la société. Les PP secondaires peuvent avoir une influence potentielle (en cas de boycotts ou de campagnes de dénonciation par exemple) et peuvent rapidement émerger comme des acteurs capables d'influencer la performance de l'entreprise.

Pour cette théorie, l'entreprise est conçue comme un nœud de contrats explicites ou implicites, volontaires ou pas. Ses champs d'application s'intéressent à la nature des relations organisation-parties prenantes en termes de processus et de résultats, et à la prise de décision managériale. Cette théorie est fondée sur deux postulats. Premièrement, l'entreprise a des relations avec plusieurs groupes qui l'affectent et sont affectés par les objectifs de cette entreprise. Deuxièmement, les intérêts des parties prenantes ont une valeur intrinsèque et aucun intérêt n'est sensé dominer les autres.

Ainsi, pour Coriat et Weinstein⁶⁶ « *d'un côté l'entreprise est un lieu de coordination d'agents et de l'autre, un lieu de gestion des conflits et des intérêts de ces mêmes agents* ». Le réseau de relations, qui s'établit entre l'organisation et ses parties prenantes, est étendu et complexe. Étendu, parce qu'un grand nombre de parties prenantes est concerné. Complexe, parce qu'existent ou peuvent s'établir différents types de relations entre les diverses parties prenantes.

Rendre compte des rapports de l'entreprise avec cette pluralité des groupes d'acteurs qui pouvaient menacer sa survie ou influencer sur sa performance est du rôle de *contrôle* puisqu'il

⁶⁵ Carroll, Cité par Mercier S. « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature » Article de la XI^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 13-14-15 juin 2001

⁶⁶ Coriat B. Weinstein O. Op. Cit. P 41

s'agit d'identifier la fonction des parties prenantes. Alors l'enjeu pour la firme est double, d'abord de sélectionner les parties prenantes stratégiques, d'identifier leurs attentes, de définir les engagements à leur égard et de mettre en œuvre les moyens adéquats pour y répondre. Et ensuite arriver à expliciter au niveau de la firme l'articulation dynamique entre efficience et équité⁶⁷.

II.2.2. Le contrôle dans les théories contractualistes : concentration et mécanismes incitatifs

Malgré l'hétérogénéité des fondements des théories regroupées dans ce courant, le trait commun, reste la perception de la firme vue comme un nœud de contrats. Les implications sur le système de contrôle restent comme le note P. Langevin⁶⁸ centrées autour du *pilote* qui détermine l'objectif de la relation contractuelle ou qui en est le garant quand cet objectif est imposé par le marché. Ce *pilote* délègue la prise de décision à d'autres acteurs qui, du fait de la satisfaction de leurs intérêts personnels et de l'existence d'une information imparfaite, peuvent être amenés à ne pas respecter les termes du contrat. Cette dernière situation qualifiée par l'expression « *opportunisme des acteurs* » constitue l'objet du système de contrôle.

Ce système de contrôle prend selon P. Langevin⁶⁹ les caractéristiques suivantes :

- Les mécanismes de contrôle permettant de pallier cet opportunisme prennent essentiellement la forme de systèmes incitatifs comportant deux phases. La première phase consiste à vérifier, de façon permanente ou périodique, que les actions et décisions des agents sont conformes aux objectifs fixés contractuellement. Autrement dit, ce mécanisme de surveillance applicable en avenir certain ou risqué, consiste à vérifier que l'agent respecte son engagement contractuel et à prendre des sanctions dans le cas contraire. La seconde phase consiste à attribuer aux acteurs sanctions et rétributions, en fonction du résultat de la première phase. Ce mécanisme d'incitation est substitué au précédent en *situation d'incertitude* et vise à motiver les agents à adopter le meilleur comportement possible, comportement non mesurable.

⁶⁷ Dupuis J. C. op cité P 73

⁶⁸ Langevin P. Op. Cit. P 202

⁶⁹ Langevin P. Idem P 203

- les rétributions correspondent simplement au partage du revenu résultat de la relation contractuelle et considérées généralement comme monétaires.
- Compte tenu du statut et du rôle qu'elles attribuent au contrôle, ces théories abordent très peu les aspects d'aide à la décision des acteurs. L'incertitude et l'imperfection de l'information sont des données sur lesquelles il y a peu de possibilités d'action. En fait, le véritable choix décisionnel se limite à tirer les avantages de la délégation et de la division du travail. Ce sont les acteurs locaux qui détiennent les compétences et les connaissances, qu'ils mettent en œuvre de façon rationnelle. Il faut donc veiller à ce que cette rationalité soit correctement utilisée.
- Les objectifs de l'organisation étant déterminés *a priori* et centralement, le système de contrôle est imposé par le *pilote* à l'ensemble des acteurs de l'organisation. Ainsi que l'élaboration, la mise en place et le fonctionnement du système sont de son ressort. Cependant, les mécanismes de contrôle interviennent *a posteriori* par rapport aux décisions prises par les acteurs. Ils sanctionnent donc les écarts par rapport aux objectifs définis contractuellement et, par conséquent, encouragent peu l'initiative et la créativité.
- L'exercice du contrôle se fait, de manière centralisée. Que ce soit pour la mise en place du système ou pour son fonctionnement au quotidien, le *pilote* peut être seul ou assisté. Quand le pilote est assisté, cela se fait par un organe *ad hoc* comme le conseil d'administration dans la TPA, par une structure hiérarchique dans la TCT ou, de façon un peu différente. Pour inciter le pilote-contrôleur à exercer correctement sa fonction, les modèles analysés lui affectent un revenu résiduel qu'il cherche à maximiser.
- Le rôle du contrôleur, qu'il soit pilote ou non, est donc de mesurer la performance et d'attribuer les rétributions. Il est toutefois à remarquer que la phase d'évaluation de la performance, rencontrée dans la pratique pour l'attribution des rétributions, ne donne pas lieu à de nombreux développements, dans la mesure où peu d'éléments sont observables en dehors du résultat final⁷⁰.
- La circulation de l'information se fait verticalement ; de façon descendante pour indiquer aux acteurs locaux les objectifs et les termes du contrat, et de façon

⁷⁰ Seule la TNA la considère explicitement puisque le choix du système d'évaluation constitue précisément l'une des variables de décision du principal.

ascendante pour informer le contrôleur central des performances réalisées localement (reporting).

- Dans l'organisation contractueliste, le contrôle peut être individualisé. Les règles et les critères de performance peuvent être différents d'un acteur à l'autre.

En définitive, la finalité du système de contrôle consiste essentiellement à pallier les comportements opportunistes qui peuvent découler de la prise en compte des objectifs personnels des acteurs considérés source de conflits avec l'objectif global de l'entreprise. Cette finalité est satisfaite par la mise en place de mécanismes incitatifs, basés sur des systèmes de mesure de performance et d'attribution de rétributions qui interviennent *a posteriori* par rapport à la décision et qui peuvent être individualisés. Le système de contrôle est imposé et exercé centralement et s'appuie sur une circulation verticale de l'information.

II.3. L'approche conventionnaliste

Dans cette approche la convention fait référence aux normes de comportement que conviennent d'adopter les individus ayant des objectifs individuels. Contrairement aux approches contractualistes, l'important n'est pas que ces objectifs personnels soient éventuellement conflictuels, mais qu'ils soient inconnus ou tout au moins conduisent à des comportements difficilement prévisibles. En d'autres termes, les individus sont confrontés à une *incertitude* qui, plutôt que l'évolution de l'environnement externe, concerne davantage le comportement des autres acteurs de l'organisation face à une situation donnée.

Dans les théories conventionnalistes, la question de la rationalité des individus ne se pose pas de façon aussi importante que les théories contractualistes. Aussi, la rationalité est procédurale, dans la mesure où les individus cherchent à établir eux-mêmes les normes de comportements permettant de satisfaire les objectifs. En cas de situation non prévue, c'est-à-dire pour laquelle aucune règle n'existe, une procédure de recherche se met en place.

L'hypothèse de rationalité limitée, le regard porté sur le fonctionnement des groupes d'individus, la moindre importance accordée à l'objectif de maximisation du profit et les

outils utilisés constituent les principales sources d'hétérodoxie de ces théories par rapport à la théorie standard.

Par référence à l'article de P. Langvin quatre théories forment le groupe des approches conventionnalistes développées ci-dessous.

II.3.1. Présentation des théories

Ce courant conventionnaliste regroupe les théories ayant comme sujet d'analyse, l'incertitude dans la prise de décision, et qui se basent sur la notion de convention (norme ou règle de comportement). Quatre théories sont retenues. Il s'agit de la théorie behavioriste, la théorie des conventions, la théorie de la régulation et la théorie évolutionniste.

II.3.1.1. La théorie behavioriste

L'approche behavioriste est présentée ici à partir des travaux de Cyert et March en 1963. Elle se distingue de la théorie standard sur la base de deux hypothèses. La première, qui se situe dans le prolongement des travaux de Simon en 1947, considère que la rationalité des individus est limitée. La seconde, s'appuyant sur les travaux de March et Simon en 1958, considère l'organisation comme une coalition d'acteurs, ayant chacun leurs objectifs propres. Chaque acteur apporte à l'organisation une contribution en échange de laquelle il reçoit une rétribution. La comparaison de sa contribution à sa rétribution et à celle qu'il pourrait recevoir à l'extérieur détermine, par le biais de son niveau d'aspiration, la volonté de l'acteur de quitter ou de demeurer dans l'entreprise. Ces hypothèses ont plusieurs conséquences.

Dans un premier temps, l'objectif unique de maximisation du profit attribué à la firme par la théorie standard ne tient plus. Chaque participant ayant ses objectifs propres, il est probable que ces derniers soient divergents, voire conflictuels. L'objectif de la firme, pris dans son ensemble, ne peut être que le résultat d'un processus de négociation entre les acteurs ; le pouvoir de négociation de ces acteurs dépendra notamment de la contribution qu'ils apportent à la firme.

Par conséquent, le principe de maximisation est lui-même remis en question, non seulement au niveau des individus du fait de leur rationalité limitée, mais également au niveau de la firme dans son ensemble. Du fait de l'existence d'intérêts conflictuels, seule l'application du principe de *satisfaction* peut permettre le maintien de la coalition, c'est-à-dire la survie de l'organisation.

Dans un deuxième temps, du fait de la multiplicité des acteurs et de leur rationalité limitée, le processus de décision est décentralisé et séquentiel. Certaines décisions routinières font appel à des procédures et à des règles qui ont donné satisfaction dans le passé et qui sont donc reprises de façon automatique. Mais de nombreuses autres décisions nécessitent une recherche, une quête de solution satisfaisant l'ensemble des acteurs. Ce processus décisionnel fait donc de l'organisation un lieu d'apprentissage collectif ;

Enfin, dans un troisième temps, l'organisation est le lieu de création d'un « *slack organisationnel* ». Les niveaux d'aspiration s'ajoutant lentement, l'organisation dispose généralement de ressources supérieures aux rétributions qu'il est nécessaire de verser pour maintenir les individus en place. Ces ressources supplémentaires sont utilisées pour accorder, de façon ponctuelle et exceptionnelle, des rétributions excédentaires et pour faire face aux variations de l'environnement. Elles sont considérées comme source de stabilité de l'organisation.

Dans l'approche behavioriste, le contrôle prend plusieurs formes et remplit plusieurs fonctions :

- Les décisions sont prises sur le court terme par réaction aux feed-back reçus (exemple du contrôle cybernétique). Cela implique qu'un certain nombre de signaux sur la situation interne et externe soient mesurés et transmis. Le contrôle a ici un rôle d'information ;

- Afin de réduire l'incertitude sur l'avenir, l'organisation cherche à contrôler son environnement par la mise en place de procédures standard, de contrats, d'usages...le contrôle contribue ainsi à la stabilité des objectifs et des comportements et diminue les risques de conflit.

- L'allocation des ressources par le budget et l'allocation des fonctions permettent à chaque membre de l'organisation de connaître ses obligations et prérogatives et d'exercer un autocontrôle.

En dehors de ces aspects, explicités par Cyert et March⁷¹, le rôle général qui peut être attribué au contrôle est de maintenir et de faciliter l'existence de la coalition. A ce titre, il peut intervenir à deux niveaux : d'une part en tant que moyen de coordination des acteurs et de cohérence des décisions, d'autre part au niveau de la qualité et de la circulation de l'information.

Concernant le premier niveau, la firme est considérée comme un ensemble d'agents aux intérêts conflictuels qui sont amenés, par un processus de négociation, à prendre des décisions collectives. Le contrôle peut donc, jouer ici un rôle d'animation et de médiation, facilitant les échanges, arbitrant les conflits, explicitant les objectifs et les niveaux de satisfaction attendus par chaque membre, recherchant la cohérence entre leurs différents objectifs.

Sur le second niveau, le contrôle peut intervenir sur le plan du rapport contribution-rétribution en veillant à sa cohérence et à son équité. Pour ce faire, il pourra participer, en premier lieu, à la définition des rétributions, en fonction des attentes et préférences de chaque membre. Il pourra ensuite intervenir pour mesurer les contributions. Ce double rôle peut être étendu à l'externe, le contrôle fournissant alors l'information sur les rétributions et contributions observables en dehors de l'organisation. En rendant ainsi plus explicites les rapports contributions-rétributions, le contrôle peut faciliter la détermination et accélérer l'ajustement des niveaux d'aspiration des membres de l'organisation. De la sorte, le *slack organisationnel* se trouve réduit et l'organisation gagne en efficience ;

Cette approche présente l'avantage de fournir un modèle explicatif de la prise de décision et de la fixation des objectifs de l'organisation, absent des théories standard et des contrats. Elle est résolument tournée vers l'interne et ne cherche d'ailleurs ni à justifier l'existence ni à définir les limites de l'organisation.

⁷¹ Cyert & March. Cités par P. Langevin, Op, Cit. P 206

II.3.1.2. La théorie des conventions

La théorie des conventions permet d'expliquer comment s'établissent certains comportements au sein de l'organisation. L'un des objets du contrôle étant d'induire des comportements, les conventions deviennent elles-mêmes des mécanismes de contrôle.

Contrairement à la théorie standard, la théorie des conventions marque la rupture sur deux points essentiels. D'une part, l'organisation constitue un marché interne et cesse d'être une simple boîte noire. D'autre part, elle met en valeur la variable temps et remplace la rationalité substantielle par la rationalité procédurale.

Dans cette théorie, la convention est définie comme un accord régissant les comportements, accord convenu, de façon implicite ou explicite, entre les membres d'une même communauté. La convention constitue ainsi une norme de référence qui dicte à l'acteur qui y adhère le comportement à adopter en situation d'incertitude.

Par sa vision normative, l'existence d'une convention dans une firme mène chaque membre à respecter son engagement par deux mécanismes. D'abord, la favorisation des comportements coopératifs des adhérents. Ensuite, adoption de comportement opportuniste de chaque membre.

Les conditions de fonctionnement de la convention sont au premier lieu de trouver des solutions à des problèmes réguliers communs pour l'ensemble des adhérents. En deuxième lieu, la convention survit par adhésion des acteurs et, plus encore, par effet de mimétisme. Ce mimétisme dispense l'acteur confronté à un problème de mettre en œuvre un processus de calcul visant à trouver une solution. Par conséquent, il donne également à la solution retenue en conformité avec la convention une rationalité a posteriori.

Selon Gomez⁷², le salarié établit l'intensité de son effort en tenant compte de ce que font « en moyenne » ses collègues. Cette convention d'effort est diffusée au sein de l'organisation par divers mécanismes. Parmi ces mécanismes, le niveau d'effort convenu peut être énoncé par la hiérarchie, par le biais de discours, règlements, note de service...et

⁷² Gomez Y. (1994), cité par Langevin. P, Op. Cit. P 208

matérialisé dans des « procédures de contrôle explicite » parmi lesquelles l'évaluation des performances tient une place importante comme mode d'information des salariés de l'obligation de résultat (évaluation objective) ou de moyens (évaluation subjective) qui leur est fixée. Cependant, l'autocontrôle est le mécanisme de contrôle des aspects non formalisés puisque la convention constitue la norme de référence.

Enfin, la théorie des conventions représente un intérêt majeur dans l'explication d'un grand nombre de comportements à l'aide d'une norme commune qu'est la convention.

II.3.1.3. La théorie de la régulation

A l'origine la théorie de la régulation s'intéressait avant tout aux régularités macroéconomiques et essayait d'expliquer certaines évolutions. Mais selon B. Coriat⁷³ énonce que la théorie de la régulation s'est davantage intéressée aux aspects microéconomiques, tendant d'y trouver les nouvelles « micro-régularités », issues des rapports entre agents, susceptibles de générer les futures régularités macroéconomiques. Et remarque aussi, que l'approche fonde l'explication des observations macroéconomiques sur l'analyse des régularités construites au niveau microéconomique.

Deux hypothèses de base sont retenues dans cette théorie ; la première est la reconnaissance que le monde économique se caractérise par la présence de forces antagonistes. La seconde, est l'existence de formes institutionnelles⁷⁴ adéquates permettant d'atteindre un certain niveau de cohérence entre ces forces, et assurant ainsi des régularités conférant aux systèmes économiques une relative stabilité.

Les institutions considérées prennent la forme, de contrats, de lois ou de règlements et sont matérialisés dans des bureaucraties dotées de pouvoirs de surveillance et de contrôle, accompagnés généralement par des pouvoirs de sanction.

Les tenants de cette théorie avancent deux exemples intéressants portant sur le niveau macro et le niveau micro. Le premier, dans l'économie dite *fordienne* qui a prévue jusqu'à

⁷³ Coriat (1994), cité par Langevin P. Idem, P209

⁷⁴ Formes institutionnelles : le régime monétaire, le rapport salarial, la forme de la concurrence, l'insertion dans le régime international et la nature de l'Etat.

la crise des années 70, la relation patronat-syndicats a assuré un équilibre en prévoyant le partage des gains de productivité et en permettant à la croissance et à l'accumulation du capital de se réaliser. Le second apparaît dans les entreprises dites post fordienne, principalement japonaises, suédoises et allemandes. Dont, l'organisation est élargie aux notions de divisions et de coordination des tâches et prend en compte les relations de hiérarchie et d'autorité ainsi que les processus d'apprentissage. Ces configurations organisationnelles s'appuient sur un ensemble de règles, de contrats implicites et de conventions qui permettent de réaliser un compromis entre les différents objectifs des acteurs.

En matière d'implications sur les systèmes de contrôle, le rôle de ce dernier est d'assurer la coordination des tâches et de réduire les conflits. Ce rôle passe par la mise en place de règles et de procédures explicites dans l'entreprise de type fordienne et par le développement de normes et de conventions plus implicites susceptibles de favoriser les phénomènes d'apprentissage dans les entreprises de type post fordienne.

II.3.1.4. La théorie évolutionniste

La théorie évolutionniste permet de passer à une approche dynamique qui cherche davantage à expliquer le développement des formes organisationnelles dans le temps, que l'existence simultanée de différentes formes. Cette théorie s'est construite en empruntant à la biologie et à la théorie de l'évolution des espèces. Cela signifie que les organisations sont considérées comme des espèces dont l'évolution est dépendante de l'environnement.

Cette approche représentée par Nelson et Winter⁷⁵ s'intéresse à la structure interne des organisations. Elle est basée sur les hypothèses d'imperfection de l'information et de rationalité limitée des individus, qui utilisent donc le principe de satisfaction plutôt que la maximisation.

Caractéristique essentielle de la firme évolutionniste est que son fonctionnement réside dans les routines organisationnelles. Ces dernières se construisent par l'apprentissage

⁷⁵ Nelson et Winter cités par Langvin P. Op. Cit. P 210

individuel ou organisationnel. B. Coriat⁷⁶ et O. Weinstein définissent les routines comme « *des modèles d'interaction qui constituent des solutions efficace à des problèmes particuliers* ». En raison de la complexité des interactions qu'elles mettent en œuvre, ces routines ne peuvent être codifiées et sont donc tacites. Aussi, elles peuvent être de nature statique, c'est-à-dire conduisant en la simple répétition des pratiques antérieures. Ou bien de nature dynamique lorsqu'elles sont orientées vers le développement de nouveaux produits et procédés.

Aussi, ces routines constituent une véritable particularité de l'organisation. Leur existence et source de performance organisationnelle en favorisant l'innovation et les conflits d'intérêt. Par ces routines qui fonctionnent, la firme renforce et sauvegarde les actifs spécifiques permettant d'obtention d'un avantage concurrentiel durable.

En matière de contrôle, il est possible de considérer que l'existence des routines et un moyen de coordination et source réductrice de conflits⁷⁷. Ce mode de contrôle est principalement émergent et s'accompagne d'outils facilitant l'apprentissage. Delà, le système de contrôle peut favoriser les échanges et la communication entre les individus.

II.3.2. Le contrôle dans le courant conventionnaliste : autocontrôle et aide à la décision

L'incertitude est le facteur commun unifiant les théories regroupées dans ce courant à l'occasion de prise de décision. Cette incertitude concerne à la fois l'environnement externe, et le comportement attendu de chaque acteur dans l'organisation par le souci de cohérence avec les autres membres, ainsi que les objectifs globaux de l'organisation. Par conséquent, le rôle des systèmes de contrôle est la réduction de cette incertitude.

Pour réaliser cette finalité le système de contrôle doit contenir les caractéristiques suivantes⁷⁸ :

⁷⁶ Coriat B. et Weinstein O. op. Cité P 120

⁷⁷ Coriat B. et Weinstein O. *Idem* P 211

⁷⁸ Langevin. H. Op. Cit. P 211

- Les mécanismes de contrôle sont essentiellement tournés vers la coordination de l'ensemble des acteurs et vers l'aide à la décision de chacun d'entre eux.
- Peut d'intérêt accordé au système d'incitation suivant les théories. S'agissant des rémunérations, c'est sans conteste le cas des primes de rendement de l'entreprise fordienne dans la théorie de la régulation. Il est également question de paiement dans la théorie béhavioriste, dans laquelle le *slack organisationnel* peut être considéré comme moyen d'incitation.
- Le besoin de coordination et d'aide à la décision est davantage ressenti par les acteurs eux-mêmes que par le pilote central. L'instauration d'un système de contrôle est donc plutôt émergent qu'imposé.
- La mise en place et la gestion quotidienne de ce système de coordination peuvent se faire soit ; d'une manière centralisée via le coordinateur (généralement la direction) et qui utilise le budget comme moyen d'allocation des ressources, ou bien par l'intermédiaire d'une structure hiérarchique (les fonctions).
- Le rôle du contrôleur est de formaliser les procédures programmables d'une part et de procéder des ajustements en s'appuyant sur sa connaissance des comportements des autres acteurs. Delà apparaît le rôle important de la communication, de la formation et de l'apprentissage qui facilitant cette démarche.
- L'intervention du contrôleur se situe plutôt en amont par rapport à la prise de décision des acteurs. Quand la convention (procédure programmable) n'existe pas, les mécanismes facilitant l'ajustement encouragent l'initiative et ne laissent pas le décideur dans l'incertitude.
- Pour faciliter l'apprentissage collectif, la transmission des conventions et la diffusion des savoirs, la circulation de l'information est avant tout transversale.

En résumé, le système de contrôle dans ce courant qui vise la réduction de l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs-décideurs repose sur un système de conventions uniformisées qui émergent par le biais d'une circulation transversale de l'information favorisant l'apprentissage collectif. Existant en amont de la prise de décision, ces conventions permettent aux acteurs d'exercer un autocontrôle.

En guise de conclusion, cette section nous a permis de passer en revue les différentes théories de la firme. Cette relecture nous a permis de voir l'apport de chaque théorie à la recherche sur les systèmes de contrôle, et les caractéristiques de chaque système comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 1 : courants théoriques et systèmes de contrôle

	Approche contractuelles	Approches conventionnalistes
Objet du contrôle	Opportunisme des acteurs	Incertitude sur les comportements des acteurs
Finalité du contrôle	Incitations au respect des contrats	Coordination et aide à la décision
Apparition du contrôle	Imposé	Emergeant
Exercice du contrôle	Hiérarchique	Autocontrôle
Rôle du contrôleur	Décliner la stratégie, assurer la cohérence interne, mesurer les performances et attribuer les rétributions	Formaliser et influencer les comportements, favoriser la communication et l'apprentissage
Intervention du contrôle par rapport aux décisions des acteurs	A posteriori	A priori
Circulation de l'information	Verticale	transversale

Source : adopté de P. Langevin, *Op. Cit.* P 214

Aussi, nous avons pu construire un corpus théorique permettant d'encadrer notre étude portant sur le système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif. L'applicabilité du TBP comme système de contrôle de gestion et de mesure de la performance est conditionnée par la présence d'un certain nombre de facteurs pour une bonne implémentation. Ces facteurs appelés dans la littérature managériale « facteurs de contingence » feront l'objet de la prochaine section.

Section 3° : Apports de la théorie de la contingence en contrôle de gestion et à la mesure de la performance

Le développement de l'école de la contingence en management, aux alentours des années 60, marque la fin de la *croyance* selon laquelle la gestion de d'entreprise obéirait à des règles universelles, valables pour toutes les organisations. Elle propose au contrôle de gestion, et plus largement aux sciences des organisations, d'asseoir leur légitimité sur la prise en compte des situations singulières en mettant en évidence ce qu'elles ont en commun. Dans ce sens, cette section présentera la théorie de la contingence (III.1). Ensuite elle abordera les apports de la théorie en matière de système de contrôle de gestion (III.2).

III.1. Présentation de la théorie de la contingence

L'approche contingente vise à renouveler la réflexion sur le contrôle, les outils et le lien entre le contrôle et l'organisation au sein de laquelle il est mis en place. A ce niveau, Lorino Ph⁷⁹. Affirme que face " *à la complexité et l'instabilité des situations de pilotage, aucun modèle universaliste ne peut apporter de réponse satisfaisante*".

En effet, avec cette approche le contrôle de gestion se démarque du modèle universaliste du contrôle né de la conception taylorienne de la firme. Le modèle universaliste du contrôle de gestion agit comme un facteur simplifiant, c'est-à-dire une modélisation standard du fonctionnement des organisations. Il permet un pilotage efficace en référence à un *idéal de rationalité unique*, assurant une certaine intégration *spatiale* (coordination des différents acteurs) et *temporelle* (articulation des objectifs stratégiques avec les contraintes budgétaires et opérationnelles).

Ainsi, l'approche contingente correspond à une perspective de rationalité technique et économique, qui tient compte des spécificités internes et externes de la firme. Donc, au modèle universaliste, se substitue la représentation d'un contrôle de gestion adaptable selon les types d'organisation (c'est-à-dire selon les caractéristiques de son environnement, sa stratégie, son secteur, sa taille, sa technologie et entre autres facteurs de contingence observables). La contingence se situe alors à un double niveau : l'organisation générale est

⁷⁹ Lorino, Ph. Cité par Pariente P. (1999) Les approches contingentes en contrôle de gestion, in DUPUY Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, FNEGE, P. 81.

conditionnée par un environnement propre, et le contrôle de gestion est déterminé par le type d'organisation dans lequel il intervient. Par conséquent, le système de contrôle de gestion et/ou sous-système de l'organisation est soumis de façon plus ou moins directe aux mêmes déterminants.

Fondamentalement, à chaque nouvelle forme organisationnelle serait associée une nouvelle forme de contrôle. Comme l'affirme Nora⁸⁰, "*le contrôle de gestion participant des caractéristiques structurelles d'une organisation, il semblerait que ses configurations de contrôle fassent partie intégrante des configurations organisationnelles*". C'est pourquoi, parallèlement à l'évolution des configurations organisationnelles, la fonction contrôle de gestion a changé. Delà, un faisceau de facteurs permet de comprendre la configuration d'un système de contrôle de gestion dans une organisation.

Les auteurs de la contingence privilégient l'analyse de relations de *causalité linéaires* concernant l'influence de quelques facteurs ciblés sur les configurations des systèmes de contrôle.

Pour Mintzberg⁸¹, plusieurs modèles intégrés manient une pluralité de types de facteurs de contingence. Toutefois, l'intérêt des démarches contingentes réside dans le fait qu'elles identifient l'influence d'un certain nombre de facteurs sur les systèmes de contrôle adoptés par les organisations.

De leurs côtés, Lawerne et Lorsch⁸² abordent la question de la *culture organisationnelle* et de sa relation à la stratégie et à l'environnement. Selon ces auteurs, aux différents services d'une entreprise correspondent des cultures et environnements différents, ce qui se traduit dans les modes d'action et de représentation des individus qui en fait partie.

⁸⁰ Nora G. (1998), "La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire", In *Comptabilité-Contrôle- Audit*, Tome 4, vol 2, septembre, p.45

⁸¹ Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris-Montréal, Editions d'Organisation-Agence d'Arc P 203

⁸² Lawerne et Lorsch cités par. Xavier Deroy, (2007) *Formes de l'agir stratégique*, éd. de Boeck, P 66

La culture organisationnelle est composée de sous-cultures. En effet, à partir du moment où l'on accrédite l'idée que l'organisation ne constitue un ensemble *homogène* mais qu'elle se compose de groupes distincts, la question de sa cohérence interne dans l'action collective est posée. C'est donc aux outils de coordination et d'intégration qu'échoit la fonction de contrecarrer les effets potentiellement déstabilisateurs de la coexistence de sous-cultures au sein de l'organisation.

Il est également important que l'ensemble des acteurs de l'organisation partage, par intermédiaire des outils d'intégration, un ensemble de pratiques communes afin de participer à la conception et à la mise en œuvre de la stratégie d'une part. Et d'intégrer l'influence qu'exerce la culture nationale sur les différents styles de gestion ainsi que leurs effets sur la performance d'autre part.

L'approche de contingence a pour principe de formuler des propositions nuancées selon les contextes internes et externes auxquels les entreprises sont confrontées. Concernant, l'apport de la théorie de la contingence tient une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle malgré son penchant mécanique et déterministe. Elle montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises.

Ainsi, les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle d'une part. Et à l'exercice d'influence sur le contenu des outils de contrôle de gestion d'autre part.

III. 2. Les apports de la contingence au système de contrôle

Les apports de la contingence en matière de conception de systèmes de contrôle de gestion peuvent apparaître essentiellement dans les facteurs ; la taille, l'environnement, la stratégie, la culture, la stratégie et la structure organisationnelle.

III.2.1. La taille de l'entreprise : constitue un facteur de contingence explicatif des pratiques de pilotage des entreprises. Beaucoup de chercheurs montrent que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante. A

titre d'exemple, les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les structures de taille moyenne.

III.2.2. La stratégie

Dans la plupart des définitions portant sur la stratégie, nous constatons qu'une contrainte, issue des systèmes de contrôle est exercée sur l'action. Ces systèmes de contrôle, en tant que structure, s'adaptent à la stratégie de l'organisation. Il convient alors de définir ce qu'on entend par stratégie et par structure.

A. Chandler⁸³ en 1972, définit la stratégie comme la détermination des buts et des objectifs à long terme, des moyens d'action et de l'allocation des ressources. Par structure, il entend la manière dont l'organisation est constituée pour appliquer la stratégie suivie avec l'ensemble des hiérarchies et des relations d'autorité que cela implique. Chandler voulait analyser la manière dont les grandes entreprises réagissent à des pressions extérieures identiques.

Donc, d'après A. Chandler, la structure suit la stratégie. Par conséquent, les systèmes de contrôle, en tant que structures, doivent s'adapter à la stratégie de l'organisation. En outre, Chandler a mené une telle étude parce qu'il considérait que l'environnement, de par ses pressions, imposait la manière dont les entreprises devraient se structurer.

III.2.3. L'environnement : il existe une relation entre l'environnement et les caractéristiques des systèmes de contrôle. A. Berland⁸⁴, montre que le contrôle budgétaire s'est développé dans les organisations à un moment de l'histoire économique où l'environnement des entreprises était relativement *stable* et peu complexe et le contexte concurrentiel peu dynamique. Et Ph. Lorino corrobore qu'au delà d'un certain seuil de complexité et d'incertitude, le paradigme mécaniste du contrôle (modèle Taylorien) devient inopérant pour fonder la conduite de l'entreprise.

⁸³ Chandler (1972), *La main visible des managers* (1972; Economica 1988)

⁸⁴ Berland N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France », *Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion*, Université de Paris Dauphine.

III. 2.4. La structure organisationnelle : est une autre variable considérée dans l'analyse de la contingence du contrôle. M. Kalika⁸⁵ relève, par exemple, que les organisations les plus différenciées et décentralisées au plan structurel disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés. Aussi, le processus budgétaire est plus formalisé, plus complexe, et plus participatif dans les organisations les plus décentralisées.

III.2.5. La culture

En sciences de gestion, les études consacrées à la prise en compte de la variable culturelle dans l'activité organisationnelle se rapportent bien souvent au contexte d'économie de marché. Il s'agit, dans la plupart des cas, d'étudier l'influence qu'exerce la culture nationale sur les différents styles de gestion ainsi que leurs effets sur la performance d'une part. Et de reconnaître au niveau interne la spécificité de chaque entreprise à travers la singularité des services, et les moyens de contenir, c'est-à-dire de contrôler, les sous-ensembles culturellement distincts de l'organisation d'autre part.

En définitive, la contingence induit de façon nette une adaptation des outils de contrôle au contexte, alors que les buts de la fonction contrôle peuvent apparaître comme constants. La théorie de la contingence appliquée au management prétend qu'il n'existe aucun système universel de contrôle de gestion applicable à toutes les situations. Dans cette logique, les outils de contrôle de gestion malgré leur caractère standards, ils ont marqué une évolution dans le temps et dans l'espace. La prochaine section aura pour objectif de retracer l'émergence des instruments de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'une part, et d'expliquer les raisons techniques de recours aux tableaux de bord multicritère d'autre part.

⁸⁵ Kalika M. (1987), *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Economica. P 409

Section 4° : Evolution des outils de contrôle de gestion et de suivi de la performance

L'évolution des outils de contrôle de gestion n'était pas uniquement, le résultat d'une pléthore d'innovations managériales, mais beaucoup plus une conséquence logique d'évolution des systèmes de contrôle de gestion. Trois catégories de facteurs expliquent cette nouveauté : les bouleversements du climat des affaires, les configurations organisationnelles et l'influence des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Cette dernière a permis l'automatisation et l'informatisation des outils de mesure, de suivi et de la prospection. Dans ce sens, cette section présentera d'abord les outils classiques utilisés depuis le début du siècle (IV.1). Ensuite, elle identifiera une liste non exhaustive des nouveaux outils ayant comme objectifs le contrôle d'une performance multicritère (IV.2).

IV.1. Les outils classiques

M. Leroy⁸⁶ propose une classification des systèmes de pilotage dans l'entreprise en se référant à la nature de l'information recherchée et le niveau d'intervention dans le processus managérial. Pour cela, il distingue trois fonctions ou rôles de ces outils qui permettant de cerner leur évolution :

- *Les outils prévisionnels* : leur rôle consiste à étudier le futur et de s'y intéresser en fonction des opportunités et du savoir-faire ;
- *Les outils de suivi de réalisation* : ils permettent d'interpréter les écarts et de prendre les décisions correctives ;
- *Les outils d'appui* : ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

IV.1.1. Les outils prévisionnels

La gestion prévisionnelle a pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de la direction générale, ses objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques. Le contrôle de gestion peut effectuer des simulations pour anticiper les résultats selon les différents scénarios, et produire à l'intention de la direction générale, des

⁸⁶ Leroy M. (1991) *Le Tableau de Bord*, éd. Organisation, Paris

projections de résultats annuels probables. Pour atteindre ces objectifs, nous avons les plans avec leur double dimension ; stratégique et opérationnelle.

IV.1.1.1. Le plan

Orienté vers le pilotage à moyen et long terme, il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs, des actions et des ressources nécessaires⁸⁷ (budget). On distingue généralement :

- **Le plan stratégique** : représente la suite logique d'un plan d'affaires. Le processus formel et systémique qui est la planification stratégique. Cette dernière, se concrétise souvent par la préparation d'un plan stratégique. Ce processus requiert que les stratégies et les buts soient explicites et communiqués aux responsables. Donc, il sert à définir les finalités, les missions et à formaliser la vocation de l'entreprise et ses objectifs généraux à moyen et à long terme.
- **Le plan opérationnel** : c'est la traduction des choix stratégiques en actions. Il quantifie les objectifs retenus, donne une traduction financière des moyens nécessaires à leur réalisation, définit les actions à mener, mesure leur rentabilité et présente les principaux indicateurs d'activité et de performance pour suivre l'exécution des plans d'actions⁸⁸.

IV.1.1.2. Le budget

Il se définit comme étant : « *l'expression quantitative comptable et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée. Le budget est établi en vue de planifier l'exploitation future et de contrôler a posteriori les résultats obtenus*⁸⁹ ». Le budget est donc, l'expression monétaire des objectifs de l'organisation. Une fois élaboré, le budget sert dans un deuxième temps, d'outils de suivi afin de s'assurer que les prévisions

⁸⁷ En pratique, il existe parfois une confusion entre plan et budget. Le plan concerne les choix à long terme (horizon à plus d'un an avec le plan stratégique et le plan opérationnel. Le budget est employé pour désigner les choix à court terme (horizon à un an).

⁸⁸ Un plan d'action est la liste des actions concrètes visant à réaliser des objectifs mesurables en indicateurs physiques ou financiers.

⁸⁹ Ménard L. (1994) *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*. Paris

de revenus et de coûts soient respectées par chacun des utilisateurs. Le budget, aussi, utilisé permet une meilleure coordination et un meilleur contrôle des finances de chaque centre de responsabilité. Cet outil de prévision permet de faire un diagnostic du futur, d'orienter les décisions et de chercher des fonds de financement.

La procédure budgétaire classique se limite à la simple anticipation des recettes et des dépenses de l'année suivante. Par contre, la perception moderne du management le considère comme un contrat par lequel les responsables des centres s'engagent pour réaliser des objectifs qu'ils ont eux-mêmes contribués à élaborer. Il permet de coordonner les objectifs et les plans d'actions des entités décentralisées et de suivre, par le biais du contrôle de gestion et les réalisations. Il favorise en outre, la coordination verticale et horizontale. Une coordination verticale lors de la déclinaison des objectifs : le responsable apporte son point de vue stratégique et le subordonné sa connaissance du terrain et de ses contraintes. Une coordination horizontale, car l'élaboration du budget nécessite la coordination des plans d'actions des différents responsables des centres de responsabilité.

IV.1.2. Les outils de suivi des réalisations

Cette catégorie d'outils accompagne le système de gestion⁹⁰ tout au long de sa mise en œuvre. Pour cela, les dirigeants utilisent :

IV.1.2.1. La comptabilité générale ou la comptabilité financière

La traçabilité des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité constitue l'objet majeur de la tenue d'une comptabilité générale. Cet outil permet de codifier et de produire des informations adaptées aux utilisateurs :

- Pour les bailleurs de fonds, tels que les investisseurs et les banquiers : bilan et compte de résultat ;
- Pour l'institution fiscale : déclarations fiscales ;
- Pour les chefs de services : état de suivi des budgets ;
- Pour le service juridique : liste des factures impayées ;

⁹⁰ Système de gestion regroupe selon Tabatoni et Jarnio, le processus de finalisation, le processus d'organisation et le processus d'animation.

- Autres informations destinées aux différentes parties prenantes : les clients, fournisseurs, le comité d'entreprise...

En effet, la comptabilité générale appelée actuellement « comptabilité financière » enregistre les échanges entre une entreprise et son environnement économique, produit des états financiers publiés⁹¹. Elle rend compte du résultat d'une période grâce au compte de résultat et de la situation du patrimoine en fin de période (bilan). Pour remplir efficacement son rôle, sa tenue et son fonctionnement ont été fortement codifié par le législateur. En matière d'utilité dans le système de contrôle de gestion, on peut reprocher à cet outil classique qu'il est très lourd et souvent peu compréhensible pour les opérationnels.

IV.1.2.2. La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion

Cette comptabilité « interne »⁹², non formalisée, s'intéresse à la formation de la performance économique de l'organisation, dont elle observe les coûts. Dans ce sens, elle est un outil déterminant pour les managers, puisqu'elle offre la possibilité de piloter leurs coûts de façon détaillée. On distingue, par ailleurs, plusieurs types de coûts et donc de résultats : coûts variables/ fixes (marge sur coûts variables), coûts directs / indirects (marge sur coûts direct), coûts complets (résultat analytique), coûts marginaux. Comme outil de contrôle de gestion, la comptabilité de gestion est considérée par l'association des contrôleurs de gestion des Etats-Unis comme « *une comptabilité orientée vers la création de valeur, l'aide à la décision, à l'anticipation et au contrôle* »⁹³.

IV.1.2.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble de postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaires consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles. Trois paramètres sont pris en considération : les quantités, les prix et les rendements. Les écarts trop importants doivent déclencher un processus de corrections.

⁹¹ Bouquin H. (2008) *Comptabilité de gestion*, éd. Economica, 5^e édition, p7

⁹² Bouquin H. *idem* P 7

⁹³ L'Editorial « Strategic Finance », organe de l'IMA, association des contrôleurs de gestion des Etats-Unis, cité par Bouquin H. *Idem*, P 8

L'analyse des écarts à longtermes constituée la méthode privilégiée du contrôle budgétaire. La régulation du système budgétaire à court terme réside dans ces mesures correctives qui, pour leur part, peuvent déclencher des effets d'apprentissage à long terme. Les nouvelles méthodes de contrôle de gestion visent à anticiper les évolutions (planification flexible, méthodes des scénarios), à être plus réactives (réponses plus rapides aux modifications à court terme de l'environnement) ou à remettre en cause radicalement les données existantes (méthodes ABC, méthode OVAR).

IV.1.2.4. Le reporting financier

Le reporting est le processus de la remontée de l'information des différentes entités de l'organisation vers la direction financière et la direction générale, pour les besoins d'analyse de gestion. Fondamentalement, constitué d'indicateurs comptables et financiers, le reporting contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments du bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Un des avantages du reporting est que les informations financières qui remontent à la direction générale offrent une synthèse de la performance des activités ce qui évite la surcharge d'informations inutiles à la prise de décision, de plus il facilite la comparaison des performances entre filiales d'une même organisation. Cependant, les principaux inconvénients de cet outil sont sans doute le biais à court terme et la pauvreté du diagnostic. Enfin, le reporting est insuffisant dans la perspective d'un pilotage décentralisé, notamment parce qu'il est focalisé sur les seuls indicateurs financiers de résultat.

IV.1.2.5. Le tableau de bord

Selon Gervais⁹⁴, un tableau de bord (TDB) peut être défini comme « *système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action* ». En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau. A ce titre, comme le souligne Leroy⁹⁵ le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers.

⁹⁴ Gervais M. (2005) *Contrôle de gestion*, Economica, Paris, P70

⁹⁵ Leroy M. (1991) *Le tableau de bord*, Ed. Organisation, Paris, P 45

De plus, un TDB n'a pas pour objectif de fournir une information exhaustive sur l'état de fonctionnement d'une entreprise, mais il doit se concentrer sur les objectifs clés du fonctionnement de l'organisation concernée. Sinon il risque de submerger le manager sous une masse d'informations difficilement exploitables et non hiérarchisées.

Enfin, le TDB doit permettre au manager de sélectionner d'information clé afin de déclencher l'alerte le plus rapidement possible. Cependant, il sera nécessaire pour analyser le problème plus en détail d'utiliser d'autres sources d'informations que les informations financières.

IV.1.3. Les outils d'appui

En plus des outils de mesure et de suivi, les dirigeants utilisent des outils support nécessaires dans l'éclairage de la situation de gestion. A cet effet, la nature de la stratégie adoptée, la position concurrentielle et le mode du management jouent un rôle déterminant. Désormais, le Banchmarketing et Ré-engineering sont les plus usités :

IV.31.3.1. Le Benchmarking

Kearn définit le benchmarking comme « *un processus continu d'évaluation des produits, services et méthodes d'une entreprise par rapport aux entreprises reconnues comme leaders d'un secteur donné* ». Avec une vision plus synthétique encore, le Benchmarking peut être défini comme un processus d'évaluation et d'amélioration de la performance. On voit ici plusieurs nuances dans la définition même du terme Benchmarking qu'il est important de prendre en considération. Il existe donc plusieurs familles ou types de Benchmarking, dont les principaux sont :

- Le Benchmarking interne : il vise à comparer des processus, produits ou services appartenant à la même organisation.
- Le Benchmarking concurrentiel : il vise à comparer une entreprise au meilleur de ses concurrents sur le marché.
- Le Benchmarking générique : il vise à comparer des entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents mais qui ont des processus similaires.
- Le Benchmarking fonctionnel : il vise à comparer une fonction génératrice de valeur ajoutée et commune à des entreprises non concurrentes mais appartenant à un même secteur d'activités.

- Le Benchmarking processus : il vise à mettre en évidence, pour chaque entreprise engagée et généralement reconnue comme leader dans son secteur d'activité, la spécificité de certaines opérations de son processus critique.
- Le Benchmarking stratégique : il vise à recueillir les meilleures pratiques des entreprises le plus souvent concurrentes avec une mise en évidence des objectifs stratégiques associés à ces pratiques.

IV.1.3.2. Ré-engineering

Selon Kahane « *le Ré-engineering conduit à un changement rapide et radical de la stratégie, de l'organisation et des processus dans le but d'optimiser les flux de matière et d'informations, et par conséquent, d'augmenter la productivité de l'organisation* ». Fondamentalement, le ré-engineering suppose que le fonctionnement actuel soit inadapté et qu'il faut donc, imaginer une nouvelle organisation de la production en tenant compte de la réalité actuelle et des évolutions futures. Globalement, le ré-engineering cherche à repenser l'entreprise, sa culture, son organisation et ses processus de manière à accroître sa performance.

Aussi, cet outil vise comme le souligne Kahane, à rompre avec toutes les règles passées d'organisation et de gestion, et à en imaginer de nouvelles, dans l'espoir d'améliorer sensiblement la performance. Dans ce sens, les éléments de base constituant le ré-engineering sont :

- Utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus ;
- Analyse des processus et non pas les fonctions,
- Réalisation d'augmentation de performance spectaculaire ;
- Elimination des surcoûts ;
- Simplification des structures et des processus.

En somme, tous les outils de contrôle de gestion présentés jusqu'au là, servent de système d'information procurant l'ensemble de données nécessaires à faire des prévisions, à suivre les réalisations et joue le rôle d'appui au pilotage de l'entreprise. Cependant, le tableau de

bord reste l'outil le plus important et plus utilisé vue son caractère systémique et transversal.

IV.2. Les tableaux de bord comme outil de pilotage

Quelque soit sa forme, le tableau de bord vise l'identification d'un ensemble d'indicateurs afin de piloter le déploiement des choix stratégiques et de s'assurer de l'atteinte des objectifs de l'entreprise. La seule différence réside dans la nature et l'utilité des indicateurs utilisés. Le tableau de bord traditionnel est d'indicateur financier, et la nouvelle architecture des tableaux de bord est plus multicritères.

IV.2.1. Les tableaux de bord traditionnels

On entend par tableau de bord traditionnel un ensemble d'indicateurs qui sont établis sur la base des outils classiques de gestion. Ces outils traditionnels utilisent exclusivement des données financières et se limitent à un horizon temporel d'une année. Selon Gervais⁹⁶ « *le tableau de bord de gestion est un système d'information qui reprend des données importantes et nécessaires afin de contrôler la démarche de l'entreprise à court terme* ». Ce modèle est constitué d'indicateurs qui sont à la fois restreints et cohérents entre eux, afin de donner une première vision rapide qui sera approfondie si nécessaire. Généralement, le tableau de bord de gestion se compose de deux éléments :

- Le système de pilotage permet au responsable de trouver les éléments dont il a besoin pour guider son action en cours. Il constitue un suivi permanent, pour maîtriser le déroulement des activités et l'évolution de la situation.
- Le système de reporting fournit un compte rendu périodique des actions accomplies. Un système de pilotage se compose d'indicateurs d'action ou de fonctionnement (il indique la manière dont le processus se déroule), un système de reporting utilise plutôt des indicateurs de résultat (il fournit le résultat final du processus).

Cependant, les tableaux de bord traditionnels ne suffisent plus puisque ils sont le plus souvent limités, car les indicateurs sont surtout financiers et reflètent une performance passée de l'organisation. Ils ne permettent pas d'apprécier les évolutions en cours ou de

⁹⁶ Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion* », Economica, Paris

mesurer l'avancement de la stratégie. Ils sont également partiels car les indicateurs ne recouvrent que partiellement les enjeux de l'organisation. Les données liées aux ressources humaines, à la qualité, à la satisfaction des clients et autres sont autant de domaines réservés aux fonctions de rattachement, qui font l'objet de « reporting » spécifiques.

IV.2.2. Les tableaux de bord stratégiques : multidimensionnels

Les premiers systèmes de suivi étaient focalisés sur les indicateurs de suivi de la production et d'évaluation des coûts. Par les mutations internes et externes à l'entreprise, il est apparu aux décideurs que la valeur d'un produit ne dépendait pas exclusivement de son prix mais d'autres critères comme la qualité, les procédés de production et la rapidité de sa livraison⁹⁷. Par conséquent, de nombreuses entreprises reconnaissent les limites de la gestion quantitatives ont adopté dans à partir des années 90, la prospective comme cadre de leur organisation. Dans cette perspective, chacun des axes financier, qualité, client, compétences de l'entreprise, processus et personnel est important et joue un rôle dans la création de valeur. Néanmoins, chacun de ces axes ne représente qu'un élément permettant d'atteindre une performance équilibrée et prospective. Il fallait donc, mettre en place un système de contrôle de gestion apte à cerner tous les indicateurs financiers et non financiers.

Le Tableaux de Bord Prospectif ou la *Balanced ScoreCard* constitue un cadre qui répond à ces attentes et qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques ; en plus des indicateurs financiers de la performance passée, il propose des déterminants de la performance financière future. Constitue d'axes relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel, le TBP s'appuie sur les objectifs, traduit de la stratégie, et formalisés sous forme d'indicateurs. Le modèle est une méthode standardisée de description des différents éléments qui constituent le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance.

⁹⁷ Tous ces coûts constituent des coûts cachés dans la vision classique

Conclusion du chapitre I

La recherche historique et conceptuelle portant sur les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance nous a permis de remonter leur naissance à l'apparition de la grande entreprise capitaliste. La complexité constatée en matière de gestion de ces entreprises a entraîné la recherche et l'utilisation de mécanismes et de processus permettant d'aider les gestionnaires à atteindre leurs objectifs dans un environnement de plus en plus changeant.

Aussi, par les théories de la firme nous avons pu identifier d'autres variables à contrôler et à suivre en plus des résultats, notamment, celles relatives à l'opportuniste des acteurs concernant le courant contractualiste et l'incertitude sur les comportements des acteurs pour le courant conventionnaliste. En plus, malgré l'apparition des systèmes reconnus pour leur performance, les facteurs de contingence particuliers à chaque organisation rendent leur universalité caduque.

Enfin, dans le nouveau contexte économique caractérisé par la prédominance de l'information et de la connaissance dans les systèmes productifs, le principe de recours aux tableaux de bord multidimensionnels à l'exemple du tableau de bord prospectif de Norton et Kaplan, semble très partagé par une large communauté de théoriciens et de praticiens. Cependant, leur applicabilité dans les différentes formes d'organisations constitue le nœud de débat académique. Dans ce sens, le prochain chapitre aura pour objet d'expliquer le modèle standard de tableau de bord prospectif afin de voir par la suite les opportunités de son introduction dans les EPE.

Chapitre II :

***Le Tableau de Bord Prospectif comme système de
contrôle de gestion et de suivi de la performance***

Introduction du chapitre II

L'environnement complexe où opèrent actuellement les entreprises, le TBP constitue aujourd'hui la réponse idoine à un besoin crucial. Celui pour les managers d'avoir des instruments qui leur donnent des indications sur l'environnement et la performance de leur entreprise.

Le Tableau de bord prospectif trouve ses origines dans les préoccupations bouleversant les sciences de gestion depuis le milieu des années 80 en général, et le contrôle de gestion en particulier. Ces mutations contextuelles et organisationnelles, ont poussé Kaplan et Norton, en collaboration avec un certain nombre d'entreprises, à chercher la meilleure manière d'apprécier la performance globale d'une organisation. Les résultats successifs de leurs études ont permis de proposer un nouveau système de management appelé « *Balanced ScoreCard* » (traduit en français, le Tableau de Bord Prospectif) permettant de piloter la performance multidimensionnelle, de concevoir, de communiquer la stratégie et de piloter sa mise en œuvre par référence aux quatre axes : financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

Dans ce chapitre, nous allons présenter le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance multicritères, par référence à son modèle standard développé dans les écrits de ces deux concepteurs, ainsi que, les prolongements du système. Donc, nous tâcherons d'abord, de cerner les conditions de son apparition, ses objectifs et son apport en matière d'appréciation de la performance (*section I*). Ensuite, nous présenterons les fondements de sa conception et de son architecture, pour pouvoir l'adapter aux réalités stratégiques de chaque entreprise (*section II*). Enfin, nous terminerons par un exposé détaillé des ses cinq principes de fonctionnement, tout au long du processus de déploiement stratégique (*section III*).

Section 1 : Origine, historique et définition du système de contrôle de gestion fondé sur le TBP

Dans l'objectif de présenter le cadre conceptuel du TBP, dans cette première section, nous tâcherons en premier lieu de revenir sur l'origine de la création du TBP (I.1.). Ensuite, présenter l'évolution de cet outil à travers les écrits des deux concepteurs (I.2.). Et enfin, expliquer les principes ; de performance multidimensionnelle, d'équilibre et de prospective, véhiculés par le TBP (I.3.)

I.1. Origine du TBP

L'origine du TBP est résumée par D. Norton et R. Kaplan dans la préface de leur premier ouvrage¹, ils remontent ces origines à 1990, où le Nolan Norton Institute, a parrainé une étude d'une année ayant pour thème « *mesurer la performance dans l'entreprise du futur* ». L'idée fondamentale du TBP est que l'appréciation de la performance, qui s'appuie uniquement sur les données comptables et financières, est incomplète pour trois raisons : premièrement, ces données sont trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise. Deuxièmement, elles sont trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'âge industriel, associant donc étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques. Troisièmement, elles masquent les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.

De ce constat, des représentants d'une douzaine d'entreprises appartenant aux différents secteurs, dont Analog Device, ont essayé de développer un nouveau modèle de mesure de la performance susceptible de remédier aux lacunes du système traditionnel d'appréciation de la performance. Le praticien D. Norton fut, PDG de Nolan Norton Institute, a dirigé l'étude, conseillé par le professeur de Harvard R. Kaplan.

Le premier TBP est celui de Schneiderman, PDG de l'entreprise Analog Devices en 1990. Cette méthode de suivi de la progression des projets d'amélioration continue appliquée dans cette entreprise est composée d'indicateurs financiers et non financiers, met en

¹ Kaplan R. et Norton D. (1998). *Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation.

évidence les liens entre les mesures et les objectifs stratégiques. A partir d'une interprétation des attentes des cinq parties prenantes, le système de pilotage d'Analog Devices est fondé sur cinq axes stratégiques : le service clients, les processus, la GRH, l'innovation, la veille et le système d'information.

Les résultats passionnants réalisés par ce premier modèle a permis d'élargir ce système dans les autres entreprises et suivre leur évolution d'une part, et d'arriver à ce que les concepteurs appelés « *Balanced ScoreCard* », traduit en français sous le nom du « *Tableau de Bord Prospectif* ». Il est bâti autour de quatre axes : des indicateurs financiers, des indicateurs de performance vis-à-vis des clients, des indicateurs sur les processus internes et des indicateurs d'apprentissage organisationnel.

Aussi, l'étude a abouti au développement du TBP, qui a fait objet d'expérimentations dans un ensemble d'entreprises pilotes dont Analog Devices. Ces expériences ont permis à Kaplan et Norton de tirer leurs premières conclusions sur ce système et de les présenter dans leurs différents articles et ouvrages.

Enfin, la littérature académique existante confirme l'introduction du TBP dans beaucoup d'organisations et dans divers secteurs à l'exemple des organisations à but non lucratif, et des PME. Aussi, le système de TBP a beaucoup évolué pour passer d'un simple système de mesure à un vrai système de management, comme le constatent ces concepteurs « *le TBP, qui était au départ un outil de mesure, est devenu peu à peu un outil de management essentiel* ». Cette évolution constatée à chaque fois a fait objet de plusieurs contributions marquant ce développement est cela à travers les écrits de Norton et Kaplan.

I.2. Evolution du TBP : de l'outil de mesure de la performance au système de pilotage de la stratégie

L'évolution du TBP s'est faite au fil des expérimentations et n'a pas été initialement prévue par Kaplan et Norton. Ces derniers affirment que le modèle actuel est le fruit de la collaboration avec des spécialistes en gestion et surtout avec des dirigeants d'entreprises qui l'ont expérimentée. En analysant les contributions de Kaplan et Norton, trois grandes générations ont marqué son évolution :

I.2.1. Le TBP : outil de mesure de la performance

Le TBP a été proposé à l'issue de l'étude de Nolan Norton Institute en 1990, pour combler une carence en indicateurs et rééquilibrer les critères de mesure de la performance. Les auteurs ont résumé leurs conclusions dans un premier article présentant le TBP, publié par la Harvard Business Review dans son numéro de janvier –février 1992 intitulé «*The Balanced Scorecard - Measures that drive performance* » (le TBP : système de mesure de la performance²).

Fondamentalement, le TBP a été mis en place pour répondre à une question de mesure : pour faire face à une concurrence fondée sur le savoir, les entreprises ont besoin d'alimenter, de développer et de mobiliser leurs actifs incorporels. Cependant les indicateurs tenus par les entreprises ne renseignent pas sur les actifs immatériels tels que la compétence et la motivation des salariés, la performance des systèmes d'information et la veille technologique, l'efficacité, l'efficience et la qualité des processus, la fidélisation des clients et l'état des relations avec les partenaires, etc. Les systèmes de mesure ne recouvraient que partiellement les enjeux de l'organisation. Pour Kaplan et Norton³ « *si les systèmes financiers traditionnels étaient tout à fait fonctionnels du temps de l'ère industrielle, ils se révèlent malheureusement impuissants à prendre en compte les aptitudes et compétences qu'une entreprise doit chercher à nos jours* ». Dans ce sens, ils rajoutent que les entreprises demandent une représentation équilibrée des mesures tant financières qu'opérationnelles.

A ce stade, les auteurs concluent, que pour mesurer la performance dans une entreprise, il faudra adopter une approche multidimensionnelle, équilibrée et qui permet de se projeter vers l'avenir.

En définitive, la première génération du TBP peut être définie comme un outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui intègre des mesures financières, non financières, structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel.

² Voir l'article In *l'Expansion Management Review*, « Les systèmes de mesure de la performance », éd. Organisation, 1999, P 155-178

³ *Idem* P 157

I.2.2. Le TBP : outil de déploiement et de communication de la stratégie

Dans un article publié en 1993 intitulé « *Butting the balanced scorecard to work*⁴ » (mettre le TBP en pratique), les concepteurs lancent le défi d'articuler les indicateurs du TBP est la stratégie de l'entreprise. Autrement dit, en s'appuyant sur leur panel d'entreprises, Norton et Kaplan veulent utiliser le TBP pour communiquer et déployer une nouvelle stratégie dans l'entreprise, qui ne soit plus focalisée sur le court terme. Dans ce sens, Kaplan et Norton ont affiné le TBP pour devenir un vrai outil de déploiement de la stratégie. Ils insistent sur trois éléments fondamentaux. Le premier est l'importance d'associer des déterminants de la performance. Le deuxième est le lien qui doit exister entre les mesures de la performance et les objectifs stratégiques. Le troisième est la chaîne de causalité qui relie les différents objectifs (mais aussi les indicateurs) du TBP.

Toutefois, cette phase marque l'évolution du positionnement des deux auteurs par rapport aux courants de contrôle de gestion. Les auteurs soulignent l'interdépendance entre la stratégie et le contrôle de gestion. Ils s'écartent ainsi de la vision traditionnelle du contrôle de gestion, centrée sur la mesure des performances passées pour rejoindre le courant de pensée renouvelés considérant que la mission du contrôle de gestion garantit aussi la mise en œuvre de la stratégie et l'alignement organisationnel. Dans ce nouveau cadre ils soulignent également que le TBP est utilisé pour mobiliser et guider le processus de changement et d'apprentissage stratégique, ils précisent que « *le TBP constitue un système de management susceptible de déclencher des changements radicaux*⁵ ». Aussi, les auteurs estiment que leur tableau de bord est très synthétique puisqu'il suffit de 20 à 25 indicateurs⁶ sur les quatre axes pour communiquer et suivre une stratégie cohérente.

En plus, les expériences ont montré que certains dirigeants d'entreprises pionnières utilisaient le TBP pour gérer la mise en œuvre de leur stratégie. Autrement dit, comme un outil de déploiement, d'information et de communication de la stratégie en vue d'assurer l'alignement de leurs membres avec cette stratégie. Cette communication de la stratégie

⁴ Publier In Harvard Business Review n° de septembre-octobre 1993. Voir l'article In *l'Expansion Management Review*, « *Les systèmes de mesure de la performance* », éd. Organisation, 1999, P 197-215

⁵ Norton D. et Kaplan D. « Mettre en pratique le TBP » In *l'Expansion Management Review*, « *Les systèmes de mesure de la performance* », éd. Organisation, 1999 P 181

⁶ Kaplan R. et Norton D. (1998) Op. Cit P9

s'appuie sur une représentation graphique permettant de décrire et d'explicitier la stratégie appelée carte stratégique.

En résumé, la deuxième génération du TBP se définit comme : un outil de déploiement et de communication de la stratégie qui traduit celle-ci en un ensemble de mesures financières et non-financières à court et à long terme reliées entre elles par des liens de causes à effet. Ces mesures sont structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel.

I.2.3. Le TBP : système de management stratégique : Expliciter, clarifier redéfinir la stratégie

A partir de 1996, les auteurs vont insister davantage sur le rôle du TBP comme un outil de management stratégique et de mise en œuvre de la stratégie au quotidien. Les auteurs affirment que les dirigeants des entreprises constituant leur panel d'expérimentation utilisent le TBP pour organiser les grands processus de management : définition des objectifs collectifs mais aussi individuels, modes de rémunération et système incitatif, allocation des ressources, établissement du budget et des plans, retour d'expérience et apprentissage organisationnel⁷.

Dans leur premier ouvrage Kaplan et Norton vont mettre en avant le rôle du TBP dans l'évaluation de la stratégie et de son pilotage. Plus tard en 2001, les auteurs publiés un deuxième ouvrage⁸ « *Comment utiliser un TPB : pour créer une organisation orientée stratégie* » dont ils présentent une nouvelle démarche où la stratégie est un processus continu. A cet effet, le rôle du TBP est de clarifier, redéfinir et développer la stratégie. La carte stratégique est au cœur de cette nouvelle fonction attribuée au TBP. Elle n'est pas uniquement une représentation graphique qui sert à communiquer la stratégie. C'est une structure logique qui fournit les bases pour concevoir le nouveau système de management stratégique. Pour les auteurs la stratégie est une suite hypothétique de relations de causes à effets qui sont souvent explicites et vérifiables. La carte stratégique propose une hiérarchie des objectifs et des indicateurs, entre les quatre axes et au sein même de

⁷ Kaplan R. et Norton D. (1998) *Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation, P 9

⁸ Kaplan R. et Norton D. (2007) *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, sixième tirage

chaque axe. Cette hiérarchie met en évidence les hypothèses et le cheminement choisis par les dirigeants pour mobiliser les actifs corporels et incorporels afin de réaliser leur stratégie. Dans cette logique, le rôle du système de contrôle de gestion est désormais, en amont de la mise en œuvre de la stratégie. C'est à dire pendant sa formulation.

Fondamentalement, ces différentes évolutions ont permis d'arriver à un système de contrôle de gestion fondé sur le TBP. Ce dernier peut être considéré comme un système de pilotage de l'entreprise, tourné fondamentalement vers le futur. Il permet un suivi effectif de la mise en œuvre de sa stratégie de création de valeur pour les actionnaires. Ce système est focalisé sur le potentiel de satisfaction des besoins des clients et sur l'amélioration continue de l'ensemble de ses processus de gestion. Il autorise une intégration des enseignements (via le retour d'expérience) et la prise des mesures correctrices permettant de remettre les actions dans le sens de la stratégie.

En définitive, la troisième génération du TBP peut être définie comme un système de pilotage de la performance multidimensionnelle qui permet de concevoir, communiquer la stratégie et de piloter sa mise en œuvre. Ce système intègre des mesures financières et non financières à court et à long terme reliées entre elles par des liens de cause à effet. Ces mesures sont structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel.

I.3. Le principe d'équilibre et de la prospective

Selon Kaplan et Norton, le TBP est un système de mesures « équilibré » de la performance, reposant sur quatre piliers fondamentaux. Il permet de communiquer la stratégie, et de la déployer de manière concrète en un ensemble d'objectifs, d'indicateurs, de cibles et d'initiatives, du sommet jusqu'aux centres de profit. Il se propose d'appréhender la performance globale sous ses multiples aspects et d'encourager le dialogue de gestion. Le contrôle de gestion classique dominé par la performance financière à court terme, est largement critiqué à présent de fait, de la place prépondérante des résultats financiers peut inciter les entreprises à surinvestir dans les résultats immédiats et à négliger la création de la valeur à long terme, notamment dans les actifs intangibles et intellectuels qui nourrissent la croissance future. Ce constat a permis à

Kaplan et Norton de proposés un modèle de tableau de bord multidimensionnel qui intègre des indicateurs de la performance passée et les déterminants de la performance future.

Dans ce sens ils définissent le TPB comme « ...*Le TBP est un nouveau cadre qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques : en plus des indicateurs financiers de la performance passée, il propose des déterminants de la performance future. Ces déterminants, relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel s'appuient sur une traduction claire et rigoureuse de la stratégie en objectifs et en indicateurs concrets. Le TBP n'est pas seulement un nouveau système de mesure. Il peut aussi constituer l'ossature des processus de management...le TBP devient la pierre angulaire du management des entreprises à l'ère informationnelle*⁹ ».

Ce système original du TBP est composé de quatre axes de performance. Mais selon les concepteurs « *les quatre axes du TBP se sont révélés parfaitement appropriés pour un large éventail d'entreprises de secteurs différents d'activités. Ils n'ont toutefois, rien d'un carcan ; ils constituent plutôt une trame. Aucun théorème mathématique n'affirme qu'ils sont à la fois nécessaires et suffisants. Néanmoins, nous ne connaissons pas une seule entreprise qui utilise moins de quatre axes*¹⁰ ». Donc, ils n'excluent pas la possibilité d'ajouter d'autres axes selon les caractéristiques d'un secteur d'activité, la stratégie d'une entreprise ou encore les spécificités de gestion chaque entreprises (entreprise privée, PME, entreprise publique...). De ce fait, le caractère contingent d'applicabilité de ce système de contrôle de gestion est apparent.

Aussi, de cette définition nous pouvons retenir les éléments suivants :

I.3.1. Le principe d'équilibre

Il reflète l'équilibre rétabli par le TBP entre une pléthore d'indicateurs nécessaires pour cerner la performance globale d'une entreprise. Selon Kaplan et Norton l'équilibre doit être :

⁹ Kaplan R. et Norton D. (1998) *Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation, P 31

¹⁰ *Idem* P 47

- L'équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers ou physiques ;
- L'équilibre entre *les indicateurs extérieurs*, relatifs aux actionnaires et aux clients, et *les indicateurs internes* relatifs aux processus, à l'innovation, au développement des compétences et à la croissance ;
- L'équilibre entre les *indicateurs de résultats* permettant d'appréhender les effets des actions déjà entreprises (indicateurs de performance passée ou a posteriori) et les *déterminants de la performance* (indicateurs avancés, prédictifs) ;
- L'équilibre entre les indicateurs quantitatifs et les indicateurs qualitatifs. Les indicateurs quantitatifs sont exprimés par une valeur chiffrée. Les indicateurs qualitatifs se nourrissent à partir d'opinions, de jugements d'une ou de plusieurs personnes, d'où la difficulté d'avoir une information précise. L'intérêt de ces indicateurs est de rendre compte des aspects qui peuvent échapper aux valeurs chiffrées.

I.3.2. Le principe de la prospective

Ce principe introduit dans le TBP marque un dépassement majeur par rapport aux tableaux de bord classiques tournés vers l'assemblage d'informations passées. Autrement dit, les concepteurs partent avec une ambition de dépasser la vision à court terme. Cette ambition se concrétise par l'introduction d'indicateurs amont, d'alerte ou d'action qui mesurent les générateurs de la performance. Ces indicateurs sont associés aux indicateurs traditionnels de résultats dans une chaîne de relations de cause à effet : en faisant l'hypothèse qu'en s'attaquant aujourd'hui aux causes, les effets de demain seront améliorés.

Section 2: Les principes de conception et d'architecture d'un TBP

La première condition de réussite d'un TBP lors de son introduction pour la première fois dans l'entreprise est le respect d'un ensemble de principes liés à sa conception et son architecture. Dans ce sens, le TBP permet de traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et qui sont répartis de manière équilibrée, simultanée et prospective par rapport à quatre grandes perspectives : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Nous allons aborder dans cette section deux points essentiels : les principes liés à sa conception (I.1) et les mécanismes à maîtriser pour construire un système de TBP (I.2.).

II.1. Principes de conception d'un tableau de bord prospectif

Actuellement, le tableau de bord prospectif se présente comme un système de management permettant de mener tout le processus stratégique.

II.1.1. La Tableau de Bord Prospectif : système de management

Le TBP est un système de contrôle de gestion qui vise la mesure et l'amélioration de la performance par la définition d'un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers, directement liés à la stratégie de l'entreprise. Ces indicateurs sont regroupés auteurs de quatre axes préétablis : financier, client, processus interne et innovation et apprentissage organisationnel (figure n° 03). Le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel sont imbriqués dans les différents axes, grâce à une articulation entre des indicateurs stratégiques et des indicateurs historiques. Ces indicateurs sont choisis selon une vision de l'organisation comme *processus*¹¹, et sont liés de ce fait, par une chaîne de causalité.

En effet, d'après ses concepteurs, il existerait un lien de causalité entre les différents axes du TBP : une bonne maîtrise du processus interne associée à un réel investissement de l'entreprise dans la recherche de l'innovation et dans la promotion d'une logique d'apprentissage organisationnel, va améliorer la satisfaction des clients.

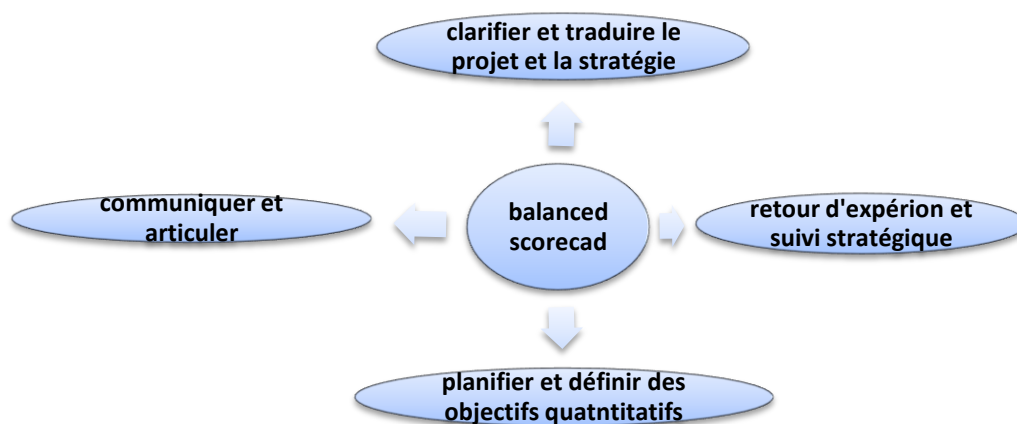
¹¹ Errami, Y. Les apports du Balanced Scorecard à la recherche de la performance » communication à la journée de recherche du 15 janvier 2004 sur de la performance : de la mesure à l'action, CERMAT. In http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Actes_texte_9.pdf consulté le 13 Mars 2011 à 21 :56

Ainsi, ces indicateurs sont répartis selon quatre axes constituant l'ossature du TBP lui donnant ainsi le rôle de système de management par excellence. Il s'agit de :

- L'axe financier dont les objectifs stratégiques et les indicateurs spécifiques sont conçus autour de la question fondamentale suivante : « Que faut-il apporter aux actionnaires ? »
- L'axe « Clients » dont les objectifs stratégiques et les indicateurs sont élaborés par rapport à l'interrogation suivante : « Que faut-il apporter à nos clients ? » ;
- L'axe « Processus internes » dont les objectifs stratégiques et les indicateurs sont basés sur la question suivante : « Quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients ? » ;
- L'axe « Apprentissage organisationnel » dont les objectifs stratégiques et les indicateurs concernent la préoccupation suivante : « Comment piloter le changement et l'amélioration ? » ;

Le rôle d'un TPB en tant que véritable système de management stratégique (Voir Figure 3) tient compte du fait que ses indicateurs permettent de¹² :

Figure n° 3 : TBP, cadre stratégique de l'action



Source: R. Kaplan & P. Norton, *op. cit.* P 23

¹² Kaplan et Norton, (1998) *Le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Organisation, P 22

a) Clarifier le projet et la stratégie de l'entreprise et les traduire en objectifs

Par son caractère transversal et la recherche d'une performance globale, à son élaboration le TBP clarifie les objectifs stratégiques et cerne les principaux déterminants de ces objectifs. Cependant, le TBP fait ressortir le défaut de consensus et de travail en équipe¹³, mais il permet de manière considérable de résoudre cette problématique en renforçant le consensus collectif autour d'une vision unique. Par conséquent, il explicite le sens exact de la mission de l'entreprise et de ses objectifs stratégiques retenus.

b) Communiquer les objectifs stratégiques et les indicateurs au sein des différents acteurs de l'entreprise

Par son processus de communication intégré, le TBP préconise que tous les acteurs de l'entreprise doivent avoir compris les objectifs visés et la stratégie à suivre pour les atteindre, et par voie de conséquence, tous les efforts et initiatives iront dans le même sens des changements requis.

c) Planifier et définir des objectifs quantitatifs

Le TBP permet à l'entreprise d'intégrer la planification stratégique et la procédure budgétaire annuelle. Donc, il importe de fixer des objectifs quantitatifs¹⁴ spécifiques aux différents objectifs et indicateurs sur une durée allant de trois à cinq ans. Lorsque des objectifs généraux sont définis pour les indicateurs stratégiques, les managers fixent également des jalons permettant de suivre l'évolution de chaque indicateur au cours de l'année d'exercice futur. Ces indicateurs intermédiaires constituent des points de repère pour évaluer les progrès à court terme dans le cadre de la trajectoire stratégique à long terme de l'unité. Par conséquent, l'apport de ce système fondé sur le TBP réside dans la fixation des valeurs cibles et l'allocation des ressources nécessaires à leur atteinte s'opèrent de manière cohérente et logique vis-à-vis des quatre composantes du TBP à travers une série de relations de cause à effet explicites : Financière, clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

¹³Kaplan R. et Norton D. (1998) Op Cit. P 24

¹⁴ Appelés aussi valeurs cibles

d) Renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique

La principale nouveauté du TBP est l'intégration de la variable apprentissage organisationnel. En effet, l'importance accordée à l'identification des relations de cause à effet lors de la construction d'un TBP conduit à un raisonnement systémique et dynamique de l'entreprise. Dans ce sens, le TBP joue un rôle primordial de cadre d'apprentissage organisationnel et ensuite de feed-back continu sur la stratégie et sur les hypothèses, sur lesquelles elle repose. Le TBP permet donc de suivre et d'ajuster l'exécution de la stratégie et, le cas échéant, d'en modifier les postulats initiaux.

II.1.2. Les apports du Tableau de Bord Prospectif en contrôle de gestion

L'utilité de recourir à un tableau de bord prospectif est justifiée par ces concepteurs, par sa capacité de réponse à un environnement concurrentiel de l'ère de l'information, dont les entreprises doivent utiliser des systèmes de mesure et de management compatibles avec leurs stratégies et leurs capacités. Les justifications avancées par les concepteurs sont essentiellement le remplacement de la performance financière par une performance multicritère et l'intégration du principe de causalité.

II.1.2.1. De la performance financière à la performance multidimensionnelle

Fondamentalement, la raison essentielle expliquant l'utilité de faire recours au TBP est les limites exclusives et excessives des indicateurs financiers dans l'appréciation de la performance des entreprises. Les concepteurs du TBP considèrent que *« la principale critique porte sur le fait que la place prépondérante des résultats financiers à court terme peut inciter les entreprises à surinvestir dans les résultats immédiats et à sous-investir dans la création de valeur à long terme, notamment dans les actifs intangibles et intellectuels, ceux qui nourrissent la croissance future ¹⁵ »*. Par conséquent, cette prédominance de la performance financière peut amener les dirigeants des entreprises à faire des restrictions budgétaires nécessaires au financement de projets à long terme et pourvoient un grand risque.

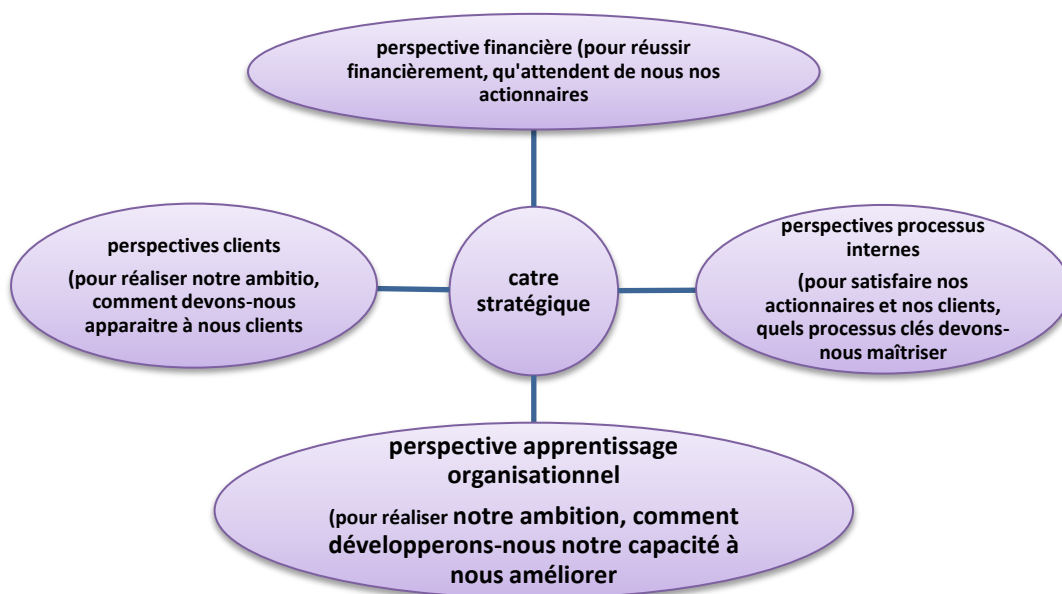
En plus, si les systèmes classiques de motivation et d'évaluation de la performance reposent exclusivement sur des indicateurs financiers, le TBP conserve aussi ce critère car

¹⁵ Kaplan R. et Norton D. (1998) Op. Cit. P 34

il est révélateur des résultats opérationnels, mais il s'appuie en plus sur un ensemble plus global et mieux intégré d'indicateurs, reliant la performance concernant les clients, les processus internes, les salaires et les systèmes à la performance financière à long terme. Delà, le TBP tire avantage des indicateurs non financiers, sans les distorsions qu'entraîne l'obsession de la performance financière.

Aussi, le TBP a l'avantage de décliner la mission et la stratégie en objectifs et en mesures qui s'inscrivent sur quatre axes (Voir Figure 4) : l'axe financier, celui des performances vis-à-vis des clients, celui des processus internes et celui de l'apprentissage organisationnel. C'est un cadre de travail, un moyen de communiquer la mission et la stratégie de l'entreprise à l'ensemble de ses acteurs. Les quatre axes, qui seront détaillés ultérieurement, se présentent comme suit :

Figure n° 4: les quatre perspectives d'un TBP



Source : Kaplan et Norton, *Le TBP : système de pilotage de la performance*. In *les systèmes de mesure de la performance*. L'Expansion Management Review, éd. Organisation 1999, P 159

Ces quatre perspectives permettent d'établir un équilibre entre les objectifs à long terme, les résultats souhaités et les déterminants de ces résultats, entre des mesures objectives et des mesures subjectives. Chaque perspective contient des indicateurs qui visent à atteindre une stratégie commune en poursuivant un but cohérent.

- ❖ *La perspective financière* : Les indicateurs financiers du TBP permettent « d'évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées¹⁶ ». Aussi, ils permettent de vérifier si la mise en œuvre de la stratégie fixée contribue à améliorer les résultats financiers. Ces indicateurs portent en général sur la rentabilité, la croissance du chiffre d'affaires... etc. ;
- ❖ *La perspective « Clients »* : elle permet d'identifier les segments de marché visés par l'entreprise. Les indicateurs qui y sont spécifiques correspondent à la performance réalisée sur ces segments. Ces indicateurs contiennent d'une part, des indicateurs de résultat, ils concernent la satisfaction et la fidélité des clients existants, l'extension de la base de clientèle, la rentabilité par catégorie de clients, la part de marché sur les segments ciblés. D'autre part, cette perspective comprend également des indicateurs de suivi, déterminants de la fidélité et la satisfaction des clients ayant fait l'objet des premiers indicateurs de résultat. Ils concernent notamment la mesure de la pertinence des prestations rendues : délais des livraisons, l'innovation dans les produits et services, la capacité d'anticipation des besoins, etc. ;
- ❖ *La perspective « Processus internes »* : à ce stade, les managers s'appuient sur cette perspective pour identifier les processus clés de l'entreprise leur permettant d'une part, d'offrir des prestations qui influencent la fidélité et la satisfaction des clients et d'autre part, d'assurer aux actionnaires le rendement financier qu'ils attendent. Le TBP met en lumière les indicateurs spécifiques aux processus existants et nouveaux qu'il faut maîtriser en vue d'atteindre les objectifs financiers et ceux des clients ;
- ❖ *La perspective « Apprentissage organisationnel »* : elle concerne les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance actuelle et future par rapport aux trois premiers axes. Kaplan et Norton soulignent que « l'apprentissage organisationnel a trois composantes : les hommes, les systèmes et les procédures¹⁷ ». Ce qui importe à préciser c'est que les trois premiers axes mettent en exergue « le fossé entre les capacités actuelles des hommes, des systèmes et des procédures et celles qui sont

¹⁶ Kaplan R. et Norton D. (1998) Op. Cit. P 38

¹⁷ Idem. P 41

*nécessaires à une véritable avancée dans la performance*¹⁸ ». Pour combler ce fossé, il faut agir correctement sur les compétences des salariés, les systèmes d'information, les procédures et les pratiques.

Enfin, le dernier apport fondamental d'un TBP en matière de lien entre les indicateurs et la stratégie est que les indicateurs retenus doivent constituer un ensemble d'objectifs et de mesures qui soit cohérent et générateur de synergies¹⁹ dans la mesure où cet ensemble doit permettre de simuler en toute fiabilité la trajectoire de la stratégie. Cela est possible dans la mesure où les indicateurs retenus doivent tenir compte des relations de cause à effet, des mesures de résultat et des déterminants de la performance.

II.1.2.2. Le principe des relations de cause à effet

M. Porter²⁰ décrit les fondements de la stratégie comme étant les activités dans lesquelles l'organisation choisit d'exceller. Delà, la stratégie implique le mouvement d'une entreprise de sa position actuelle à une position future souhaitable mais incertaine. Dans ce cadre que les concepteurs du TBP considèrent la stratégie comme un ensemble d'hypothèses sur des causes et leurs effets. Donc, « *le TBP permet de décrire ces hypothèses comme un ensemble de relations de cause à effet qui sont explicites et vérifiables*²¹ ». Dans cette logique, le TBP doit nécessairement mettre en évidence les relations de cause à effet à travers les quatre axes. Chaque indicateur retenu pour un axe donné doit constituer un élément de la chaîne de relations de cause à effet de sorte que le système global reflète la stratégie de l'entreprise facilitant, ainsi sa formulation, son déploiement dans le temps et sa communication à tous les acteurs de l'entreprise.

En plus, pour Norton et Kaplan²² un bon TBP doit comporter des mesures de résultats et des déterminants de la performance. Les seconds indiquent comment obtenir les premiers. Le TBP doit associer des indicateurs *a posteriori* (mesures de résultats) et des indicateurs avancés (déterminants de la performance) pour pouvoir à tout moment valider la pertinence

¹⁸ Kaplan R. et Norton D. (1998) Op. Cit. P 41

¹⁹ *Idem* 42

²⁰ Porter M. (1986) *L'avantage concurrentiel*. Inter Edition, Paris

²¹ Kaplan R. & Norton D. (2007) *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles P 82

²² Kaplan R. & Norton D. (1998) Op Cit. P 44

de la stratégie et de sa bonne mise en œuvre. Autrement dit, le TBP doit clarifier les hypothèses qui sous-tendent les relations de cause à effet entre la mesure des résultats et les déterminants de la performance.

Aussi, à la différence avec les tableaux de bord classiques, le TBP n'est pas une simple collection d'indicateurs répartis sur les quatre axes. Ces derniers peuvent être élargie en vue de l'adapter à l'environnement concurrentiel de l'entreprise sous réserve, bien évidemment, que l'ensemble des indicateurs retenus est totalement intégré à la chaîne des relations de cause à effet qui détermine et explicite la stratégie de l'entreprise. D'après Kaplan et Norton, cet enchaînement ne se limite pas aux axes, il devrait exister aussi entre les objectifs et les indicateurs.

En outre, les concepteurs du TPB confirment son rôle en tant qu'outil qui permet de mettre en œuvre la stratégie. Beaucoup d'entreprises, lorsqu'elles commencent à bâtir un TBP constatent l'absence de consensus sur la stratégie de leurs unités. La définition des objectifs et des indicateurs du TBP permet alors aux dirigeants de s'accorder sur une formulation plus structurée de la stratégie.

II.1.2.3. Choix d'une démarche de déploiement stratégique

Le TBP est avant tout un outil qui permet de mettre en œuvre la stratégie, pas de l'élaborer. Il peut s'adapter aux deux démarches de déploiement d'une stratégie, dont, l'une prend comme base le client et l'autre les processus. Quelle que soit celle choisie par les dirigeants, le TBP leur permettra de traduire la stratégie en objectifs, en indicateurs et en valeurs cibles spécifiques, puis d'en suivre la mise en œuvre.

II.2. Les mécanismes de construction d'un TBP

Dans le cadre d'entreprise orientée stratégie retenu par Kaplan et Norton, il convient de préciser que le processus d'implémentation du TBP s'articule autour de deux grandes étapes : sa construction et son exploitation. Ces deux étapes sont étroitement dépendantes dans la mesure où il est judicieux d'opérer un va et vient entre les processus de conception et d'implémentation d'un TBP en vue de s'assurer que le schéma de la carte stratégique (TBP) est optimal et compatible avec la stratégie de l'entreprise et à son environnement. A ce stade, nous allons présenter les règles de définition des objectifs et

des indicateurs des quatre axes du TBP à savoir ; l'axe « financier », l'axe « client », l'axe « processus internes » et l'axe « apprentissage organisationnel ». Ces axes sont hiérarchisés d'une manière logique et selon l'architecture générale retenue par R. Kaplan et D. Norton.

II.2.1. L'axe financier

Les objectifs financiers représentent l'objectif à long terme de l'entreprise, c'est-à-dire assuré des rendements élevés, fondés sur le capital investi. Delà, la création d'un TBP doit être l'occasion pour les unités opérationnelles d'harmoniser leurs objectifs financiers et la stratégie de l'entreprise. Pour ces concepteurs l'axe financier constitue « *le fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP* ²³ ». Ainsi, le TBP doit raconter la stratégie en exposant d'abord les objectifs financiers à long terme puis en les reliant à la série d'initiatives à déployer en relation avec les résultats financiers, les clients, les processus internes, les salariés et les systèmes afin de parvenir à la performance économique visée à long terme. Toutefois, les déterminants de la performance financière doivent être adaptés au secteur d'activité, à l'environnement concurrentiel et à la stratégie de l'unité concernée. De ce fait, les objectifs et les indicateurs financiers ont une double vocation : ils définissent la performance financière attendue de la stratégie et ils servent de fil conducteur pour ceux des autres axes.

Fondamentalement, il y a trois objectifs financiers qui guident la stratégie pour chaque phase du cycle économique (croissance, maintien et maturité), comme le montre la figure n° 05 ci-après).

²³ Kaplan & Norton, (1998) Op. Cit. P 61

Figure n° 5: identifier les axes stratégiques financiers

		Croissance et diversification du chiffre d'affaires	Réduction des coûts/amélioration de la productivité	Utilisation de l'actif
Phase du cycle de vie	Croissance	- Taux de croissance du CA par segment - Part du CA générée par les nouveaux produits, services et clients	- CA par employé	- Investissement (% des ventes) - R & D (% des ventes)
	Maintien	- Part des clients et marchés cibles - Ventes croisées - Part des nouvelles applications dans le CA - Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits	- Coût de revient par rapport à celui des concurrents - Taux de réduction des coûts - Frais indirects (en % des ventes)	- Ratios du fonds de roulement (cycle de trésorerie) - RCE par catégorie d'actifs - Taux d'utilisation de l'actif
	Récolte	- Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits - Pourcentage de clients non rentables	- Coûts unitaires (par unités de production, par transaction)	- Point d'équilibre - Marge

Source : Kaplan & Norton, *Le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Organisation, 1998 P 67

La figure n° 05 présente les déterminants des objectifs financiers globaux sous forme d'un tableau récapitulatif à double entrée, selon la phase dans laquelle se trouvent l'unité et les indicateurs financiers choisis :

a. La croissance et diversification du chiffre d'affaires : qui impliquent l'expansion de l'offre de produits et services, la conquête de nouveaux clients et marchés. Les principaux indicateurs concernent :

- Le taux de croissance du chiffre d'affaires par segment ;
- La part du chiffre d'affaires générée par les nouveaux produits, services et clients ;
- La part des clients et des marchés ;
- La rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits ;

- Le pourcentage des clients non rentables.

b. La réduction des coûts et amélioration de la productivité : qui supposent un effort de réduction des coûts directs et indirects, et le partage des ressources communes à plusieurs unités. Les principaux indicateurs concernent :

- Le CA par employé ;
- Le coût de revient par rapport à celui des concurrents ;
- Le Taux de réduction des coûts ;
- Le pourcentage des frais indirects par rapport aux ventes ;
- Le coût unitaire par unité de production ou par transaction.

c. Stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement : qui consistent à optimiser le besoin en fonds de roulement nécessaire pour financer un certain volume et un certain éventail d'activités. Cela est possible notamment en appuyant les nouvelles activités sur des ressources dont la capacité n'est pas encore pleinement exploitée et en utilisant de manière efficiente les ressources rares. Les principaux indicateurs concernent :

- Le pourcentage des investissements par rapport aux ventes ;
- Le pourcentage des « R&D » par rapport aux ventes ;
- Les ratios du fonds de roulement (cycle de trésorerie) ;
- Le Retour sur les capitaux engagés par catégorie d'actif ;
- Le taux d'utilisation de l'actif.

II.2.2. L'axe clients

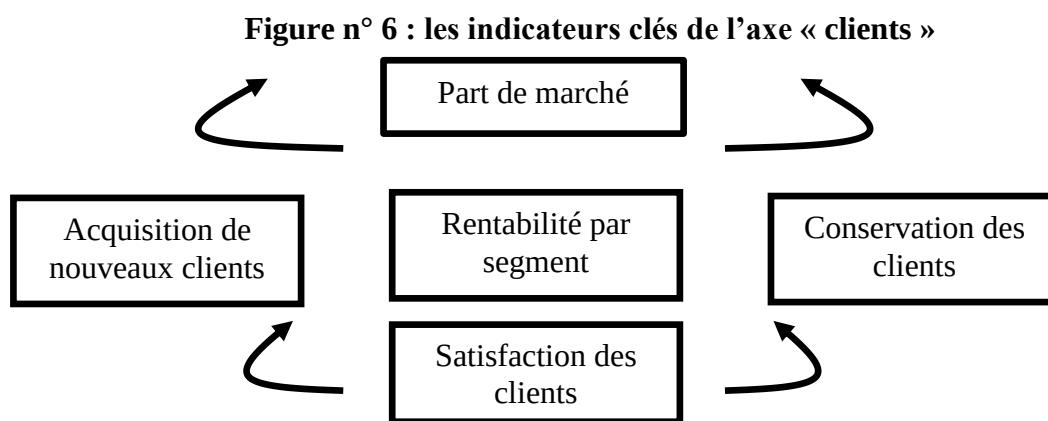
L'axe « Clients » du TBP se propose d'identifier les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner et qui génèrent le chiffre d'affaires nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. Les indicateurs de cet axe sont déclinés en deux catégories fondamentales²⁴. La première comporte des indicateurs clés permettant aux entreprises d'établir des mesures-clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélisation, conservation, acquisition de nouveaux clients et rentabilité. La deuxième catégorie comporte des indicateurs qualifiés en tant que déterminants de la performance mesurée par les indicateurs de la première catégorie. Ces indicateurs permettent aux entreprises d'évaluer les caractéristiques des prestations offertes.

²⁴Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 79

En effet, pour réaliser durablement une performance financière de haut niveau, les entreprises doivent créer et offrir des produits et des services appropriés des clients. Dans ce sens, deux préalables sont essentiels à toute réflexion autour de la conception des indicateurs de différenciation. Il s'agit d'une part, de l'importance cruciale pour toute entreprise d'accorder une grande priorité à l'environnement externe et plus précisément à une meilleure satisfaction des attentes de ses clients. D'autre part, il convient pour cela de procéder à la segmentation de la base de la clientèle existante et potentielle afin de faciliter la formulation de la stratégie adaptée à chaque segment. Delà, « *le TBP qui reflète la stratégie de l'entreprise, doit identifier les objectifs pour chaque segment ciblé²⁵* ».

Selon R. Kaplan et D. Norton, les deux séries d'indicateurs généralement retenues pour l'axe « Clients » sont :

a. Les indicateurs génériques : appelés aussi indicateurs-clés, ils comportent des mesures génériques qui sont au nombre de cinq. Ces mesures peuvent être dans une relation de cause à effet comme l'explique la figure n° 06, ci-dessous :



Source : Kaplan & Norton, Le Tableau de Bord Prospectif, éd. Organisation, 1998 P 84

Ces familles d'indicateurs communs à tous types d'entreprise, peuvent contenir des informations telles que :

- *La part de marché* : Indique la part, exprimée en nombre de clients, en chiffre d'affaires ou en volume d'achats, d'un certain marché revenant à une entreprise ;

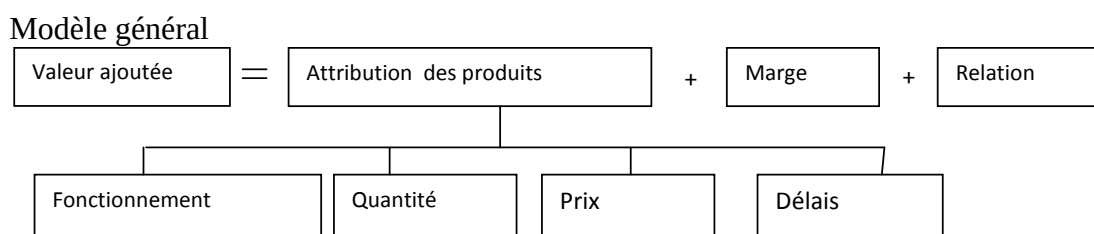
²⁵ Kaplan & Norton (1998) Op. Cit. P 80

- *L'acquisition de nouveaux clients* : Mesure, en termes absolus ou relatifs, le nombre de clients attirés ou gagnés ;
- *La conservation de la clientèle* : Indique, en termes absolus ou relatifs, si une entreprise entretient des relations durables avec ses clients ;
- *La satisfaction des clients* : Evalue le niveau de satisfaction des clients en fonction de critères de performance liés à leurs attentes (études de marché, enquêtes de satisfaction) ;
- *La rentabilité par segment* : Mesure le bénéfice net généré par un client ou une catégorie de clients, déduction faite des coûts correspondants.

Cependant, même si ces indicateurs permettent d'identifier les segments de marché qui constituent la cible, ils présentent « *toutefois les inconvénients des indicateurs financiers classiques, car ils donnent des informations a posteriori*²⁶ ». Le TBP se distingue par l'introduction des objectifs et indicateurs spécifiques permettent aux managers de piloter leur action de manière à offrir une prestation supérieure à leurs clients cibles.

b. Les indicateurs de différenciation : cette catégorie concerne les indicateurs déterminants de la performance cible et qui sont considérés comme des facteurs de distinction. Dans ce sens, les managers doivent identifier ce que les clients de chaque segment apprécient et composer l'offre appropriée. Par conséquent, la mesure de la performance doit porter sur la qualité perçue de ces prestations spécifiques. Ensuite, les managers peuvent sélectionner des indicateurs dans trois catégories de paramètres qui permettront à l'entreprise de conserver et d'élargir son activité avec ses cibles. Ce modèle est présenté dans la figure n° 07 suivante :

Figure n° 7 : la qualité perçue des prestations



Source : Kaplan et Norton Op. Cit. P 90

²⁶ Kaplan & Norton (1998) Op. Cit. P 99

La qualité perçue des prestations est l'ensemble des attributions qu'offre l'entreprise par ses produits et services, pour fidéliser et satisfaire les segments de marché ciblés. Si les critères de satisfaction des clients diffèrent selon les secteurs d'activité et les segments de marché dans chaque secteur, il existe néanmoins un ensemble de paramètres communs à tous les clients de toutes les entreprises. On peut distinguer les trois catégories suivantes :

- *Les attributs des produits et des services* : qui comprennent la fonctionnalité du produit et du service, son prix et sa qualité ;
- *Les relations avec les clients* : qui portent sur la fourniture du produit ou du service, avec notamment le temps de réaction et le délai de livraison, et l'impression que le client tire de son expérience avec l'entreprise (déroulement de l'achat du produit ou du service, qualité de l'accueil, réactivité, etc.) ;
- *L'image de marque* : l'image de marque reflète les facteurs intangibles qui attirent un client vers une entreprise.

II.2.3. L'axe processus internes

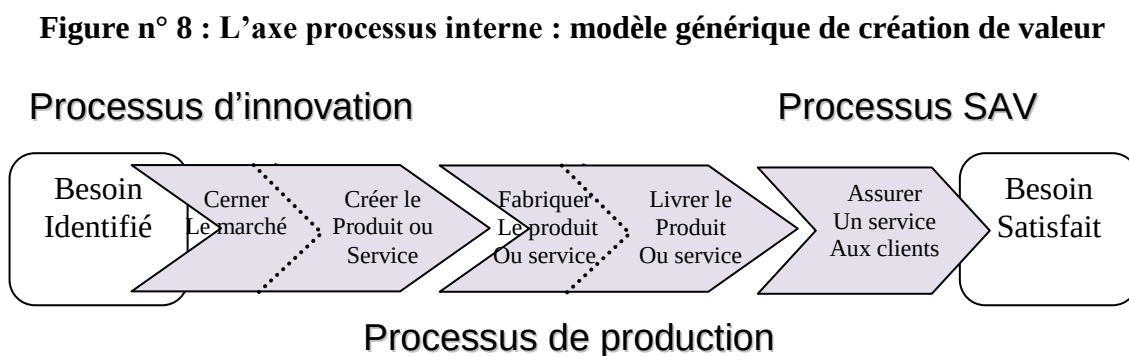
Les entreprises dont la stratégie est établie sur la base de l'approche de M. Porter, le troisième axe « processus internes » vient après la définition des objectifs et des indicateurs pour les axes « financier » et « clients ». Il s'agit pour cela, d'identifier les processus internes essentiels à la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

Traditionnellement, les systèmes de mesure de performance se concentrent sur le suivi et l'amélioration exclusive des indicateurs du coût, de la qualité et des délais des processus de production existant. A contrario, le système de mesure de la performance fondé sur le TBP permet de définir les objectifs de la performance des processus internes à partir des attentes des segments visés. Autrement dit, ce système mesure la performance des processus sur la base de critères transversaux²⁷. Puisqu'il préconise de prendre en compte l'ensemble des processus depuis l'innovation jusqu'aux services après vente en passant par les processus de production.

²⁷ Kaplan & Norton (1998) Op. Cit. P 108

Techniquement, dans un TBP les objectifs et les indicateurs de l'axe « Processus internes » sont définis à partir de stratégies explicites. « Cette démarche séquentielle menée du sommet vers la base, révèle généralement des processus entièrement nouveaux, dans lesquels l'entreprise doit exceller²⁸ ».

L'intégration de cet axe passe en premier lieu par la définition, pour chaque entreprise, de sa propre chaîne de processus internes qui lui permet de répondre aux attentes de ses clients et de générer un bénéfice pour ses actionnaires. Pour cela, R. Kaplan et D. Norton, proposent un modèle générique de chaîne de processus internes pouvant constituer un cadre général qui peut être adapté à chaque entreprise. Ce modèle comprend trois paramètres représentés dans la figure n° 08 suivante :



Source : Kaplan & Norton, Le Tableau de Bord Prospectif, éd. Organisation, 1998 P 111

Cette chaîne de processus internes contient trois catégories :

a. Le processus d'innovation : l'innovation est un processus essentiel, dont l'efficacité, la rentabilité et la réactivité sont parfois plus importants que la production. Cette importance de l'innovation par rapport à la production est particulièrement notable dans les entreprises ayant de longs cycles de création et de développement. De ce fait, les entreprises identifient les besoins nouveaux ou latents des clients, puis créent les produits ou services qui y répondent. Toutefois, dans la chaîne des processus d'une entreprise, la R&D est parfois considérée comme un processus logistique et non comme un élément capital de la performance financière. Or, à présent l'intégration de l'innovation dans la

²⁸ Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 109

démarche permet à l'entreprise de promouvoir les activités de R & D qui créent de nouveaux produits/services et de nouveaux marchés.

b. Le processus de production : ce processus permettant de fabriquer et de fournir aux clients les produits ou services existants conserve toute son importance. Aussi, *« il a pour but de fournir, de manière régulière et ponctuelle, des produits et services existants à une clientèle connue »²⁹*. Les entreprises doivent identifier les paramètres de coûts, de qualité, de délais et de performance qui leur permettront d'offrir des produits et des services plus attractifs à leur clients ciblés. Ces paramètres constituent le progrès mené par le TBP par rapport aux systèmes de mesure traditionnels non adaptables à l'environnement actuel, ou les cycles de vie des produits ne cessent de diminuer.

Concernant, le paramètre de délais des processus internes de production est lié à l'efficacité du cycle de production qui fait partie des indicateurs utilisés largement par les entreprises. Ce paramètre se définit par le pourcentage que représente le temps de transformation par rapport au temps de production global. Le temps de production correspond au délai global nécessaire pour que le produit ou le service soit fourni ou livré. Il comprend donc outre le temps de transformation, le temps dédié à d'autres tâches indirectes qui n'apportent pas de valeur ajoutée. L'objectif est de rapprocher l'indicateur du cycle de production à la valeur de 100%, soit moins de temps perdu et de tâches inutiles.

Pour la qualité des processus internes de production, les entreprises doivent s'attacher à identifier les défauts de leurs processus susceptibles d'avoir une incidence sur les coûts, la réactivité ou la satisfaction de leurs clients. Elles peuvent ensuite définir des indicateurs adaptés au suivi de la qualité à l'exemple de l'indicateur retenu par la qualité totale³⁰.

Par analogie avec l'ECP développé pour le volet de délais, il y a lieu de penser à un autre indicateur d'une grande importance qui concerne le pourcentage des produits et services conformes aux normes dès la prestation.

²⁹ Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 118

³⁰ Il existe une panoplie d'indicateurs : déchets, retouches, retours, ratio produits sortis/matières entrées, taux de défauts....etc.

Enfin, pour le paramètre lié au coût des processus internes de production, il convient de souligner son importance au même titre que les paramètres liés à la qualité et aux délais de ces mêmes processus. Le principe de mesure des coûts des processus est implémenté après création des systèmes de comptabilisation des coûts par activité³¹. Ce dernier est complémentaire avec le TBP.

c. Le processus service après-vente (SAV) : ce dernier processus de la chaîne comprend toutes les activités menées après l'acte d'achat. Toutefois, certaines entreprises adoptent des stratégies expressément axées sur l'excellence du SAV notamment en matière de programme de formation pour le personnel de l'entreprise cliente et de prestations de dépannage sur site. L'intégration de ce processus dans le TBP permet aux entreprises de définir les caractéristiques des services à offrir aux clients après l'acte d'achat.

Dans cette logique, *« les entreprises qui visent l'excellence dans le service après vente, peuvent mesurer la performance en appliquant à ce processus SAV les indicateurs de réactivité (délais), de qualité et de coût utilisés pour le processus de production »*³². En plus, un SAV doit comprendre en mesurant sa performance des indicateurs comme, la durée du cycle qui va de l'appel du client à la résolution de son problème. Cela permet de mesurer la rapidité du service après vente. Aussi, l'efficacité peut être évaluée à partir des ressources utilisées et le rendement par le pourcentage de problèmes traités dès le premier appel.

II.2.4. L'axe apprentissage organisationnel

La réalisation des objectifs retenus sur les axes «financier », « Clients » et « Processus internes », du TBP est subordonnée à la performance de l'entreprise dans le domaine d'apprentissage organisationnel. C'est-à-dire la capacité de l'entreprise à innover et à développer des supports comme les compétences des ressources humaines et la performance des systèmes d'information. Si les trois axes précédents identifient les domaines dans lesquels l'entreprise doit exceller pour améliorer sa performance, ceux de l'axe « Apprentissage organisationnel » constituent les moyens et les facteurs

³¹ Ph. Lorino, (1991) *Le contrôle de gestion stratégique : gestion par activité*, éd. Dunod, Paris

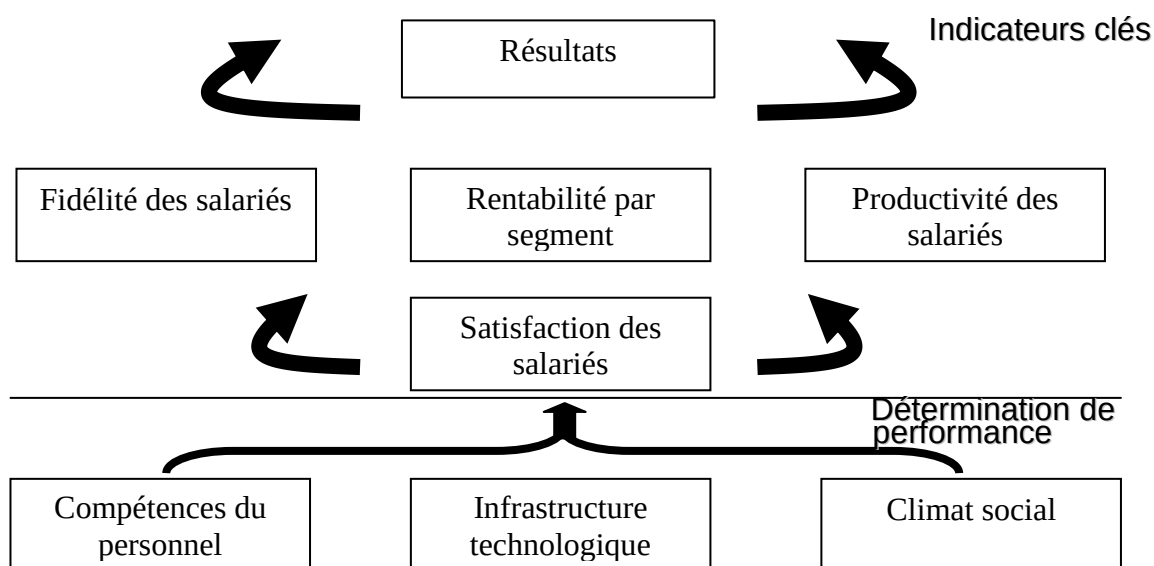
³² Kaplan R. et Norton D. (1998) *Op. Cit.* P 120

qui permettent d'atteindre les objectifs des trois autres axes³³. Pour cela, Kaplan et Norton qualifient cet axe de l'axe des actifs immatériels. Cependant, les entreprises ont bien avancé dans le développement des mesures spécifiques pour les objectifs des trois premiers axes du TBP. Mais en ce qui concerne l'apprentissage organisationnel, elles enregistrent un déficit. Pour cela, les auteurs s'appuient sur leur expérience acquise en matière de construction de TBP pour les entreprises appartenant à divers secteurs d'activité, et proposent deux composantes essentielles dans l'évaluation de l'actif intellectuel: le premier concerne le potentiel des salariés et le second s'intéresse aux déterminants spécifiques de la performance sur l'axe apprentissage organisationnel.

a. Le potentiel des salariés

Pour apprécier le potentiel des salariés, la plupart des entreprises utilisent des objectifs définis à partir de trois mesures de résultats qui sont la satisfaction des salariés, la fidélisation du personnel et la productivité individuelle. Généralement, la satisfaction des salariés est le facteur déterminant des deux autres mesures comme le précise la figure n° 09 suivante :

Figure n° 9 : Le cadre de l'évaluation de l'apprentissage organisationnel



Source : Kaplan & Norton, Le Tableau de Bord Prospectif, éd. Organisation, 1998 P 140

³³ Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 137

Concernant les indicateurs clés de résultat qu'il faut mesurer, l'enjeu est de mettre en adéquation les objectifs en matière de RH avec ceux des processus clés et de faire adhérer les salariés à ces objectifs. Cela implique une stratégie de formation pour le personnel, consolidée par un programme d'évaluation continue. Les concepteurs proposent, à ce niveau, trois indicateurs de résultat :

1. La satisfaction des salariés

Généralement, les entreprises optent pour le système basé sur l'enquête de satisfaction en vue de mesurer le niveau de satisfaction des salariés. Pour cela, comme le notent Kaplan et Norton³⁴ « *il est certain que les salariés qui affichent la note la plus élevée dans les enquêtes de satisfaction étaient généralement ceux dont les clients étaient également les plus satisfaits. Ce qui dénote du lien étroit entre la satisfaction des clients et celle des salariés* ».

Un indice de satisfaction est donc nécessaire dans le TBP, pour permettre aux managers d'apprécier le degré de satisfaction par division, département, service et responsable. Parmi les critères susceptibles d'être retenus, on peut trouver : la participation aux décisions, la reconnaissance des bons résultats, l'accès à l'information permettant d'effectuer un travail de qualité, des encouragements actifs à la créativité et à l'initiative, le soutien apporté par les services fonctionnels et la satisfaction globale à l'égard de l'entreprise.

2. La fidélisation des salariés

L'indicateur le mieux conseillé en matière de mesure de la fidélité du personnel, est le taux de rotation du personnel. Celui-ci vise à mesurer la capacité de l'entreprise à fidéliser ses salariés qui détiennent, à mesure que leur ancienneté augmente, son capital intellectuel, ses valeurs et ses rouages et qui perçoivent les besoins inexprimés des clients.

3. La productivité des salariés

La mesure de la productivité des salariés permet d'évaluer les résultats des actions menées pour développer leurs compétences et les motiver, promouvoir l'innovation,

³⁴ Kaplan R. & Norton D. (1998) Op. Cit. P 140

améliorer les processus internes et satisfaire les clients. Généralement, celle-ci est effectuée à travers la part du chiffre d'affaires par salarié. Cet indicateur se calcule à l'aide du ratio : chiffres d'affaires global / nombre des salariés nécessaires pour obtenir ce même chiffre d'affaires. Parmi les limites de cet indicateur, est de ne pas tenir compte des charges correspondant à la génération du chiffre d'affaires puisque le bénéfice n'augmente pas nécessairement avec l'augmentation du chiffre d'affaires surtout si l'entreprise n'intègre pas les coûts commerciaux supplémentaires occasionnés par l'accroissement du volume d'activité.

b. Les déterminants spécifiques apprentissage organisationnel

Après avoir cerné les indicateurs concernant les salariés : satisfaction, fidélisation et productivité, il reste aux entreprises de définir les déterminants de la performance sur l'axe « Apprentissage organisationnel » du TBP. Ces déterminants sont souvent établis à partir de trois éléments comme l'explique le tableau suivant :

Tableau n° 2: déterminants spécifiques de l'apprentissage organisationnel

Compétences des salariés	Infrastructures technologiques	Climat
Savoir-faire stratégique	Technologies stratégiques	Cycle décisionnel
Niveaux de formation	Bases de données stratégique	Focalisation stratégique
Utilisation du personnel	Retours d'expériences	Responsabilisation des salariés
	Logiciels exclusifs	Cohérence des objectifs
	Brevets	Motivation
		Travail en équipe

Source : Kaplan & Norton, Le Tableau de Bord Prospectif, éd. Organisation, 1998 P 144

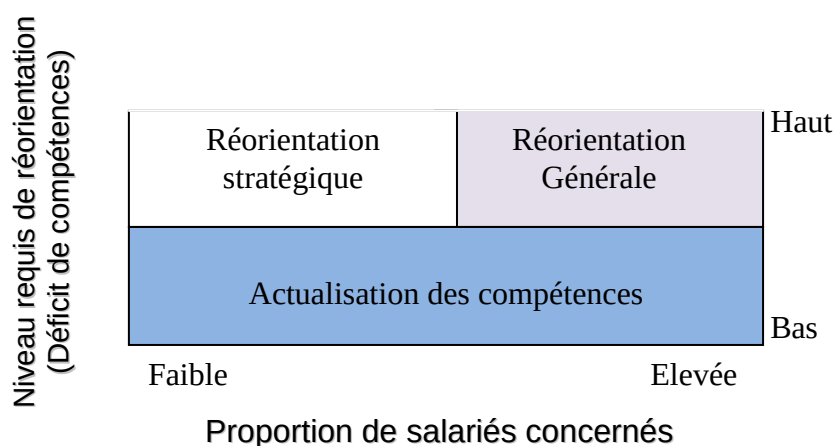
1. La réorientation des compétences

Les transformations continues que connaissent les entreprises surtout celles qui ont opté pour l'implémentation du TBP, rendent leurs salariés conditionnés d'assumer de nouvelles responsabilités pour atteindre les objectifs relatifs aux clients et aux processus

internes. Cette logique justifie le choix stratégique de procéder à une réorientation des compétences.

Cependant, la question fondamentale qui s'impose à ce titre concerne la nature et la consistance de cette réorientation des compétences. Celle-ci se mesure selon deux paramètres : le niveau de réorientation requis (déficit de compétences) et le pourcentage de salariés concernés, tels que présentés dans la figure n° 10 ci-dessous :

Figure n° 10 : Déterminants spécifiques de l'apprentissage organisationnel : réorientation des compétences



Source : Kaplan & Norton, Le Tableau de Bord Prospectif, éd. Organisation, 1998 p 145

Deux cas de figure se présentent : Lorsque le niveau de réorientation requis est faible, un programme classique de formation suffit pour actualiser les compétences des salariés abstraction faite de la valeur de la proportion concernée. Dans ce cas, il est recommandé de ne pas prendre en compte cette réorientation de compétences au niveau du TBP.

A contrario, lorsque le niveau de réorientation requis est élevé, cela justifie l'urgence pour les entreprises de mettre en œuvre un vaste programme de réorientation de leurs salariés pour atteindre les objectifs de performance définis pour les axes « Processus internes », « Clients » et « Financier ». Les auteurs suggèrent dans ce cas, de suivre le ratio de couverture des postes stratégiques pour connaître le nombre de salariés possédant les compétences requises pour occuper des postes stratégiques par rapport aux besoins futurs de l'entreprise. En effet, « ce ratio fait souvent apparaître un écart significatif entre les

*besoins futurs et le savoir existant, mesuré par divers paramètres: compétences, savoir-faire et comportements*³⁵». Un deuxième indicateur est aussi valable lorsque l'effort de réorientation des compétences est de grande ampleur. Il s'agit de mesurer la durée nécessaire pour amener les salariés concernés à leur nouveau niveau de compétence.

c. Les capacités des systèmes d'information

Le développement de cet axe passe par la capacité des systèmes d'information à recueillir, partager et utiliser le savoir pour créer de la valeur et répondre aux besoins de la clientèle. Dans ce sens, la satisfaction des salariés et leurs compétences sont deux paramètres nécessaires mais non suffisants pour atteindre des objectifs ambitieux en matière de clientèle et de processus internes. D'ailleurs pour R. Kaplan et D. Norton « *dans un environnement concurrentiel, les salariés doivent disposer en plus d'informations détaillées sur les clients, les processus internes et les conséquences financières de leurs décisions*³⁶».

Pour cela, deux indicateurs sont souvent recommandés. Le premier concerne le nombre de processus pour lesquels le système d'information dispose d'informations spécifiques sur la qualité, la durée des cycles et les coûts. Le deuxième indicateur mesure la proportion des salariés ayant un accès direct aux informations sur les clients : segments spécifiques, leurs attentes, etc.

d. La motivation et la responsabilisation des salariés et l'alignement de leurs objectifs individuels à ceux de l'entreprise

R. Kaplan et D. Norton insistent sur la mise en œuvre de stratégies de motivation et d'implication des équipes, et sur l'évaluation systémique des projets. Ils proposent pour ça des indicateurs adaptés comme : le nombre de suggestions par salarié qui permet de traduire la contribution des salariés à l'amélioration de la performance de l'entreprise. Il peut être complété par le pourcentage des suggestions appliquées et mises en œuvre effectivement permettant ainsi d'évaluer la qualité des suggestions.

³⁵ Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 143

³⁶ *Idem* P 144

Aussi, en matière d'amélioration de la performance de certains processus internes, « *il est parfois recommandé de retenir l'indicateur qui mesure le laps de temps nécessaire pour améliorer de 50% la performance des processus internes et ce, en termes de coût, de qualité ou de durée des cycles que l'entreprise souhaite améliorer*³⁷ ». Toutefois, en plus de la mesure du niveau de motivation et la promotion de l'initiative individuelle, ces mêmes paramètres sont également de bonnes mesures de résultats pour l'alignement des objectifs individuels et ceux de l'entreprise. Ils permettent d'évaluer la participation des salariés aux efforts de l'entreprise dans l'amélioration de la performance.

Concernant des indicateurs de mesure de la performance par équipe, les auteurs³⁸ retiennent, à titre d'exemple, quelques indicateurs en vue de mesurer le niveau de cohésion des équipes et leur performance :

- Enquête interne sur la constitution des équipes et les synergies créées par leur intermédiaire entre les unités ;
- Niveau de partage des gains : il permet de mesurer les partenariats établis par l'entreprise avec d'autres unités, d'autres entreprises ou d'autres clients ;
- Nombre de projets intégrés auxquels ont participé plusieurs unités ;
- Pourcentage de plans d'activité établis par les équipes avec assistance éventuelle des services du siège ;
- Pourcentage d'équipes ayant des objectifs communs.

Enfin, il est important de souligner que la finalité de ces indicateurs de performance des équipes dépasse le simple souci de mesure, puisqu'ils permettent d'encourager le travail en équipe par l'introduction d'un système d'intéressement aux bénéfices pour toutes les équipes ayant un but commun.

³⁷ Kaplan et Norton (1998) Op. Cit. P 147

³⁸ *Idem* P 152

Section 3 : Les cinq principes de fonctionnement du TBP: le déploiement stratégique

Le processus d'implémentation du TPB préconisé par les concepteurs, est une réponse et un dépassement des questions relatives à l'échec du déploiement stratégique et de mise en œuvre de stratégies bien formulées. Selon les recherches menées par Kaplan et Norton, sur plus de 200 entreprises qui ont utilisé le TBP, cet échec est expliqué par deux raisons. La première est due aux difficultés de mettre en œuvre des stratégies fondées sur le savoir dans des entreprises fonctionnant selon le modèle taylorien, favorisant l'actif matériel. La deuxième vient du fait que les stratégies, considérées comme les seuls moyens durables pour créer de la valeur, sont en train de changer alors que les outils de mesure mis en place n'ont pas suivi. Dans ce cadre, l'expérience des deux auteurs, relève que les principaux facteurs clés de succès des entreprises orientées stratégie sont la cohésion et la convergence de leur équipe dirigeante, de leurs centres de profit, de leur personnel, de leur technologie de l'information et de leurs ressources en capitaux et au profit de leur stratégie.

De ce fait, les auteurs proposent à travers le TBP une démarche permettant d'atteindre cette cohésion et cette convergence entre ces différentes variables managériales. Pour cela, les concepteurs du TBP ont identifié cinq principes communs à toutes les entreprises. Ces cinq principes clés sont :

- Traduire la stratégie en termes opérationnels (III.1) ;
- Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie (III.2) ;
- Faire que de la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous (III.3);
- Transformer la stratégie en un processus continu (III.4) ;
- Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants (III.5)

Ce modèle général constitue cinq principes organisés sous forme de processus de déploiement stratégique de mise en œuvre d'une stratégie.

III.1. Traduire la stratégie en termes opérationnels

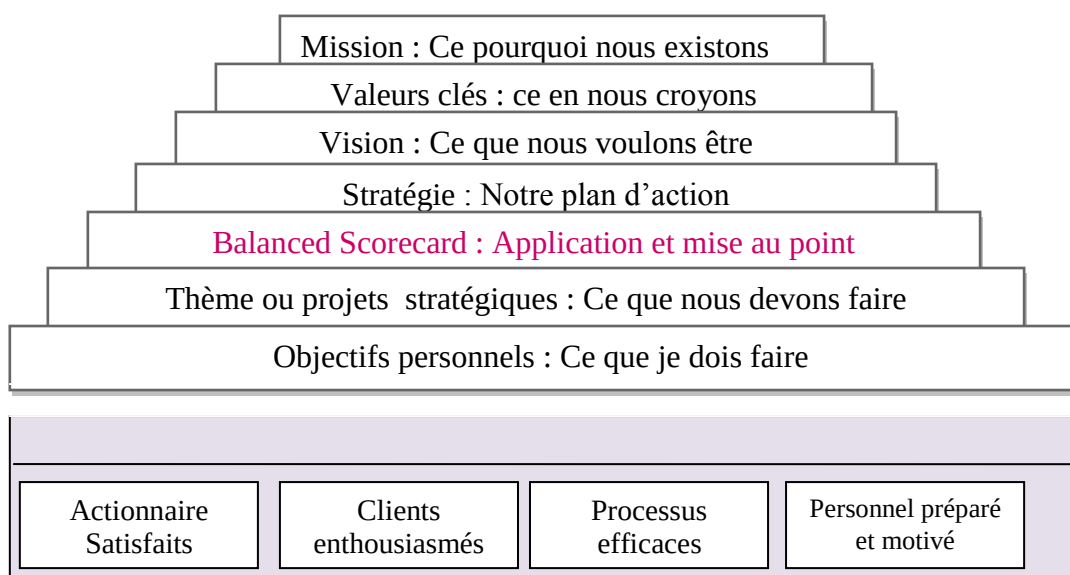
En s'appuyant sur la démarche adoptée par Norton et Kaplan, les ressources matérielles et corporelles égales une nouvelle stratégie, car elle permet de libérer des capacités et des actifs incorporels cachés dans l'ancienne structure. Cette démarche permettant de combler les lacunes des outils traditionnels de contrôle de gestion est fondée essentiellement sur l'introduction du concept de « carte stratégique », une structure logique

qui définit la stratégie en précisant les relations entre les actionnaires, les clients, les processus de fonctionnement et les compétences.

Les cartes stratégiques « aident les organisations à voir leur stratégie de façon cohérente, intégrée et systémique ³⁹ ». De là, la carte stratégique permet d'instaurer des relations de cause à effet qui montrent comment les actifs immatériels se transforment en résultats matériels (financiers). Ensuite, la carte stratégique, en y incorporant la stratégie, constitue un référentiel commun et compréhensible pour toutes les équipes et tous les salariés.

Les concepteurs précisent que la traduction des hypothèses de la stratégie à travers la carte stratégique constitue une première étape intégrée dans un processus structuré comme le montre la figure n° 11 suivante :

Figure n° 11: traduire une mission en résultats souhaités



Source : Kaplan & Norton, comment utiliser le TPB, éd. Eyrolles P 79

Comme la stratégie constitue une étape dans un continuum⁴⁰, lui-même composé d'un ensemble de processus. Ce système débute avec la précision de la mission jusqu'à son opérationnalisation sur le terrain.

³⁹ Kaplan R. & Norton D. (2001) *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, P 78

⁴⁰ Ce continuum constitue un système de gestion tel que définit par P. Tabatoni et P. Jarniou « système de gestion est un système de processus de décisions qui « finalisent », « organisent » et « animent » les actions collectives de personnes ou de groupes de personnes réalisant les activités qui leur sont assignées dans une organisation », In *Les systèmes de gestion*, éd. Organisation, 1975, P2

III.1.1. Le processus de réflexion stratégique

Le processus de réflexion stratégique contient la définition : des missions, des valeurs clés, des visions et des plans d'action stratégique :

- **La mission** : explique la raison d'être d'une entreprise, et la mission dominante en fournit le point de départ. Aussi, « *elle doit être traduite de sorte que les actes des individus soient en adéquation avec la mission et la soutiennent*⁴¹ ». En effet, l'organisation passe de l'état de déclaration de la mission à un travail réalisé par les salariés sur le terrain.
- **Les valeurs clés** : elles explicitent ce en quoi les dirigeants croyaient.
- **La vision** : elle donne une image de l'avenir qui éclaire l'orientation de l'organisation et aide les individus à comprendre pourquoi et comment ils doivent soutenir l'organisation. Elle sert aussi à entamer le passage d'un état de stabilité de la mission et des valeurs clés vers un état de dynamisme de la stratégie. Le dynamisme et le changement de la stratégie se positionnent comme des éléments de réactivité vis-à-vis de l'incertitude et de l'instabilité de l'environnement.
- **La stratégie** : elle décrit les moyens pour y parvenir puisqu'elle relate les orientations et les priorités générales. La stratégie est mise au point et évolue dans le temps pour faire face aux conditions changeantes de la situation réelle.
- **Le tableau de bord prospectif** : la traduction de la stratégie en hypothèses, en objectifs, en indicateurs et en buts spécifiques, passe à travers des outils fondamentaux, à savoir les cartes stratégiques et le TBP.

III.1.2. Définition des relations de causalité

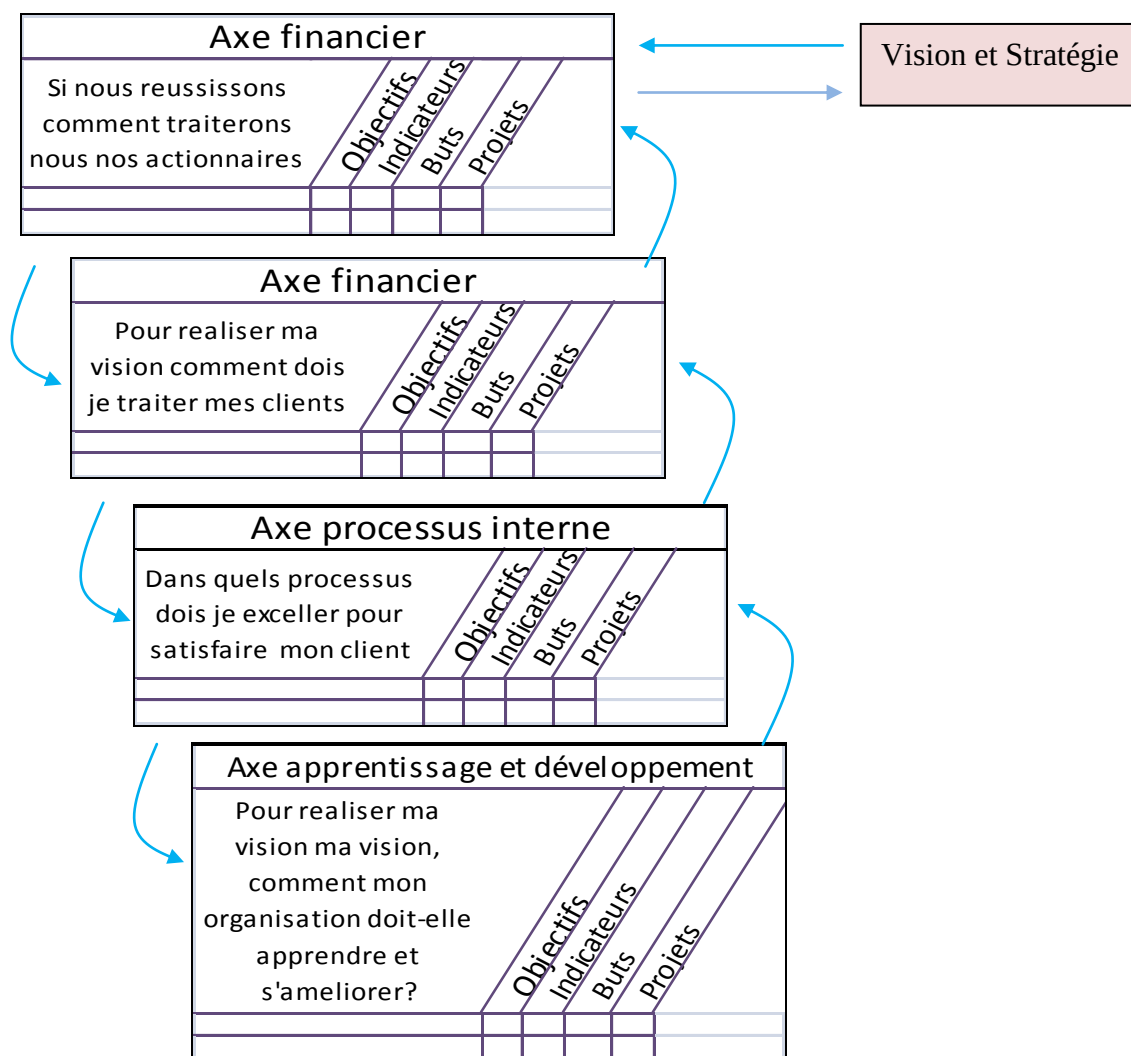
Kaplan et Norton définissent la stratégie comme un ensemble d'hypothèses liées entre elles et qui permettent d'identifier le parcours que l'organisation doit emprunter pour se rendre de sa position initiale à une position future souhaitable. Ces hypothèses sont présentées comme un ensemble de relations de cause à effet qui sont explicitées et vérifiables en permanence. De plus, « *les hypothèses stratégiques impliquent d'identifier*

⁴¹ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 79

les activités qui induisent (les indicateurs prospectifs) les résultats souhaités (les indicateurs de suivi) »⁴².

La structure d'un TBP a une logique verticale allant de haut en bas. Elle débute avec les résultats souhaités sur le plan financier et celui du client, puis en passant à la proposition de valeur, aux processus internes et à l'infrastructure qui sont les moteurs du mangement. Les relations entre les indicateurs et les résultats souhaités sont les hypothèses qui définissent la stratégie. (Voir la figure n° 12).

Figure n° 12: Définir les relations de cause à effet de la stratégie



Source: Kaplan R. & Norton D. *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, 2001, p 83

⁴² Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit P 82

III.1.3 : Les projets stratégiques

L'opérationnalisation de stratégie retenue nécessite sa décomposition en plusieurs projets. Selon Castelnau et al⁴³ le projet est un « *ensemble d'actions coordonnées dont l'objet est d'améliorer la performance d'un ou de plusieurs processus fonctionnels ou la capacité d'une fonction un projet est par nature limité dans le temps* ». Cette étape met l'accent sur ce que doit faire l'entreprise en interne pour réussir en termes de résultats souhaités sur les plans financier et clients. « *En général, les thèmes stratégiques reflètent ce que la direction pense que l'on devrait faire pour réussir....Ils correspondent à la vision de la direction sur ce qui doit être fait en interne pour atteindre les résultats stratégiques*⁴⁴ ». Autrement dit, il s'agit de recenser un ensemble de projets stratégiques liés généralement aux processus internes.

L'expérience des concepteurs a révélé que les entreprises segmentent toujours leurs stratégies en quatre thèmes⁴⁵ :

- **Créer la franchise** : la langue chaîne de valeur ; le développement de nouveaux produits et services, et la pénétration des nouveaux marchés, ainsi que de nouveaux segments de clientèle ;
- **Accroître la valeur pour le client** : développer, approfondir ou redéfinir les relations avec la clientèle acquise grâce à des cycles de vente multiples ;
- **Parvenir à l'excellence opérationnelle** : le circuit court de création de valeur grâce à la gestion de la productivité interne et de la chaîne de l'offre (production et livraison efficaces, conformes et ponctuelles), ainsi que, la gestion des actifs et des ressources ;
- **Se conduire en entreprise citoyenne** : gérer les relations avec les parties prenantes extérieures et légitimes : Etat, ONG, associations, société civile.

⁴³ Castelnau J. Danil L. et Bruno M. (2001) *Le pilotage stratégique : comment mobiliser l'énergie collective*, éd. Organisation, P 277

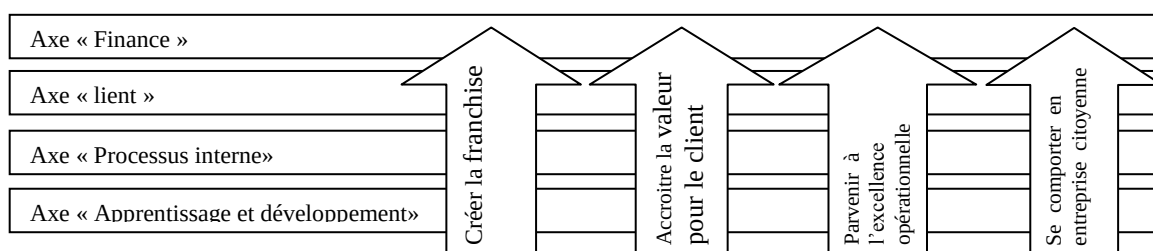
⁴⁴ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. p 85

⁴⁵ *Idem* P 85

III.1.4. Les objectifs personnels et les résultats stratégiques

Chacun des quatre thèmes stratégiques évoqués précédemment constitue un « pilier » à la stratégie et contient sa propre hypothèse stratégique, son propre jeu de causalité. (Voir la figure n° 13).

Figure n° 13 : La structure d'une carte stratégique



Source: Kaplan R. & Norton D. *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, 2001, P 86

Avec la logique verticale d'élaboration de la carte stratégique, la première stratégie que l'entreprise doit élaborer concerne la stratégie financière, suivie d'une valeur client différenciée, puis d'une stratégie d'activités internes permettant la réalisation de cette valeur, et enfin une stratégie RH transformant les actifs immatériels. Toutes ces dimensions sont articulées aux quatre thèmes stratégiques pour constituer une matrice « une carte stratégique ».

III.1.4.1. L'axe financier

La carte stratégique débute par le haut niveau pour réaliser la croissance, la rentabilité et la valeur actionnariale nécessaire. Dans ce sens, la stratégie doit être en mesure d'assurer une capacité à équilibrer des forces contradictoires au niveau financier. Pour parvenir à cet équilibre, Kaplan et Norton⁴⁶ précisent que la majorité des entreprises disposent de deux stratégies de base ; la stratégie de croissance et la stratégie de productivité.

a) La stratégie de croissance du chiffre d'affaires, repose sur deux volets qui correspondent d'ailleurs aux deux premiers thèmes stratégiques des processus internes développés ci-dessus :

⁴⁶ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 91

- *Créer la franchise* : en créant de nouvelles sources de revenus, de nouveaux produits ou de nouveaux clients. Cet aspect requiert plus de changements et plus de temps à mettre en œuvre ;
- *Accroître la valeur pour le client* : en travaillant avec les clients déjà acquis pour resserrer leurs relations avec l'entreprise. Cet aspect se situe au moyen terme à travers, notamment, des solutions permettant d'approfondir ses relations avec le client.

b) La stratégie de productivité, recouvre l'exécution efficace des activités opérationnelles en faveur des clients acquis. Elle se concentre sur la réduction des coûts et l'efficacité. Elle s'appuie également sur deux piliers qui sont liés au troisième thème stratégique des processus internes (Parvenir à l'excellence opérationnelle) :

- *Améliorer la structure des coûts* : en abaissant les coûts directs des produits et services, en réduisant les coûts indirects et en partageant les ressources communes avec d'autres unités ;
- *Améliorer l'utilisation des actifs* : en réduisant le capital fixe et le fond de roulement nécessaire pour maintenir un certain niveau d'activité.

Toutefois, le dilemme⁴⁷ qui se pose fréquemment aux entreprises concerne le dosage à opérer et l'équilibre éventuel à maintenir entre les actions à entreprendre en matière de stratégie de croissance et de stratégie de productivité.

III.1.4.2. L'axe clients

La rareté des clients a fait que toute stratégie d'entreprise doit être en mesure de décrire une proposition de valeur différenciée aux clients. C'est-à-dire permettant de lier les processus internes avec de meilleurs résultats pour le client. Cette valeur différenciée se définit comme étant « *la combinaison unique de produit, de prix, de service, de relations et d'image que l'entreprise assure à ses clients*⁴⁸ ».

⁴⁷ Le dilemme productivité-flexibilité. Voir l'article de J.C. Tarondeau « le dilemme productivité-flexibilité ». In *Harvard l'Expansion*, n° 24, printemps 1982

⁴⁸ Kaplan R. et Norton D. (2001) Op. Cit. P 93

Selon Kaplan et Norton⁴⁹, la majorité des entreprises optent en matière de proposition de valeur pour l'une ou l'ensemble des trois stratégies suivantes :

- *La supériorité du produit* : une entreprise qui adopte la stratégie de la supériorité produit pousse ses produits dans le domaine de l'inconnu, de l'inexpérimenté ou du hautement désirable ;

- *L'intimité client* : une entreprise qui choisit l'intimité client crée des liens avec ses clients, elle connaît la personne à qui elle vend les produits et services dont elle a besoin ;

- *L'excellence opérationnelle* : les entreprises qui ont choisi l'excellence opérationnelle offrent une combinaison de qualité, de prix et de facilité d'achat que nul ne peut égaler.

Aussi, puisque la plupart des marchés sont composés de clients hétérogènes, le choix d'une de ces stratégies de proposition de valeur doit permettre d'identifier les clients ciblés et les indicateurs du résultat pour le client. En plus, ce choix est déterminé par la nécessité et l'importance de concevoir des propositions de valeur de manière spécifique et personnalisée à chaque catégorie de clients ciblés. A cet égard, « *pour que la TBP traduit fidèlement la stratégie, les résultats pour les clients doivent être mesurés pour les clients ciblés, qui selon l'hypothèse stratégique, apprécient le mieux la proposition de valeur choisie par l'entreprise*⁵⁰ ».

Enfin, la proposition de valeur est reliée dans la partie supérieure de la carte stratégique aux indicateurs de résultats pour le client puis aux objectifs financiers. Elle est également reliée dans la partie inférieure aux principaux processus internes qui permettent à l'entreprise d'assurer sa proposition de valeur auprès des clients ciblés.

III.1.4.3. L'axe processus interne

Pour M. Porter⁵¹ l'essence de la stratégie se trouve dans les activités. Ces dernières sont les unités de base de l'avantage concurrentiel. Comme l'entreprise à travers sa proposition de valeur pour le client vise généralement d'atteindre les résultats financiers,

⁴⁹Kaplan R. et Norton D. (2001) *Op. Cit.* 94

⁵⁰*Idem* P 97

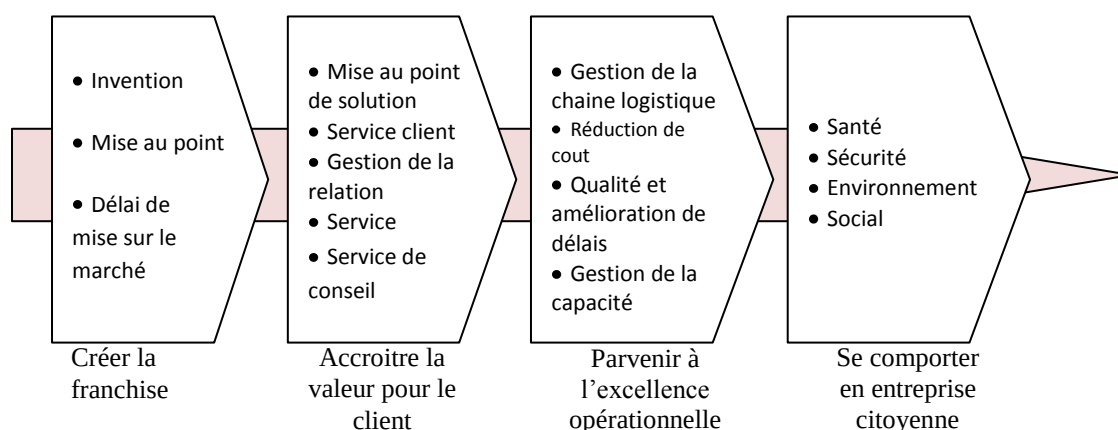
⁵¹Porter M. cité par Norton et Kaplan, *Op. Cit.* P 98

donc, elle doit mettre en adéquation ses activités avec sa proposition de valeur pour le client.

Cette cohérence constitue la réponse aux moyens nécessaires pour parvenir aux résultats souhaités sur les plans financiers et client. C'est-à-dire l'harmonisation de la carte stratégique à travers les trois stratégies possibles⁵² avec la structure des activités internes.

Pour Kaplan et Norton, les activités de l'organisation sont inscrites dans les processus internes qui composent sa chaîne de valeur. Cette dernière est séparée en quatre processus correspondants aux quatre thèmes stratégiques précédemment présentés. (Voir la figure n° 14)

Figure n° 14: La chaîne de valeur type

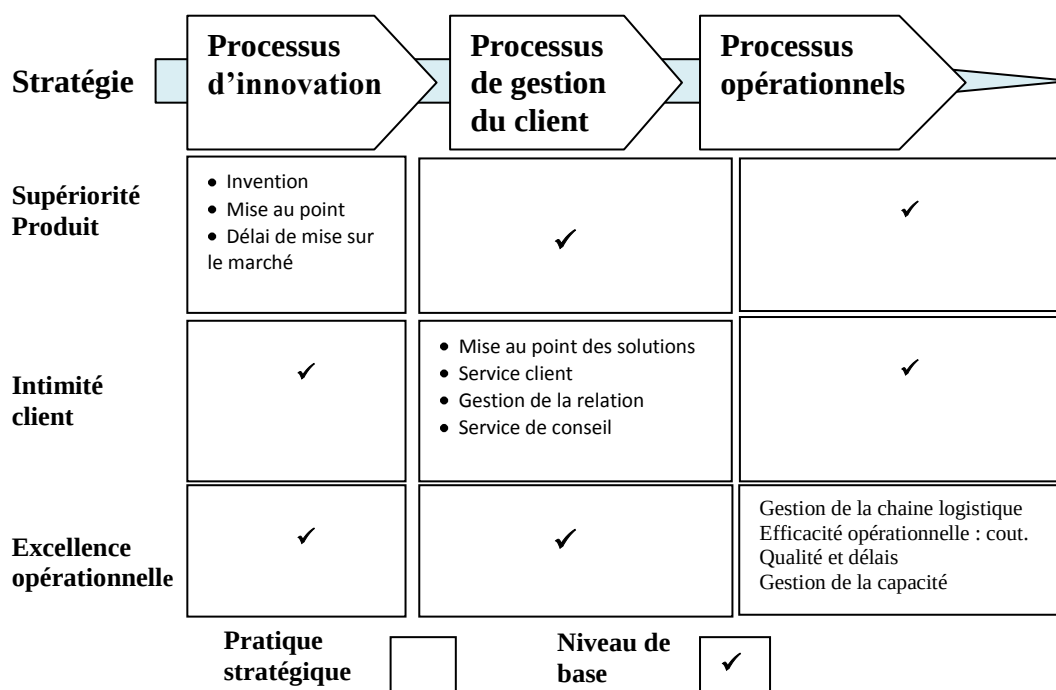


Source: Kaplan R. & Norton D. *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, 2001, P 98

Cette chaîne de valeur permet de relever les processus internes qui ont le maximum d'impact sur la proposition de valeur pour le client. Autrement dit, elle détermine les processus internes prioritaires ayant plus d'impact sur la proposition de valeur pour le client qualifiée par une stratégie donnée parmi les trois retenues : supériorité produit, intimité client et excellence opérationnelle. (Voir la figure suivante n° 15 ci-après)

⁵² Supériorité produit, intimité client et excellence opérationnelle.

Figure n° 15: Identifier les processus d'activité stratégiques internes



Source: Kaplan R. & Norton D. Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif, éd. Eyrolles, 2001, P99

Delà, on constate que à la stratégie de supériorité produit doit s'appuyer prioritairement sur un processus d'innovation permettant de lancer sur le marché de nouveaux produits ou services. Quant à la stratégie d'intimité client, celle-ci doit impliquer d'excellents processus de gestion tels que ; la mise en place de solutions de gestion des relations clients. Enfin, la stratégie d'excellence opérationnelle met en avant les critères de coût, de qualité et de délai pour l'appréciation des processus opérationnels.

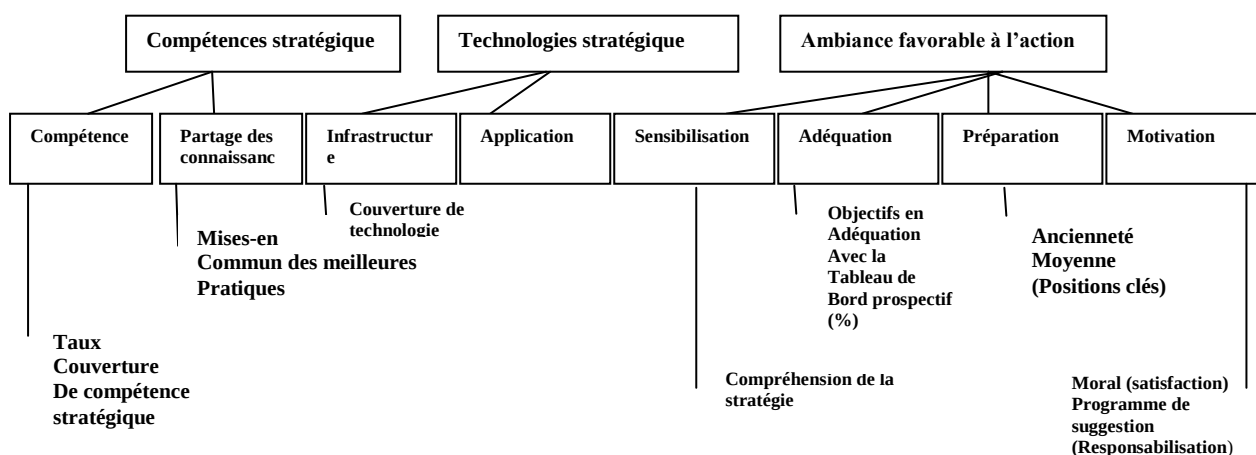
III.1.4.4. L'axe apprentissage organisationnel

Après que les trois axes aient été définis, les dirigeants peuvent mettre en adéquation leurs objectifs en matière de ressources humaines, de technologie d'information et d'ambiance de travail avec les besoins de leurs processus stratégiques retenus. Cette harmonisation constitue la stratégie d'apprentissage et de développement. Elle a pour finalité de « *décrire les actifs immatériels nécessaires pour que l'organisation puisse effectuer ses activités et établir ses relations avec les clients à des niveaux chaque fois plus*

élevés⁵³ ». Aussi, la stratégie RH implique également une formation importante pour le personnel, complétée par des programmes d'évaluation en continue.

A ce titre, trois catégories d'actifs immatériels sont recensées comme le montre la figure n° 16:

Figure n° 16: L'axe d'apprentissage et de développement



Source: Kaplan R. & Norton D. Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif, éd. Eyrolles, p 102

Cette démarche consolide davantage la logique des organisations apprenantes dont, la capacité d'apprentissage est étroitement liée à la volonté de changement. Ce qui explique une certaine difficulté à trouver un consensus autour des objectifs et indicateurs pertinents dans ce volet.

Outre le mérite de la première phase à décliner la stratégie à travers la carte stratégique et les thèmes stratégiques, il importe également de noter son implication sur les systèmes de mesure de la performance. Les systèmes classiques de mesure de la performance, basés sur des assemblages d'indicateurs isolés, restent très limités par leur incapacité à décrire, à mettre en exergue et à gérer les processus de création de valeur pour une organisation depuis les actifs immatériels, en passant par les processus internes, jusqu'aux résultats clients et financiers. En d'autres termes, la mesure de la performance d'un indicateur donné, abstraction faite de son niveau, ne renseigne pas sur l'impact de celui-ci sur la valeur à créer par l'entreprise que ce soit sur les plans financier ou clients.

⁵³ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 101

Il est donc indispensable de suivre les chaînes de causalité de création de valeur pour mesurer les performances de l'organisation. Ces chaînes de causalité se concrétisent à travers les thèmes stratégiques :

- A court terme : parvenir à l'excellence opérationnelle ;
- A moyen terme : accroître la valeur pour le client ;
- A long terme : créer la franchise.

Ensemble, ces thèmes permettent aux équipes dirigeantes de gérer et d'équilibrer les inducteurs de la performance à court et à long terme.

En définitive, pour Kaplan et Norton⁵⁴ ces liens de cause à effet dans les cartes stratégiques du TBP décrivent le parcours qu'empruntent les améliorations des capacités des actifs immatériels pour être traduits en résultats tangibles sur le plan financier ou celui du client.

III. 2 : Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie pour créer des synergies

Les synergies représentent la raison d'être de n'importe quel système d'organisation. Pour Tabatoni⁵⁵ *«les systèmes d'organisation constituent l'infrastructure des systèmes de gestion : en instituant des organes (groupes de personnes), en pratiquant des procédures opératoires, en définissant les rôles et les statuts, et en instituant des structures administratives assurant le pilotage et des structures hiérarchiques »*. Dans ce sens, la mise en adéquation de l'organisation avec la stratégie, concerne le rôle du siège (structures hiérarchiques) dans la création de la synergie entre ses différents centres de profit et unités de soutien.

Pour cela, le système TBP, préconise de lier les structures décentralisées au TBP global et par la suite à la stratégie principale de l'organisation afin de parvenir à franchir les barrières engendrés par le cloisonnement fonctionnel⁵⁶.

La démarche retenue par les deux concepteurs du TBP pour créer les synergies entre les diverses fonctions spécialisées est articulée autour du rôle du siège en adoptant deux

⁵⁴ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 108

⁵⁵ Tabatoni P. et Jarniou, op. Cit. P96

⁵⁶ Dépasser les problèmes de coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise.

principes : créer des synergies entre les centres de profits et créer des synergies au moyens des services communs.

III.2.1. Comment créer des synergies entre les centres de profit ?

La création de la synergie entre plusieurs centres de profit s'appuie sur le rôle du TBP. Un centre de profit est défini comme « *un centre de responsabilité dont la performance est mesurée par un résultat d'exploitation. Il s'agit très souvent d'établissements autonomes mais à qui il n'est pas imposé un objectif de rentabilité des capitaux investis. Pour respecter ses engagements, le centre de profit doit coordonner l'activité de trois pôles principaux à savoir des services commerciaux, des services productifs et des services fonctionnels*⁵⁷ ». Le TBP permet de fournir un cadre approprié pour clarifier la valeur ajoutée du siège en matière de synergie par rapport aux quatre perspectives finance, client, processus internes et apprentissage organisationnel.

En effet, le TBP global tenu au niveau du siège sert à exprimer la philosophie de l'organisation, les raisons pour lesquelles elle a plusieurs centres de profit qui fonctionnent dans la même structure. Il peut clarifier, à ce titre, deux éléments d'une stratégie générale⁵⁸:

- *Les thèmes institutionnels* : les valeurs, les croyances et les idées qui reflètent l'identité de l'entreprise et qui doivent être partagées par tous les centres de profit ;
- *Le rôle institutionnel* : des actions lancées au niveau institutionnel génèrent des synergies au niveau du centre de profit notamment en termes de ventes croisées aux clients des différents centres de profit, de partage de technologies communes ou de prestation d'un processus centralisé.

De cette manière, le TBP est utilisé pour assurer une intégration entre la stratégie du siège et les stratégies des différents centres de profit. Toutefois, les synergies naissent d'excellentes interactions entre les centres de profits et de coût, et ces interactions potentielles doivent être explicitement reconnues dans le TBP des différentes unités décentralisées.

⁵⁷ Alazard C. & Separi S. *Le contrôle de gestion*, éd. Dunod, Paris 2007

⁵⁸ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 181

III.2.2. Comment créer des synergies au moyen des services communs (fonctions) ?

Les tableaux de bord des services internes communs identifient et énoncent les opportunités d'intégration et de synergies et cela à travers la mise en adéquation des unités internes qui fournissent des services communs. Ces derniers sont créés au niveau du siège ou de la division en raison des économies d'échelle et des avantages de spécialisation et de différenciation qu'ils peuvent créer.

En effet, les centres de profit assurent les ventes de produits ou de services aux clients externes de l'entreprise alors que les services communs du siège sont tenus d'offrir des prestations communes à leurs clients internes qui sont les centres de profit. La difficulté vient de la capacité des services centralisés à répondre aux stratégies et aux besoins des centres de profits qu'ils visent à desservir. Par conséquent, le TBP doit permettre une meilleure adéquation entre les stratégies respectives des centres de profit et des services communs du siège en s'appuyant sur ses divers mécanismes.

Pour atteindre cette finalité, Kaplan et Norton préconisent d'opter pour l'une des deux approches ; le modèle du partenaire stratégique, ou bien le modèle d'activité dans l'activité.

a. Le modèle du partenaire stratégique

Ce modèle s'appuie sur le TBP du centre de profit en y relatant ses grandes priorités attendues du siège. L'unité du service commun est considérée comme partenaire stratégique du centre de profit, est tenue de s'en servir dans le processus de production de ses services.

En effet, la démarche consiste d'abord, à élaborer le TBP du centre de profit en s'appuyant sur les produits et services conçus pour les clients externes et sur la valeur externe à créer pour l'entreprise. Ensuite, il y a lieu de mettre au point des TBP pour les services communs en prenant en considération les attentes de leurs clients internes qui sont les centres de profit qui doivent affronter sur le marché. Généralement, l'entreprise doit mettre en

évidence cinq éléments pour pouvoir relier les centres de profit aux services communs à l'aide de leurs TBP respectifs⁵⁹ :

- Un accord de service qui définit de manière formelle les attentes sur les prestations à fournir par les services communs à destination des centres de profit et les coûts qui y sont spécifiques ;
- Le TBP du centre de profit définit les objectifs et les mesures en terme de valeur externe à créer pour l'entreprise ;
- Le TBP du service commun sert à éclaircir de quelle manière le service commun participe à l'amélioration des objectifs et mesures définis au niveau du TBP du centre de profit ;
- Les éléments de liaison entre les deux TBP ;
- Le retour d'information du client (centre de profit) en termes de sa performance réelle. Cette information est utilisée régulièrement par le fournisseur de service (service commun).

b. Approche de l'activité dans l'activité :

Basée sur le TBP de l'unité du service commun en y intégrant les attentes du centre de profit. Afin de compenser la perte de certains avantages et d'une certaine sous optimisations liées à l'absence de TBP spécifiques aux centres de profit, de nombreux services fonctionnels « *ont élaboré leurs TBP pour se gérer et pour atteindre l'excellence fonctionnelle* ». Celle-ci permet d'inciter les services opérationnels à être compétitifs et orientés vers les clients. En termes d'approche, il s'agit pour le service fonctionnel de considérer le centre de profit comme un client tout en bénéficiant d'un avantage distinctif par rapport à un fournisseur de service externe. Cet avantage concerne sa (le service fonctionnel) connaissance de l'entreprise et des relations internes.

III.3 : Alignement stratégique : faire que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous

Dans un contexte caractérisé par la part importante du travail fondée sur le savoir et non sur le physique, l'alignement est reconnu comme une partie intégrante du processus

⁵⁹ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 208

de gestion. L'exécution d'une stratégie exige le plus haut niveau d'intégration et de coopération entre les unités et les processus organisationnels.

L'entreprise système reconnue dans le système de management de la performance basé sur le TBP, admet selon les deux concepteurs, un troisième principe permettant de faire de la stratégie l'affaire quotidienne de tous, qui est l'alignement stratégique. Dans ce cadre, l'alignement stratégique concerne, « *l'alignement de l'entreprise, des unités opérationnelles, des fonctions support, des partenaires externes et des équipes dirigeantes sur la stratégie* ⁶⁰ ». Essentiellement, l'alignement stratégique concerne la question de mise en œuvre de la stratégie et de son implémentation effective. Deux grands défis s'imposent, la réalisation de la stratégie selon sa conception initiale et l'intégration de cette dernière dans le travail quotidien de chaque salarié.

En effet, les organisations orientées stratégie comprennent bien l'importance d'encourager tous les salariés à se mettre en adéquation avec la stratégie. Mêmes ceux qui sont intégrés dans les postes à caractère opérationnel, doivent au moins être sensibilisés aux enjeux de la qualité des prestations livrées aux clients et la prise en considération de leurs attentes en tant que composante à part entière de la stratégie (perspective client du TBP).

Pour Kaplan et Norton, il y a alignement du capital humain lorsque les objectifs, la formation et les systèmes de motivation de tout le personnel sont alignés sur la stratégie de l'entreprise. Et ils proposent pour cela le TBP qui « *constitue un outil puissant pour la communication et la mise en adéquation des organisations. Il canalise les énergies et les talents des salariés sur les objectifs stratégiques de l'organisation* ⁶¹ ».

La démarche permettant d'utiliser le TBP en vue que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous les salariés, passe à travers les trois processus suivants :

⁶⁰ Kaplan R. et Norton D. *L'alignement stratégique : créer des synergies par le tableau de bord prospectif*, éd. Eyrolles, 2007, P13

⁶¹ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 229

III.3.1. Sensibiliser à la stratégie

L'alignement stratégique de toute organisation doit s'appuyer sur la participation active de chaque membre de l'organisation quelque soit son niveau hiérarchique. Donc, la communication et de la formation sont les deux leviers permettant de favoriser une meilleure appropriation et compréhension de la stratégie par l'ensemble des salariés puisque la finalité ultime est de garantir une adéquation complète de la stratégie avec les préoccupations quotidiennes des salariés.

Les concepteurs annoncent que la communication de la stratégie à travers le TBP aux salariés doit être intégrée dans le cadre d'une grande campagne stratégique au même niveau que toute autre opération de communication, réalisée au profit des acteurs externes : clients, fournisseurs, investisseurs, etc. Ils préconisent un programme de communication transversale⁶² basé sur quatre objectifs fondamentaux :

- Créer une compréhension de la stratégie dans toute l'organisation ;
- Développer l'adhésion pour soutenir la stratégie de l'organisation ;
- Former l'organisation aux indicateurs et au système de gestion du TBP pour appliquer la stratégie ;
- Fournir des informations de retour sur la stratégie par le biais du TBP.

Aussi, pour Kaplan et Norton⁶³ « le système de management basé sur le TBP et la feuille de route stratégique peut être déployé top down ou bottom up, mais in fin, l'information, l'analyse et la prise de décision doivent circuler dans les deux sens ». Dans ce processus de communication, l'indicateur de résultat de la communication devrait être la compréhension commune des salariés.

En termes de supports de communication, les concepteurs du TBP préconisent d'opter pour un plan de communication cohérent faisant recours à un ensemble diversifié d'outils de communication continue. Pour cela, deux catégories de circuits de communication sont retenues. Les circuits riches permettent de personnaliser les messages et de favoriser une communication interactive, mais qui nécessite des ressources importantes. Et les circuits souples, génériques et économiques.

⁶² Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 234

⁶³ Kaplan R. et Norton D. (2007) Op. Cit. P 219

En définitive, la mise en place effective du TBP au sein d'une organisation, passe inévitablement par la mise au point d'un plan de communication complet et créatif permettant de clarifier et de communiquer la stratégie, le TBP et ses indicateurs aux salariés. Il est recommandé de faire recours aux outils traditionnels de communication interne (réunions d'expression, brochures, lettres d'information, panneaux d'affichage, etc.) et aux circuits efficaces tels que les sites Intranet, les cartes visuelles d'apprentissage et les arbres stratégiques de cause à effet. Aussi, ce plan de communication doit rendre l'information disponible pour l'ensemble des parties prenantes⁶⁴ (stakeholders) qui affectes ou qui sont affectées par l'organisation.

III.3.2. Définir les objectifs individuels et par équipe

Il est communément admis que chaque individu composant l'organisation suit sa propre fonction d'utilité. Dans ce cadre, pour que la stratégie soit significative pour tout individu, il faut que les objectifs et les buts personnels soient en adéquation avec les objectifs de l'organisation.

Pour ce faire, les concepteurs du TBP estiment que la démarche d'alignement des objectifs basée sur le TBP permet aux salariés d'avoir une compréhension et une appropriation de la stratégie. Puisque le TBP explique comment les individus sont intégrés dans la carte stratégique et comment ils peuvent contribuer efficacement aux objectifs stratégiques. Aussi, « *les objectifs individuels fixés dans le cadre du TBP devraient être transversaux, à long terme et stratégiques*⁶⁵ ». Cependant, cette implication en cascade au plus bas niveau de l'organisation, nécessite un effort considérable de formation pour former l'ensemble des salariés de l'entreprise aux concepts stratégiques de base et surtout leur apprendre à fixer des objectifs individuels. Autrement dit, c'est une décentralisation centralisée des objectifs au sens de Brawn⁶⁶. Par conséquent, la finalité recherchée, est la meilleure visibilité quant à la vraie contribution de chaque salarié aux objectifs stratégiques de son entreprise. L'apport de chaque salarié est situé par rapport aux cartes stratégiques de l'organisation.

⁶⁴ Kaplan R. et Norton D. (2007) Op. Cit. P 26

⁶⁵ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 252

⁶⁶ « *Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique* ». In www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gumb.pdf, consulté le 15 août 2010 à 15 :46.

Parmi les méthodes préconisées par les concepteurs pour les organisations orientées stratégie en vue de relier les objectifs stratégiques du TBP aux objectifs individuels et par équipe, nous avons :

- La mise en adéquation avec les projets stratégiques ;
- L'intégration dans le processus de planification et de qualité existants ;
- L'intégration dans le système de ressources humaines ;
- Les TBP personnels.

Enfin, la finalité majeure recherchée à travers ces méthodes consiste à relier le comportement local des individus aux objectifs supérieurs du département ou de l'entreprise en s'appuyant bien évidemment sur la carte stratégique de l'entreprise qui découle de son TBP. Ces méthodes permettent de mettre au point les objectifs personnels, qui ont un impact sur les objectifs de l'organisation, en les intégrant soit dans un TBP individuel ou à des processus existants de planification ou encore, à des systèmes existants de développement de ressources humaines.

III.3.3. Adopter la rémunération équilibrée et prospective

L'implication des membres de l'entreprise exige de lier le système de stimulation et de récompenses au TBP. La rémunération variable est un puissant levier pour attirer l'attention des salariés sur les objectifs de l'entreprise et du centre de profit. Cette exigence de rétribution est expliquée par les deux concepteurs du TBP par référence aux différentes études réalisées sur le terrain et cela en raison d'absence d'un consensus sur la démarche qu'il faut adopter.

Selon Kaplan et Norton les résultats de ces études confirment que « *toutes les entreprises étudiées ont lié ou étaient sur le point de lier formellement leur TBP à leurs rémunérations variables. Souvent les plans de rémunérations variables pour la première fois jusqu'aux salariés sur le terrain et dans la partie administrative de l'organisation* ⁶⁷ ». Aussi, chaque liaison entre le système de rémunération variable et le TBP est conditionnée par une communication active auprès de l'ensemble des acteurs internes de l'entreprise et un engagement de la direction. Fondamentalement, la finalité de cette approche consiste à

⁶⁷ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 292

renforcer le changement permettant de passer d'une structure traditionnelle et fonctionnelle à une structure orientée client. Comme l'explique la liste suivante⁶⁸ :

Ancienne structure	————→	Nouvelle structure orientée stratégie
Fonctionnelle	————→	Orientée processus
Prise de décision au sommet	————→	Prise de décision décentralisée
Bureaucratique	————→	Souple
Mesure les tâches et les activités	————→	Mesurer les produits et les résultats
Peu de rémunération variable	————→	Rémunération en fonction des résultats

Dans cette nouvelle structure orientée stratégie, la mise en œuvre de la liaison entre les indicateurs du TBP et le système de rémunération et de stimulation, a deux rôles importants. Le premier est d'avoir une concentration des salariés sur les indicateurs les plus pertinents de la stratégie. Le second est de garantir une motivation des salariés en les récompensant lorsque les objectifs sont atteints.

III.4 : Mise en adéquation de l'allocation des ressources au TBP : transformer la stratégie en un processus continu

Traditionnellement, le processus de gestion est construit autour du budget et du plan. Cette gestion tactique nécessaire à la mise en œuvre de la stratégie est une étape très importante dans le système de management. Selon R. Anthony⁶⁹, le processus de gestion se situe à trois niveaux : la planification stratégique permettant de décider des objectifs, des ressources utilisées et la politique d'acquisition et d'utilisation de ces dernières. Le contrôle de gestion comme processus de vérification de l'utilisation des ressources. Et enfin, le contrôle de l'exploitation permettant de s'assurer que les tâches spécifiques ont été réalisées avec efficacité et efficience. Delà, l'approche classique est basée uniquement sur la gestion d'exploitation, c'est-à-dire le budget qui sert de système de planification et de contrôle. Ce système définit les objectifs et les ressources à allouer et contrôle par la suite les résultats obtenus par rapport aux ressources. Par conséquent, dans ce système à simple boucle, le budget est détaché de la stratégie, de sorte que l'attention et les actions

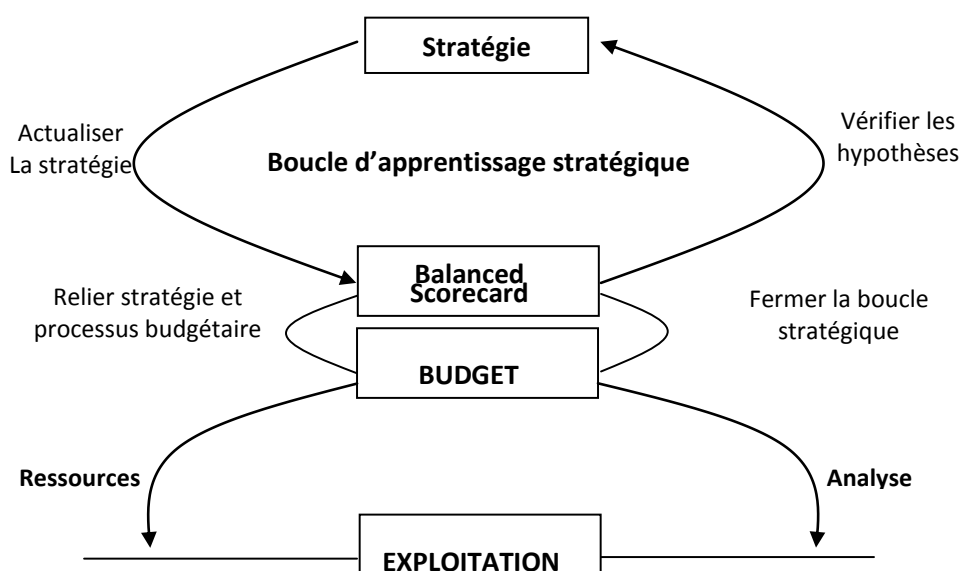
⁶⁸Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit P 272

⁶⁹ Anthony R. Cité par Bouquin H. (1986) *Contrôle de gestion*, 2^{ème} éd. Dunod, Paris 1986, P 33

des responsables s'orientent vers les détails opérationnels du court terme et non sur l'application de la stratégie à long terme.

Pour combler le manque de gestion de la stratégie qui devrait elle aussi être pilotée selon un processus aussi structuré que celui dédié à la gestion de l'exploitation et des aspects opérationnels, Norton et Kaplan, partent de l'idée que la stratégie constitue un ensemble d'hypothèses. Pour cela, sa mise en œuvre doit être une partie intégrante dans un processus continu. Ils précisent que « *les entreprises qui ont réussi à appliquer le TBP ont adopté un processus pour gérer la stratégie⁷⁰, appelé processus à double boucle* ». Ce système de gestion stratégique à double boucle fournit la base nécessaire pour faire de la stratégie un processus continu. Il intègre la gestion tactique (les budgets et l'analyse financière périodique) et la gestion de la stratégie. Ils le présentent comme « *un système de suivi, basé sur le TBP, permet de surveiller les progrès par rapport à la stratégie et de prendre les mesures correctives nécessaires⁷¹* ». Dans ce sens, le TBP est le pivot du processus d'apprentissage stratégique liant le processus de contrôle de l'exploitation au processus d'apprentissage et de contrôle pour gérer la stratégie. Le processus à double boucle est schématisé dans la figure n° 17 Suivante :

Figure n° 17: faire de la stratégie un processus continu



Source: Kaplan R. & Norton D. *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles P 298

⁷⁰ Kaplan R. et Norton D. (2001) Op. Cit. P 16

⁷¹ Idem P 296

Selon cette figure, la démarche TBP préconise de mettre en place un processus à double boucle intégrant à la fois la gestion de l'exploitation basée sur un processus budgétaire et la gestion de la stratégie fondée sur un processus d'apprentissage stratégique ayant comme pivot le TBP.

En effet, la concrétisation de la démarche exige deux étapes fondamentales permettant de faire de la stratégie un processus continu :

III.4.1. planifier et budgétiser

La plupart des entreprises ont recours au budget comme principal système de gestion pour établir les objectifs, allouer les ressources et analyser les performances. De ce fait, le budget est le premier moyen de contrôle de l'organisation, ce qui justifie que l'attention de la direction porte souvent sur la réalisation d'objectifs financiers à court terme. Pour D. Autissier⁷², la gestion budgétaire s'est imposée dans les années 70 avant d'être critiquée pour sa faible réactivité aux opportunités et contraintes de l'environnement, devenues plus prégnantes à partir des années 80. Dans le contexte actuel beaucoup de limites ont été soulevées quant à l'utilisation du budget comme outil de gestion et de planification à court terme.

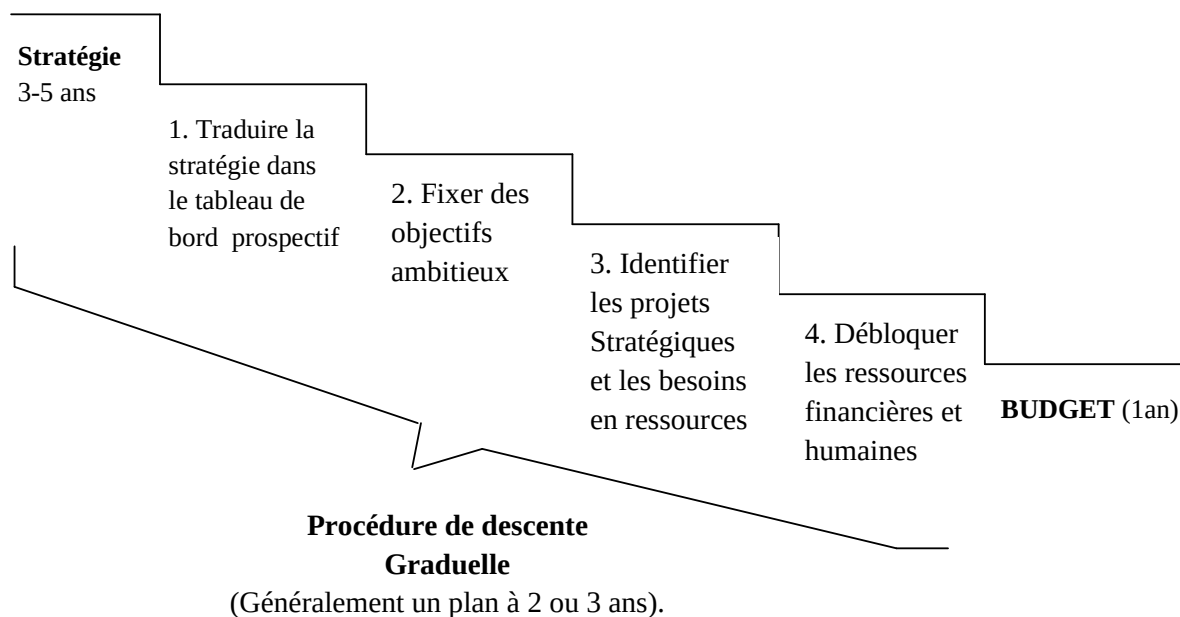
Malgré ces critiques le budget reste un outil inévitable pour la gestion tactique et opérationnel. Pour cette raison, Kaplan et Norton intègrent le TBP dans le processus budgétaire pour un meilleur déploiement de la stratégie. La finalité première consiste à rapprocher de manière intégrée deux grandes composantes de la gestion d'une entreprise : la gestion de la stratégie sur la base du TBP et la gestion de l'exploitation à l'aide du budget.

En utilisant le TBP pour intégrer les processus de planification et de budget, les deux concepteurs proposent deux solutions :

- a. Procédure de « descente graduelle »** pour assurer la transition entre la stratégie et la budgétisation des opérations locales. (voir la figure n° 18 ci-après) :

⁷² Autissier D. Mesurer (2007) *La performance du contrôle de gestion*. Ed. Eyrolles, P 69

Figure n° 18: relier la stratégie aux budgets dans une procédure de descente graduelle



Source: Kaplan R. & Norton D. *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, 2001, P 301

Après la traduction de la stratégie dans le TBP, en définissant les objectifs et les indicateurs stratégiques, la deuxième étape consiste à fixer les objectifs ambitieux avec un calendrier précis pour chaque indicateur et identifier les écarts par rapport au plan pour motiver et stimuler la créativité. Puis identifier les projets stratégiques et les besoins en ressources nécessaires pour combler les écarts par rapport au plan permettant aussi d'atteindre les objectifs ambitieux. Ces étapes constituent le noyau de la procédure budgétaire de descente graduelle. Le plan permet à l'entreprise de gérer les thèmes stratégiques à long terme et fournit un cadre qui rend possible le développement et l'intégration de prévisions mobiles dans un budget annuel. Quant au budget stratégique lance la première année, la trajectoire de l'entreprise qui vise à atteindre les objectifs ambitieux prévus au plan à trois ans.

La quatrième étape permet de débloquer les ressources financières et humaines pour les projets stratégiques. Aussi, d'intégrer ces besoins dans le budget annuel. Ce dernier comprend deux volets ; le budget stratégique pour gérer les programmes à la commande d'une part, et le budget d'exploitation pour gérer l'efficacité des centres de responsabilité et l'utiliser comme outil d'analyse et d'évaluation de la performance.

b. Le recours au budget dynamique

Les auteurs ont engagé ensuite la réflexion autour de l'opportunité de lancer un budget dynamique. La question fondamentale évoquée à ce niveau est de savoir s'il est préférable de « *modifier le processus budgétaire de sorte que les décisions d'allocation des ressources et même les objectifs puissent être modifiés en cours d'année pour répondre à des situations en évolution*⁷³ ». Les concepteurs du TBP ont même cité quelques compagnies européennes à l'exemple de Borealis, SKF et Ikea, qui ne font pas recours à l'outil budgétaire au sens classique du terme. Ces compagnies utilisent le TBP pour fixer leurs objectifs.

Les prévisions et les objectifs sont actualisés de manière dynamique en fonction d'éventuelles opportunités ou menaces. Kaplan et Norton rajoutent que cette méthode du budget par activité fournit une base saine pour les budgets opérationnels.

III.4.2. Prévoir le retour d'informations et apprentissage

Le TBP clarifié et exprime la stratégie de l'entreprise. Il commence à influencer la stratégie en mettant en mouvement les centres de profit, les services communs et les individus pour réaliser l'adéquation avec la stratégie formulée et en allouant des ressources, des capitaux, des dépenses discrétionnaires, des hommes et des technologies, aux nouveaux projets nécessaires pour appliquer cette stratégie. De ce fait, le recours au TBP au lieu du budget comme fil conducteur dans les réunions de directions par exemple, permet aux participants de se concentrer non seulement sur les indicateurs financiers mais sur tous les indicateurs du TBP, ce qui permet de suivre et de canaliser pour fermer la boucle stratégique (la boucle du retour d'information). Aussi, les auteurs ont abordé le rôle primordial de ce système pour favoriser les changements culturels nécessaires (fertilisation croisée).

Selon Kaplan et Norton, l'utilisation de ce système de suivi et du retour d'information constitue la structure autour de laquelle fonctionnent les processus de gestion⁷⁴. Ils rajoutent que les réunions de direction fournissent l'occasion aux cadres de travailler ensemble en équipe pour identifier les problèmes, évaluer les changements potentiels de

⁷³Kaplan R. et Norton D. (2001) Op. Cit. P 309

⁷⁴Idem P 343

l'environnement opérationnel et stratégique et capter les nouvelles opportunités qui se présentent depuis la formulation de la stratégie initiale. « *Les responsables doivent s'acquitter de plusieurs fonctions lors de leurs réunions de direction : contrôler la stratégie, vérifier la stratégie et adapter la stratégie*⁷⁵ ».

Dans ce cadre, les concepteurs du TBP précisent la manière de faire fonctionner ce système en se basant sur quatre éléments :

- **Les acteurs du système** ; contrairement au système traditionnel où le suivi des performances stratégiques est l'apanage du top managers, le système TBP favorise un accès plus ouvert à l'information. Cette communication « *ouverte sur les performances donne l'occasion de mettre en place un nouveau type d'infrastructure*⁷⁶ ». Elle brise les barrières des fonctions et des départements, ce qui permet aux salariés d'avoir une vision plus globale et la construction d'une trajectoire propre consolidée par l'apprentissage permanent.

- **La communication des performances** ; en plus de l'information objective émanant des systèmes de contrôle comptables classiques (besoins de précision), l'apport du système de communication ouverte est l'intégration de l'information subjective. Plus encore, un système de gestion stratégique est un système de communication, non pas de contrôle, ce qui explique qu'il doit être vu comme un système de communication favorisant une meilleure implication et responsabilisation des salariés.

- **La coopération versus compétition** ; les systèmes de suivi ouverts rendent l'information accessible à tous. Delà, apparaît l'importance de privilégier la coopération à la compétition en matière de partage des connaissances et des expériences réussies au sein des organisations. A ce titre, il est constaté que le système de suivi ouvert des résultats du TBP permet de réduire l'espace discrétionnaire des individus et de faciliter le changement culturel.

- **La valeur ajoutée par rapport au système de suivi traditionnel** ; la vision préconisée par les auteurs consiste à réduire le niveau de dépendance de l'organisation vis-à-vis du système de suivi traditionnel et à optimiser l'utilisation de ce dernier à travers la concentration sur les indicateurs de suivi stratégique. L'entreprise qui partage l'information génère de nouvelles opportunités stratégiques par son personnel sur le

⁷⁵ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 324

⁷⁶ *Idem* P 346

terrain à travers une meilleure réactivité à la concurrence d'une part. Elle partage et amplifie la connaissance et les compétences stratégiques d'autre part. Par conséquent, *« l'entreprise aura développé un langage et un programme commun qui favorisent le travail d'équipe pour tous⁷⁷ »*.

Aussi, il y a lieu de signaler le rôle de la technologie et plus particulièrement du système d'information qui revêt un caractère capital dans la valorisation et l'utilisation efficiente du système de suivi stratégique des performances basé sur le TBP. A ce titre, Kaplan et Norton, à travers quelques expériences concrètes, ont montré l'utilité du système d'information. Il favorise le partage des informations stratégiques émanant du TBP le plus largement possible, et contribue à la création des synergies. Aussi, il permet de relier les indicateurs du TBP aux bases de données opérationnelles et transactionnelles de l'organisation, (gestion de la relation clients, le suivi analytique des coûts spécifiques aux différentes phases de la chaîne de valeur, etc.).

III.5 : Gestion du changement grâce au leadership de la direction

Le dernier principe porte sur l'engagement et l'implication de l'équipe dirigeante dans le processus d'implantation du TBP au sein de leurs entreprises. Le lancement du processus de transformation est souvent le plus grand défi, puisque les transformations supposent l'amélioration continue, plus que celles réalisées de façon habituelle. Dans ce sens, Kaplan et Norton soulignent que *« le TBP est d'autant plus efficace qu'il fait partie d'un large processus de changement dans l'organisation⁷⁸ »*. Ce processus de changement dépend de la structure, de la stratégie et du style du leadership. Ce dernier, est d'une importance capitale. Il représente selon J.P. Kotter⁷⁹ *« un ensemble de processus qui au début crée les organisations ou les adapter à des circonstances extrêmement changeantes... »*.

En effet, les raisons de changement dans les entreprises sont très diverses ; soit l'entreprise se trouve dans une situation de crise liée au besoin urgent de redresser de mauvaises

⁷⁷ Kaplan R. et Norton D. (2001) Op. Cit. P 350

⁷⁸ *Idem* 381

⁷⁹ J. P. Kotter cité par Norton D. et Kaplan R. (2001) Op. Cit. P 355

performances, soit elle a comme objectif de se préparer à de nouveaux défis à venir, ou encore, lorsque la direction souhaite motiver les salariés pour qu'ils dépassent leurs performances actuelles mêmes si elles sont satisfaisantes. Dans tout état de cause, il faut converger le leadership de l'équipe dirigeante sur la conduite du changement à la hauteur des exigences de compétitivité actuelle et future.

Toutefois, pour les concepteurs de la démarche TBP, le processus de leadership tel que pratiqué par les directions des entreprises performantes, il est visible et organisationnel tout au long des cinq phases (principes) sur lesquelles s'articulent le système de TBP⁸⁰ :

1. Traduire la stratégie en termes opérationnels : les leaders doivent créer de nouvelles visions inspiratrices et de nouvelles stratégies, et qui seront communiquées dans un cadre fourni et géré par le TBP;
2. Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie : les leaders permettent à travers le TBP, de se concentrer sur la stratégie dans la mise en liaison des centres de profit, des services communs et des partenaires extérieurs ;
3. Alignement stratégique : où il a été question, pour les leaders, de décentraliser le pouvoir et la responsabilité vers les niveaux les plus bas en faisant recours à la communication ouverte, la formation continue, l'alignement stratégique des objectifs stratégiques et l'instauration d'un climat de travail motivant par la mise en liaison de la rémunération aux performances réalisées individuellement et collectivement ;
4. Faire de sorte que la stratégie soit un processus continu : les leaders utilisent les systèmes du budget, du retour d'information et du suivi pour créer une nouvelle culture et un nouveau processus de gestion ;
5. Mobiliser le changement grâce au leadership de la direction : il sera question d'étudier comment le leader (direction) arrive à mobiliser son organisation orientée stratégie et maintenir la dynamique en faveur d'un changement stratégique .

Aussi, selon Kaplan et Norton, il ressort de l'expérience des entreprises qui ont implanté le TBP que cette dernière étapes est très critique pour le succès de l'implémentation et elle

⁸⁰ Kaplan R. et Norton D. (2001) Op. Cit. P 355

doit être mené avec prudence et d'une manière graduelle pour ne pas déstabiliser les systèmes déjà existants. Cela peut se faire d'abord par la reconnaissance qu'il s'agit d'un projet de changement est non à un projet de mesure seulement.

Au départ, la mobilisation doit expliquer la nécessité du changement en donnant un sens d'urgence, en créant un consensus qui va guider le mouvement et en développant une vision et une stratégie. A ce titre, les concepteurs du TBP ont introduit un nouveau concept d'objectifs ambitieux permettant de motiver et de conduire le changement qui est l'OMMA⁸¹, « *l'OMMA engage les salariés, il les prend et les saisit aux tripes. Il est tangible, stimulant et très précis* ». Tout de même l'adoption de l'approche des OMMA représente un risque très courant à éviter qui est de fixer des objectifs limites (OMMA) pour les salariés sans pour autant veiller à leur donner la connaissance, les outils et les moyens de réaliser ces objectifs aussi ambitieux. Kaplan et Norton défendent l'idée qu'un TBP bien construit permet de tracer la trajectoire à suivre pour atteindre ces objectifs limites : résultats et indicateurs reliés au TBP, projets stratégiques, connaissances, outils et moyens nécessaires.

Une fois que l'entreprise est mobilisée, l'étape suivante consiste à constituer une équipe de responsables dans le cadre d'une dynamique de travail collectif. Dans ce sens, les entreprises orientées stratégies doivent transformer leurs multiples spécialistes fonctionnels en équipes transversales de résolution de problèmes, c'est-à-dire, un personnel polyvalent et ayant une flexibilité qualitative au sens de J. C. Tarondeau⁸². Finalement, et graduellement un nouveau système de management stratégique émerge « *qui institutionnalise les nouvelles valeurs culturelles et les nouvelles structures en un nouveau système de gestion*⁸³ ». En plus de ces aspects liés à la structure et à la stratégie, les auteurs ont abordé également le style de leadership⁸⁴ en tant qu'ingrédient le plus indispensable au succès du TBP. Dans ce sens, le style de leadership des gestionnaires doit être adapté à la situation. A notre sens, le style « leadership transformationnel » est adéquat, avec un leadership de charisme, avec esprit d'initiative, capable de motiver le personnel.

⁸¹ Objectifs Majeurs Mobilisant et Audacieux.

⁸² J. C. Tarondeau, (1999) *La flexibilité dans les entreprises*, Ed. Puf. Paris

⁸³ Kaplan R. & Norton D. (2001) Op. Cit. P 18

⁸⁴ Les styles de leadership : le style autocratique, style démocratique et participatif

En définitive, l'intérêt accordé au leadership a fait de lui un deuxième principe parmi les principes de management de la qualité⁸⁵ « *les dirigeants définissent la finalité et les objectifs stratégiques de l'organisation. Il convient qu'ils créent et maintiennent un environnement interne dans lequel les personnes peuvent pleinement s'impliquer dans la réalisation des objectifs de l'organisation* ».

Dans un système TBP, l'implication de la direction et sa volonté de changer suppose comme le note Jaulent P. et al⁸⁶ un fort leadership des cadres. C'est la variable la plus importante qui explique le succès ou l'échec du système. Sans ce leadership, le TBP ne sera juste qu'un autre système de reporting ad hoc. Le leadership est nécessaire pour traduire la vision stratégie en objectifs stratégiques, formalisés sur une carte de stratégie. Ils précisent que de nombreuses organisations ont mis en place le TBP pour améliorer leurs systèmes d'évaluation / compensation, pour renforcer leurs systèmes de management QSE, pour optimiser leur contrôle gestion, pour disposer d'un meilleur reporting stratégique, etc. Certes, si une performance accrue dans l'atteinte de ces objectifs fut une finalité, les résultats les plus significatifs furent obtenus par le développement du leadership des cadres.

⁸⁵ Guerra F. op. cit. p 226

⁸⁶ Patrick Jaulent, Marie-Agnès Quares et Jacques Grenier (2011), *Objectif performance*, édition AFNOR, Paris

Conclusion du chapitre II

Depuis sa première conception en 1992 par Kaplan et Norton, le tableau de bord prospectif ne cesse d'enregistrer des améliorations et des prolongements pour devenir actuellement, un système de contrôle de gestion et de suivi de la performance par excellence. Cette ampleur est justifiée par son intégration dans toutes formes d'organisations et dans tous les secteurs, mais toujours adapté pour répondre aux besoins particuliers de chaque organisation.

Toutefois, le modèle standard de tableau de bord prospectif sépare nettement lors de son introduction entre la conception et la méthode d'implémentation. Globalement, la conception d'un TBP doit permettre d'expliquer, de clarifier, de communiquer et de planifier les objectifs de l'entreprise d'une manière à cerner toutes les facettes (client, finance, processus internes, apprentissage organisationnel...), constituant sa performance globale. L'atteinte de cette performance multidimensionnelle passe par l'intégration dans un seul système équilibré et prospectif, des indicateurs stratégiques et opérationnels liés par une relation de cause à effet.

Aussi, la méthode d'implémentation nécessite un déploiement stratégique permettant d'atteindre cette cohérence malgré la divergence entre les différentes variables managériales. Pour cela, les concepteurs retiennent cinq principes valables à toutes les entreprises, il s'agit de :

- Traduire la stratégie en termes opérationnels;
- Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie ;
- Faire que de la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous ;
- Transformer la stratégie en un processus continu ;
- Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants.

En résumé, malgré que les principes de conception et d'implémentation d'un TBP semblent très pertinents pour une grande catégorie d'entreprises, notamment, les grandes entreprises capitalistes, son universalité s'avère très contraignante, comme on va le voir dans les pages suivantes, dans nos entreprises publiques économiques caractérisées par un mode de gestion spécifique.

Chapitre III :
***Les spécificités de gestion des entreprises
publiques économiques : lecture par la théorie
contractualiste***

Introduction du chapitre III

Depuis les réformes de la fin des années 80, la question de la propriété des entreprises publiques émerge comme une question centrale de la nouvelle approche du développement économique en Algérie. Le processus de libéralisation économique, avec son corollaire l'insertion plus profonde de cette économie dans l'économie mondiale, affecte certainement les règles de gestion, la structure de la propriété et d'organisation des entreprises publiques économiques dont le système de contrôle et de suivi de la performance. L'entreprise publique économique se définit selon le 1^{er} article du décret exécutif 01-283 comme « *toute entreprise dont le capital social est détenu en totalité, directement ou indirectement par l'Etat ou toute autre personne morale de droit public* ». Aussi, les EPE n'assurent pas un service public mais sont des entités économiques autonomes auxquelles le caractère de *commercialité* et les dispositions de code de commerce sont appliquées.

Sur le plan théorique, il semble possible de préciser la notion d'entreprise publique économique en reconsidérant sa structure de propriété. Selon l'approche contractualiste, la meilleure forme d'organisation des droits de propriété est l'entreprise privée (Gomes, 1996, p52), et donc, l'entreprise publique économique est moins performante.

L'objet de ce chapitre est de cerner les spécificités des EPE en matière de contrôle et de suivi de la performance par l'opérationnalisation de la théorie contractualiste. En premier lieu, nous allons aborder l'historique des EPE à travers les vagues de restructuration et la structure de la propriété qui découle à chaque restructuration (*section 1*). En second lieu, nous nous intéresserons aux mécanismes de contrôle de la propriété tant interne qu'externe (*section 2*). Ensuite, nous exposerons les principaux facteurs de contingence affectant le management des EPE (*section 3*). Enfin, nous terminerons par la perception particulière du système de contrôle de gestion et de la performance attendue de ces EPE (*section 4*).

Section 1° : Les vagues de restructurations et structure de la propriété des EPE

Nous tacherons dans cette première section à utiliser les apports du courant contractualiste pour expliquer la spécificité des EPE, en considérant ses rapports de propriété. Nous allons d'abord effectuer un bref historique sur les EPE depuis leur autonomie en 1988 (I.1.). Puis, nous allons retracer les différentes vagues de restructuration pour distinguer la base institutionnelle encadrant les EPE à l'heure actuelle (I.2.). Nous terminerons, par schématiser la structure de propriété de ces entreprises, ce qui nous permettra de comprendre leur mode de management (I.3.).

I.1. Histoire et émergence

Après l'indépendance, les premières configurations organisationnelles du tissu productif algérien étaient constituées principalement de sociétés nationales, d'établissements publics à caractère industriel et commercial (E.P.I.C), de sociétés mixtes à capitaux majoritairement étatiques et d'établissements publics à caractère administratif. Ces différentes formes visaient la réalisation d'un double objectif, tant économique que social.

Cependant, la concrétisation de cet objectif n'était qu'une opérationnalisation de différents plans quadriennaux de l'Etat.

Cette intervention de l'Etat actionnaire majoritaire dans la gestion et la fixation des objectifs managériaux rend la gestion des sociétés nationales très complexe. Par conséquent, ces unités économiques étaient considérées comme simple structure d'exécution.

Delà, le modèle organisationnel adopté était soit, une structure linéaire telle que définie par Fayol, ou une structure fonctionnelle de type Taylorienne divisée en fonctions et encadrée par une ligne hiérarchique assurant un commandement descendant.

I.2. Les vagues de restructuration

Le durcissement des contraintes sur le système productif algérien caractérisant les années 80, a mis les sociétés nationales au centre de vastes réformes en profondeur. Ce processus a pour objectif d'améliorer la performance des entreprises publiques. La

réforme des restructurations des entreprises publiques algériennes vise comme le souligne Y. BOUDJENAH¹, « *une plus grande maîtrise de l'appareil de production ou la commercialisation, une utilisation maximale des capacités et une meilleure organisation du travail* ».

En effet, cette réorganisation touche le pouvoir économique et passe par la réorganisation des contrats et un changement des droits de propriété, ce qui a engendré le passage de l'entreprise publique socialiste à d'autres formes telle que ; *l'entreprisisation* et la privatisation. Par conséquent une nouvelle répartition des droits de propriété apparaît.

Delà, notre propos va s'articuler sur l'analyse des formes des entreprises publiques économiques industrielles, afin de déduire la structure des droits de propriété à travers ; la loi 80-01 relative à l'autonomie des entreprises, l'ordonnance 95-22 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, enfin l'ordonnance 01-04 relative à l'organisation, la gestion et privatisation des entreprises publiques et ses amendements récents. Cette dernière, constitue le cadre institutionnel où les entreprises publiques économiques exercent leurs activités.

I.2.1. La loi 88- 01

La loi 88- 01 portant sur l'autonomie des entreprises publiques du 01 janvier 1988, à introduit un nouveau principe dans l'organisation et la gestion des sociétés nationales qui est le critère de commercialité, baptisé aussi, la *privatisation des formes de gestion*². Cette loi dite de d'orientation sur l'entreprise, devait permettre de restituer l'identité de ces dernières en les mettant à l'abri des idéologies politiques et partisans, de leur restituer la prise en charge directe de leurs affaires, de leurs organisations, de leurs relations économiques, du choix de leurs partenaires, de leurs responsabilités sur le marché et de la gestion de leurs ressources et compétences.

La promulgation de cette loi vise aussi, la réhabilitation de la stratégie propre à chaque entreprise, et encourager la prise en charge de leur devenir et de leurs ambitions propres. Cette réforme appelée également « *privatisation informelle* ³ » a introduit une direction des

¹ Boudjenah Y (2002) *L'Algérie décomposition d'une industrie* éd. L'Harmattan, France, P77.

² Sadi N. (2005) *La privatisation des entreprises publiques en Algérie*, éd. L'Harmattan, Paris, P51

³ Sadi N. *Idem*, P52.

entreprises, coiffée par un conseil d'administration qui désigne le président directeur général (PDG) et un contrôle externe indépendant. Comme elle introduit une distinction entre deux fonctions de l'Etat ; d'un côté, il est propriétaire des actifs et d'autre, il est régulateur du développement économique et social.

Ces entreprises sont régies par le code de commerce (*principe de commercialité*) et le seul propriétaire c'est l'Etat. Ce dernier, confié à la gestion de la propriété des actifs à des fonds de participation de l'Etat (FPE) ce qui justifie le maintien de la propriété étatique et la mise en place des règles de gestion privée⁴.

La modification des structures de ces entreprises a donné lieu à deux formes d'organes de direction (organe dirigeant) :

SPA → Conseil d'Administration + PDG

Ces deux organes exercent les prérogatives de gestion et de contrôle comme le stipule l'article 22⁵ : « *dans le processus de fonctionnement de l'entreprise, s'exercent des prérogatives afférentes :*

- *Au droit de propriété des actionnaires ;*
- *Au droit et à la responsabilité des administrateurs ;*
- *A la fonction et à la responsabilité des gestionnaires chacune des sphères de prérogatives est assurée par l'organe y afférent, conformément à la loi et dans les limites des structures de l'entreprise ».*

I.2.2. L'ordonnance 95- 25

Dans le cadre du plan d'ajustement structurel, signé entre l'Algérie et les institutions internationales (FMI, BM), et dans le but de rétablir les équilibres macro-économiques, l'Algérie est engagée dans la deuxième vague de restructuration des EPE, touchant à la fois l'environnement économique et institutionnel.

⁴ Benissad M. (2004). *De la planification socialiste à l'économie de marché*, éd. ENEG, P 44.

⁵ Art. 22 de la loi 88-01.

L'ordonnance 95-25 du 25 septembre 1995 sur la gestion des capitaux marchands de l'Etat qui consacre le caractère marchand des capitaux publics, arrête les modalités d'organisation et de gestion des participations de l'Etat dans les EPE, dans le sens d'une ouverture ou de la cession des actifs publics au marché. Cette réforme, qui réorganise la gestion de la propriété des entreprises par la dissolution des FPE et leur remplacement par les holdings publics. Ces derniers qui sont organisés selon une logique de branches homogènes gérant entre 60 et 170 EPE par holding⁶.

L'ordonnance 95- 25, constitue, désormais, la pièce centrale de la nouvelle organisation du secteur public industriel dont elle définit le processus de constitution ainsi que les prérogatives.

La nouvelle organisation du secteur public économique se présente sous la forme d'un système hiérarchisé intégrant 03 paliers : CNPE $\longrightarrow$ holding $\longrightarrow$ EPE (ordre décroissant).

L'holding chargé de la gestion des capitaux marchant de l'Etat, est organisé sous forme SPA. Et dont le capital est détenu intégralement et / ou conjointement par l'Etat, et les autres personnes morales de droit public. L'holding est investi de tous les attributs des droits de propriété sur les actions qui lui ont transférées (Art 04). Il est aussi chargé de rentabiliser et de fructifier le portefeuille d'actions, participations et autres valeurs financières (Art 09).

Toutefois, il est judicieux de motionner que comparativement aux textes de la loi de 1988, régissant l'autonomie des entreprises publiques, cette ordonnance de 1995 s'apparente à une rupture fondamentale notamment, en ce qui concerne les transferts, les cessions d'actifs et les sanctions des activités économiques non rentables (corroborer par l'ordonnance 95-22 du 26 août 1995 qui codifie l'opération de privatisation en définissant les objectifs, les secteurs concernés, la méthode et le dispositif technique de privatisation).

⁶ Melbouci L. (2008). *Le modèle des entreprises algérien : échec ou fin de missions*, éd. Elamal, Algérie, P 58.

I.2.3. L'ordonnance 01-04

La situation de l'époque, caractérisée par la multiplication des intervenants et la confusion de leurs attributions dans la gestion des entreprises publiques et dans le processus de privatisation, conduit à la création en 1999, d'un ministère de la Participation et de la Coordination des réformes doté de larges attributions.

L'ordonnance 01-04⁷ détermine l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques (EPE). Faute d'une influence libérale indéniable, l'Algérie adopte une nouvelle stratégie où toutes les contraintes sont levées. L'ordonnance réaffirme clairement que tout le patrimoine des EPE est cessible et aliénable (Art. 04).

Ce texte confie au ministère de la Participation et de la Promotion de l'investissement (MPPI) la conduite des opérations de privatisation. L'Etat exerce son rôle de propriétaire en matière de privatisation à travers le Conseil des Participations de l'Etat (CPE), lequel approuve les modalités et les conditions de privatisation.

Dans un souci d'efficacité, les EPE ont été regroupées en fonction de la nature de leurs activités. Ainsi, la plupart d'entre elles ont été agrégées au sein de sociétés de gestion de participations (SGP).

Ces réorganisations ont permis de transformer les entreprises publiques à caractère économique en sociétés par actions (EPE/SPA) et de supprimer la tutelle de l'Etat dont les droits étaient depuis exercés, d'abord par des agents fiduciaires (fonds de participations puis les holdings), auxquels ont été dévolus tous les attributs d'actionnaires et, ensuite, par des sociétés de gestion des participations (SGP), au nombre de 28, chargées aujourd'hui de gérer les capitaux marchands de l'Etat, détenus par les EPE, et à 18 entreprises de Groupes, dont 11 établissements financiers ayant une position dominante dans la banque et les assurances.

⁷ Cette ordonnance modifiée et complétée par l'ordonnance n° 08-01 du 21 Safar 1429 correspondant au 28 février 2008 complétant l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques. JORA n° 11 DU 02 mars 2008

I.3. La structure de propriété des EPE

Les différentes vagues de restructurations présentées jusqu'à ici, nous ont permis de corroborer qu'une entreprise publique est une entreprise sur laquelle les pouvoirs publics peuvent exercer une influence dominante du fait de la participation financière ou de règles qui la régissent.

A partir de ces vagues de restructurations, l'entreprise publique algérienne passe de la forme d'entreprise socialiste caractérisée par la perte d'autonomie et de maîtrise de sa pérennité, car les objectifs de production et d'investissement étaient centralisés et les flux de trésorier dégagés par l'exploitation étaient versés au trésor public⁸, vers une autre forme appelée « *entreprise publique économique* » (EPE) qui est une société commerciale dans laquelle l'Etat détient directement ou indirectement la majorité du capital social, et elle est régit par le code de commerce. Cette forme marque la frontière entre l'Etat puissance publique et l'Etat actionnaire, notamment par la création d'agents intermédiaires, chargés de gérer les actifs des EPE.

Cependant, la propriété publique est celle pour laquelle les pouvoirs publics détiennent les droits résiduels, exerçables en cas de circonstances imprévues. Cette propriété est organisée et contrôlée sous une forme pyramidale. On trouve au sommet l'Etat, au centre des intermédiaires (FPE, Holdings publics, SGP), à la base les entreprises publiques. (Voir la figure n° 19 ci-après)

En effet, la lecture de ces trois textes de loi, nous a permis de neutraliser un contrôle de propriété hiérarchisé et délégué, à trois niveaux (exercé par l'Etat actionnaire unique). L'utilisation de ce type d'instrument de contrôle de propriété est justifié par la nature des actifs ou valeurs mobilisées (actions, titres de participation, certificat d'investissement....) qui est une propriété publique.

Nommions, il y a lieu de signaler qu'à la fin de 2008, un nouveau schéma organisationnel était proposé pour piloter la nouvelle stratégie industrielle arrêtée par le ministère de la

⁸ Sadi N. (2005) Op. Cit. P34.

participation et de la promotion d'investissement (MPPI). Ce schéma se présente comme suit⁹ :

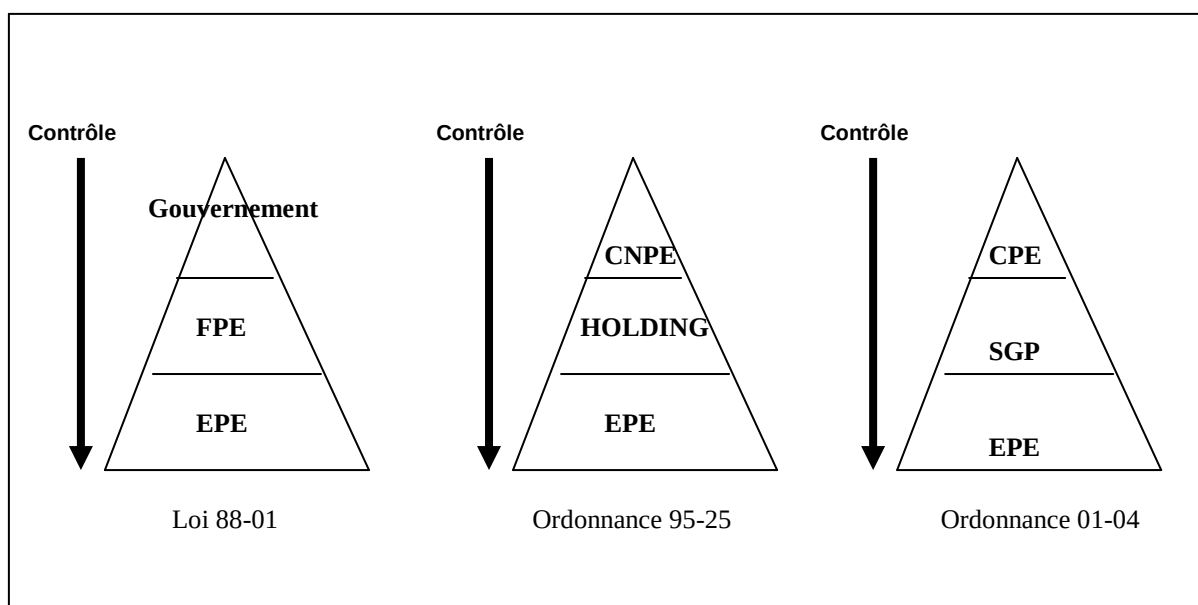
- Les SGP seront remplacées par des Sociétés de Partenariat et de Privatisation (SPP), ces dernières seront organisées comme les SGP.
- Les Sociétés Economiques de Développement (SED), ce sont des sociétés que l'Etat accompagnera dans leurs programmes d'investissement comme, Saidal, Air-Algérie, SNVI, ENTMV et quelques entreprises de BTPH et de la pétrochimie.
- Les Sociétés de Promotion Industrielle (SPI). Ce sont des sociétés qui seront organisées autour d'activités embryonnaires ou à créer, comme la construction navale et les nouvelles technologies de l'information.

A notre connaissance, jusqu'à 2011, cette nouvelle stratégie industrielle n'est pas encore mise en place ou carrément écartée par les décideurs.

En terme d'organisation la figure n°19, nous renvoi à considérer trois (03) niveaux où s'exerce le contrôle de propriété et où se répartie les droits de propriété.

Figure n°19:

Structure de la propriété publique



Source : élaboré par nous soins

⁹ Melbouci, B. L. (2009), *Economie de l'entreprise algérienne*, édition El-Amel, P 137

I.3.1. Au sommet

On trouve le gouvernement représenté soit entièrement (loi 88-01), ou par ses représentants dûment mandatés ; le CNPE et le CPE, selon le cas. Ces derniers qui ont pour missions :

- la coordination et l'orientation des agents fiduciaires¹⁰ (FPE, Holdings).
- Arrêter les stratégies en matière économiques et financières.
- L'exercice des droits de propriété et le contrôle permanent des FPE, Holding et les sociétés de gestion et de participation.
- Assurer la surveillance du directoire et le conseil de surveillance des holdings publics.

Plus particulièrement le CNPE, est placé sous l'autorité du chef de gouvernement, actuellement c'est le premier ministre qui assure la présidence. Il définit les conditions générales de placement des capitaux de l'Etat, ainsi que l'acquisition et la cession des titres, des actions et autres valeurs mobilières détenues par l'Etat ou souscrites en son nom¹¹.

Aussi, pour CPE, la nouvelle approche de l'Etat en matière de restructuration industrielle voit la création d'un conseil des participations de l'Etat (CPE), il jouit de prérogatives plus importantes puisqu'il récupère les attributs des Holdings et du CNPE en matière de privatisation¹². Il est aussi chargé de définir et de mettre en œuvre les politiques et programmes concernant les participations de l'Etat.

I.3.2. Au centre

Le passage à l'autonomie des entreprises a donné lieu à la création des sociétés par actions (SPA) dotées d'un capital et regroupées par branche d'activités, autour de :

- 08 fonds de participation en 1988.
- 11 Holdings en 1995.
- 28 sociétés de gestion et de participations en 2001.

¹⁰ Boudjenah. Y. (2002) Op, cité P 81.

¹¹ Art. 04 de l'ordonnance 95-25.

¹² Art. 09 de l'ordonnance 01-04.

Le fonctionnement de ces organismes peut être éclaircir par le tableau n° 03 suivant :

Tableau n° 03 : Les spécificités des EPE

	FPE	Holding	SGP
Prérogative	Gestion financière des capitaux publics	Gestion et administration des capitaux marchands de l'Etat	Gestion, organisation et privatisation des capitaux marchands de l'Etat.
Statut	Agent fiduciaire	Propriété sur les capitaux marchands	Propriétaire sur les capitaux marchands.
Missions	Procéder pour l'Etat à des investissements en vue de générer des gains	Rentabiliser et faire fructifier les valeurs	La mission exclusive consiste à gérer les participations de l'Etat.
Fonction & contrôle	Un conseil d'administration de 5 à 9 membres, 01 président élu et 01 DG	01 directoire, 01 président - DG unique+ conseil de surveillance de 07 membres	Un conseil d'administration de 3 à 12 membres, dont 01 directeur général
Tutelle	AG de ministres présidée par le premier ministre	CNPE présidé par le premier ministre	CPE présidé par le chef de gouvernement
Relations EPE-patrimoine	Représentation dans les CA des EPE Patrimoine inaliénable et incessible	Pas de représentants directs. Patrimoine aliénable et cessible	Participation du ministre MPPI Patrimoine éligible à la privatisation
Forme	SPA	SPA	SPA

Source : Guerchouh M¹³. et nos recoupements

Pour ce qui est de la gestion des capitaux de l'Etat, contrairement au FPE, les Holdings sont dotés comme le montre N. Sadi¹⁴ de tous les attributs du propriétaire et constituent en droit le seul interlocuteur des entreprises publiques économiques. Cela dit, contrairement

¹³ Guerchouh M. (2002) « La question de l'efficacité organisationnelle du schéma Holding en Algérie », *Mémoire De Magistère*, université de Tizi-Ouzou, Mars 2002

¹⁴ Sadi N. Op. Cité, P 57.

aux FPE, qui étaient de simples gestionnaires pour compte, il est confié aux Holdings des attributs de la propriété, usus, fructus sur les actions et autres valeurs mobilières détenues par l'Etat. Et par la suite aux SGP, il est ajouté la mission de privatisation des EPE, soit l'abusus.

I.3.3. A la base les entreprises publiques.

Les EPE dotées d'une assemblée générale. Cette dernière, est considérée comme l'organe souverain de droits de propriété. L'atténuation de la propriété a donné lieu à deux formes d'entreprises ; les SPA et la SARL.

Dans l'entreprise organisée en SARL, l'organe dirigeant est composé d'un directoire (généralement un gérant) et d'un conseil de surveillance. Dans l'entreprise organisée en SPA, son organe dirigeant est un conseil d'administration composé de 01 à 12 membres. Ce dernier est chargé de définir et d'arrêter les orientations générales, les perspectives à moyen terme, les stratégies d'actions et les objectifs opérationnels.

Le conseil d'administration est composé des : mandataires des FPE ou Holding, ou encore des SPG, représentants des travailleurs et/ou des administrateurs.

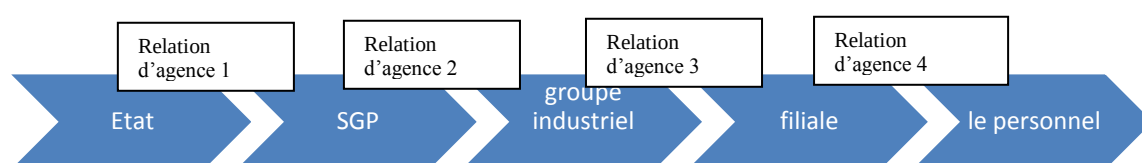
Cette composition d'organe statutaire dirigeant des EPE est donc composé de détenteurs d'actions, qui sont selon la loi 88-01 des personnes physiques (administrateur de droit) sur lesquels aucun détenteur d'actions n'a droit d'exercer une influence organique et des personnes morales actionnaires qui doivent désigner leurs mandataires. Ces derniers agissent en administrateurs d'EPE, ou sauraient ignorer les détenteurs d'actions qu'ils représentent tout en respectant les principes du code de commerce. Selon lequel les administrateurs d'une EPE, même s'ils sont désignés comme représentants d'un fonds doivent agir uniquement dans le sens des intérêts de l'entreprise qu'ils gèrent.

En somme, nous constatant que malgré les différentes vagues de restructuration touchant les EPE algériennes depuis plus de 20 ans, les rapports de propriété n'ont pas changés. L'Etat reste toujours le seul propriétaire. Sur le plan organisationnel ce constat nous mène à dire que leur fonctionnement revient toujours aux premières formes organisationnelles (hiérarchiques à plusieurs niveaux décisionnels). Autrement dit, il y a eu changement de

forme et pas de fond. L'idée de séparer la propriété de la gestion a conduit aux innovations organisationnelles par la création des diverses strates ; les FP, les Holdings publics et les SGP. Cette situation n'a fait que multiplier le nombre d'intervenants (*stakeholders*), tous liés par des relations d'agence au sens de Jensen et Mackling (1976).

Les différentes relations d'agences peuvent être schématisées comme suit :

Figure n° 21: les différentes relations d'agence liant les EPE à l'Etat



Source : élaboré par nos soins

La multiplicité des relations d'agence rend le système décisionnel très difficile pour deux raisons : la première est que ses deux fonctions management de la décision et contrôle de la décision sont pas répartie. La seconde est que les éléments déterminant la performance des EPE sont très centrés sur la performance externe (institutionnelle) caractérisée par la prédominance des variables financières, justifiée par le caractère public (donc, non définit) des ayants droit. En termes d'outil de contrôle et de mesure de la performance, ce schéma organisationnel s'adapte bien à un reporting financier hiérarchisé, c'est-à-dire chaque dépense engagée ou revenu engendré doit être contrôlé par le responsable hiérarchique direct. Dans l'objectif d'approfondir ses mécanismes de contrôle (internes et externes) exigés aux EPE, dans la prochaine section, nous tâcherons à présenter les différentes parties chargées de contrôler les EPE et leur degré d'intervention. Et distinguer enfin les caractéristiques de la propriété des EPE par l'opérationnalisation de la théorie des droits de propriété et des parties prenantes.

Section 2: Le système de contrôle de la propriété des EPE

La propriété dans les EPE reste du ressort de l'Etat actionnaire unique. A ce titre, l'Etat contrôle sa propriété par des mécanismes internes et externes (II.1). Les caractéristiques de ce système de contrôle de propriété relèvent la prédominance de l'Etat sur toute décision résiduelle et tout bénéfice résiduel (II.2).

II.1. Les mécanismes de contrôle de la propriété

Ce sont les contrôles qui s'exercent en permanence pendant le fonctionnement de l'entreprise, généralement *a priori*, et visent comme objectif l'efficacité économique. Le contrôle managérial appliqué aux EPE au sens de Berle et Means, trouve ses racines dans la dissolution du capital (structuré de la propriété) qui provoque une rupture entre propriété et pouvoir. Ce dernier détenu par les dirigeants managers ne provient pas de la possession des titres, mais d'un mandat provenant de l'Etat actionnaire unique. Dans ce sens, nous classons les mécanismes de contrôle par référence à la structure organisationnelle, ce qui permet de distinguer un contrôle interne et un contrôle externe.

II.1.1. Les mécanismes internes de contrôle de la propriété

De la composition du conseil d'administration des EPE, apparaît deux mécanismes de contrôle ; d'une part, le contrôle hiérarchique (voir la figure n° 19) justifié par le mode de financement et la propriété publique des fonds de ces entreprises. D'autre part, un contrôle des salariés considéré comme moyen d'atténuer les prérogatives de l'actionnaire majoritaire.

II.1.1.1. Le contrôle hiérarchique

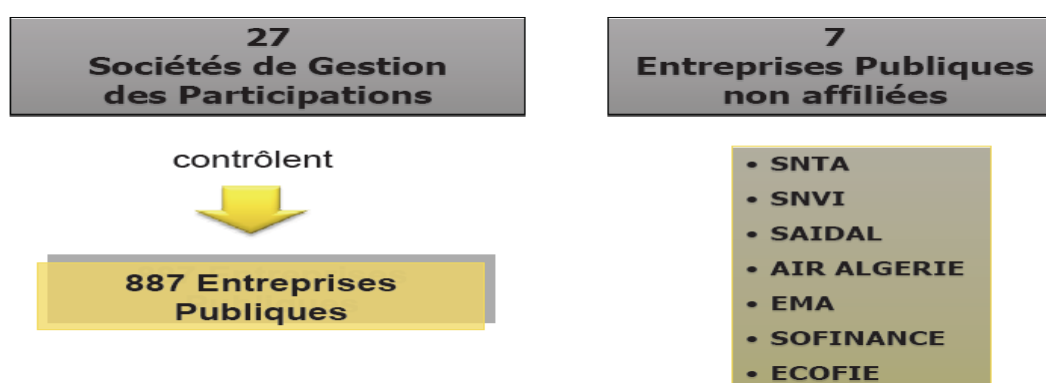
La forme d'organe d'administration et de gestion des entreprises publiques économiques, dont le capital social est détenu en totalité directement ou indirectement par l'Etat, ou toute autre personne morale de droit public, est soumise à un contrôle hiérarchique, via les parts de participation. Autrement dit, ce contrôle tire sa légitimité par le mode de financement de ces EPE.

Fondamentalement, ce contrôle, peut être expliqué ; d'une part, via la détention par une société holding ou SGP des parts du capital d'une autre société (les EPE et leurs filiales).

D'autre part, via la composition des organes dirigeants de l'entreprise publique économique.

Concernant la participation, la figure n°21 montre que par exemple que 887 EPE, ainsi que leurs filiales sont contrôlées par 27 SGP. Ces derniers qui détiennent des parts en fonction de portefeuille d'activité de ces entreprises, sous forme ; d'actions, certificats d'investissement, titres de participation ou toutes autres valeurs mobilières.

La figue n°21 : le portefeuille des EPE.



Source : ministère de l'industrie et de la promotion des investissements¹⁵

Pour les organes de direction, les EPE sont dotées d'organes d'administration¹⁶ suivants :

✓ L'assemblée générale (AG) : composée de représentants dument mandatés par le conseil des participations de l'Etat. Ces derniers élisent les membres du conseil d'administration.

✓ Un directoire : composé d'un (01) à trois (03) membres, dont le président. La composition du directoire se décide par le conseil des participations de l'Etat, en fonction des missions, de la nature et de la dimension de l'EPE. Et ces membres sont choisis parmi les professionnels réunissent les qualités, la compétence, et l'expérience requise dans le domaine d'activité concerné.

Cette forme d'organisation des EPE, montre l'action de contrôle indirect (contrôle délégué) exercé par l'intermédiaire de l'assemblée générale, et par conséquent la composition du

¹⁵ Bendiff H. « le processus de privatisation en Algérie : Stratégie, Bilan et Perspectives », Forum économique le 24/09/2008 Lausanne (Suisse). In www.mppi.dz

¹⁶ Article 03, du décret exécutif n°2001-283.

conseil d'administration. Cette tutelle gouvernementale s'exerce par les prérogatives assignées à l'assemblée générale. Puisqu'à l'exception des décisions de gestion courante attribuée au directoire, l'assemblée générale se prononce sur toutes les questions relatives à la vie de l'entreprise, notamment celles précisées dans l'Art.05¹⁷ :

- L'augmentation et la réduction du capital social.
- La création de filiales.
- La fusion, l'absorption ou la scission.
- La désignation des commissaires aux comptes.
- La cession de titres ou d'éléments d'actif.

Toutefois, la nomination des membres du directoire, se fait par l'assemblée générale, après l'approbation de leurs candidatures par le chef de gouvernement, étendu¹⁸ du conseil des participations de l'Etat.

II.1.1.2. Le contrôle des salariés.

La spécificité des conseils d'administration des entreprises publiques économiques, réside dans la présence obligatoire des représentants élus du personnel. Ces représentants assurent un contrôle direct de la gestion de l'entreprise, par leur disposition de deux voies au vote final de conseil d'administration.

En effet, cette obligation se trouve dans l'article 25¹⁹ qui stipule «...le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, selon de cas, doit, toutefois, comporter deux (2) sièges au profit des travailleurs salariés, dont, le mode de désignation est prévu par la loi relative aux relations de travail ». La participation des représentants des salariés à la vie quotidienne et la gestion courante des EPE, a été confirmée par l'article 05 de l'ordonnance 01-04.

Ainsi, l'instauration de cette procédure vise, désormais, l'atténuation des prérogatives de l'actionnaire dominant (l'Etat et ses agents), ces derniers qui risquent d'exercer un pouvoir discrétionnaire au détriment des intérêts des salariés. Notamment en matière de rémunérations du personnel, qui représentent une part importante des dépenses

¹⁷ Art. 05 du décret exécutif n° 2001-283.

¹⁸ Art. 07 du décret exécutif n° 2001-283.

¹⁹ Art. 25 de l'ordonnance 95-25.

d'exploitation de l'entreprise. Cependant, les salaires sont souvent fixés réglementairement par référence aux négociations collectives, reconnues aux travailleurs via la loi 90-11 relative aux relations de travail.

Le contrôle des salariés dans les EPE, peut s'expliquer aussi, par les conditions de révocation des représentants des travailleurs, qui ne peut être demandée que pour une faute grave, par voie judiciaire, à la demande de la majorité des membres du conseil d'administration ou la structure syndicale des salariés.

En définitive, le contrôle public, même s'il est assuré par d'autres moyens qu'un contrôle majoritaire de l'Etat, s'accompagne par l'obligation d'avoir des représentants élus des salariés.

II.1.2. Les mécanismes externes.

Le contrôle externe des EPE est exercé ; par les commissaires aux comptes, par les instances judiciaires et par la politique industrielle tracée par le gouvernement en place.

II.1.2.1. Le rôle des commissaires aux comptes.

Le contrôle financier des entreprises publiques économiques est effectué par les commissaires aux comptes, conformément à l'article 16 de l'ordonnance 95-25, et par la suite l'article 10 du décret exécutif 01-283, ce dernier qui précise « *le contrôle des comptes de l'entreprise publique économique entrant dans le champ d'application du présent décret est assuré par un ou deux commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale. Le (ou les) commissaire (s) aux comptes établit (ssent) un rapport annuel conformément aux diligences professionnelles sur les comptes de l'entreprise adressé aux membres de l'assemblée générale qui statuera sur les comptes de l'exercice considéré* ».

Par cette réglementation, on constate que contrairement à l'entreprise socialiste ou les commissaires aux comptes sont nommés directement par le ministre des finances²⁰, pour les entreprises publiques économiques, ils sont désignés par l'assemblée générale des actionnaires.

Aussi, il y a lieu de souligner que la participation permanente des commissaires aux comptes à la vie de l'entreprise en matière de politique des salaires, la passation de

²⁰ Boussoumah M. (1982) *L'entreprise socialiste en Algérie*, éd. OPU, Algérie.

quelques contrats et l'intervention par l'appréciation de la qualité de gestion appliquée aux entreprises socialistes a été remplacée par un simple contrôle financé.

Après la restructuration, le rôle des commissaires aux comptes se résume en particulier dans les missions suivantes :

- La vérification des comptes, c'est-à-dire, s'assurer de la régularité et de la sincérité de la comptabilité de l'entreprise.
- Vérification de l'application correcte des dispositions législatives et réglementaires ayant une incidence financière.
- Adresser un rapport annuel aux membres de l'assemblée générale.

Enfin, le rapport financier final approuvé par l'assemblée générale sera adressé sous forme de résolution au président du conseil des participations de l'Etat, conformément à l'article 6 du décret exécutif n° 01-283.

II.1.2 .2. La responsabilité pénale et civile.

Du faite que la fonction d'utilité des dirigeants des entreprises publiques ne recouvre pas seulement les gains monétaires, mais elle recouvre toutes les variations d'utilité que peuvent subir les différents agents en raison des décisions relatives à la détention de l'actif (Charreaux, 1997). La nature de l'actif géré par les dirigeants des EPE, a obligé le réformateurs algériens a préciser à travers les différents textes de lois relatifs à la restructuration, la responsabilité pénale des organes de direction des EPE. Cette responsabilité touche tous les membres du conseil d'administration et ceux de conseil de surveillance²¹.

En effet, ce mécanisme de contrôle vise à situer les responsabilités de chaque dirigeant à son niveau et rompre avec le système de substitution de l'Etat à ses administrateurs. Autrement dit, éliminer l'attitude discrétionnaire des dirigeants des EPE qui gèrent en fonction d'autres intérêts que l'intérêt de l'entreprise.

²¹ Art.25 de l'ordonnance 95-25 et l'Art. 39 de l'ordonnance 01-04.

Aussi, le contrôle par risque de règlement judiciaire et de la faillite élargi aux EPE, par l'application des règles de commercialité, l'Algérie se rallie comme le souligne Benissad²² aux idées de la banque mondiale, selon laquelle l'absence d'un tel risque encourage le laisser-aller et la mauvaise gestion des entreprises publiques.

Par conséquent, l'association de la responsabilité civile aux dirigeants des EPE, a permis à l'Etat-actionnaire l'abstention de renflouer les caisses des EPE en cessation de paiement comme c'était le cas dans les entreprises socialistes.

II.1.2.3. Le rôle de la politique industrielle.

Le troisième mécanisme de contrôle de propriété réside dans l'obligation aux EPE de veiller à la conformité de leurs actions avec la politique industrielle et sociale de l'Etat, par l'application des lois, réglementation en vigueur et directives émanant des divers organes supérieur à savoir les sociétés-mère (holding publics, puis les SGP), et le gouvernement (CNPE, puis le CPE, présidé par le chef du gouvernement).

Ce contrôle s'explique par la structure pyramidale, encadrant la propriété des EPE. Ce qui se confirme par les missions assignées aux holdings publics, selon l'article 8 « *les holdings publics contribuent à la mise en œuvre de la politique économique du gouvernement, dans le cadre des conventions conclues avec l'Etat représenté par le CNPE*²³.. ». Aussi, l'holding public chargé de fructifier son portefeuille d'actions doit conformément à l'article 9 « *...définir et développer leurs stratégies et politiques d'investissement dans les sociétés affiliées, ainsi, que toute politique de restructuration et redéploiement des EPE*²⁴ ». Après le remplacement des holdings publics par les sociétés de gestion et de participation, cette tutelle, en matière de politique industrielle a été corroborée via, l'article 11 de l'ordonnance 01-04.

Cela dit, les agents fiduciaires agissent au nom de l'Etat dans son ensemble et mettent en œuvre les orientations et les politiques arrêtées par le gouvernement. Ils adressent des

²² Benissad M. Op. Cit. P 167.

²³ Art. 8 de l'ordonnance 95-25.

²⁴ Art. 9 de l'ordonnance 95-25.

directives et instructions aux dirigeants des EPE, soit d'une façon directe, via les plans de mise à niveau, ou indirectement via la participation dans les assemblées générales des EPE. Finalement, l'instauration d'un tel type de contrôle, vise en plus de la mise en place d'une politique macro-économique par le gouvernement, de mieux contrôler l'information et échapper aux comportements opportunistes des dirigeants des EPE. En pratique cette mesure n'exclut pas éventuellement des divergences *ex post*, en raison du statut important des dirigeants et de la puissance industrielle et financière de chaque entreprise. Ce qui a poussé à l'adoption parfois de différents systèmes de contractualisation (contrats de programme, contrats de performance...).

II.1.2.4. Le contrôle par la Cour des comptes

La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle *a posteriori* des finances de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics. Le texte de référence en matière d'intervention de la Cour des comptes dans la surveillance et le contrôle des EPE en Algérie est l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative au fonctionnement et au rôle de la Cour des comptes. Cette dernière a été modifiée et complétée en 2010, par l'ordonnance n°10-02 du 26 août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes. Le rôle de cette instance est de vérifier les conditions d'utilisation et de gestion des ressources, moyens matériels et fonds publics par les organismes entrant dans son champ de compétence et s'assure de la conformité de leurs opérations financières et comptables aux lois et règlements en vigueur. Le contrôle exercé par la Cour des comptes vise, à travers les résultats qu'il dégage, à favoriser l'utilisation régulière et efficiente des ressources, moyens matériels et fonds publics et à promouvoir l'obligation de rendre compte et la transparence dans la gestion des finances publiques.

Après lecture du texte de loi et ses modifications, nous constatons que les attributions de cette institution en matière de contrôles sont plus adaptées à l'idée que l'on doit avoir sur la localisation des intérêts de l'Etat et de ses démembrements.

En effet, par son contrôle la Cour des comptes²⁵ s'assure, à l'occasion de ses investigations, de l'existence, de la pertinence, de l'efficacité et de l'effectivité des mécanismes et procédures de contrôle et d'audit internes. Dans ce cadre, elle s'assure, notamment de la mise en place, dans les administrations et organismes soumis à son contrôle, de systèmes et procédures garantissant la régularité de la gestion de leurs ressources et emplois, la protection de leur patrimoine et de leurs intérêts ainsi qu'un enregistrement et une *traçabilité* rigoureux et fiables de l'ensemble des opérations financières, comptables et patrimoniales réalisées. A ce titre, elle formule toutes les recommandations qu'elle juge appropriées pour le renforcement des mécanismes de prévention, de protection et de gestion optimale des deniers et du patrimoine public.

Aussi, malgré la modification de l'ordonnance n°95-20, le point déterminant son champ de compétence reste le même, puisque elle maintenait le secteur public économique dans son champ de vision au travers de deux dispositions : le premier est dans l'article 08 qui dispose que « *sont également soumis au contrôle de la Cour des comptes...les entreprises et organismes publics qui exercent une activité industrielle, commerciale ou financière et dont les fonds, ressources ou capitaux sont en totalité de nature publique* ». Et le second, concerne l'article 9 qui stipule que « *la Cour des comptes est habilitée à contrôler...la gestion des participations publiques dans les entreprises, sociétés ou organismes...dans lesquels l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements ou autres organismes publics, détiennent une partie du capital social* ». Delà, on constate que les EPE sont en face d'un dilemme épineux d'une part, les fonds publics doivent être gérés d'une manière optimale, et d'autre part, le caractère de *commercialité* réservé à ses entreprises dans le cadre d'une économie de marché exige d'elles plus d'investissement à long terme et plus de risque à prendre pour assurer leur pérennité.

Toutefois, la modification se limite à tracer plus précisément les contours du champ d'application. La frontière du domaine d'intervention dans le secteur économique public est définie plus précisément et, partant, retracée dès lors que le nouveau article 8 bis étend

²⁵ Article 69 de l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative au fonctionnement et au rôle de la Cour des comptes, modifiée et complétée en 2010, par l'ordonnance n°10-02 du 26 août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes. (JORA n° 50 du 01 septembre 2010 p 06)

le contrôle de la Cour des comptes « *aux entreprises et organismes dans lesquels l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements, entreprises ou autres organismes publics détiennent, conjointement ou séparément, une participation majoritaire au capital un pouvoir prépondérant de décision* ».

Les attributions de la Cour des comptes, en vertu d'une nouvelle disposition (article 27 bis) se voient élargies à la capacité de requérir des sanctions disciplinaires à l'encontre de tout manager public lorsque la commission de la faute justifie une sanction de cette nature. Cette responsabilité des managers publics a été renforcée puisque le critère de « *d'avantage substantiel* » qui devait fonder la sanction à paiement d'amendes en cas de recherche, pour soi ou pour autrui, d'un avantage injustifié est abandonné pour laisser place au simple fait de poursuivre illégalement tout avantage indépendamment de l'intensité ou de la gravité de cet avantage. La disposition de l'article 91 de l'ordonnance 95-20 est ainsi rendue plus sévère. Le simple fait matériel de rechercher un quelconque avantage justifiera les poursuites et les sanctions de la Cour des comptes.

En somme, le maintien du contrôle des EPE par la Cour des Comptes après le dernier amendement institutionnel corrobore l'inefficacité des mécanismes de contrôle externes concernant l'argent public d'une part. Et le besoin de mettre une pression supplémentaire sur les managers publics dans leur manière de gérer, ainsi que leurs choix stratégiques devenus de plus en plus contraignants. Par conséquent, l'assomption du risque de la part des dirigeants est très limitée ce qui affecte négativement la performance de leur entreprise. Autrement dit, ce contrôle par la Cour des comptes rend le rôle des autres organismes statutaires (AG, CA, Commissaires aux comptes) de contrôle à un stade inférieur. D'où la conclusion que dans les EPE algériennes les mécanismes de contrôle externes centrés sur la variable financière sont plus favorisés que le contrôle interne.

II. 1.2.5. Le contrôle par l'inspection générale des finances (IGF)

Les entreprises publiques passées à l'autonomie au début des années 1990 ont toutes été dotées en capital social et en organes d'administration et de gestion (PDG,

conseil d'administration) censés gérer l'entreprise en toute autonomie. Le contrôle comptable et financier est confié à des commissaires aux comptes ayant les pleins pouvoirs pour vérifier la fiabilité des comptes de la société, proposer des mises en faillite ou des mesures de redressement, mais aussi et surtout saisir le procureur en cas de malversations graves commises par les gestionnaires. L'assemblée des actionnaires, autrement dit, le ou les propriétaires, est seule habilitée à prendre les décisions affectant l'avenir de la société. Les capitaux publics détenus par les EPE sont des capitaux marchands qu'elles sont censées faire fructifier selon les règles de la commercialité et de la concurrence, sans interférence des ex-tutelles. Pourvus de réels pouvoirs de décision, les gestionnaires d'EPE ne peuvent être contrôlés qu'*a posteriori* par l'assemblée générale, les administrateurs et les commissaires aux comptes de la société. Le code de commerce qui régit l'organisation et le fonctionnement des sociétés par actions, y compris celles qui détiennent des capitaux marchands de l'Etat, n'autorise aucune autre instance de contrôle que celles qui y sont expressément prévues.

Après plus de vingt ans d'autonomie des entreprises publiques, le gouvernement multiplie les mesures dirigistes qui étaient en vigueur dans les années du socialisme par la promulgation de l'ordonnance n° 08-01²⁶ du 28 février 2008. Les entreprises étatiques, notamment celles dont la situation financière est difficile, sont désormais sous la surveillance de l'Inspection générale des finances (IGF). Cette inspection qui s'occupait jusque là exclusivement des administrations et offices publics voit ses prérogatives élargies au secteur public économique. L'article 2 de la dite ordonnance stipule que : « (Art. 7 bis). *Nonobstant les dispositions prévues par le code de commerce, les entreprises publiques économiques peuvent faire l'objet de contrôle et d'audit de gestion par l'inspection générale des finances à la demande des autorités ou organes représentant l'Etat actionnaire, selon les conditions et modalités fixées par voie réglementaire* ».

En effet, ce retour au contrôle de l'IGF est justifié par l'inefficacité²⁷ des contrôles classiques prévus par la réglementation en vigueur concernant la gestion des EPE d'une

²⁶ Ordonnance n° 08-01 du 21 Safar 1429 correspondant au 28 février 2008 complétant l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques. JORA n° 11 DU 02 mars 2008

²⁷ Inefficacité expliquée par les différents scandales financiers touchant beaucoup de sociétés à capitaux publics à l'exemple : ex-BCR, SONATRACH....

part. Et l'importance des investissements publics engagés par l'Etat algérien dans le cadre de la mise à niveau et de relance économique. A ce dernier titre l'Etat algérien s'apprête à lancer une nouvelle opération d'assainissement financier des EPE pour plus de 03 milliards d'euros.

Cependant, le décret exécutif n°09-96²⁸ du 22 février 2009 fixe les conditions et les modalités de contrôle et d'audit des EPE par l'IGF. Cette structure de contrôle a la possibilité d'intervenir dans huit domaines d'intervention : les conditions d'application de la législation financière et comptable, la passation de contrats, les transactions mobilières et immobilières, la gestion de la situation financière, la fiabilité et la régularité des comptabilités, le rapprochement entre les prévisions et les réalisations, les conditions d'utilisation et de gestion des moyens et le fonctionnement interne. Aussi, les opérations de contrôle peuvent porter également sur tous les domaines de contrôle et d'audit de gestion demandés par les autorités ou les organes représentant l'Etat actionnaire. Ces opérations de contrôle et d'audit de gestion sont fixées dans un programme annuel, arrêté par le ministre chargé des finances, sur la base des demandes des autorités ou organes représentant l'Etat actionnaire. Toutefois, des opérations à caractère urgent peuvent être effectuées en hors programme à la demande des autorités et organes représentant l'Etat actionnaire.

Les résultats de l'enquête sont transmis évidemment à l'auteur de la saisine, à l'entreprise contrôlée et le Conseil des Participations de l'Etat en est informé : *« Le rapport de base visé à l'article 15 ci-dessus est communiqué à l'autorité ou l'organe ayant demandé l'intervention ainsi qu'à l'entreprise contrôlée. Les rapports ayant un caractère particulier ne sont transmis qu'à l'autorité ayant demandé la mission²⁹ ».*

Pour mener à bien sa mission, l'IGF peut faire participer à ses travaux des agents qualifiés des institutions et administrations publiques après accord de l'autorité hiérarchiques dont ils relèvent. Elle est habilitée également à consulter des spécialistes ou désigner des experts susceptibles de l'assister dans ses missions. Ces agents, experts et consultants ont accès à toutes les informations, renseignements et documents dont elles peuvent avoir

²⁸ Le décret exécutif n° 09-96 du 22 février 2009 fixant les conditions et modalités de contrôle et d'audit de gestion des EPE par l'IGF, JORA n° 14 du 04 mars 2009, pages 15-19)

²⁹ Article 16 du décret exécutif n°09-96.

besoin mais doivent s'interdire toute ingérence dans la gestion ou tout acte et injonction susceptible de mettre en cause les prérogatives des gestionnaires ou des décisions des organes sociaux de l'entreprise, préserver en toutes circonstances le secret professionnel et effectuer leur mission en toute objectivité et fonder leurs constatations sur des faits établis. A ce titre, l'inspection générale des finances exerce un droit de révision sur l'ensemble des opérations effectuées par les comptables des entreprises publiques économiques. Toutefois, ne peuvent faire l'objet d'une révision les comptes définitivement apurés conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

Quant aux gestionnaires des EPE qui sont soumis au contrôle de l'IGF, ils sont tenus à première demande de présenter aux inspecteurs les fonds, les valeurs et justificatifs nécessaires à l'accomplissement de la mission. Ces gestionnaires, peuvent communiquer toutes informations, pièces ou commentaires qu'ils estiment utiles à expliciter tout acte de gestion. Aussi, *« les gestionnaires des entreprises publiques économiques ainsi rendus destinataires d'un exemplaire du rapport de base, en vertu de l'alinéa 1er de l'article 16 ci-dessus, doivent répondre dans un délai maximum de deux (2) mois aux constatations et observations contenues dans ce rapport. Ils doivent faire part, le cas échéant, des mesures prises et/ou envisagées en relation avec les faits relevés³⁰ »*.

Ce contrôle permet d'empêcher les dirigeants de certaines entreprises étatiques de confondre les sociétés qu'ils dirigent avec leurs biens personnels et de réduire la corruption. Mais dans la réalité, cette décision peut s'avérer dangereuse. D'abord, l'IGF n'a à aucun moment prouvé son efficacité dans son périmètre d'action traditionnel : le contrôle des finances des institutions de l'Etat, c'est-à-dire une méconnaissance dans le domaine du management. Ensuite, mettre les dirigeants des entreprises publiques sous la « tutelle » de l'IGF risque d'empêcher ces entreprises de se développer convenablement. Comment peut-on juger en effet si une décision d'investissement est conforme à une bonne utilisation de l'argent public ou pas. Enfin, en confiant à l'IGF ses missions de contrôle, l'Etat désavoue ses représentants au sein des Conseils d'administration des entreprises publiques.

En définitive, le contrôle engageant l'IGF dans la supervision des EPE ne fait que renforcer la multiplicité des intervenants et des contrôles externes qui ne favorisent pas la

³⁰ Article 17 du décret 09-96

responsabilisation des dirigeants. Par conséquent, la performance recherchée par les dirigeants est prédominée par la variable financière, ou moment où le caractère de commercialité reconnu aux EPE exige d'elles plus d'engagement dans les autres axes de performance à l'exemple, d'innovation et prise de risque, compétence, clients...etc.

II.2. Les caractéristiques du système de contrôle de la propriété

Du système de contrôle de propriété réservé aux EPE, découle un ensemble de caractéristiques en matière de transférabilité des titres, d'exclusivité, du droit résiduel et de bénéfice ou perte résiduel.

II.2.1. Non transférabilité des titres

La transférabilité des titres de propriété permet à son détenteur de procéder à des arbitrages (cession/ acquisition) afin de les développer et de les valoriser au mieux (particulièrement en cas de changement imprévu).

Pour les entreprises publiques algériennes, cet attribut de propriété, se caractérise par l'absence de transférabilité, car leurs dirigeants ne peuvent céder spontanément et librement ses titres sauf, à prévoir une autorisation de la part de son actionnaire majoritaire, les holdings publics ou les SGP, selon le cas.

En effet, les dirigeants des EPE, n'ont pas le droit de céder librement les titres qui gèrent, même si la cession par exemple présente le choix le plus efficace de valorisation de ces titres. Malgré que le patrimoine des EPE est un gage permanent et irréductible des créanciers sociaux, et que ce patrimoine est déclaré cessible et aliénable³¹ (Art. 04). Mais toutes opérations visant l'émission, acquisition et cession de toutes valeurs mobilières sont préalablement autorisées par l'organe remplissant les missions de l'assemblée générale³² (Art. 05), sur rapport circonscrire du directoire et de conseil de surveillance d'holding public³³ (Art. 07), ou de société de gestion et de participation selon le cas.

³¹ Article 04 de l'ordonnance 01-04.

³² Article 04 du décret exécutif 01-283.

³³ Article 07 de l'ordonnance 95-25.

II.2.2. L'exclusivité et partitionabilité floues

La structure de la propriété dans les entreprises publiques algériennes caractérisée par la prédominance de plusieurs intermédiaires à des niveaux différents, implique une exclusivité floue sur les titres de propriété. Par conséquent, l'assomption du risque associée au gain et/ou perte reste relativement indéterminée de faite qu'elle va avec l'identification du détenteur réel d'un droit exclusif.

En effet, l'exclusivité attachée à un système de droit de propriété efficient, est absente dans les EPE, dans la mesure où les détenteurs directs de ce droit, étendus comme les holdings publics, les SGP ou indirectement le CNPE et CPE (donc, le gouvernement), n'assument pas instantanément la prise de risque accompagnant l'exercice de ces droits. Ce qui s'explique par les règles de commercialité appliquées depuis, les premières vagues de restructuration et les mécanismes de contrôle externes exercés sur les EPE.

Aussi, l'absence d'exclusivité parfaite au niveau de l'usage, se distingue de l'ordonnance 95-25, l'article 09 « ...les choix stratégiques doivent être conformes aux orientations stratégiques du gouvernement ». Et dans l'ordonnance 01-04 l'article 07, qui autorise le recours à des contrats de performance conclus entre l'Etat représenté par le CPE et les managers des EPE. Dans ce contexte, l'Etat algérien a opté pour des axes stratégiques visant la mise en place de système d'incitation à travers par exemple ; la filialisation qui visait à responsabiliser les dirigeants et le personnel, ainsi que le recentrage sur les métiers de base. Malgré que les résultats de ces dispositifs d'incitations ne sont pas négligeables dans certains domaines, mais le contrôle exercé sur les programmes généraux d'activités des EPE, via les représentants de l'Etat dans les assemblées générales³⁴, reste un handicap pour les dirigeants de ces entreprises, notamment en matière de financement des choix stratégiques à long terme. Pour Benissad³⁵ (2004), ce phénomène est à l'origine du manque d'efficacité des EPE. Il souligne que « l'échec des différentes réformes des EPE, est dû au problème central des objectifs contradictoires que leur assigne l'Etat-propriétaire ».

³⁴ Article 05 du décret exécutif 01-283.

³⁵ Benissad. M. Op. Cité, p53.

II.2.3. Droit de décision résiduelle dilué.

L'entreprise publique économique (EPE) est celle dont, le capital social est détenu en totalité, directement ou indirectement par l'Etat ou toute autre personne morale de droit public. Le propriétaire de l'EPE est celui qui détient le droit résiduel de contrôle et de décision en cas d'imprévu. Mais l'ambiguïté caractérisant l'identification du propriétaire réel, en raison de la structure de propriété publique en Algérie, rend le droit de décision résiduelle dilué.

En effet, l'Etat-proprétaire exerce une influence importante ; d'une part, sur la gestion des EPE, notamment au niveau de la désignation des dirigeants, de fait que leur nomination est soumise à l'approbation du chef de gouvernement³⁶, ainsi que la composition de l'assemblée générale. Cette dernière au quelle est réservée un droit de regard sur toute la gestion courante de l'EPE³⁷. D'autre part, sur les décisions résiduelles, notamment stratégiques, ce qui est expliqué par les différents programmes et politiques industrielles réalisées par le gouvernement, via les EPE.

Selon les textes de loi relatifs à la restructuration des entreprises publiques, initialement, les propriétaires des EPE sont les holdings publics, puis les SGP. Alors l'allocation des droits résiduels paraît diluée, en raison de leurs relations avec les CPE et les EPE. Par conséquent, l'allocation du droit d'assumption du risque résiduel et de décision résiduelle reste un enjeu pour les multiples intervenants dans la prise de décision (effets des mécanismes de contrôle externes). Cela dit, aussi pour la responsabilité diluée accompagnant cet attribut de propriété, puisque elle demeure partagée entre les managers, auxquels est appliqués les règles de commercialité et les agents fiduciaires chargés de fructifier les capitaux marchands de l'Etat.

En définitive, il ressort de cette particularité de gestion des EPE un démembrement plus au moins prononcé du droit décisionnel résiduel entre diverses parties prenantes allant du directoire des EPE au gouvernement (entendu du CPE). Cette dilution du droit de propriété peut conduire à une dilution de l'incitation à valoriser un droit partagé entre plusieurs entités.

³⁶ Art. 07 du décret exécutif 01-283.

³⁷ Art. 05 du décret exécutif 01-283.

II.2.4. Droit au gain/perte résiduel peu incitatif.

La quatrième implication résultant de la structure de propriété des entreprises publiques économiques algériennes, concerne le droit de gain/perte résiduel, qu'est dans la majorité des cas peu incitatif pour les dirigeants des ces EPE.

En effet, les mécanismes d'incitation intégrés par les vagues de restructuration, notamment, la filialisation et la rémunération variable³⁸, n'ont pas réglé l'incertitude contractuelle caractérisant les contrats concluent entre les deux parties prenantes ; l'Etat et les dirigeants, en raison d'existence de plusieurs propriétaires réels (agents fiduciaires, CPE, le gouvernement). Cette situation pose de façon cruciale le problème de la relation d'équivalence entre l'effort fourni par les dirigeants et la part de rendement approprié. Situation qu'est faiblement incitative à l'accroissement du rendement puisque les dirigeants ne sont pas directement les bénéficiaires des rendements des EPE, c'est-à-dire les preneurs de décision ne reçoit qu'une frange des bénéfices résiduel engendrés par les choix stratégiques

Cette section nous a permis de confirmer la croyance largement répandue, que le contrôle gouvernemental excessif sur les EPE provoque des effets dommageables sur leur performance. Des caractéristiques du système de contrôle de la propriété, l'exclusivité floue est l'élément négatif le plus important de fait que les choix stratégiques managers des EPE doivent être conformes à la stratégie du gouvernement. Par conséquent, plusieurs freins peuvent émerger, découragement de l'initiative et esprit d'entreprise, l'aversion au risque, faible flexibilité dans le management...etc. Pour M. Sadag³⁹ cette situation génère un comportement plus réactif que proactif et détourne l'attention de la réalisation des objectifs. En plus de ses facteurs institutionnels déterminants le contrôle est la performance des EPE, l'exercice du management dans ces entreprises est très lié à d'autres facteurs de contingence qui seront exposés dans le point suivant.

³⁸ Introduction du salaire variable et les primes de rendement individualisé.

³⁹ Sadeg M. (1999) *Management des entreprises publiques*, Les Presses d'Alger, P 138

Section 3° : Les caractéristiques contingentes des EPE

De ces diverses vagues de restructuration des EPE, apparaît l'influence capitale exercée sur les systèmes de gestion de ces entreprises en général et des mécanismes de contrôle de gestion en particulier. Le système de contrôle de gestion dans les EPE n'est qu'un résultat de différentes mutations de l'environnement socio-économique algérien (politique, juridique et culturel) d'une part. Et des variables déterminantes concernant les stratégies poursuivies, la taille, la technologie et la culture organisationnelle d'autre part. Pour bien appréhender ces caractéristiques, on propose de les réparer en facteurs d'influence externes (III.1) et en facteurs d'influence internes (III.2).

III.1. Facteurs externes

La diversité des facteurs de contingence externes susceptibles d'influencer le système de gestion des EPE en général, et leur système de contrôle de gestion en particulier, n'est qu'un résultat logique des différentes mutations environnementales affectant le monde des affaires en Algérie après sa tentative d'entrée dans une économie de marché. Cette phase de transition rend l'adaptation et la réactivité des EPE très contraignaient en raisons : d'une part, du cadre réglementaire réservé à ces entreprises, défini par la prédominance de la logique financière immédiate expliquée par le mode de financement resté public. D'autre part, l'instabilité politique et économique depuis 1989 en Algérie a largement affecté l'orientation longuermiste de ces EPE. Autrement dit, on peut parler de la primatie du politique sur l'économie. Par conséquent, le système de contrôle qui va avec est toujours orienté vers la performance financière à court terme.

III.1.1. Un cadre et un champ d'action très réglementés

Malgré les multiples efforts d'amélioration de l'environnement des affaires menés en Algérie depuis deux 10, l'encadrement institutionnel des activités des EPE reste instable et à un stade embryonnaire.

En effet, l'entreprise publique économique évolue toujours dans un cadre légal et réglementaire strict définissant ses missions, les ressources mises à sa disposition et dans une certaine mesure la manière de répartir ces dernières. Le choix de sa structure organisationnelle ainsi que ses systèmes de gestion sont eux aussi largement contraints par

les lois, les règlements et les mandats qui légitiment son existence et ses conditions de fonctionnement. Ce cadre juridique influence très largement la culture interne et les comportements des managers dans le sens où le respect de la règle et du droit devient dominant, au détriment, parfois, de toute autre règle de gestion ou d'organisation.

Cette contrainte a longtemps affectée de manière significative la fonction de planification et ses conditions d'exercice dans les EPE où l'on planifiait l'allocation de ressources plutôt que les résultats. De plus l'encadrement réglementaire des tâches et des responsabilités rigidifie les comportements managériaux réduisant ainsi l'innovation, la créativité et la prise de risque.

Aussi, l'action des EPE s'intègre dans un système plus général de politiques industrielles décidées à l'échelon national ce qui limite les possibilités de choix stratégiques. Ces organisations ne sont qu'un élément constitutif de ce système et leurs actions sont généralement déterminées par un cadre de référence décidé à l'échelon supérieur.

L'autonomie stratégique des EPE est aussi réduite par l'obligation de complémentarité et de coopération entre EPE dans la mise en œuvre de politiques industrielle nationale. En effet la concrétisation du projet de stratégie industrielle engage très souvent l'organisation et l'orientation de l'ensemble constituant l'appareil productif national. Celles-ci souvent sont le lieu de rencontre de plusieurs pouvoir qui interviennent, selon leurs compétences, à différents moments et avec différents degrés d'implication dans processus global d'élaboration de mise en œuvre de suivie ou d'évaluation et donc, du contrôle.

III.1.2. L'interférence du politique et l'économique dans l'action des EPE

C'est une conséquence nécessaire de l'Etat de droit. Les actions des administrations sont soumises aux décisions politiques. La domination des instances politiques sur les processus de décision et de direction, a plusieurs conséquences sur le système de management des organisations publiques. Ainsi les contraintes de temps relèvent d'un phénomène artificiel lié au terme des législatures et aux échéances électorales. La contrainte du cycle électoral pousse les décideurs publics à favoriser les stratégies qui produiront des résultats assez rapidement à forte valeur électorale ajoutée et sans rapport avec le cycle de production du service ou de l'investissement. Nous constatons par ailleurs

que la pression des marchés financiers fait que la gestion des entreprises privées peut être aussi dominée par le court terme.

Le risque pour le décideur public de faire bénéficier son successeur des résultats positifs de sa politique le pousse à ne pas s'engager dans des actions dont les effets ne pourraient être visibles qu'à long terme. Autrement dit, la rationalité politique, contrairement à la rationalité économique, privilégie le court terme et les investissements les plus visibles. Cependant, et même si le décideur politique décidait de s'engager sur le long terme, les contraintes de temps limiteraient les moyens dont il dispose. Cleveland décrit en ces termes les blocages suscités par le cadre temporel dans lequel s'inscrit les stratégies des élus politiques: *« nous nous attaquons à des défis de très long terme (20 ans) avec des plans d'actions dont l'horizon temporel ne peut dépasser cinq ans et en nous basant sur des dotations budgétaires annuelles »*. La contrainte de temps concerne de la même manière les managers et administrateurs publics, qui, compte tenu des rigidités structurelles et culturelles, ne disposent que d'un laps de temps limité pour mettre en œuvre au niveau opérationnel les stratégies organisationnelles.

La deuxième conséquence d'une direction politique est la fréquente remise en cause des objectifs qualifiés de stratégiques et des choix organisationnels à la suite de l'alternance politique. Pour pouvoir marquer la différence avec leurs prédécesseurs et l'idéologie politique qu'ils représentent, les nouveaux élus sont souvent amenés à remettre en cause de manière fondamentale les stratégies de long terme préalablement déterminées. La troisième conséquence, et qui constitue selon certains auteurs la différence fondamentale entre le secteur privé et le secteur public, est la distinction très nette entre les responsabilités de formulation des stratégies et celles de mises en œuvre. Cette dichotomie consacre traditionnellement la séparation des pouvoirs entre le niveau législatif et exécutif (le pouvoir politique) et le niveau d'exécution (l'administration).

Cet état de fait entre enfin en contradiction avec les observations faites par les théoriciens du management stratégique qui, considèrent comme l'un des facteurs clé de succès le lien établi entre ces deux phases (la formulation et la mise en œuvre) et l'implication de l'ensemble des parties dans le processus global de gestion stratégique qui, en pratique, ne peut faire l'objet d'un découpage

III.2. Facteurs internes

En plus des facteurs exogènes précédemment expliqués. Le mode de gestion des EPE, est lié à des facteurs endogènes caractérisant la raison d'être même de ces EPE. Ces facteurs internes très diversifiés jouent un rôle capital dans l'identification et les préoccupations des systèmes de contrôle appliqués dans ces entreprises. Contrairement aux entreprises privées où les possibilités de flexibilité sont grandes, les EPE sont caractérisées par un cadre très rigide en raison : de la pluralité des parties prenantes (des strates très hiérarchisées), le mode de financement, la taille, la stratégie...etc. Nous tâcherons à ce point d'expliquer les facteurs les plus importants avec une hiérarchisation selon un ordre décroissant.

III.2.1. Le mode de financement

Avant l'autonomie des EPE les ressources financières d'une entreprise publique étaient très multiples : dotations, subventions, ressources fiscales, redevances. Si une partie de ces ressources est liée à la fourniture d'une prestation de service à l'utilisateur et payée par lui-même, la plupart dérivent de mécanismes collectifs issus principalement du droit de prélèvement de l'Etat et donc, du Trésor public. L'instauration du critère de *commercialité* depuis 1988, et la création des SGP par l'ordonnance 01-04 et les différents groupes industriels sous l'impulsion du CPE a modifiées le mode de financement des EPE pour devenir comme toute entreprise privée, l'essentiel des ressources provient de la vente de biens ou de services à des clients. Les SGP ont signé des contrats de performance avec le Ministre de développement et de la promotion des industries portant sur les objectifs en matière de partenariat et de privatisation.

De cette nouvelle situation découle un système de financement des EPE très rigide *a priori* prenant la forme d'une cascade, c'est-à-dire la manière dont ils sont approuvés les plans de financement et l'évaluation des actifs. Ainsi qu'un système de contrôle *a posteriori* centré essentiellement sur les indicateurs financiers (*reporting financier*).

En plus, si dans une entreprise privée, l'accroissement de la demande est ressenti comme un élément positif pour le résultat global, dans une EPE, en revanche, cette demande est considérée comme une charge supplémentaire. Elle ne se traduit pas facilement par une

hausse de l'apport budgétaire, même si elle justifie une légère allocation de ressources nouvelles. Le système de financement de ces EPE entraîne une rigidité dans la gestion des ressources et un rapport très particulier avec l'environnement.

Prenant le cas de l'entreprise publique ENIE⁴⁰ de Sidi Bel-Abbès, après une difficulté de financement de près de deux ans durant lesquels son avenir restait incertain, puisque menacée de fermeture avec le cumul de près de 22,5 milliards de dinars de dettes et un plan d'investissement et de développement objet d'un blocage, a été sauvée en septembre 2011. Son plan d'investissement vient être débloqué par les instances supérieures et ses dettes qui s'élèvent à près de 22.5 milliards de dinars sont effacées et l'entreprise bénéficiera de 15 milliards de dinars pour concrétiser son plan de développement. Ce mode de financement est très balancé par le climat social, puisque ENIE n'a pas obtenue ces financements qu'après une série de démarches ponctuée de sit-in et de grève de ses travailleurs menacés par la fermeture de leur entreprise. Delà, on distingue que le mode de financement des EPE obéit plus à des logiques politiciennes qu'économiques.

III.2.2. La taille

La majorité des entreprises publiques économiques algériennes se caractérise par une taille très importante. L'approche basée sur le nombre d'effectif retienne que plus de 250 salariés, l'entreprise est considérée grande. Certes le nombre des employés du secteur public marchand dépend de sa structuration et de son mode de fonctionnement. Tout cela varie, naturellement, d'un pays à un autre. Cependant, l'emploi dans les EPE algériennes absorbe toujours une part très considérable de l'emploi national. Cette caractéristique impose une certaine rigidité dans les modes de gestion en général et le système de contrôle en particulier. Afin de réduire l'effet de la taille, les EPE adoptent, selon la typologie de Mintzberg⁴¹, le schéma de bureaucraties mécanistes ou professionnelles, avec des tâches fortement spécialisées, des tâches opérationnelles routinières et des procédures très formalisées. Le pouvoir décisionnel est très centralisé avec un certain usage des systèmes de planification. Ces organisations comptent surtout sur la standardisation des processus de travail pour assurer la coordination.

⁴⁰ Extrait d'un article de presse, Le Soir d'Algérie n° 6356 du 11 septembre 2011.

⁴¹ Mintzberg H. (1989) *Le management : voyage au centre des organisations*, éd. Organisation, P 197

L'influence de la taille doit être relativisée car il existe également dans le secteur privé, des entreprises avec des tailles équivalentes. Souvent des multinationales, ces entreprises doivent gérer les différences culturelles, politiques, économiques, ... liées à leur expansion. Mais contrairement aux EPE, celles-ci adoptent une organisation décentralisée qui offre aux différents dénombremments d'un même groupe, une autonomie et une flexibilité dans les modes de gestion. Dans une SGP, par exemple, tous les groupes et leurs filiales où qu'ils soient, dépendent d'une seule et même autorité administrative et politique, celle de société de gestion et de participation compétente.

La taille est certes un facteur partagé mais son influence sur le système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques est plus sensible. D'une part, la taille rend difficile la coordination entre tous les services, et la mise en cohérence de toutes leurs activités. D'autre part, la mesure de la performance globale est très contingente. Donc, l'importance de la taille associée à une dépendance aux pouvoirs publics ou aux acteurs institutionnels (le CPE, et la cour des comptes) provoque une tendance à la lourdeur organisationnelle.

III.2.3. La stratégie

Globalement l'absence d'une gestion stratégique affinée limite les politiques d'entreprise à une simple régulation des échanges avec l'environnement. Ce dernier influence largement les décisions de l'entreprise notamment en matière d'orientations stratégiques et en matière d'allocation des ressources.

Avec cette vision stratégique *détermiste* adoptée par les dirigeants des EPE, les différents bureaux de consulting sollicités par ces entreprises ont soulevé comme le note Melbouci⁴² une pléthore de faiblesses notamment :

- Organisation et structure défaillantes et capacités managériales insuffisantes.
- Sous-utilisation des capacités de production.
- Potentiel technologique vieillissant ;
- Capacités de R&D très limitées
- Absence de stratégie marketing et non prise en charge de la clientèle ;
- Sureffectifs dans la main d'œuvre indirecte ;

⁴² Melbouci L. Op. Cit. P353

- Coût de revient élevés

La réponse à ces insuffisances a poussé le propriétaire majoritaire de ces EPE en l'occurrence le ministère de la restructuration a déclaré l'incapacité des fonds de participation à élaborer et à développer une planification stratégique spécifique à leur portefeuille respectifs. Cependant, les holdings publics devraient procéder à certains ajustements en ce qui concerne les orientations stratégiques :

- L'intégration du caractère de commercialité par la dissolution des entreprises et les filiales non rentables ;
- Redéploiement, externalisation et essaimage d'activités annexes ;
- Le recentrage sur le cœur du métier.

Cependant, pour les mêmes raisons qui ont engendré la dissolution des fonds de participation, les holdings à leur tour ont subi les mêmes difficultés liées essentiellement à la non prise en considération de la compétitivité et la performance des EPE, ainsi les conseils d'administration et les de EPE avaient une marge de manœuvre très limitée concernant le choix d'une stratégie, en effet ces derniers s'occupaient uniquement des aspects liés à la gestion quotidienne.

Face à cette situation des projets de création d'EPE et leurs stratégies de croissance programmées par des ordonnances et textes réglementaires a été réorienté vers la réalisation d'un objectif principal, en l'occurrence le profit en suivant deux voies:

- Le partenariat et la création de sociétés mixtes ou les joint-ventures. Pour le premier semestre de 1999, 265 projets de partenariat avec des investisseurs étrangers auraient été enregistré auprès de l'Agence de Promotion de soutien et des Suivi des Investissements (APSI).
- La mise en place d'un tissu industriel composé de PME afin de constituer des sous-traitants potentiels pour les EPE et les entreprises étrangères.
- La création ex-nihilo des EPE par des opérations de privatisation, et ce après que l'Etat a consacré plus de 500 milliards de dinars à l'assainissement du secteur public industriel sans qu'il y ait une rétribution en terme d'efficacité et de compétitivité.

III.2.4. La technologie

L'industrie algérienne est composée d'entreprises utilisant des technologies des plus divers. Le facteur technologique a largement contribué à la technisation de ces unités productives, nous assistons alors à une inadéquation entre les choix technologiques opérés et les valeurs socioculturelles dominantes au sein des sociétés algériennes. Ces dernières devraient être prises en considération dans la conception des processus technologiques vu qu'elles conditionnent l'efficacité et l'utilisation optimale de l'outil de production.

Sachant que la technologie domine la structure organisationnelle de l'entreprise, les, EPE n'ont pas, acquis seulement des équipements, mais aussi une organisation et un mode de gestion particulier à chaque type de technologie.

La diversification des technologies acquises s'est traduite par une diversité des schémas organisationnels que le système de management dominant (Taylorien) est fortement centralisé n'a pas su orienté vers plus d'efficacité.

Ce déterministe technologique est l'absence d'un facteur humain suffisamment qualifié a rendu indispensable le recours répétitif à l'assistance afin d'assurer la maintenance et le fonctionnement de l'appareil de production en place.

Plusieurs raisons étaient avancées pour expliquer la non maîtrise des technologies clé en main, parmi lesquelles on peut citer :

- L'insuffisance quantitative du personnel d'encadrement ;
- Le niveau de qualification du personnel ;
- Les problèmes de motivations et de la gestion des processus d'animation.

Le résultat de ces contraintes, est que la production nationale arrive de moins en moins à répondre aux besoins sans cesse croissant de l'économie nationale.

III.2.5. La culture organisationnelle.

L'analyse de la dimension culturelle structurante les milieux de travail fait ressortir un certain nombre d'attraits aux salariés algériens.

Premièrement, la tendance à éviter l'incertitude, ainsi qu'un travail comportant beaucoup d'imprévus est jugé stressant ; si bien qu'il importe avant tout de commencer par avoir un plan précis et d'envisager toutes les éventualités.

Deuxièmement, le salarié algérien attribue une grande valeur aux bonnes relations avec ses collègues de travail, du fait qu'il est en mesure de les aider en cas de difficultés, cette dimension communautaire s'exprime si bien en situation de travail qu'entre les collègues. Ceci explique donc une orientation de travail de type solidaire.

Troisièmement, la distance hiérarchique souhaitée est de niveau intermédiaire, les salariés algériens acceptent que les employés qui appartiennent aux catégories hiérarchiques les plus élevés bénéficient de certains privilèges en revanche, ils considèrent qu'ils ont le droit d'être en désaccord avec leur chef immédiat.

Quatrièmement, le problème de leadership qui règne dans les EPE confirme la nécessité de revoir les critères de choix de ces managers, notamment pour réussir n'importe quel changement organisationnel, puisque, la méthode de sélection des managers algériens comme le précise T. Hafci⁴³ est l'une des causes historiques d'échec des EPE. Dans ce sens il est primordial que ces managers gagnent en légitimité afin d'avoir la capacité de mobiliser les ressources humaines et le pilotage des processus d'application des nouvelles techniques du management.

⁴³ Hafsi T. (1984), *Entreprise publique et politique industrielle*, édition McGraw-Hill, collection stratégie et management.

Section 4 : Le contrôle de gestion et le suivi de la performance dans les EPE : une perception particulière

Les entreprises publiques économiques algériennes présentent en plus des spécificités précédemment signalées une vision particulière du contrôle et de la performance. Le contrôle semble associé à une vision classique de vérification *a posteriori* des ressources engagées comparativement aux objectifs fixés, et le suivi de la performance demeure uniquement monocritère et donc, financière. Pour expliquer cette singularité, nous allons procéder à des comparaisons, soit avec des entreprises du service public et/ou des entreprises privées. Pour cela nous allons voir d'abord la perception du contrôle (IV.1) puis la vision particulière de la performance des EPE (IV.2).

IV.1. Le contrôle de gestion : une perception particulière

Contrairement aux entreprises publiques du service public, les EPE sont des entreprises confrontées à la concurrence et leur pérennité dépend de la manière dont elles font face aux différents concurrents privés nationaux et étrangers. Cependant, ces EPE même si elles sont régies par le code de commerce au même titre de leurs concurrents privés, mais leur mode de gestion comme nous l'avons déjà expliqué recèle des particularités très déterminantes (rapports de propriété particulier et contrôle intensif). De là, leur système de contrôle de gestion présente des spécificités. Pour bien appréhender ce particularisme, nous allons appliquer la théorie d'H. Bouquin (voir la page 30) concernant les trois niveaux de contrôle.

Le système de contrôle de gestion dans les EPE est un système d'aide à la décision, doté de deux objectifs. Le premier réside dans l'évaluation de la performance, le second vise à réduire les dysfonctionnements éventuels, responsables de résultats jugés non satisfaisants. La structure de ce système de contrôle peut être divisée en deux points. D'un côté, la partie visible (appelée aussi contrôle organisationnel), constituée d'un ensemble de dispositifs techniques comme la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord, il repose sur un système d'information de gestion. D'un autre côté, une fonction d'information fournissant une représentation pertinente et cohérente de l'organisation en mouvement, au regard des finalités et objectifs de performance. De ces considérations préalables les niveaux de contrôle peuvent se présenter comme suit :

IV.1.1. Le contrôle stratégique

Selon M. Sadeg⁴⁴, dans le contexte des EPE, il convient de parler de deux niveaux de contrôle, macro et micro, ou stratégique et opérationnel. Il présente le contrôle stratégique comme « *l'ensemble des contributions apportées par divers secteurs aux objectifs et plans nationaux. Ce type de contrôle est supposé être mis en œuvre par ceux chargé de la formulation des plans, et le suivi de leur exécution et de leur réalisation* ». A notre sens, même si cette définition est plus applicable aux entreprises publiques du service public, en partie elle est justifiée dans le cadre des EPE pour deux raisons : la première est que les EPE sont généralement assimilées à un instrument politique de réalisation des objectifs sociopolitiques, comme le confirme l'intervention des politiques dans la nomination des managers des EPE. La seconde concerne la politique industrielle nationale dictée par le CPE aux différentes SGP, ces dernières ont pour missions d'orienter et de finaliser les objectifs des EPE entrant dans leur portefeuille. Pour ce dernier argument, l'exemple de la nécessité de mise à niveau des EPE et leurs implications sur les modes de gestion est très signifiant.

Aussi, le contrôle stratégique des EPE porte sur leur processus de finalisation. Les missions des EPE sont essentiellement la contribution au développement de l'économie nationale, chacune dans son domaine. Cette situation est expliquée par la présence des EPE dans presque tous les secteurs. Par conséquent, la marge d'autonomie dans la finalisation des programmes de développement stratégique est très rattachée aux programmes de développement du gouvernement.

IV.1.2. Le contrôle de gestion

La fonction chargée du contrôle de gestion dans les EPE est généralement associée soit à un service dans la fonction finances et comptabilité ou bien à une *technostructure*, avec un rôle de conseil et d'orientation sans pouvoir managérial. De ce fait, le domaine d'intervention du contrôleur de gestion s'il existe se limite uniquement à la vérification des comptes de gestion et le *reporting financier*. Dans certains cas, le contrôleur de gestion joue aussi le rôle d'auditeur financier.

⁴⁴ Sadeg M. Op. Cit. P 142

Dans ce sens, le contrôleur de gestion ne peut pas influencer ni le processus décisionnel, ni le déploiement stratégique. La prise de décision dans les EPE est du ressort du conseil d'administration et le contrôleur de gestion n'est pas une partie. Concernant le déploiement stratégique, il est très lié au budget. Par conséquent, l'information produite par le contrôleur est généralement ascendante, elle porte sur les éléments quantitatifs résultant de la comparaison entre objectifs chiffrés et réalisation. Aussi, cette vérification quantitative est le résultat de la consolidation des différents comptes rendus par centres de responsabilité. Donc, le contrôle de gestion dans les EPE suit le budget et joue le rôle de vérification sans le suivi ni même la maîtrise.

IV. Le contrôle opérationnel

Des deux premiers niveaux de contrôle de gestion précédemment présentés, il apparaît que le rôle du contrôle opérationnel suit une logique de procédures budgétaire. Delà, son but est l'adaptation des capacités de production aux moyens humains et matériels à la croissance des ventes. Dans ce sens, le contrôle d'exécution est appliqué essentiellement dans les unités de production. De ce fait, les performances commerciales, les coûts de distribution, les frais de recherche et développement, les frais généraux échappent pratiquement à ce contrôle.

Aussi, l'introduction du reporting mensuel dans les EPE, même s'il a accéléré le rythme des actions correctives, elle ne permet pas de cerner les coûts cachés engendrés par la rigidité du processus décisionnel et la lenteur de réactivité exigée au niveau opérationnel. En plus, l'engagement des EPE dans un processus de certification et de normalisation, soit choisi ou recommandé par les partenariats, à grande échelle a largement affecté la structure des coûts par la montée en puissance des charges indirectes. Les méthodes d'imputation de ces charges appliquées dans les EPE se limitent généralement à la méthode des coûts complets et ne facilitent pas vraiment une meilleure appréhension de la performance et donc, du contrôle.

En définitive, le système de contrôle de gestion des EPE est généralement lié au budget pour trois raisons. La première, est que le contrôle stratégique est très influencé par les modes de contrôle externes exigés par les pouvoirs publics. La deuxième, est l'identification des éléments constituant le budget (aide d'Etat, subvention...) et sa

répartition à l'intérieur de l'entreprise. La dernière est relative aux méthodes de suivi et d'évaluation des budgets, restées classiques. Donc, ce système de contrôle de gestion demeure dans la majorité des cas financier malgré les essais d'introduction d'outil et de modèles de contrôle modernes, puisque la perception même de la performance recherchée est spécifique.

IV.2. La mesure de la performance : une perception particulière

Selon H. Bouquin⁴⁵, le contrôle de gestion a deux missions ; d'un côté, aider à identifier des objectifs pertinents et provoquer des comportements cohérents avec les objectifs (mission d'efficacité), de l'autre, inciter à gérer les ressources de manière productive (mission d'efficience et d'économie). Delà, la mesure de la performance dans une entreprise privée s'articule autour des questions d'efficacité et d'efficience.

Concernant les entreprises publiques du service public, même si certains auteurs affirment que des facteurs incitatifs se développent, il demeure impossible pour des raisons techniques de juger la performance du système public et donc, de déterminer l'orientation et la structuration du système de management d'une entité publique. Une entité publique ne peut définir l'efficacité de son action en fonction de critères simples, quantitativement mesurables et objectivement partagés tels qu'ils existent dans le secteur privé. Ces critères ainsi que l'ensemble des concepts, méthodes et outils de l'analyse stratégique sont essentiellement orientés vers la logique marchande et ne sont pas transférables vers le public. Dans cette logique, il apparaît que les EPE algériennes se trouvent entre ces deux situations, elles ne sont pas des entreprises privées et n'assurent pas un service public. Par conséquent, l'appréhension de leur performance est forcément particulière.

En effet, avec l'introduction du critère de *commercialité* depuis 1988, le profit est devenu la principale source de mesure de la performance, mais le maintien des EPE comme instrument de réalisation des objectifs de l'Etat et donc, l'absence des règles de marché pour déterminer l'efficacité, rendent le système de mesure de la performance diffus et complexe. A notre sens, les pouvoirs publics exigent deux formes de performance aux EPE ; d'un côté une performance qu'on peut appeler *performance institutionnelle*,

⁴⁵ Bouquin H. contrôle, In *Encyclopédie des Sciences de Gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica p 669

expliquée par la mission de ces entreprises et les modes de contrôle qui leur ont été réservé. D'un autre côté, une performance entreprise vu la règle de commercialité imposée aux EPE depuis leur autonomie.

Fondamentalement, les différents facteurs de contingence internes expliqués précédemment et les caractéristiques de la propriété des EPE illustrent parfaitement la difficulté de juger de l'efficacité des EPE. La performance visée par ces entreprises concerne l'optimisation des ressources engagées dans le processus productif et l'atteinte des objectifs stratégiques propres à chaque EPE. De ce fait, il est important de s'interroger d'abord sur l'origine de ces ressources puis sur les facteurs internes susceptibles d'affecter leur optimisation.

Concernant l'origine des ressources, la difficulté d'appréhension de la performance est étroitement liée au mode de financement qui présente un caractère *public*. Cette caractéristique rend l'identification des propriétaires des capitaux flous. Par conséquent, la non identification des propriétaires et le contrôle en cascade (parfois délégué) allant du CPE présidé par le premier ministre (donc, une propriété du peuple) aux diverses SGP, causent une perte d'efficacité au sens de Jensen et Mackling, due principalement à la multitude du nombre d'intervenants et donc, de *stakeholders* et aux coûts d'agence dans chaque relation. Cette situation influence négativement les résultats attendus et même l'identification des coûts relatifs à la production de biens ou de services. Plus précisément, les difficultés techniques ont trait à la nécessité d'une part, d'établir des centres de responsabilité autonomes et, d'autre part, d'identifier, de manière relativement précise, le coût des transferts et des consommations internes. Il n'en est pas ainsi dans les EPE où l'on a tendance le plus souvent à multiplier (voir même ignorer dans le calcul) les charges indirectes, les coûts cachés et les investissements dans l'analyse de coûts. De plus, le calcul des coûts est motivé par un souci de maîtrise et de contrôle de ceux-ci ; or la situation de quasi-monopole et/ou de besoins de maintien (plus de 156 milliard de dollars injectés par les pouvoirs public pour secourir les EPE depuis 1999) à tous prix des EPE empêchent tout jugement comparatif d'efficacité pour une EPE.

Donc, du fait de la difficulté d'évaluer de manière précise les résultats des EPE, la contrainte d'optimisation de l'utilisation des ressources devient aléatoire et peu applicable.

A ce titre, nous distinguons que la performance qu'on peut qualifier de *performance institutionnelle*, est très axée sur la dimension financière au détriment des autres variables telle que le client et l'apprentissage organisationnel. Ce constat peut être expliqué par le renforcement du reporting financier périodique (chaque mois) exigé par les SGP et le CPE aux EPE.

En plus de cette performance institutionnelle, les EPE se trouvent confrontées à la réalisation d'une *performance entreprises* compte à l'utilisation rationnelle de ces ressources publiques dans une activité économique marchande par la fixation des objectifs pertinents et la manière de les atteindre. Dans ce sens, le contexte interne et externe dont les EPE évoluent, notamment après les dernières mesures de contrôle (cours des comptes, IGF) et l'instabilité relative des dirigeants des EPE, rendent le déploiement stratégique et le management opérationnel très contraignants. En effet, de nombreux chercheurs estiment que malgré que le management stratégique des EPE est très influencé par les orientations de l'Etat, le niveau opérationnel des EPE est semblable à celui des entreprises privées puisque les contraintes d'utilisation optimale des ressources organisationnelles demeurant similaires dans les deux secteurs. Cependant, dans le cas des EPE, la réactivité et la prospective exigées par l'environnement externe ne trouvent pas vraiment leur essor. Beaucoup d'équipe dirigeantes n'ont pas pu concrétiser un plan de développement sur un horizon de long terme. Toutefois, en raison des nouvelles orientations des EPE inscrites dans le cadre de la politique industrielle de l'Etat et de la mise à niveau des EPE, le transfert de techniques managériales du privé vers le public marchand sera le plus forcé et le plus communément observé, et ceci malgré les particularités de l'activité publique évoquées précédemment. A titre d'exemple, il suffit de relever la pénétration de la comptabilité analytique, des tableaux de bord et des systèmes de contrôle de gestion en général dans la gestion budgétaire et financière des entreprises publiques algériennes.

En résumé, la performance recherchée par les EPE est composée de deux variables ; d'un côté, une performance institutionnelle expliquée par la raison d'être de ces EPE et leur mode de financement public et donc de contrôle. D'un autre côté, la performance entreprise exigée aux EPE lors de leur activité publique marchande.

Conclusion du chapitre III

Malgré les diverses vagues de restructurations touchant les EPE algériennes depuis plus de 20 ans, l'Etat reste toujours le propriétaire majoritaire. Dans la pratique, ces restructurations n'ont fait que multiplier le nombre d'intervenants (stakeholders) dans le processus décisionnel et donc, de contrôle. A cet effet, de la structure de propriété résultant apparaît un système de contrôle de propriété dominé par une exclusivité floue sur les moyens de production et le partage des gains (l'Etat détient seul le bénéfice et la perte résiduels).

En plus, du contrôle gouvernemental excessif exercé sur les managers, le mode de gestion des EPE est très affecté par des facteurs de contingence à la fois exogènes et endogènes. Les facteurs exogènes sont expliqués par la rigidité et l'instabilité du cadre institutionnel régissant les EPE. Les facteurs endogènes sont liés essentiellement au mode de financement et de gestion de la propriété publique. Par conséquent, le système de contrôle de gestion appliqué dans ces EPE est centré sur la vérification et la conformité aux normes (plans) préétablies.

Aussi, de ces différentes restructurations résultent des entreprises publiques marchandes caractérisées, d'un côté, par le financement et la gestion des fonds publics, et d'autre par l'organisation sous forme de société par actions (SPA), encadrées par le code de commerce (commercialité). Face à ce dilemme, la performance attendue des EPE est de deux dimensions :

- D'une part, une performance qu'on peut appeler « *performance institutionnelle* » expliquée par la raison d'être même de ces entreprises et leur mode de financement. Elle est caractérisée par l'évaluation a posteriori de la variable financière ;
- D'autre part, une performance entreprise, puisque le caractère de commercialité oblige les EPE à être efficaces et efficientes pour pouvoir affronter les concurrents publics et privés.

Chapitre IV :

***Le Tableau de Bord Prospectif comme système de
contrôle de gestion et de suivi de la performance
au sein d'ALFEL Filiale du G.I.FONDAL***

Introduction du chapitre IV

Après les premières constations concernant la spécificité des EPE en matière de contrôle de gestion et de suivi de la performance, une illustration par un cas pratique s'impose. Dans ce sens, l'EPE/ ALFEL du groupe industriel FONDAL spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des produits de voirie constitue un sujet d'étude très signifiant pour plusieurs raisons. La première est qu'ALFEL est une EPE dont, l'Etat à travers la SGP TRANSOLB détienne la totalité du capital et qu'elle a subi toutes les formes de restructuration depuis l'indépendance jusqu'à la création du G.I. FONDAL en 1999. La seconde est que cette entreprise se trouve en quasi-cessation de paiement, ce qui justifiée le besoin de revoir son mode de gestion et particulièrement son déploiement stratégique. Enfin, l'engagement de son équipe dirigeante avec les pouvoir publics pour améliorer la performance de la filiale et bénéficier d'un assainissement financier très important.

Pour étudier l'applicabilité du TBP dans cette filiale, nous avons choisi pour l'analyse l'approche qualitative basée sur une série de guides d'entretiens semi-directifs, en plus de l'examen de documents internes. Les entretiens sont effectués d'une manière itérative toute au long du stage de 06 mois (mars- septembre 2011) au niveau du siège et avec les principaux cadres dirigeants. Ensuite, les résultats sont analysés et reconstitués selon les besoins de recherche.

Dans ce cadre, le présent chapitre expliquera d'abord, le cadre méthodologique de notre enquête de terrain par la présentation générale de l'organisme d'accueil et la méthode scientifique engagée (*section1*). Puis, nous allons réaliser un diagnostic global de l'existant en matière de contrôle, de déploiement stratégique et des outils de suivi de la performance utilisés (*section 2*). Enfin, nous achèverons par exposer les résultats essentiels permettant de justifier le besoin d'un autre système de contrôle de gestion, ainsi d'une discussion autour des préalables nécessaires à un tel projet (*section 3*).

Section 1 : Présentation du cadre méthodologique

Dans l'objectif d'expliquer la nécessité d'introduction du TBP, comme un nouveau système de contrôle de gestion et de mesure de la performance dans l'entreprise publique, nous avons effectué une étude qualitative dans l'EPE/ALFEL pendant six (06) mois. Cette première section présentera ; en premier lieu, l'organisme d'accueil qu'était la filiale ALFEL du groupe industriel FONDAL (I.1.). En deuxième lieu la méthodologie de l'enquête (I.2).

I.1. Présentation de la Filiale ANFEL du Groupe Industriel FONDAL

La Filiale ANFEL est le produit de différentes opérations de restructuration de la société mère (G.I. FONDAL). Il est primordial de présenter d'abord le Groupe d'appartenance, son historique, son organisation et son fonctionnement. Puis faire une description générale de la Filiale ALFEL, notamment, sa relation avec le Groupe, ses modes d'organisation et son fonctionnement actuel.

I.1.1. Présentation du Groupe Industriel FONDAL

Comme toutes les EPE algériennes, le groupe FONDAL a subi des restructurations diverses suivant l'évolution de la politique générale de l'Etat et la multitude de rôles assignés à cette EPE à chaque occasion.

I.1.1.1. Histoire et conditions de création du G.I. FONDAL

Les fonderies algériennes, Groupe Industriel FONDAL est issu de la première restructuration organique de la société nationale SONACOME en 1983 par la création de l'entreprise publique économique sous l'appellation « Entreprise Nationale de Fer ». Le passage à l'autonomie des entreprises publiques économiques en 1995 l'a transformé en « Entreprise Nationale des Fonderies », avec sa transformation en société par action (SPA) dotée d'un conseil d'administration. En 1999 on voit la création du Groupe industriel FONDAL suite à la restructuration des entreprises publiques Economiques et à la filialisation de ses trois unités de production (ALFAT, ALFEL et ALFON). Avec un capital social de 2.141.000.000 DA, le G.I. FONDAL est une société par actions (SPA) dont la totalité est détenue par la société de gestion des participations de l'Etat (S.G.P) TRANSOLB mise en place après la dissolution des Holdings publics. La direction

générale du groupe est située à 4, Rue Moussa Hamadache - Hacène Badi - Ex. Belfort - El-Harrach.

I.1.1.1.1. Portefeuille d'activités et capacités de production

A. Les activités de FONDAL

FONDAL est leader national dans le domaine de la fonderie. L'entreprise a comme activité principale la production et la commercialisation des Produits de Fonderie (Pièces moulées en Fonte, Acier et Métaux non ferreux). Elle a aussi comme activité secondaire l'usinage mécanique et chaudronnerie industrielle.

Le G.I. FONDAL regroupe trois filiales spécialisées et situées dans trois zones industrielles différentes et profitantes des externalités positives résultantes de la proximité géographique. Ces filiales sont :

- Filiale de Tiaret - ALFET, composée de 2 Fonderies :
 - La Fonderie Fonte de Tiaret, d'une capacité de 8.000 T/An Fonte
 - La Fonderie Acier de Tiaret, d'une capacité de 4.000 T/An d'Acier
- Filiale d'Oran - ALFON, composée de 5 Ateliers de production :
 - L'atelier Fonderie Fonte, d'une capacité de 5.000 T/An
 - L'atelier Fonderie Acier, d'une capacité de 1.000 T/An
 - L'atelier Fonderie MNF, d'une capacité de 100 T/An
 - L'atelier d'usinage mécanique, d'une capacité de 40.000 H/an
 - L'atelier chaudronnerie industrielle, d'une capacité de 60.000 H/an
- Filiale d'El-Harrach - ALFEL, composée de 2 Fonderies :
 - La Fonderie Fonte, d'une capacité de 5.000/An de Fonte
 - La Fonderie Bronze, d'une capacité de 200 T/An de Bronze

B. Capacités de production

Le Groupe Industriel FONDAL dispose, à travers ses trois Filiales, d'un ensemble d'infrastructures, d'équipements et d'outils de production lui assurant la production et la commercialisation de produits de Fonderies et la prestation dans l'usinage mécanique et de la chaudronnerie industrielle.

B. 1. Moyens humains

Le groupe FONDAL compte un effectif de 828 agents, reparti par groupe socioprofessionnel :

Tableau n° 04: Structure des effectifs du G.I. FONDAL

Groupe	Nombre	%
Exécution	627	76%
Maîtrise	67	8%
Cadre	134	16%
Total	828	100%

Source : document interne à la Filiale ALFEL

B.2. Moyens matériels

Le G.I. FONDAL possède à travers ses trois filiales les moyens matériels suivants :

- *Fusion* : Fours à induction, à arc, à creuset, Cubilots...
- *Moulage* : Chaînes de moulage HP automatiques, secousses-pressions et chantiers manuels à sable à vert et au furannique
- *Sablerie* : Installations de traitement et de régénération de sable, avec malaxeur intensif
- *Noyautage* : Procédés No-back, Cold box, CO2 , Croning...
- *Laboratoire* : Spectrométrie, Métallographie, Chimie, Essais physiques, Sable
- *Parachèvement* : Ebarbage, T. Thermique, Soudage, usinage, chaudronnerie,
- *Autres* : Equipements énergétique, Manutention, Transport, Machines-outils.

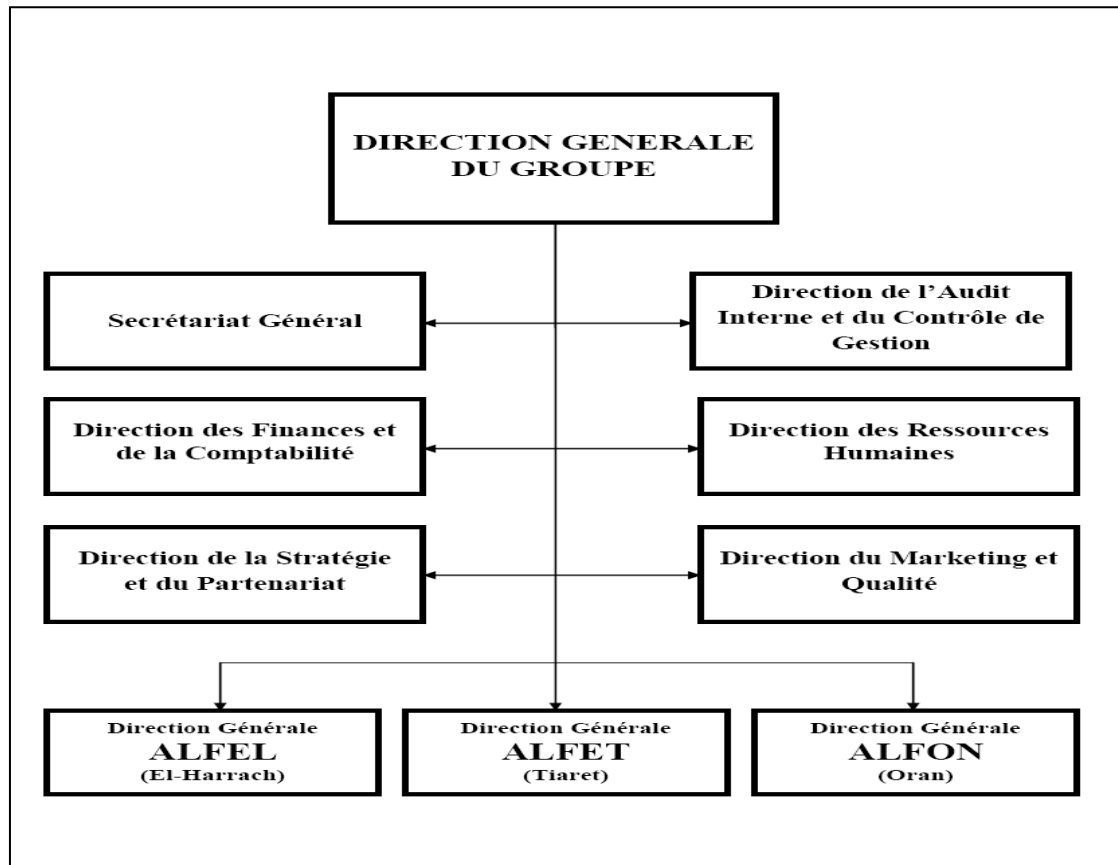
I.1.1.2. Structure et organisation du G. I. FONDAL

La structure organisationnelle du G.I. FONDAL est dotée (voire la figure n° 22 ci-après) :

- D'une direction générale, avec un président directeur général ;
- De quatre directions fonctionnelles (communication, marketing, secrétariat général et direction juridique) ;

- De quatre directions opérationnelles du groupe dont celle chargée du contrôle de gestion.

Figure n ° 22: Macrostructure du G.I. FONDAL



Source : document interne à la Filiale ALFEL

I.1.2. Missions du G.I.FONDAL

Le Groupe Industriel FONDAL assure les fonctions de pilotage stratégique, de cohérence et d'appui aux Filiales et portent essentiellement sur les domaines suivants :

- Politique générale en matière d'organisation, de développement, de partenariat et d'ouverture éventuelle du capital, d'affectation de résultats ;
- *Contrôle de gestion des Filiales à travers les organes désignés ;*
- Etudes et réflexions développées sur les fonctions des Filiales et du Groupe portant sur:
 - La gestion du portefeuille, des placements, la consolidation des comptes, les études financières;

- Le développement global du Groupe, la définition des stratégies spécifiques à chaque Filiale, la fixation des objectifs et plans d'action à moyen et long terme ;
- Une politique dynamique en matière de Marketing, de communication, de Qualité et d'environnement;
- L'élaboration et la mise en place de documents d'organisation, de procédures financières et de systèmes d'information et de gestion ;
- La politique du Groupe en matière de Ressources Humaines, de négociation avec les partenaires sociaux, de rémunération et de formation.

I.1.3. Marchés et Produits du G.I. FONFAL

Disposant de Fonderies de Fonte, Acier et Métaux non ferreux, le G.I FONDAL s'oriente vers les marchés de petites et moyennes séries de pièces moulées à caractéristiques techniques élevées. La part de marché occupée par le groupe est fonction des produits offerts comme le montre le tableau suivant :

Tableau N° 05: Les parts de marché par grandes familles de produits

Les produits	La part de marché
Produits pour la Sidérurgie (lingotières, mère de coulée, mannequins,...)	45%
Produits pour les Cimenteries (Boulets de broyage, blindages, plaques d'usures,...)	35%
Produits pour la SNTF (semelles et sabots de frein, éclisses, corps de boîte,...)	70%
Produits pour l'Agriculture (Poulies, bobines, crochets d'attelage, moyeu, barres,...)	22%
Produits pour l'Hydraulique (Corps de pompes, corps de vannes, carter, presse étoupes...)	08%
Produits pour les Travaux publics (Contrepoids, marteaux ,poulies, têtes et sabots de palier,...)	20%
Produits pour l'Embellissement (candélabres, grille d'art, pylônes d'ornement, bancs, bornes, ...)	50%
Produits pour le Portuaire (Bollards, PUR maritimes, ...)	03%
Produits de Voirie (Regards, tampons, bouches d'égout , grilles-cadres, , bouches à clé,...)	35%
Produits pour la Mécanique (PUR pour maintenanceindustrielle, usinage mécanique et chaudronnerie industrielles)	10%

Source : Elaboré par partir des documents internes d'ALFEL

I.1.4. Performances du groupe FONDAL

Les efforts portés sur la maîtrise des coûts et sur les aspects qualitatifs et organisationnels porteurs de valeur ajoutée, se sont traduits par une amélioration constante des principaux agrégats de gestion du Groupe FONDAL comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau N° 06: Les performances du G.I. FONDAL

	UM	R2005	R2006	R2007	R2008	R2009
Valeur de production	Mda	954	1.097	1.214	1281	1.656
Chiffre d'affaires HT	Mda	959	1.073	1.174	1265	1.469
Valeur ajoutée	Mda	455	510	618	685	945
EBE	Mda	131	176	223	309	502
Effectifs	Agent	777	801	817	821	828
CA/ Agent	Mda	1.235	1.341	1.437	1.541	1.816

Source : Elaboré à partir des documents internes

I.1.5. Perspectives du G.I. FONDAL

Les principales tendances relevées au niveau du marché commandent au Groupe de développer une « stratégie d'évolution progressive », basée sur la restructuration et le redéploiement de ses principales fonctions tant au plan industriel, commercial et financier qu'à celui de l'organisation et des ressources humaines.

Cette stratégie sera principalement axée sur le redéploiement des ressources internes du Groupe et accessoirement sur des ressources fraîches externes par le biais d'une ouverture de capital de ses filiales au profit de partenaires industriels nationaux et étrangers.

En conséquence, les choix stratégiques du Groupe s'articuleraient autour des orientations qualitatives suivantes :

- La filière Acier en même temps que celle de la Fonte, devraient constituer, à un niveau égal, la préoccupation du Groupe.

En effet, même si le savoir-faire en fonte reste le point fort du Groupe, les gisements de productivité sont au cœur de la filière acier et commandent une stratégie non d'opportunité mais de conquête de ces marchés. Cette démarche est justifiée par :

- La position quasi - monopole du Groupe FONDAL sur ce marché ;
- Des capacités sous exploitées et nécessitant très peu de réhabilitation ;
- L'expérience acquise dans la fabrication d'aciers réfractaires et au manganèse ;
- Spécialisation des sites par produits et marché :

Cette spécialisation est dictée par le type de technologie implantée sur chacun des sites, ainsi que le savoir-faire qui les caractérise.

- Conforter la position de leader pour ALFON sur certains de ses marchés et amener ALFET et ALFEL à asseoir cette position sur des marchés très concurrentiels mais où un savoir-faire est réel mais encore insuffisant
- Amélioration de la qualité et de la flexibilité : une exigence pour améliorer la compétitivité du Groupe FONDAL.
- Au plan financier, viser une indépendance financière en :
 - Abaissant le point mort par une variabilisation des coûts fixes et en particulier la réduction des frais de personnel ;
 - Réduisant de façon encore plus importante le cycle d'exploitation dans les trois phases (approvisionnement – production – ventes) par une réduction des crédits clients et fournisseurs et une réduction des stocks à tous les niveaux du cycle ;
 - Constituant des réserves visant à renforcer les Fonds propres.
- Ressources humaines et organisation ; le G.I. FONDAL vise :
 - Maintenir le niveau normatif des effectifs ;
 - Refonte du système de rémunération en direction d'une meilleure liaison salaires-productivité et en faire un instrument d'émergence et de valorisation des compétences du Groupe ;

- Renforcement des fonctions transversales (qualité, industrialisation, commercial)
- Développer des Partenariats industriels et financiers, nationaux et internationaux.

I.2. Présentation de la Filiale ALFEL

I.2.1. Histoire et conditions de création de la Filiale

L'entreprise ALFEL actuellement Filiale du G.I. FONDAL est une unité de production et de commercialisation de produits de fonderie (pièces moulées en fonte et métaux non ferreux) ; étude et conception d'outillages et fabrication de pièces diverses sur commande.

L'histoire de cette fonderie remonte au 1950 par la création de la fonderie El-Harrach sous l'appellation « Unité Industrielle Africaine ». En 1974 on a enregistré la nationalisation de l'unité sous l'appellation « Unité Fonderie El-Harrach », puis son transfert à ENF en 1983. Les besoins de modernisation de ce complexe ont poussé ses responsables à décréter en 1994 un arrêt total de la production et démarrage des travaux de modernisation de l'unité. Avec le maintien d'une seule activité commerciale minime pendant la période d'arrêt de l'unité, par la revente en état de produits fabriqués par les autres sites de production du groupe. Pour être enfin opérationnel en 1999 par la filialisation de l'unité sous l'appellation Algérienne des Fonderies et démarrage en production de la filiale.

ALFEL est actuellement une société par actions (SPA) avec un capital social de 870.000.000 DA détenu entièrement par le groupe FONDAL. Située à la zone industrielle d'El-Harrach, sur la route de Baraki (Alger).

I.2.1.1. Diagnostic des marchés et de la concurrence d'ALFEL

I.2.1.1.1. Les produits offerts par ALFEL

Par ses deux types d'activités, la production et commercialisation de fonderie en fonte et de pièces en métaux non-ferreux, ainsi que l'étude et la conception des outillages, fabrication de pièces moulées sur commande, l'entreprise ALFEL propose une variété de produits regroupés dans cinq grandes familles de produits :

A. Produits de Voirie

Cette famille de produits regroupe les Regards de trottoirs de 500*500 à 1050*1050 et les Regards de chaussée de 600*600 à 1050*1050. Après les différentes certifications le regard ALFEL 60CC85, répond aux dernières normes en vigueur en Europe. Cette gamme de produits présente les caractéristiques suivantes :

- Le système de verrouillage, prévu en option, assure une protection sans équivoque du dispositif contre les dégradations.
- Le cadre est parfaitement adapté, par sa forme, à l'intégration dans le béton de scellement, d'une hauteur suffisante pour assurer une tenue en service irréprochable même sous circulation intense des camions.
- Le tampon, calculé pour permettre la classification D400 au niveau résistance, possède une hauteur d'emboîtement qui lui confère la meilleure stabilité et interdisant tout soulèvement par phénomène d'aspiration au passage des véhicules lourds.
- Les motifs de surface sont conçus pour assurer une bonne tenue à la glissance.

B. Bouches d'égout siphoides I.S.O de 350*350 à 500*500

Cette famille de la bouche d'égout (cheminée d'évacuation) est un ouvrage destiné à recevoir en surface les eaux de ruissellement et permettre leur évacuation dans un réseau d'assainissement afin de parer à tout phénomène de stagnation d'eau (inondation). Elle est composée :

- Dans sa partie supérieure, d'un dispositif de couronnement composé d'un cadre (avaloir) et d'une grille ;
- Dans sa partie inférieure, d'une Bouche siphonide ISO composée d'une trémie et d'un élément mobile (cuvette) destiné à retenir les débris (protection du réseau souterrain) et au niveau duquel l'écoulement des eaux et l'aération doivent être assurés lorsqu'il est plein.

Les dispositifs d'évacuation - modèles ALFEL - sont destinés à être installés dans les zones de circulation (piétons ou véhicules) et soumis de façon permanente ou occasionnelle aux contraintes de la circulation ou autres. Ils répondent aux dernières normes en vigueur en Europe.

Ces produits se distinguent sur le marché par les caractéristiques suivantes :

- Conçus en fonte à graphite lamellaire (FGL), les produits commercialisés par ALFEL sont exempts de tous défauts susceptibles d'en compromettre l'usage.
- Les cadres (avaloirs) sont parfaitement adaptés à l'intégration dans le béton de scellement. La profondeur d'emboîtement et la compatibilité des assises des grilles assurent une meilleure stabilité supprimant ainsi tout risque de boitage bruyant dû à un soulèvement au passage de véhicules.
- Les intervalles sont déterminés en fonction de la capacité d'avalement de la grille. La surface supérieure de la grille est plane.

C. Produits d'Embellissement et Mobilier urbain :

Une variété de modèle est proposée par ALFEL concernant la rénovation des villes. Cette gamme contient les Grilles d'arbres ø500 et 800*1240 et ø500*1000, les Bornes d'ornement Modèles ALFEL et FONDAL, les Banc public Modèle ALFEL, et la Clôture et Balustrade Modèles ALFEL¹.

Avec sa politique environnementale ALFEL, le responsables qualité déclare que « *ALFEL se considère comme une « Entreprise citoyenne » et participe également, à travers les Produits de Mobilier urbain qu'elle développe, à l'Embellissement de la ville »*

D. Pièces mécaniques et de sous-traitance

La nouvelle configuration d'ALFEL, procurée par les nouvelles installations de production et à la technologie développée, permet de proposer, à la demande, tous types de Pièces mécaniques (Fonte et MNF) pour différents secteurs utilisateurs (Hydraulique, Electrique, BTP & Carrières, Maintenance industrielle,...).

Après cette modernisation des techniques de production, ALFEL propose des produits différenciés avec un facteur clé de succès centré autour de la qualité supérieure. Dans ce sens, le responsable management qualité déclare « *Notre renommée s'est construite sur la qualité de nos Produits et la compétence de notre équipe technico-commerciale, mobile et*

¹ Ce dernier produit est proposé selon les besoins particuliers des clients

habituée au contact pour être à l'écoute de nos Clients et appréhender concrètement les spécificités de leur demande ».

E. Produits de voirie spécifiques

Avec l'engagement des pouvoirs publics dans la réalisation des grands projets, ALFEL a jugé opportun de répondre à toutes les demandes pour la fabrication de Produits de Voirie sur mesure. A ce titre, elle s'engage à offrir des produits spécifiques à chaque projet de développement national. Ces produits sont conçus conformément aux normes internationales et répondent exactement aux besoins et exigences du Client/Utilisateur.

A titre d'exemple, De grandes Entreprises nationales et étrangères ont fait et continuent de faire confiance à ALFEL pour la fourniture de leurs besoins spécifiques (Autoroute Est-Ouest, Métro et Tramway d'Alger, Aéroport de Batna, Réseau électrique et de télécommunication,...)

I.2.1.1.2. Les Marchés d'ALFEL

Le secteur de la sidérurgie est de métallurgie dont ALFEL exerce son activité est délimité géographiquement par le marché national algérien. Aucune exportation n'est réalisée par la filiale malgré sa nouvelle configuration permettant (nouveaux équipements et à la technologie développée) de conquérir des segments des marchés locaux et extérieurs dans les divers créneaux ; Voirie et Embellissement urbain, Electrique et Télécommunications, secteurs Agricole et Hydraulique...etc.

Le choix du marché national est motivé essentiellement par l'évolution de la demande nationale en produits de fonderie d'une part, et la part du marché occupée par ALFEL sur ce marché d'autre part.

L'évolution de la demande nationale durant la période 1993-2010 présentée dans le tableau n° 07ci-après, explique la part grandissante du besoin national en produits à base de fonte et d'acier. Delà, la stratégie d'ALFEL de rester uniquement sur le marché national est justifiée ; d'un côté, par la mission même d'une EPE en matière d'accompagnement du développement national (satisfaction du marché national), et d'un autre côté, par

l'importance des coûts de la qualité comme on va le voir dans les pages suivantes, et qui ne permettent pas de concurrencer sur un marché étranger.

**Le Tableau n° 07 ; Evolution de la demande nationale de fonderie en (1993-2010)
en Tonne**

SECTEUR	1993 En Tonne		2002 En Tonne		2010 En Tonne	
	FORTE	ACIER	FORTE	ACIER	FORTE	ACIER
Sidérurgie	1.900	1.500	1.000	200	1.500	600
Matériaux construction	1.300	1.000	2.000	1.000	3.000	1.000
Voirie - Mobilier urbain	6.700	/	8.000	100	10.000	/
Ferroviaire	4.000	100	1.000	100	1.000	100
Machinisme agricole	4.500	300	400	150	1.300	200
Engins TP	1.000	500	400	50	1.500	100
Matériel hydraulique	3.500	/	2.500	/	1.000	/
Mécanique et Autres	8.000	600	4.500	600	2.600	400
TOTAL	30.900	4.000	19.800	2.200	21.900	2.400

Source : élaboré à partir des documents internes

Aussi, par sa politique commerciale ALFEL a procédé à une segmentation du marché par produits, comme le montre le tableau n° 08 Suivant :

Tableau n° 08: La segmentation du marché d'ALFEL

Pour la Voirie	(Regards de chaussée, Regards de trottoirs, Grilles, Bouches d'égouts....)
Pour l'industrie électrique	(Carcasse de moteurs électriques)
Pour le Machinisme agricole	(Bobines, Poulies, Moyeu, Barres, ...)
Pour les Briqueteries et Carrières	(Pales d'usure, autres pièces d'usure en Fonte en MNF,...)
Pour le Matériel hydraulique	(Corps de vannes, corps de pompes, flasques, roues, ...)
Pour la Mécanique	(Pièces de rechange diverses ...)
Pour les télécommunications	(Tampons de trappe)
Pour l'embellissement	(Grilles de clôture, Pylône d'ornement urbain)

Source : Elaboré à partir des documents internes

On constate que le mix produit est principalement constitué de produits de voirie en fonte grise lamellaire. ALFEL se positionne comme leader dans le segment de marché de la voirie et de l'assainissement. Par contre, le marché de la pièce d'usure et de la pièce de sous-traitance à forte valeur ajoutée est très important mais reste presque totalement aux mains de la concurrence étrangère, notamment les entreprises françaises².

Concernant les parts de marché occupées par ALFEL elles se présentent comme suit :

Tableau n° 09: Les parts de marché d'ALFEL

	Demande nationale 2010 en pièces de Fonderie		Part ALFEL sur le marché national 2010
	FONTE En tonne/an	MNF En tonne/an	
Secteur de la Voirie	8.000	-	39%
Secteur agricole	1.400	100	2%
Secteur hydraulique	850	150	1%
Secteur BTP et carrières	1.500	100	2%
Industries mécaniques et autres	2.800	200	5%
TOTAL	14.550	550	22%

Source : élaboré à partir des documents internes

De ce tableau, on constate qu'ALFEL se spécialise dans la réalisation des produits de voirie en fonte grise avec une part de marché de 39% en 2010, pour lesquels elle possède

² A l'exemple de PONT A MOUSSON et DECHAUMONT

des compétences, de l'expérience et un savoir-faire faire. Dans les autres segments ALFEL ne détient qu'une petite part, soit en raison de la spécialisation des autres filiales du G.I. FONDAL dans ces segments ou le lancement très récent dans le segment. Aussi, la couverture de la demande nationale est estimée à 22% en 2010. Il y a lieu de noter que en plus des principaux clients qu'elle détient dans son portefeuille, ALFEL est représentée sur le territoire national par plusieurs distributeurs agréés.

I.2.1.2. Diagnostic des ressources et des compétences d'ALFEL

I.2.1.2.1. Diagnostic technique

Avec ses deux équipes, (Fonderie Fonte, 5.000 T/An et Fonderie Bronze, 200 T/An.), ALFEL est une nouvelle Fonderie, un outil de production moderne, qui utilise une technologie de haut niveau et adaptée aux exigences techniques et technologiques les plus rigoureuses. Elle dispose d'un ensemble d'infrastructures (terrain de 18.150 m² dont 9.177 m² bâti) et de moyens matériels lui permettant de répondre à une large demande de la clientèle.

La gestion de production au sein d'ALFEL obéit à plusieurs logiques en fonction de la famille de produits. Dans ce sens, elle propose pour ses clients :

- Produits de Voirie et d'Assainissement, pour cette famille de produit, le client choisit sur un catalogue le produit souhaité avec les mêmes fonctionnalités et les mêmes dimensions, donc, le système de production est basé sur la production en séries avec une possibilité de stockage;
- Produits d'Embellissement et Quincaillerie ; la production et vente se fait sur catalogue tout comme la première famille.
- Pièces spéciales pour le secteur de la Télécommunication ; ici la conception et la production est faite d'une manière spécifique pour répondre à une demande particulière et un projet spécifique ;
- Pièces mécaniques diverses ; cette dernière famille reflète la volonté d'ANFEL de saisir toutes éventuelles opportunités. Aussi, d'assurer une flexibilité et une innovation permanente par la production à la demande de toute sorte de pièces mécaniques.

Le processus de production mis en plan depuis 1999, se présente comme suit :

- Atelier de Fusion composé de 2 Cubilots de 7 T, 1 four de maintien de 20 T et 2 fours à creuset de 0,35 T pour les métaux non ferreux
- Ateliers de Moulage fonte composés de 2 Chaînes de moulage Haute Pression, automatiques, châssis 1400x1000 et 800 x 600, capacité 10 et 35 moules/h
- Atelier de Moulage bronze composé d'une Chaîne de moulage en mottes à joint horizontal, utilisant du sable à résine furanique, dotée d'un système de régénération de sable débitant 3 Tonnes /h
- Installation de Sablerie automatique de 100 T/H de sable à vert dotée d'un malaxeur intensif 10 T/H
- Ateliers de noyautage (Procédé Co2, Huile de lin)
- Atelier de modelage (Bois, résine et métal)
- Laboratoire (Spectrométrie, métallographie, chimie, essais physiques, sable)
- Ateliers de parachèvement (Grenaillage, Ebarbage, Soudage, finition)
- Autres installations (Equipements énergétiques, Machines-outils, manutention, transport)

En matière de coûts de production, il y a lieu de préciser que selon le directeur de production la surcapacité de fusion en deux équipes qui a été mise en cohérence avec les capacités de moulage (9.500 T de Fonte liquide pour 5.000 T de capacité de moulage) en réduisant le diamètre des Cubilots (passage de 7 T/H à 4 T/H) a permis de réduire, de manière considérable, les surcoûts de production. Mais, depuis l'engagement d'ALFEL dans l'intégration du système de management de la sécurité et de l'environnement en 2008, les deux Cubilots présentent un problème d'environnement (émission de gaz, déchets solides) qu'il faut lever en les remplaçant par des fours à induction moyenne fréquence de 3 à 4 tonnes. Cette exigence en matière d'environnement implique selon les dirigeants d'ALFEL une meilleure flexibilité pour les réajustements d'alliages et la production de Fonte GS pour des produits de plus forte valeur ajoutée.

Enfin, la lecture de l'évolution de la production par famille de produits (Voir le tableau n° 10 ci-après) sur trois années d'exercice illustre parfaitement que la production de Voirie est dominante avec une moyenne de 95% de la production globale. Aussi, l'évolution globale durant cette période est de +21%, avec +19% pour la Voirie et +57% pour la pièce mécanique.

Tableau n° 10: Evolution de la production par famille de produits

SECTEURS	R2007		R2008		R2009		C2010	
	Tonne	%	Tonne	%	Tonne	%	Tonne	%
Voirie	2.646	96%	2 731	96%	2 548	94%	3 149	94%
Pièces mécaniques	118	4%	128	4%	152	6%	185	6%
Total	2 764	100%	2 859	100%	2 700	100%	3 334	100%

Source ; élaboré à partir des documents internes

Il y a lieu de souligner que selon le rapport d'activité d'ALFEL, le taux d'occupation des capacités pour les deux équipes a évolué de 43% en 2005 à 67% en 2010.

I.2.1.2.2. diagnostic de l'organisation et ressources humaines d'ALFEL

a. La structure hiérarchico-fonctionnelle

Depuis 2011, ALFEL est structurée autour d'une structure hiérarchico-fonctionnelle regroupant comme le montre l'organigramme suivant, (figure n° 23), deux catégories ; d'un côté, les fonctionnels et de l'autre, les opérationnels.

Figure n° 23: Organigramme de filiale ANFEL



Source : document interne

La société ALFEL est structurée en plus de la direction générale, de quatre responsables fonctionnels dont, le contrôleur de gestion, le secrétariat, le responsable management qualité et environnement. Comme le montre la figure n° 23 aussi, les services opérationnels sont regroupés dans quatre directions ; la direction commerciale, la direction production, la direction finances et comptabilité et la direction administration et personnel. En plus, elle comprend également deux départements (technique et approvisionnement).

b. Moyens humains

L'évolution des effectifs de la société ALFEL, illustrée par tableau n° 11, montre que la répartition des effectifs moyens par GSP est proche de la norme admise dans le secteur.

Tableau n° 11: Evolution du personnel d'ALFEL (2008-2010)

Année	Cadres	Maîtrise	Exécution	Total	N/N-I en %
2008	34	24	119	177	+0,6%
Dont temporaires	13	9	30	52	-11,8%
2009	36	21	125	182	+ 2,8%
Dont temporaires	8	5	15	28	-46,1%
2010	40	19	131	190	+4,3%
Dont temporaires	9	7	24	40	-46,1%
%	21%	10%	69%	100%	

Source : élaboré à partir des documents internes

Nous pouvons constater que les taux de 21% pour l'encadrement et de 10% pour la maîtrise sont relativement raisonnables, et correspondent bien au besoin d'une entreprise qui doit assurer la maîtrise technologique du processus de fabrication et un fonctionnement optimal des équipements et coller à la demande réelle de la clientèle.

Durant la période 2007 -2010, il a été enregistré comme le confirme le responsable RH, une stabilisation des effectifs, avec des recrutements, en CDD, d'un personnel de production pour répondre à un plan de charge et à un carnet de commandes favorables.

Aussi, la productivité de la société ALFEL est calculée à base du rapport entre valeur de biens ou services et les moyens qui ont été nécessaires à sa réalisation. Dans ce sens,

l'analyse sur trois années d'exercice (2007-2010) pour montrer la productivité du facteur humain se présente comme suit :

Tableau n° 12: Evolution de la productivité d'ALFEL entre 2007 et 2010

Indicateurs	2007	2008	2009	2010
CAHT / Agent en Kda	1.706	2.164	2.511	2.341
VPN / Agent en Kda	1.878	2.131	2.912	2.395
VA / Agent en Kda	999	1.155	1.742	1.396

Source : élaboré à partir des documents internes

On peut déduire que l'activité globale de la Filiale ALFEL est en constante évolution durant la période considérée. Les indications (2010/2007) dans le tableau montrent une amélioration des performances au niveau des ratios de productivité de 37% pour le CAHT/Agents, 28% pour la VPN/Agents et de 40% pour celui de la VA/Agent.

I.2.1.2.2. Diagnostic financier

a. Revue des comptes et patrimoine au 31.12.2010

Les données financières et comptables sont données telles qu'elles ressortent dans les documents comptables et financiers de clôture de l'exercice 2010.

Tableau n° 13: Le TCR d'ALFEL au 31/12/2010

Actif	KDA	%	Passif	KDA	%
Investissements nets	1445 102	85 %	Fonds propres	764 540	45 %
Stocks	110 000	6,5 %			
Créances	140 000	8,5 %	Dettes Investissement	38 910	2,3 %
Dont LT	-		Dettes CT	874 384	51,6 %
Disponibilités	-		Dont dettes financières	185 882	11 %
			Résultat de l'exercice	17 268	1 %
Total Actif	1 695 102	100%	Total Passif	1695 102	100 %

Source :élaboré à partir des documents internes

A partir d'une lecture du TCR, nous pouvons déduire que les investissements représentent 85% des emplois alors que l'Actif circulant est relativement modeste. Les stocks et les créances représentent respectivement 6,5 % et 8,5 % de l'actif. Les capitaux propres ne couvrent que 53% des investissements nets. Au passif, on note l'importance des dettes à court terme (51,6 %) comparativement à l'actif circulant.

Il y a lieu de signaler que selon le directeur financier les dettes à court terme englobent les crédits bancaires arrivés à échéance, les dettes fiscales et le découvert bancaire.

L'analyse de la rentabilité d'ALFEL par référence aux comptes de résultats sur un horizon de trois ans, soit de 2007 à 2010, note que la création de richesse et la rentabilité économique se présente comme suit :

Tableau n° 14: Evolution des différents ratios financiers (2007-2010)

Ratios	R2007	R2008	R2009	C2010
Evolution Valeur ajoutée %	+38 %	+ 16 %	+ 53 %	-22 %
Evolution du RBE %	-2 %	+94 %	+280 %	-1 %
Ratio RBE / CAHT %	-38 %	-1,6 %	+4 %	+4 %
Evolution Ratio RBE / Actif total %	-6,6 %	-0,4 %	+ 1 %	+ 1 %
Evolution du Cash Flow /CAHT	+ 12 %	+ 15 %	+22 %	-13 %

Source :élaboré à partir des documents internes

B. L'équilibre financier et solvabilité d'ALFEL

L'analyse de l'équilibre financier de la filiale ALFEL, comme le montre le tableau n° 15 suivant, permet de constater que le Fonds de Roulement Net (FRN), est négatif sur toutes les années analysées. Pour cela les responsables avancent deux raisons liées à l'érosion des capitaux permanents ; d'un côté, une érosion due aux résultats déficitaires enregistrés les trois dernières années. D'un autre côté, l'arrivée à l'échéance des dettes à moyen terme. Il y a lieu de souligner, que malgré cette situation négative du FRN, le niveau des investissements reste constant.

Tableau n° 15: L'équilibre financier d'ALFEL (2007-2010)

Ratios	R2007	R2008	R2009	C2010
Evolution du FRN	-831	-785	-703	-624
Evolution du BFRN	-54	-32	-580	-438
Rotation des stocks	3,6 mois	1,8	3,2	3,0
Durée du crédit Clients	2 mois	2,0	1,8	2,6
Durée du crédit Fournisseurs	9,1 mois	8,0 mois	6,2 mois	7,0

Source : élaboré à partir des documents internes

Les différentes solutions engagées par ALFEL dans l'objectif de réduire le BFR sont d'un part, l'accroissement de la rotation des stocks à moins de trois ans et d'autre part, la diminution du crédit client à moins de deux mois, semblent atteindre le seuil maximal. Face à cette situation l'équipe dirigeante propose aux pouvoirs publics d'autres aides, à l'exemple d'assainissement financier des dettes de la filiale.

Aussi, la comparaison entre les différents ratios de solvabilité d'ALFEL, confirme que la situation nette sur le passif reste très délicate comme le montre le tableau ci-après.

Tableau n° 16: comparaison de solvabilité d'ALFEL de 2007 à 2010

Ratios	R2007	R2008	R2009	C2010
Situation nette/Passif	43%	42,8%	43%	46%

Source : élaboré à partir des documents internes

Il y a lieu de souligner, que l'équipe dirigeante a proposé à ses partenaires deux solutions afin d'éviter le déséquilibre financier, l'insolvabilité et éventuellement un risque de cessation de paiement. La première concerne la transformation du crédit à moyen terme (472 MDA) en ressources permanentes. La seconde, est la transformation du découvert et autres comptes impayés en dotation définitive.

En définitive, la situation difficile dont se trouve l'EPE ALFEL, est un sujet d'étude très intéressant, notamment après son engagement avec les pouvoirs publics à devenir performante sous condition d'assainissement financier. Donc, l'analyse de son système de contrôle de gestion et de suivi de performance pour éventuelle introduction d'un TBP semble très réalisable.

I.2. Méthodologie de l'enquête

Dans l'objectif d'évaluer le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance des entreprises publiques algériennes, deux constations préalables doivent être éclairées. La première concerne l'environnement des affaires de ces entreprises qui exercent leurs activités sous des contraintes environnementales et contextuelles, justifiées par les vagues de restructuration récurrentes, et leur particularisme puisque elles sont à caractère *public* mais soumises au code de commerce et donc au critère de *commercialité*. La deuxième est liée aux besoins d'introduction des nouvelles techniques du management dans ces entreprises pour faire face à la première.

I.2.1. La démarche

Notre enquête auprès de la filiale ANFEL du G.I. FONDAL est motivée par deux raisons ; d'un côté, ANFEL est une entreprise publique économique industrielle très affectée par les divers vagues de restructuration touchant particulièrement le secteur de la métallurgie et de la sidérurgie (plusieurs privatisations, exemple d'El Hedjar d'Annaba). D'un autre côté, cette entreprise est probablement appelée à moderniser son modèle de gestion notamment, après ses différents certificats de normalisation³ et aussi l'importance de ses axes de développement projetés sur cinq années (2011-2015). A cet effet, pour construire notre question de recherche, nous avons réalisés une enquête en deux étapes exploratoires :

- Une pré-enquête durant le mois de février 2011, avec un objectif de tester nos hypothèses de recherche, nous avons axé notre investigation sur la situation générale de l'entreprise et ses grandes orientations. C'est ainsi que nous avons pu rencontrer le directeur des ressources humaines, lui-même chargé de la formation et le responsable management qualité. Ce dernier a volontairement accepté d'encadrer notre travail au niveau de l'entreprise et cela par absence d'un contrôleur de gestion à ce moment-là.

³ Plusieurs certifications à l'exemple du référentiel ISO 9001 : 2000 en juillet 2005 et la recertification du système en novembre 2008 selon l'édition 2008 du référentiel ISO 9001 valable pour une période de 3 ans.

- Puis une l'étude de terrain pendant six mois, (mars-septembre 2011) déroulée au sein des unités de production et de la direction situées dans le même endroit, c'est-à-dire El-Harrach Alger.

La première piste de réflexion fournie par la pré-enquête à savoir ; la filiale ANFEL est en plain restructuration et dans un processus de modernisation et de perfectionnement. Ces perspectives justifiées à la fois par sa relation avec son propriétaire (SGP TRANSOLB) qui lui exige des performances exceptionnelles pour pouvoir financer son plan de développement (2011-2015), et aussi la volonté constatée de l'équipe dirigeante de relever le défi. Delà, nous avons eu l'accord de l'équipe dirigeante pour mener un projet d'étude permettant d'évaluer le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance existant afin de le perfectionner si nécessaire par un d'autres mécanismes modernes. A partir delà, notre projet est validé, ce qui nous a permis d'avancer au préalable le tableau de bord prospectif comme une alternative.

Après une étude théorique sur l'outil d'analyse qu'était le TBP et le sujet d'analyse, c'est-à-dire les entreprises publiques économiques, une deuxième enquête s'imposait. Cette enquête avait deux objectifs, d'un côté faire un diagnostic général du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance, et d'un autre côté, proposer le TBP reconnu par la communauté académique en sciences de gestion, comme le meilleur système de déploiement stratégique. Donc, la finalité de cette recherche n'était pas de proposer un modèle type de TBP au cas des EPE et particulièrement ANFEL mais, juste d'inciter l'équipe dirigeant à réfléchir sur les possibilités d'applicabilité d'un TBP, ce qui nécessitera surement l'intervention de bureaux de consulting de grande renommée.

Pour arriver à cette fin, nous avons utilisé la méthode d'enquête qualitative la plus réputée en sciences de gestion. Composée d'une série de guides d'entretiens semi directifs (**voir l'annexe n° 01**) et d'analyse de documents de travail, notre échantillon est composé de sept responsables dans des niveaux hiérarchiques différents, résumé dans le tableau suivant :

Tableaux n° 17: Liste des interviewés

Dirigeant interviewés	Type d'entretien	Niveau hiérarchique
Président directeur général	Semi directif	Le plus haut niveau « N »
Directeur financier et comptable	Semi directif	N -1
Directeur commercial	Semi directif	N-1
Directeur de la production	Semi directif	N-1
Directeur des ressources humaines	Semi directif	N-1
Contrôleur de gestion	Semi directif	Technostructure
Responsable management qualité	Semi directif	Technostructure

Source : élaboré par nos soins

I.2.2. Le contenu

Les sept guides d'entretien utilisés dans notre enquête représentent des ressemblances dans la structure et l'enchaînement des idées en les regroupant dans quatre grandes rubriques.

Chaque guide d'entretien est composé de quatre rubriques : la signalétique, les prérogatives et le domaine d'intervention, les outils de contrôle utilisés et les implications sur le système de contrôle de gestion et le suivi de la performance. Ce choix méthodologique raisonné d'organisation de l'entretien vise un objectif particulier pour chaque série de questions :

- Pour la signalétique : l'objectif est de cerner à la fois le profil du responsable et les exigences du poste occupé. Le profil concerne la qualification, l'âge, l'ancienneté et les motivations d'acceptation du poste. Concernant les exigences du poste l'objectif est de voir le degré de compatibilité des qualifications du responsable avec les compétences nécessaires en matière de contrôle et de suivi des performances ;
- Pour les prérogatives et le domaine d'intervention, l'objectif est de situer la place du responsable interrogé (ses missions, ses finalités et ses relations avec les collaborateurs) dans la structure de l'entreprise, ce qui permettra de comprendre ; la

déclinaison des objectifs, les mécanismes de coordination entre les centres de responsabilité, le pouvoir de contrôle et d'orientation, ainsi que la nature du système d'information de gestion utilisé ;

- Les outils de contrôle et de suivi utilisés : cette rubrique a comme objectif de constater la fiabilité ou non des instruments de contrôle et de suivi utilisés, c'est-à-dire, le contenu de l'information qu'ils mettent à la disposition du responsable, ainsi que les indicateurs de performance retenus ;
- Enfin, la rubrique « implications », qui a pour objectif de permettre une auto-évaluation par le responsable lui-même et de confronter les résultats des trois premières avec les nouvelles exigences de l'environnement. A ce titre, nous avons laissé l'interlocuteur s'exprimer librement sur les contraintes rencontrées lors d'exécution de sa tâche et les éventuelles voies d'amélioration.

Cependant, le choix de sept responsables pour l'entretien semi directif semble représentatif et complet vu que les autres niveaux de décision ont une vocation beaucoup plus opérationnelle. La finalité recherchée par ce choix est motivée ; d'un côté, par le poste occupé par chaque responsable (un PDG, deux représentants des technostructures existantes dans l'entreprise, et les responsables de quatre directions commerciale, financière, production et RH). D'un autre côté, les interlocuteurs interviennent, chacun à la hauteur de sa responsabilité dans le processus de déploiement stratégique. L'objectif de chaque entretien semi directif est fonction du poste occupé par l'interviewé.

- Pour le PDG, président du conseil d'administration, l'entretien vise deux objectifs ; premièrement, avoir une vision claire sur la relation de la filiale avec ses actionnaires (le GI. FONDAL et la SGP, TRANSOLB) et les autres organismes de contrôle des pouvoirs publics. Deuxièmement, permettre une présentation du plan stratégique de la filiale ; missions, finalités, objectifs. Et enfin, faire un diagnostic global sur les outils de gestion déjà intégrés dans l'entreprise et prendre connaissance auprès du *top manager* des perspectives d'introduction des nouveaux modes de gestion notamment, ceux relatifs au contrôle de gestion et de mesure de la performance.
- Pour le contrôleur de gestion : l'entretien avec le chargé du contrôle de gestion, poste nouvellement créé (depuis avril 2011), a pour souci de cerner les prérogatives assignées à cette *technostructure*, les éléments mis sous contrôle, la

nature de l'information recherchée, les indicateurs de performance, ainsi que les outils utilisés et leur périodicité.

- Pour le responsable management qualité : la finalité est de prendre connaissance des certificats acquis par l'entreprise et ceux en projet. Organisée sous forme de guide d'entretien, l'enquête auprès de ce responsable nous permettra de connaître les grands défis engageant l'entreprise et les implications en termes d'appréciation de la performance globale.
- Concernant les directeurs ; financiers, de production, commercial, et de gestion des ressources humaines, l'objectifs de leur interrogation est lié d'une part, à leur poste occupé, considéré comme le centre de déploiement stratégique. D'autre part, l'inscription du travail dans une perspective d'applicabilité du TBP axé sur les quatre dimensions (finance, client, processus internes et apprentissage organisationnel) dans cette filiale, nécessite un diagnostic de l'existant concernant la mesure de la performance pour chaque dimension.

Enfin, il y a lieu de signaler que cette enquête est complétée par une analyse sur documents internes et une série de participation à des réunions de travail au sein de l'établissement.

Section 2 : Diagnostic du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance

Afin d'identifier le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance de l'entreprise ALFEL, il importe de suivre son système de gestion depuis sa finalisation jusqu'à la mise en œuvre et l'évaluation. Pour le faire, nous allons dans cette section effectuer au préalable un rappel sur les principaux axes de développement stratégiques arrêtés sous formes d'objectifs dans le cadre de son plan de développement allant de 2011 à 2015, et la structure organisationnelle du système de contrôle associée (II.1). Ensuite, nous suivrons le déploiement de ces objectifs aux différents niveaux opérationnels (II.2), pour terminer par une illustration pratique des outils de suivi employés dans cette EPE (II.3).

II.1. Les principaux éléments du diagnostic stratégiques et organisationnels d'ALFEL

L'enquête effectuée auprès de l'EPE ALFEL, nous a permis de retenir son engagement sur 05 ans dans la réalisation de plusieurs axes stratégiques, tous inspirés de sa *stratégie de spécialisation*. En termes de contrôle de gestion et de suivi de la performance, ALFEL a associé à sa stratégie d'un côté, une *technostructure* (la fonction contrôle et audit) chargée de conseiller et d'orienter l'équipe dirigeante, et d'un autre côté, un système d'information de gestion permettant d'éclairer les responsables sur tout le fonctionnement de l'entreprise.

II.1.1. Le plan de développement stratégique d'ALFEL

On se basant sur la synthèse du plan de développement (2011-2015) élaboré par l'EPE/ALFEL, le premier constat frappant concerne la délimitation géographique du son champ concurrentiel puisqu'elle exerce son activité uniquement sur le marché national, puisque aucune opération d'exportation n'est inscrite dans le plan son développement. Insinuée dans le secteur de la sidérurgie et de métallurgie, ALFEL adopte la stratégie de spécialisation par croissance interne à l'horizon de 05 ans.

II.1.1.1. Le diagnostic stratégique

L'analyse stratégique en terme des marchés et de la concurrence, des ressources et des compétences de la filiale ALFEL, réalisée par ALFEL a montré que malgré la situation financière préoccupante, cette EPE possède des forces considérables sur son marché cible, notamment en raison de sa notoriété et sa grande expérience dans le cœur de métier (les

produits de voirie). Les principales caractéristiques de ce diagnostic sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau n° 18: Les forces et les faiblesses de la filiale ALFEL

Forces	Faiblesses
Bon positionnement sur ses couples produits-marchés	Faibles utilisation des capacités de production
Notoriété (produits, services, logistique) d'ALFEL auprès des grands comptes	Evaluation insuffisante du marché et de la concurrence
Capital expérience appréciable	Endettement lourd et importance des frais financiers et des amortissements
Existence de réels gisements de productivité	Situation financière (trésorerie) préoccupante

Source : synthèse à partir des documents internes

Concernant l'analyse des opportunités et les menaces, l'étude confirme qu'ALFEL est très menacée par les fluctuations des matières premières (affecte son avantage concurrentiel prix) et la montée en puissance des concurrents privés sur le segment de voirie. Cependant, la même étude illustre les grandes opportunités qui se présentent à ALFEL, notamment par sa relation de notoriété avec les EPE et les collectivités locales. Ces dernières, représentaient plus de 55% de son chiffre d'affaires en 2009. Le tableau n° 19, synthétise les es opportunités et les menaces les plus importantes.

Tableau n° 19: Opportunités et menaces de la filiale ALFEL

Opportunités	Menaces
Présence sur un marché porteur en croissance	Emergence de la concurrence privée sur le cœur de métier de la filiale (voirie)
Reprise des investissements publics	Disponibilité et prix des matières premières notamment les ferrailles
De réels gisements de compétitivité	Puissance financière et opérationnelle des opérateurs externes pour la conquête de nouveaux marchés
Concurrence étrangère défavorisée par les prix de revient de la filiale	//

Source : synthèse à partir des documents internes

Aussi, la politique marketing d'ALFEL est centrée sur les résultats du diagnostic commercial qui a relevé les attraits et les atouts résumés dans le tableau n° 20 ci-après :

Tableau n° 20: Les Attraits et Atouts de la filiale ALFEL

Attraits	Atouts
Segments de marché attrayant (notamment celui de la voirie et de l'embellissement)	Image favorable auprès de sa clientèle
Existence de grands comptes (collectivités locales, distributeurs agréés et les grandes entreprises de TPB)	Savoir-faire technique avéré
Programmation de plans de développement importants par les principaux donneurs d'ordre (indirectement liés à la consommation de pièces de fonderie Fonte et Acier)	Régularité de la prestation (ce qui permet de sécuriser les clients)
Regain d'intérêt pour le partenariat (partenariat, contrat de management...)	Mise en place du SMQ et intégration progressive dans une démarche TMQ

Source : synthèse à partir des documents internes

Cependant, l'analyse de la situation interne d'ALFEL relève que la société se trouve en quasi-cessation de paiement d'où, la nécessité d'intervention des pouvoirs publics pour un assainissement financier du passif de 875,5 MDA. A titre d'exemple, l'analyse du bilan d'ALFEL au 31/12/2010 fait ressortir les éléments suivants:

- La Filiale se caractérise par une situation nette positive de 781 M DA ;
- La situation nette correspond à 46% du total Bilan ;
- Le reste soit 53% du passif est constitué de Dettes à court terme et découvert bancaire ;
- L'actif circulant représente 14,7% du total Bilan.

Aussi, l'analyse des comptes de résultats d'ALFEL au 31/12/2010 fait ressortir les éléments essentiels suivants :

- ALFEL affiche un taux de valeur ajoutée de 60%, en dépassement de la norme de l'industrie lourde ;
- Le taux d'Excédent Brut d'Exploitation qui reflète la marge économique brute, est positif et son niveau de 32 % affiché pour l'exercice 2010 est supérieur à la norme sectorielle « le taux d'EBE recommandé pour l'industrie lourde 20 à 30%) ;
- Le taux d'excédent net d'exploitation qui caractérise le mieux une entreprise à forte intensité de capitaux, est de 18 % pour la Filiale ALFEL. Mais il est complètement absorbé par les importantes charges financières ;

- Le Résultat net bien que positif reste faible en raison des charges financières supportées ;
- Le taux de marge brute d'autofinancement, représentant la capacité de la Filiale à générer des flux financiers, est positif en 2010.

De cette situation financière préoccupante, l'équipe dirigeante vise le rééquilibrage de sa structure financière qui passe obligatoirement par un assainissement financier du passif à la hauteur de 875,5 MDA dont, l'annulation d'une dette bancaire de 783,6 MDA (CMT-BNA de 472 MDA et découvert bancaire de 311 MDA) et l'annulation de la dette fiscale pour un montant de 91,9 MDA attendue des pouvoirs publics. Toutefois, le plan de développement arrêté par ALFEL à l'horizon 2011-2015 est construit sous l'hypothèse d'assainissement de sa dette.

II.1.1.2. Les axes de développement stratégiques

Avec sa stratégie de spécialisation ALFEL s'orientera beaucoup plus vers le secteur de la pièce mécanique notamment dans les secteurs considérés stratégiques tels que définis par la nouvelle politique industrielle (MDN - EPE) en offrant des pièces de meilleure qualité dans plusieurs nuances de fontes différentes (Fontes Grises Lamellaires - FGL, Fontes Grises Sphéroïdales -FGS et Autres Fontes Alliées). La flexibilité de son outil de production lui donne la possibilité de différencier ses produits en direction de pièces de plus forte valeur ajoutée et éviter la captivité du seul secteur de la Voirie notamment au profit des secteurs des véhicules industriels et particuliers, le matériel des travaux publics et le machinisme agricole et le matériel électrique.

Globalement, ALFEL est spécialisée dans la réalisation des produits de voirie en Fonte avec une part de marché qui passe de 39 % en 2010 estimée à 49% en 2015 mais également dans la fourniture de pièces mécaniques avec une nette progression de la part de marché qui passe de 3 % en 2010 à 10% en 2015. Ces perspectives de repositionnement sont résumées dans le tableau n° 21 ci-après :

Tableau n° 21: Les perspectives du marché à l'horizon 2011-2015

	Tendances du marché de pièces de Fonderie - Horizon 2015		Part ALFEL sur le marché national R2010/T2015	Part ALFEL sur le marché national 2015
	FONTES En tonne/an	MNF En tonne/an		
Secteur de la Voirie	8.000	-	39%	49%
Secteur agricole	2.000	200	1%	10%
Secteur hydraulique	1.000	300	1%	10%
Secteur BTP et carrières	2.000	200	2%	5%
Industries mécaniques	4.700	300	3%	10%
TOTAL	17.700	1.000	18%	26%

Source : extrait du plan stratégique d'ALFEL

Cependant, ces perspectives de développement nécessitent des investissements de renouvellement et de modernisation identifiés par ALFEL à la hauteur de 250 MDA. Réparties sur deux années, le coût de l'investissement est de 199 MDA en 2012 et 51 MDA en 2013. Les résultats souhaités sont globalement⁴ :

- Croissance moyenne annuelle de 8,2 % avec une atteinte de 96% des capacités en 2015, concernant la production de la Fonte ;
- Mix production avec 93% de pièces de voirie et 07% de pièces mécaniques au début de période, et 80% de pièces de voirie et 20% de pièces mécaniques en fin de période ;
- Consommation intermédiaire : moyenne annuelle de 38% de la VPN pour les MP et une moyenne de 04% du CA pour les services.
- Chiffre d'affaires global : une croissance moyenne annuelle de 8,6% durant toute la période considérée.

Enfin, les programmes prévisionnels sur 05 ans sont élaborés concernant la production et les ventes. Les prévisions en matière de résultats, sont arrêtées pour viser une croissance du résultat net de 20% en 2015 comme l'explique. Le plan de financement prévisionnel relève un excédent de 45 MDA à partir de 2011 en comparant les recettes et les dépenses

⁴ Dans ses hypothèses de travail, ALFEL a considéré le prix moyen de vente (fonte et bronze) et l'effectif moyen comme constants alors que le marché est très fluctuant.

prévisionnels. Ainsi que, les ratios de gestion prévisionnels concernent pratiquement toutes les parties prenantes de l'entreprise, c'est-à-dire, des indicateurs représentant les clients, le CA, les stocks, les finances et les personnels. Mais il y a lieu de signaler l'absence d'indicateurs relatifs aux investissements exceptionnels (par projet) et les indicateurs d'innovation, d'apprentissage et compétence. Concernant la création de richesse et la rentabilité économique, ce plan de développement va permettre à ALFEL de dégager un cash-flow positif à partir de la première année et éventuellement un équilibre financier.

En résumé, les choix stratégiques d'ALFEL devraient s'articuler autour des orientations qualitatives suivantes :

- Confortement de la position de leader de la Filiale dans son cœur de métier sur un marché très concurrentiel ;
- Amélioration de la qualité et de la flexibilité : une exigence pour améliorer la compétitivité de la Filiale ;
- Développer des partenariats industriels et financiers, nationaux et internationaux ;
- Amélioration de la GRH et de l'organisation et renforcement des compétences de l'entreprise dans les domaines clés de la compétitivité (Qualité, Marketing, Environnement, Management, Production) ;
- Viser une indépendance financière au plan financier.

Pour réaliser ces perspectives stratégiques, ALFEL accompagne la mise en œuvre par un système de contrôle de gestion et de suivi de performance. Ce système fera l'objet du point suivant.

II.1.2. Le structure de contrôle

La structure de contrôle au sens large est l'ensemble des dispositifs mis en place pour faire fonctionner le processus de contrôle dans le cadre de la stratégie de contrôle en vigueur. L'analyse de cette structure de contrôle nécessite au préalable une lecture de la structure générale d'ALFEL, en termes de critères de différenciation et de coordination. Ensuite, déduire les implications sur l'identification des centres de responsabilité et le rôle du contrôleur de gestion.

II.1.2.1. Les principaux éléments de structure

L'étude de la structure générale d'ALFEL est faite à partir de son organigramme (figure n°23), qui décrit la façon dont les tâches sont réparties, comment le pouvoir est exercé et les relations entre les divers responsables. La structure d'ALFEL se présente comme une structure hiérarchico-fonctionnelle (*Staff and line*) ayant l'unité de commandement et la spécialisation comme critères de partage d'autorité. En plus du sommet stratégique (le PDG) les cadres sont regroupés dans deux catégories :

- *Les fonctionnels* : qui conseillent et disposent d'une autorité de spécialité mais ne décident pas. Ce staff est composé du responsable qualité, responsable achat et gestion des stocks, le secrétaire et le contrôleur de gestion et audit⁵.
- *Les opérationnels* : qui commandent, ils sont *on line* (ligne hiérarchique), disposent d'une autorité sur les niveaux inférieurs. Ils comportent les directeurs ; financier, commercial, de production et le DRH.

Aussi, la figure n° 23, montre l'existence d'une fonction support qu'est le département technique avec un rôle très important dans l'entreprise. Concernant les lignes hiérarchiques, elles sont fonction de la direction, à l'exemple de la direction commerciale qui comporte deux lignes. Toutefois, les unités distinguées dans l'organigramme, sont d'un côté, différenciées par référence à la nature de l'activité à tous les niveaux hiérarchiques et d'un autre, coordonnées par la standardisation des procédés de travail et la supervision directe. Cependant, la proportion de leur adoption diffère d'une entité à une autre en fonction de la faille, de la complexité du travail et de son interdépendance avec le travail des autres.

De cette lecture découle les résultats suivants :

- *La prise de décision* : la prise de décision au niveau des directions est très contingente de fait qu'elle se limite uniquement au fonctionnement interne. Par contre, les décisions relatives à l'exercice de l'activité doivent avoir l'aval du supérieur hiérarchique.
- La planification du processus de production se fait par l'élaboration par le directoire d'un plan annuel dont sont présentés les objectifs de chaque direction concernée. La planification des objectifs au niveau des directions se fait par

⁵ Le contrôleur de gestion et audit, est un poste créé nouvellement en mars 2011.

l'éclatement de l'objectif de la direction selon le mode choisi par le directeur et sous sa responsabilité.

- Le contrôle dans cette entreprise publique est très rigide, chaque flux physique ou monétaire doit générer un document signé par les deux parties de la transaction. Delà, le contrôle de gestion synthétise les informations relatives à ces flux, leur suivi et valide leur régularité. Ce rôle est signalé dans le rapport de chaque responsable concerné.

II.1.2.2. Les implications sur le contrôle de gestion

En matière de contrôle de gestion, il découle de l'analyse structurelle précédente les principales implications concernant, la définition des centres de responsabilité et la place du contrôleur de gestion.

II.1.2.2.1. Les centres de responsabilité

Le diagnostic de structure précédent relève qu'ALFEL est une bureaucratie mécanique au sens de H. Mintzberg pour deux raisons : la première concerne ses tâches routinières dominant son activité de base (fabrication des pièces de voirie et mécaniques). La seconde, sa stratégie de spécialisation ce qui implique des procédures très formalisées. L'élément prédominant demeure le sommet stratégique (PDG), et un degré moins les différentes technostructures. Ces dernières renforcées davantage notamment, par la création d'un service management qualité en 2005 et le service contrôle de gestion en 2011. Ce schéma organisationnel convient avec la taille moyenne d'ALFEL et ses activités devenues de plus en plus complexes. Mais, vu l'incertitude caractérisant son environnement, la création d'une *technostructure* chargée de la planification et du contrôle semble un impératif. Cette bureaucratie mécanique est constituée de plusieurs centres de responsabilité : deux centres de coûts (le département approvisionnement et la direction de production), un centre de recette (direction commerciale), trois centres de frais (direction RH, direction financière et le département technique) et le centre de profit concerne la filiale toute entière.

Les dirigeants des centres disposent d'une entière autonomie hiérarchique ; les centres eux, ont une autonomie fonctionnelle relative, en raison des fortes interdépendances de

leurs activités. La vente dépend de la disponibilité du produit, la production dépend de la disponibilité de la MP, la conformité à la qualité, le modelage et la métrologie et donc, du département technique. Autant de contraintes gérées en transversale et devant être soulevées par la prestation des centres de frais. Ce qui ne rend pas exhaustif l'exercice du contrôle de gestion. Car il s'agit d'une part, de finaliser, suivre et mesurer la performance d'entités à fortes interactions et d'autre part, de valoriser la consommation de centres de frais en charges discrétionnaires et évaluer le plus objectivement possible leur contribution à la performance globale de l'entreprise. Autrement dit, la nécessité d'imputer les charges indirectes (très importantes dans la structure des coûts) et par conséquent, la difficulté de cerner la performance multidimensionnelle de la filiale.

II.1.2.2.2. Le contrôleur de gestion

Cette technostruture récemment créée occupée par un financier de profit, exerce une fonction de suivi des réalisations de la filiale, des ventes et des dépenses budgétaires de chaque direction. Eventuellement, selon ses propos, le contrôleur de gestion sera chargé d'élaborer les budgets, les programmes et du contrôle opérationnel. Actuellement, son rôle se limite à l'élaboration des flashes (tableaux de bord) mensuels sur la situation générale de l'entreprise exigés par le G.I FONDAL à chaque 24 du mois⁶. Son rattachement direct à la DG permet à travers les rapports qu'il présente (mensuel, trimestriel et annuel) au *top manager* d'évaluer la performance *ex post* des différentes directions. De ces missions apparaît l'objectif de la création du poste de contrôleur de gestion ; d'une part, son intervention tout au long du processus de contrôle, c'est-à-dire, lors d'élaboration du plan annuel et du choix des indicateurs de performance. D'autre part, élaborer le budget et concevoir les tableaux de bord. Cependant, ces éventuelles missions ne permettent qu'un contrôle budgétaire et le suivi de la performance financière.

II.2. Le déploiement stratégique

Le principe de déploiement stratégique au sein d'ALFEL est basé sur le plan et budget. Dans ce sens, le système de contrôle de gestion consiste à contrôler l'atteinte des objectifs assignés à chaque centre de responsabilité, c'est-à-dire définis préalablement (pour constituer un plan), avec le niveau des réalisations et sur une périodicité donnée. Le

⁶ Le G.I.FONDAL est obligé d'envoyer ce flash (TDB) dans les deux jours qui suivent sa réception, à la SGP TRANSOLB

suivi de la performance porte sur le suivi des indicateurs d'état en fonction des périodes définies. Pour expliquer ce déploiement nous allons d'abord identifier les critères de performance sur lesquels le centre décisionnel fonde son déploiement. Puis suivre le processus de déclinaison des objectifs globaux au niveau opérationnel, avec une illustration concernant les quatre directions (financière, commerciale, RH et production). Enfin, retracer le cheminement budgétaire, comme principal outil de planification et donc, de contrôle.

II.2.1. Les critères de performance

De l'analyse du processus de finalisation d'ALFEL découle une première ambiguïté compte à la signification exacte d'un critère de performance, la mission et l'objectif. En théorie *la mission* résume les activités permanentes d'un responsable ou de l'unité dont il a la charge. *Les critères de performance* s'identifient aux actions susceptibles d'optimiser l'exercice des missions. *Les objectifs* sont le chiffrage opérationnel de ces critères. La majorité des responsables interrogés d'ALFEL ne distinguent pas entre ces trois concepts, la plupart des objectifs mentionnés par ces dirigeants correspondent à des missions permanentes ou à des critères de performance non chiffrés et non mesurables. Malgré ces nuances nous avons pu formaliser les principaux critères de performance (collectifs et individuels) et les objectifs qui en découlent. Ces objectifs sont organisés sur plusieurs plans, comme suit :

II.2.1.1. Plan commercial

Accroissement des parts de marché de la filiale et son inscription dans une démarche marketing moderne qui remet le client au centre de ses préoccupations. Cet objectif commercial global nécessite des actions internes comme ; la réorganisation et renforcement de l'organisation commerciale, la redéfinition du processus de décision et le développement de nouvelles méthodes commerciales.

Sur le plan opérationnel, pour l'année 2011, ALFEL vise à titre d'exemple, la normalisation du niveau de créances clients à 2 mois de CATTC et celui des stocks à 03 mois et l'extension du réseau de distribution.

II.2.1.2. Plan industriel (Production)

Concerne, l'optimisation des capacités de production, l'amélioration de la qualité et des interventions en maintenance. Le directeur de production est tenu dans le cadre du plan général d'ALFEL de réaliser les actions suivantes :

- Amélioration des relations de travail au niveau de la fonction production et rationalisation des consommations de matières premières et de l'énergie pour atteindre la norme (40%) ;
- Amélioration du service maintenance préventive et rationalisation de la GDS ;
- Consolider et améliorer le « Système de Management Qualité - ISO 9001-2000 » mis en place et inscrire la filiale dans le processus de certification ISO14.001 et OHSAS 18001.

Pour 2011, il est attendu du directeur de production essentiellement l'amélioration du ratio charges d'exploitation/CAHT par la réduction des taux de rebut à moins de 08%, la réduction et la fixation des taux de déperdition et la réduction des temps d'arrêt.

II.2.1.3. Plan financier

La situation difficile dont se trouve la filiale ALFEL, exige d'elle sur le plan financier de fixer un objectif visant une indépendance financière et permettant toutes possibilités de modernisation des équipements de production. Cet objectif se subdivise en objectifs opérationnels dont :

- L'amélioration de l'équilibre financier en agissant sur les principales composantes du BFR ;
- L'accroissement du degré de liquidité de la filiale par la maîtrise des crédits clients et des dettes fournisseurs ;
- Le perfectionnement du système de comptabilité analytique d'exploitation mis en place au niveau de la filiale ;
- Mise en œuvre du Nouveau Système Comptable IAS/IFRS au niveau de la Filiale⁷.

A titre d'exemple, la réussite du passage au nouveau système comptable et financier, constitue le principal objectif du DFC pour l'année 2011.

⁷ Ce dernier est beaucoup plus vu comme une contrainte institutionnelle puisque l'Etat exige le travail selon les normes AIS/IFRS depuis janvier 2010.

II.2.1.4. Plan de gestion des ressources humaines

Sur le plan RH, la filiale ALFEL vise l'organisation optimale des effectifs avec une rémunération du personnel principalement axée sur une évaluation des performances individuelles plutôt que collectives. Dans ce sens, le DRH est sensé réaliser les objectifs suivants :

- Refonte du système de rémunération et de classification des emplois autour du concept d'emplois clés (compétence) ;
- Développement de nouveaux concepts modernes de flexibilité, de polyvalence et d'employabilité du personnel;
- Amélioration des systèmes d'évaluation des performances ;
- Perfectionnement du personnel d'encadrement et de maîtrise sur les évolutions liées au métier de fonderie avec des cycles perfectionnement très pointus aux plans technique, technologique, commercial et managérial ;
- Poursuite de la mise en place du répertoire des emplois - compétences de la filiale nécessaire pour mener des politiques RH ciblées.

II.2.1.5. Plan d'organisation et des systèmes d'information

En plus des objectifs déjà énumérés précédemment, ALFEL vise dans le cadre de sa stratégie globale une amélioration de son système d'information de gestion (dont le contrôle de gestion) par la mise à disposition des tableaux de bord et tous documents d'information fiables, à jour et documentés pour permettre une prise de décision rapide. Selon les responsables interrogés d'ALFEL, il est important de moderniser le système de contrôle de gestion et de suivi de la performance par l'introduction d'un outil permettant :

- D'affiner l'organisation interne de la filiale et ses relations avec le groupe FONDAL et les autres parties prenantes ;
- La mise en place des outils informatiques de gestion (GPAO, GMAO) au niveau de la filiale ;
- Application et mise à jour des procédures de gestion pour parer aux insuffisances signalées par le CAC de la filiale et améliorer le contrôle interne
- Mise en œuvre d'une politique de communication interne et externe.

Les choix opérés par le *top management* d'ALFEL en matière de critères de performance et d'objectifs semblent pertinents. Toutefois, on peut relever les constats suivant :

- La performance des commerciaux est appréciée uniquement par les critères quantitatifs portants sur les réalisations et le recouvrement de créance ;
- Manque de coordination entre les différentes directions ;
- Certaines modalités de mesure ne produisent pas des informations fiables et pertinentes ;
- Certains critères peuvent être traduits en objectifs opérationnels et périodiques. La pratique d'origine du contrôle de gestion favorise le recours à des objectifs chiffrés et mesurables, afin d'éviter toute évaluation subjective de la hiérarchie, ce qui a accru le recours aux seuls indicateurs comptables comme révélateurs de la performance. Il est essentiel donc de convertir tout critère de performance en un objectif négocié et accepté par l'individu afin de disposer d'une référence chiffré à l'évaluation. La majorité des interrogés confirment que le système d'appréciation de la performance est très classique.

En résumé, les objectifs et les critères de performance au niveau d'ALFEL sont relativement financiers malgré le souci de qualité et de notoriété. Cette situation est justifiée probablement par les contraintes financières de l'entreprise et les exigences de rentabilité du propriétaire, c'est-à-dire la SBP/TRANSOLB.

II.2.2. La déclinaison des objectifs au plan opérationnel

Le plan constitue la pierre angulaire de toute procédure de fixation d'objectifs au niveau d'ALFEL. Les objectifs sont définis d'une manière ascendante, c'est-à-dire, du sommet jusqu'à l'opérationnel. En parallèle, un système de rémunération est conçu sur la base du principe contribution-rétribution.

II.2.2.1. La procédure de fixation des objectifs

Après l'élaboration d'un plan global sur un horizon annuel par la direction générale, au plan opérationnel, les responsables de direction ont une autonomie relative compte à la manière de concrétiser l'objectif collectif (par direction). Dans ce sens, les objectifs sont d'ordre collectifs (par direction, par département ou service) et d'ordre

individuel fixés aux chefs de service et aux cadres. Le personnel de maîtrise et d'exécution est évalué sur des critères de performance standard. Les objectifs par définition, sont des indicateurs de performance. Lorsque celle-ci ne peut pas être chiffrée, l'évaluée et notée par son responsable à travers la référence à des critères de performance. A ce titre, la performance du personnel de soutien d'ALFEL ne peut être chiffrée, les objectifs ne doivent pas être retenus selon la catégorie professionnelle (cadre ou maîtrise) mais selon la possibilité de quantifier la performance, selon qu'il s'agisse de collectif productif ou de soutien.

Les objectifs des directeurs sont négociés lors de l'élaboration du budget. Ceux des cadres sont formalisés dans des contrats d'objectifs et négociés lors des entretiens d'évaluation des performances. Toutefois, le processus de production et de commercialisation d'ALFEL fait d'elle un processus continu. L'élément central dans ce processus est le département approvisionnement qui met à la disposition de la direction production les *inputs* nécessaires. L'organisation des approvisionnements sous forme d'une *technostructure* semble pertinent malgré la perte de réactivité du reste du processus dû essentiellement aux coûts de transaction résultant en interne entre la DP, la DC et la DAPP et GDS.

Aussi, le style de direction de l'entreprise, au vu des différents rapports de gestion analysés, ne favorise pas une parfaite participation des cadres dans la finalisation de leurs missions, fixation de l'objectif et allocation des moyens.

Il y a lieu de signaler, enfin, que pour que les objectifs soient intériorisés, il faut qu'ils soient réalisables avec la possibilité de les réviser en cours d'exercice, et pour que les individus soient incités à les atteindre, il faut les doter du niveau minimum de moyens qu'ils jugeraient nécessaires. En plus de cette contribution attendue du personnel pour l'atteinte des objectifs, l'analyse de la rétribution semble nécessaire.

II.2.2.2. Le système de rémunération

Le système de rémunération accompagnant la fixation des objectifs, exclut les cadres dirigeants liés par des contrats de performance avec leur tutelle. Au niveau opérationnel, une prime trimestrielle rajoutée au salaire de base est octroyée à tout le

personnel, mais avec une distinction entre quatre groupes socioprofessionnels (exécutant, maîtrise, cadre maîtrise et cadre supérieur). La grille des salaires concernant le salaire de base est négociée entre le syndicat et la direction générale, elle est révisée chaque année. Concernant le salaire variable, il représente environ 50% du salaire net. Il est en fonction des objectifs réalisés. Le taux de la prime lié aux objectifs est de 60% du salaire de base, comme le montre le tableau n° 22 concernant les critères de notation, par exemple le groupe des cadres supérieurs.

Tableau n° 22: Critères de notation (prime variable des cadres supérieurs)

	Filiale						Société mère	
	Administration		Produc. & tech		commercial			
CA	42 pts	25 %	-	-	84 pts	50%	'42 Pts	25%
V.P.N	42 Pts	25%	84 Pts	50%	-	-	42 Pts	25%
Rec. Créances	-	-	-	-	16 pts	10%	-	-
Effort Ind.	16 Pts	10%	16 Pts	10%	-	-	16 Pts	10%
Total	100 pts	60%	100 pts	60%	100 Pts	60%	100 pts	60%

Source : élaboré à partir des documents internes

Aussi, le taux de la prime dépend du taux de réalisation des objectifs. Pour déterminer ce taux, ALFEL utilise un tableau de pondération allant de moins 80% à plus de 120% du taux de réalisation. A chaque taux est associé un taux de prime.

A la fin de chaque trimestre, le chargé de la paie reçoit une fiche de notation individuelle sous la forme suivante concernant la production par exemple :

		Qualité de travail ⁽²⁾				Taux PVI sur 60%	signature
Période	VPN sur 50% ⁽¹⁾	p. actions sur 2,5%	q. de travail sur 2,5%	Discipline sur 2,5%	Créance & initiative sur 2,5%		
1^{er} trimestre							

(1), l'évaluation provienne du contrôleur de gestion

(2), l'évaluation provienne du supérieur hiérarchique direct

Concernant le commercial, la fiche de notation est de la forme suivante :

			Taux	signature
Période	Chiffre d'affaires sur 50%	Recouvrement de créances sur 10%	PVI sur 60%	
1 ^{er} trimestre				

Globalement, la formule de calcul de la prime est la suivante :

En définitive, le système de rémunération d'ALFEL est fonction du taux de réalisation des objectifs. Cependant, il semble très statique, pour deux raisons ; la première est qu'il ne tient pas compte des réalisations d'objectifs supérieur 120%, c'est-à-dire absence d'une rémunération croissante accompagnant le niveau de réalisation des objectifs. La seconde, aucun critère n'est intégré concernant les objectifs exceptionnels (par projet).

II.2.3. L'outil budgétaire

Au niveau l'ALFEL et durant la période d'absence d'un contrôleur de gestion (recruté en mars 2011) le budget est élaboré par de service financier (le directeur financier) à partir du mois d'octobre (au plus tard, mi-novembre). En se basant sur la consolidation des différents TDB et rapport de gestion mensuels et trimestriels, l'élaboration du budget suit le schéma classique. Elle se déroule en quatre étapes :

La première : Un bilan d'activité des dix mois de l'année en cours est établi par la direction financière et présenté en conseil de direction. Le bilan indique essentiellement:

- Le volume de ventes réalisées comparativement aux objectifs fixés ;
- La croissance du chiffre d'affaire et de la marge brute par rapport aux réalisations de l'exercice précédent ;
- Une évolution du chiffre d'affaire et de la marge sur les cinq derniers exercices ;
- Le TCR comparé sur les cinq derniers exercices ;
- Un comparatif du niveau d'endettement de l'exercice avec celui de l'exercice précédent ;

- Les principaux événements externes de l'année et qui ont causé des conséquences néfastes sur l'activité de l'entreprise ;
- Les progrès de la direction en termes de gestion et de réduction des coûts ;
- Les contraintes financières et structurelles que l'entreprise subit, ses faiblesses et les mesures correctives projetées pour l'exercice prochain.

Globalement, cette étape constitue un diagnostic général de l'entreprise. Toutefois, il est à noter la prédominance de l'aspect financier sur le diagnostic.

Deuxième étape : Le directeur financier, en concertation avec le directeur général définit un pré plan opérationnel qui inclut les objectifs et les missions que la direction générale propose à chaque centre de responsabilité (l'objectif de ventes est proposé par le directeur commercial, il représente une réalisation finale estimée de l'exercice en cours augmenté d'un taux de croissance souhaité). La consommation du budget de chaque direction, le pré plan ainsi que le canevas budgétaire sont transmis aux différentes directions et départements. Le délai consenti pour la prévision des dépenses et des besoins d'investissements est de la durée d'un mois. Le chiffrage des postes budgétaires s'effectue par rapport aux dépenses antérieures et en coordination avec le département achat et GDS.

Troisième étape : Le service du budget collecte les informations, établit des pré budgets par direction et ressort l'écart sur chaque type de dépense par rapport aux dépenses antérieures. La contrainte fixée par le directeur général et la réduction des dépenses sinon leur maintien aux niveaux précédemment atteint.

Quatrième étape : Lors d'un conseil de direction, le plan opérationnel, les pré-budgets ainsi que les demandes d'investissements seront discutés, chaque directeur négocie ses objectifs à la baisse ou à la hausse en fonction de ses capacités d'action, argumente ses propositions budgétaires et ses demandes d'investissement. Le directeur général arbitre l'allocation des ressources en fonction des priorités et de la capacité financière de l'entreprise.

Cinquième étape : Le service du budget procède à la présentation finale du plan opérationnel selon les objectifs et les missions définitivement fixés et consolide les budgets

des directions en fonction des ajustements préconisés. Pour établir le budget de trésorerie, les recettes sont déduites des objectifs de vente mensualisés, les hypothèses de son élaboration portent sur un taux de réalisation de l'objectif de vente de 100 % et un taux de pertes des matières premières égal au taux objectif fixé à l'unité.

L'analyse de la procédure budgétaire d'ALFEL montre sa conformité avec la démarche classique de budgétisation. Toutefois, du budget 2011, un ensemble de constats peut être relevé :

- Le budget d'ALFEL est élaboré sur la base des indicateurs hors assainissement. Ce qui explique la difficulté de sa réalisation vu sa situation de quasi-cessation de paiement. Par conséquent, ce rationnement budgétaire affecte négativement la fixation d'objectifs globaux et opérationnels;
- L'investissement est très minime 80.000 KDA. Le redressement interne entamé par ALFEL explique le manque d'investissement malgré les besoins de modernisation et de sophistication de ses équipements ;
- Les hypothèses de travail se limitent uniquement aux variations de la production, l'effectif, les consommations intermédiaires, la variation des stocks et les créances. Aucune indication relative au marché, ses concurrents directs et indirects ;
- L'augmentation du chiffre d'affaires de 109%. Avec la situation de quasi-cessation de paiement ALFEL ne peut pas fixer plus d'objectifs ambitieux, malgré les meilleures opportunités qui s'offrent sur le marché.

Il y a lieu de noter, que ALFEL ne fait jamais appel à de la technicité externe lors d'élaboration de son budget malgré le manque constaté en interne. Aussi, aucun contrat de gestion formel n'est signé entre les directions et leur hiérarchie.

II. 3. Les outils de suivi et de mesure de la performance

Fondamentalement, la performance dans l'entreprise ALFEL est expliquée par les deux variables ; d'une part, son efficacité dans la réalisation des objectifs assignés par le plan, d'autre part, son efficience dans l'optimisation du budget alloué. Pour suivre cette performance, ALFEL utilise uniquement les outils traditionnels dont, la comptabilité

analytique, le contrôle budgétaire et les différents tableaux de bord. Ces outils sont analysés succinctement.

II.3.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique a été introduite dans la filiale depuis quatre années. Elle se base sur un système informatisé.

II.3.1.1. Système de la comptabilité analytique adopté par ALFEL

La comptabilité analytique d'exploitation actuellement en vigueur au niveau de la filiale « ALFEL » El-Harrach repose sur la méthode des comptes réfléchis. Cette méthode consiste en un enregistrement analytique de toutes les opérations comptables arrêtées à un instant " T" concernant notamment les stocks, les achats, les charges et les produits. A cet effet, l'enregistrement analytique des données comptables est réalisé conformément au plan comptable analytique interne élaboré dans ce sens. Cet enregistrement analytique des données comptables consiste en un transfert (imputation analytique) des charges par sections homogènes à partir du tableau des comptes de résultats qui constitue le document de base pour le traitement des informations à des fins analytiques en l'occurrence le calcul des coûts de production et le contrôle de gestion.

Cette structure comptable contient deux sections homogènes que nous appelons pour la circonstance "Section principale et Section auxiliaire".

II.3.1.2. Le découpage de l'entreprise en centres d'analyses

Sur la base de l'organigramme interne de la filiale, on a réussi à concevoir un tableau des sections auxiliaires et sur la base d'une étude sur le terrain on a pu mettre en évidence les sections principales de la fonderie et cela selon le processus technologique de la production.

- a) Sections auxiliaires : « 91 »** Ce sont des sections de proximité qui, par leur activité, participent indirectement à la production ; ce sont donc des centres de frais qui, selon la clé de répartition préétablie par la direction financière, leurs charges indirectes sont réparties au prorata des sections principales.
- b) Sections principales : « 92 »** Ce sont des sections qui, par leur activité, participent directement à la production et dont leurs charges font l'objet de répartition directe

(répartition primaire) et reçoivent les charges indirectes des sections auxiliaires (répartition secondaire). A titre d'exemple nous avons:

L'atelier fusion fonte (9218100204) : Cette section constitue pratiquement le premier maillon du processus de production et est considérée comme étant l'étape la plus importante de la chaîne de production car c'est de là que le métal liquide prend naissance suite à une fusion entre les différentes matières premières enfournées (hauts fourneaux) sous une température de plus de 1400° C.

II.3.1.3. Le traitement analytique

Concrètement, la comptabilité analytique au sein de la filiale ALFEL transite par trois étapes qui serviront ultérieurement au calcul des coûts de production ainsi que le suivi des stocks. Cependant, il y a lieu de préciser que la comptabilité analytique d'exploitation existante à ALFEL nous permet seulement de calculer le coût de revient du kg de la fonte liquide, ceci au niveau de chaque stade de production (process) et non pas les coûts de revient de la gamme de produits fabriqués.

a) Suivis des stocks (comptabilité matières) : Cette étape consiste en un traitement analytique des flux des stocks (bons de commandes, bons des entrées magasins, et les bons de sorties magasins) sur logiciel informatique (PC STOCK) qui serviront à avoir périodiquement toutes les données concernant les stocks (entrées magasins, consommations en valeurs, en quantités et par centre de coût, ainsi que différentes informations de statistique), et aussi à l'établissement des coûts de productions.

La particularité de l'exploitation des flux des stocks (entrées & sorties) par la structure chargée de la comptabilité analytique réside dans le fait que cette dernière gère depuis des années déjà ces flux en raison d'une part, la disponibilité de l'information que la structure GDS (Gestion des stocks) n'est toujours pas en mesure de la communiquer, et d'autre part, la possibilité offerte par le logiciel PC STOCK de nous permettre la détermination des coûts unitaires moyens pondérés (CUMP).

b) Journaux auxiliaires : La comptabilité analytique d'exploitation au niveau de ALFEL comporte les mêmes journaux qui existent au niveau de la comptabilité

générale où les écritures enregistrées sont ventilées directement sur les centres de coûts qui constituent la contre partie des comptes de charges contrairement à la comptabilité générale où toutes les écritures enregistrées au débit des comptes de charges sont enregistrées au crédit des comptes de charges de la comptabilité analytique d'où leur appellation de comptes réfléchis.

- **Journal des achats magasins qui** enregistre tous les achats de matières et fournitures qui transitent par les magasins (stocks) provoqués au préalable par des demandes d'approvisionnement de la structure intéressée.
 - **Journal des achats directs qui** enregistre tous les achats non gérés par les stocks et les prestations de services (62) tels que les réparations et le transport, la restauration etc.
 - **Journal des entrées magasins** qui enregistre le solde du compte 38 (achats), c'est un compte qui permet d'enregistrer cela en contre partie sa charge (61) qui est très important a ALFEL vu l'importance des approvisionnements en matières premières
 - **Journal des consommations (sorties magasins)** c'est une opération qui ressemble à la précédente sauf que les consommations en nature de charges sont enregistrées au débit du compte (61).
 - **Journal des salaires : pour les** charges et indemnités sur salaires (S.I.C.).
 - **Journal de banque** qui enregistre les Agios et frais de banques.
 - **Journal de caisse** qui enregistre toutes les dépenses en espèces
 - **Journal des amortissements** qui enregistre toutes les dépenses en acquisitions de matériels de production ou roulants, mobilier ou immobilier et aussi agencements.
 - **Journal des opérations diverses** qui concerne les redressements et les régularisations, (omissions, rectifications, annulations, opérations de transferts, opérations des régularisations sur inventaires, provisions)
 - **Journal des ventes** qui concerne les factures de ventes
 - **Journal centralisateur** : c'est un journal de synthèses de toutes les écritures passées sur les comptes de charges et leurs contreparties qui sont les centres de coûts.
- c) **Récapitulation des charges par centres de coûts** : C'est une opération qui consiste à récapituler toutes les charges ventilées sur les centres de coûts.

Une fois achevée la ventilation des charges par centre de coûts, on dresse un tableau centralisé où toutes les charges sont imputées aux centres de coûts par comptes réfléchis ; une première information est tirée de ce tableau, c'est la connaissance des charges directes détaillées par centre de coût c'est-à-dire la prise de connaissance du coût de fonctionnement de chaque structure.

Pour un travail de précision et pour obtention de résultat exact, il faut instaurer une base de calcul très fiable qui nous aidera à être sûr que toutes les charges de la classe 6 de la comptabilité générale ont été prises en considération et bien déversées ; il faudra vérifier que le total des charges de la comptabilité analytique d'exploitation reflète très exactement le total des charges figurant sur le tableau des comptes de résultats de la comptabilité générale.

II.3.1.4. Traitement des charges (répartition des charges)

a. Tableau des charges avec coût d'unités d'œuvres : C'est un tableau divisé en deux parties à savoir les sections auxiliaires et les sections principales qui comportent toutes les charges de l'exercice aussi bien directes qu'indirectes réparties par sections homogènes ainsi que les différents centres de coûts s'y rapportant ; cette répartition nous permettra de déterminer les coûts d'unités d'œuvres et nombres d'unités d'œuvres aux différents stades de production.

- **Répartition primaire :** C'est une opération par laquelle on procède à la répartition de toutes les charges liées directement à chacune des sections de l'entreprise (auxiliaires et principales).
- **Répartition secondaire :** Elle consiste à répartir, proportionnellement, les charges des sections auxiliaires aux sections principales tout en utilisant un coefficient de répartition qui est calculé en divisant le montant des salaires, indemnités et charges "SIC" d'une section auxiliaire sur le montant total des "SIC" de toutes les sections principales.

II.3.1.5. Le choix des unités d'œuvres

Au niveau d'ALFEL, les unités d'œuvres sont choisies par la direction générale en collaboration avec les techniciens de la production et le service de la comptabilité analytique. Les unités d'œuvres de l'activité des sections sont exprimées en minutes et en kilogrammes.

II.3.1.6. Calcul des coûts de revient et le résultat analytique

C'est l'étape de synthèse ; elle consiste à établir les informations analytiques suivantes :

- Les coûts de productions qui serviront à la comptabilisation des produits finis (PF compte 35) et des produits semi œuvres (PSO compte 33).
- La valorisation des produits semi-ouvrés et des produits finis est faite à base du prix de production.

Exemple :

Pf Coût de production total de toutes les sections principales

So : Coût de production total de toutes les sections principales sauf la section ébarbage.

- Les coûts par stade de production (sections principales).
- Les coûts de fusion.
- Les coûts moyens au kilogramme (coût de revient du métal liquide)
- Les paramètres de calcul des prix de revient destinés à la direction commerciale qui serviront à fixer les prix des produits de ALFEL et constituera aussi la base de calcul des devis clients.

a. Calcul des coûts de production :

- **Section principale Fusion fonte (production)**

Dans le cas d'ALFEL la production est basée sur le métal liquide qui constitue essentiellement le produit phare qui est la fonte coulée; cette activité est exclusivement propre à la section principale Fusion fonte qui est la seule à même de dégager un coût de production à deux unités d'œuvres, en l'occurrence, le kilogramme de la fonte coulée et la minute (temps d'activité).

Le coût de production est obtenu en divisant les charges de l'ensemble de la section principale Fusion fonte par le tonnage de la coulée de fonte réalisée dans le cas de l'unité d'œuvre kilogramme fonte, et par le nombre de minutes travaillées dans le cas de l'unité d'œuvre minute,

Le coût de production Fusion fonte servira à valoriser le produit en cours (compte 34), le rebut fonte retour de coulée (compte 36) et aussi de calcul de devis clients pour d'éventuelles sous-traitances des hauts fourneaux. (Voir formules suivantes) :

- **Section principale (transformation)** Sablerie., Noyautage. Modelage. Moulage. Moulage manuel. Ebarbage.

Comme précédemment cité, ces sections principales se particularisent par leur différence d'activité qui est la transformation du métal liquide en pièces moulées donc l'unité d'œuvre choisie est la minute pour le calcul des coûts de production de chaque section principale, voir la formule du coût de production de la fusion fonte (minute).

b. Coût de revient du métal liquide

Le coût de revient du métal liquide au stade final est obtenu en divisant les charges directes et indirectes de l'ensemble des sections principales assorties des rebuts par le tonnage des produits finis réalisé (pièces bonnes).

Pour le calcul du résultat analytique :

En matière de contrôle de gestion, un ensemble de constats peut être noté :

- Le nombre d'heures travaillées au niveau de chaque section est basé sur la présence au niveau du service "gestion du personnel" et non sur le temps réel passé sur le lieu de production.
- La permutation intersections principales des ouvriers n'est pas enregistrée au niveau du service "gestion du personnel".
- Actuellement le calcul des coûts de revient se limite au kilogramme de la fonte liquide d'où l'impossibilité d'aller jusqu'au coût de revient du produit car chaque produit possède ses caractéristiques de fabrication.
- Le choix des clés de répartition est limité à une seule clé qui est le total des indemnités et charges sur salaires d'où le rapprochement des coûts de revient est très faible.
- Le calcul des coûts de revient ne se fait qu'en fin d'exercice d'où l'impossibilité de revoir les coûts et les corriger au cours de l'exercice donc on peut vendre à perte sans qu'on puisse le savoir.

II.3.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dans la filiale ALFEL, concerne d'un côté, le contrôle des réalisations par rapport aux prévisions. D'un autre côté, le suivi des réalisations par l'identification et la correction des divers écarts possibles. Cette mission est confiée au contrôleur de gestion qui reçoit chaque fin du mois un *reporting* des centres de responsabilité, puis il leur renvoi une pondération de note comparée aux objectifs.

Les activités de contrôle exercées par le contrôleur de gestion portent essentiellement sur :

- La confrontation des dépenses réelles des différentes directions aux dépenses budgétées initiales. Les informations résultantes sont ; les écarts sur chaque centre de coût et le taux de consommation du budget par direction. Les achats des matières premières sont constatés aussi par le contrôleur budgétaire.

- La confrontation du CA réel au CA préétabli, tel que, le CA réel est déduit des états de facturation, le CA préétabli est la pondération des quantités vendues par les prix de vente.
- La confrontation des consommations intermédiaires réelles aux consommations préétablies. Il en résulte un écart global sur quantité, nommé par le coût de la perte.
- La confrontation de la production réelle à la production préétablie (théorique).

Aussi, le travail du contrôleur de gestion constitue beaucoup plus à un audit et une vérification des dépenses budgétées par rapport aux résultats prévisionnels. Ce constat est confirmé par l'absence d'une analyse concrète des écarts puisque il se limite à un simple commentaire établi par le chef du centre de responsabilité. Par conséquent, le suivi des réalisations de l'entreprise porte uniquement sur les écarts suivants :

- Les écarts sur chiffre d'affaires ;
- Les écarts sur la production, en physique et en valeur ;
- Les écarts sur valeur ajoutée ;
- Les écarts sur effectifs.

Globalement, le contrôle budgétaire au niveau d'ALFEL, concerne juste les constatations sommaires sans détails. A titre d'exemple, les écarts sur production sont pas expliqués par la variation des prix de matières premières, ni écart sur rendement.

II.3.3. Le tableau de bord

En absence d'un tableau de bord au niveau de la direction générale, il existe à ALFEL deux types de tableaux de bord. Le premier est tenu par les responsables des quatre directions, commerciale, financière, ressources humaines et production. Le second est tenu par le contrôleur de gestion. Nous exposons succinctement des deux types :

II.3.3.1. Les Tableaux de bord de directions

Dans leurs TDB, les responsables de ces directions communiquent via un reporting périodique les principales informations concernant leurs activités. En plus des besoins internes du TDB en matière de planification et de suivi des performances, le responsable de chaque direction l'utilise pour communiquer avec sa hiérarchie. Les informations reportées dans le TDB diffèrent en fonction de la mission et des objectifs de chaque direction.

II.3.3.1.1. Le tableau de bord commercial

La direction commerciale tient deux types de tableau de bord. Le premier est un simple flash mensuel, exigé par le groupe FONDAL. Il est communiqué après son approbation par le contrôleur de gestion et le PDG. Il contient les informations suivantes :

Tableau n° 23: Flash mensuel de la direction commerciale

	Ventes physique en tonnes	Ventes en KDA
Production vendue		
Marchandise vendue		
Prestations fournies		
Autres ventes		
Total		
Stock des produits finis (au 23 du mois en cours)		

Source : extrait des documents internes de la direction commerciale

Le second, est un TDB trimestriel, il est peu formalisé puisqu'il porte essentiellement sur les indicateurs quantitatifs comme, le taux de réalisation en KDA et en Tonne, la répartition du CA par grandes familles de produits, les créances par grands segments. Pour les indicateurs qualitatifs, ils sont parfois ignorés et parfois exprimés sous forme d'un commentaire supplémentaire. Cependant, des études et des sondages annuels sont effectués pour voir le degré de satisfaction de la clientèle sans l'intégrer dans le TDB de la direction.

II.3.3.1.2 Le tableau de bord production

L'analyse du TDB annuel de l'activité production nous a permis de constater que le contenu de ce reporting contient uniquement les informations relatives à:

- Production physique par tonnage et aussi en valeur (KDA), déterminant les réalisations par rapport aux prévisions pour les deux principales familles de produits la fonte et les MNF.
- Le temps d'arrêt, en expliquant les arrêts techniques et organisationnels par référence toujours aux prévisions et les réalisations des années précédentes ;
- Les rebuts, indiqués pour chaque famille de produit et avec une comparaison entre réalisations et prévisions ;

- La productivité par moulage, expliquant les différents chantiers dont ALFEL est engagée. Cette productivité est expliquée par le nombre de moules bons et le poids de la fonte coulée et le nombre de moules rebutés avec coulée ;
- La fusion et mise au mile ;
- Consommations principales (quantités physique fusion) ;
- Consommations principales fusion (four maintien) ;
- Activité parachèvement ;
- Valeur mensuelles (KDA) des matières premières consommées par nature de production par atelier ;
- Valeur mensuelle (KDA) des matières premières consommées par nature de production par famille de produit.

On constate, le manque d'indicateur de décision dans ce TDB production, puisque seuls les indicateurs d'état sont retenus. Ils sont à la fois rétrospectifs, comparatifs et prédictifs. De ce manque résulte la perte de réactivité, le suivi et les actions correctives à entreprendre.

II.3.3.1.3. Tableau de bord direction financière

La direction comptable et financière ne tient pas un tableau de bord formalisé avec des indicateurs financiers bien déterminés. En s'appuyant sur les rapports de gestion tenus par la direction financière, nous constatons que les informations exigées aux DFC chaque mois portent uniquement sur :

- **Les indicateurs des résultats** : exprimés comme le montre le tableau des indicateurs de résultats, sur une comparaison avec les prévisions de la période considérée et ceux de la même période de l'exercice N-1.
- **Les principaux agrégats de gestion** : exprimés en valeur monétaire, ils concernent principalement l'évolution du CAHT, les stocks, les créances et la trésorerie. La comparaison est faite par la confrontation d'une part, des réalisations de l'année précédente avec les prévisions de l'année en cours. D'autre part, des prévisions avec les réalisations de la période considérée. L'objectif est de déterminer l'évolution entre l'année d'exercice et l'année précédente.
- **Le plan de financement** : contient une comparaison entre les prévisions et les réalisations et leur évolution. Les agrégats retenus sont le solde début de période,

les encaissements et les décaissements. L'objectif est de déterminer les flux de la période et le solde fin de période.

- **Les ratios de gestion :** tout comme les principaux agrégats de gestion, ils expriment l'évolution entre N et N-1.

Nous constatons que les informations fournies par la direction financière portent globalement sur la performance passée sans indicateurs de suivi.

II.3.3.1.4. Tableau de bord RH

Au niveau de la direction RH, le tableau de bord utilisé est constitué d'un ensemble de tableaux séparés. Chaque mois le DRH établit un flash sur la situation générale du personnel, notamment le nombre d'effectif et les frais du personnel. La quasi-totalité des tableaux présentent des indicateurs d'état. Les informations utilisées concernent essentiellement⁸ :

- L'effectif inscrit par catégorie ; encadrement, maîtrises et exécution et aussi par direction au département. A titre d'exemple, l'entreprise possède 136 effectifs permanents et 61 effectifs temporaires ;
- Mouvement du personnel permanent, à ce titre, seul le remplacement du PDG qu'est enregistré pour le mois de septembre ;
- Effectif non disponible et la raison ; pour maladie, accident de travail formation...il y a lieu de noter que la maladie courte durée est la principale raison d'indisponibilité avec l'exemple de 07 cas sur un total de 08 en mois de septembre ;
- Promotion et changement de poste, aucun mouvement du personnel n'est enregistré pendant un mois ;
- Les heures travaillées et non travaillées ;
- Discipline ;
- Effectif en formation, aucune formation pour une durée d'un mois ;
- Statistique relatives aux accidents de travail et aux maladies professionnelles ;
- Absentéisme : le tableau relatif à l'absentéisme est divisé d'une part, en fonction des GSP et d'autre par la nature d'absence. Pour le mois de septembre le taux d'absentéisme a atteint 1,92% ;

⁸ Conçu à partir du TDB du mois de septembre 2011.

- Effectif en apprentissage, pour la période considérée seuls quatre personnes sont concernées par l'apprentissage au sein d'ALFEL ;
- Frais du personnel.

De ces informations, le DRH élabore son reporting mensuel au contrôleur de gestion. Ce dernier les compare aux prévisions, puis ils les intègrent dans son flash envoyé au G.I FONDAL chaque fin du mois. Les principaux indicateurs communiqués au contrôleur de gestion sont rassemblés dans le tableau suivant :

Tableau n° 24: principaux indicateurs de la RH

Paramètres	Exemple pour le mois de septembre 2011
Répartition du personnel selon les groupes socioprofessionnels	197 personnes (sans changement)
Taux d'absentéisme, par main d'œuvre directe et main d'œuvre indirecte	Total=1,92% dont, 1,44% MOD
Masse salariale et frais du personnel	MS= 8683 KDA, FP= 10551 KDA
Chiffre d'affaires (prévu et réalisé)	F.P/CA= 82%
Cout mensuel (fais du mois)	FP= 10551 KDA

Source : élaboré à partir des documents internes

En somme, on constate que la DRH communique souvent les informations à dimension quantitative. Les indicateurs qualitatifs, notamment, la motivation, la satisfaction, l'apprentissage et l'innovation ne sont intégrés malgré leur importance déterminante.

II. 3.3.2. Le tableau de bord du contrôleur de gestion

Le TDB élaboré par le contrôleur de gestion (poste créé en mars 2011) constitue actuellement un simple reporting financier au profit du PDG, le G.I. FONDAL et la SGP TRANSOLB. Toutefois, et en raison d'absence d'un TDB au niveau de la DG, le contrôleur de gestion envoie avant le 25 du mois en cours un *Flash* au G.I. FONDAL. Ce dernier est tenu de le transmettre à la SGP/TRANSOLB dans les deux jours qui suivent sa réception. Le flash contient les informations relatives à :

- L'évolution du chiffre d'affaires ;
- La croissance des ventes ;
- Le volume de la production ;
- Les données financières, exprimées en charges fixes et charges variables ;
- Le changement en matière d'effectifs.

En plus, un TDB mensuel est arrêté sur la base des informations fournies par les divers responsables de directions, il comporte les informations suivantes :

- Les indicateurs d'état en physique liés à la production, à la commercialisation et à l'approvisionnement tels que ; l'évolution du volume de la production, la croissance des ventes et la variation d'effectifs;
- Les indicateurs d'état en valeur, à l'exemple de la valeur ajoutée et le CA ;
- Les indicateurs de suivi, notamment ceux relatifs à l'évolution des créances et les flux de trésorerie ;

Ce TDB doit être envoyé au G.I. FONDAL avant le 06 du mois qui suit. Aussi, le contrôleur de gestion est tenu d'élaborer un rapport d'activité sur l'ensemble de l'entreprise chaque trimestre et l'envoyer après approbation du PDG aux propriétaires. Il y a lieu de signaler qu'éventuellement, le contrôleur de gestion élaborera un rapport d'activité annuel.

En définitive, le diagnostic du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance existant dans l'entreprise ALFEL est très classique que soit dans sa conception ou dans sa pratique. En effet, la création d'un poste de contrôleur de gestion a instauré une supervision mensuelle de toutes les directions et cela par les flashs exigés chaque fin du mois. Cette pratique est orientée beaucoup plus vers une logique de vérification que de maîtrise des processus et des comportements. Aussi, la mesure de la performance est très centrée sur sa seule variable financière malgré la tenue au niveau de chaque direction d'un TDB. Concernant le suivi de la performance, le système de déploiement stratégique appliqué est fondé sur l'association d'objectifs aux budgets. Par conséquent, l'absence d'un contrôle affiné du budget (contrôle budgétaire) constitue une la principale source d'inefficacité et d'inefficience. Toutes ces constatations seront analysées en détail dans la section suivante.

Section 3 : Résultats et discussions

L'analyse des résultats, porte essentiellement sur le traitement des informations recueillies par le diagnostic de l'existant en matière de contrôle de gestion et de suivi de la performance, ainsi que ceux obtenus via les entretiens semi directifs. Ces résultats sont reconstitués pour apporter des réponses réfutables sur la question de spécificité du contrôle de gestion et du suivi de la performance, et l'applicabilité du TBP comme système alternatif. Dans cette section, nous aborderons d'abord, les principales limites décelées par le diagnostic du système actuel et expliquer ses déterminants globaux (III.1). Puis nous confronterons ces résultats à ceux des entretiens semi directifs dans l'objectif de tracer les grandes orientations liées à l'applicabilité d'un TBP adapté, notamment en matière de conception (III.2).

III.1. Les principaux résultats du diagnostic de l'existant

L'approche gestionnaire utilisée dans ce travail de recherche, nous permet de présenter les résultats et les constations en référence aux étapes logiques constituant le processus de gestion.

III.1.1. La mission d'ALFEL

Les représentations du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance sont déterminées par la raison d'être des EPE et leurs missions. Dans ce sens, ALFEL a une mission de fournir les produits de voirie à tous les projets nationaux inscrits dans les différents plans de développement. Fondamentalement, sa stratégie de spécialisation est une assurance aux pouvoirs publics dans ces projets.

Aussi, l'éventuelle injection des fonds publics pour sauver ALFEL à la hauteur de 875 MDA est une réponse aux pressions sociales et aux besoins d'accompagnement dans le développement national. Par conséquent, le contrôle de gestion s'intéresse beaucoup plus à la rationalisation des fonds publics que le besoin de rentabilité, et la performance attendue concerne plus la dimension institutionnelle. Cette dernière s'explique d'une part, par l'accompagnement dans la réalisation du bien être social (caractère public) que la logique entrepreneuriale (performance entreprises). D'autre part, la rentabilité est léguée au second rang, à titre d'exemple, l'introduction de la comptabilité analytique au sein d'ALFEL ne

date que de 2008. Aussi, la mise à niveau d'ALFEL et du reste des EPE, et l'accompagnement dans la certification répondent à un besoin de réhabilitation du secteur public marchand.

Toutefois, nous constatons qu'en plus du contrôle exercé par les organes statutaires (AG, CA), ALFEL est contrôlée par les organes centraux de contrôle (IFG, cour des Comptes), contrairement aux dispositions du code de commerce. Donc, les indicateurs de suivi concernent beaucoup plus, les indicateurs de résultats et les autres indicateurs sont très sommaires, comme le montre l'axe recherche et développement, non intégrer malgré son caractère stratégique.

III.1.2. Une lecture stratégique

L'entreprise ALFEL ne maîtrise pas totalement son processus managérial. L'équipe managériale subit des pressions multiples en raisons ; d'une part, le conseil d'administration élabore ses grandes orientations par référence aux orientations du gouvernement dictées via la SGP TRANSOLB. D'autre part, la stratégie de spécialisation dans le secteur de voirie n'était pas un choix délibéré mais beaucoup plus imposé par la société mère. Par conséquent, la spécialisation fait d'ALFEL, une entreprise de prestation de services au G.I. FONDAL dans un seul segment, et cela malgré les réserves de productivité permettant la diversification de son portefeuille d'activité.

Le contrôle stratégique d'ALFEL obéit beaucoup plus à la logique politique qu'économique. Ce constat est justifié par les besoins de réalisation d'une politique industrielle (non identifiée et non formalisée), que la concrétisation de visions, décidées au sein d'ALFEL en tenant compte des besoins du client et du marché.

Aussi, le contrôle de gestion d'ALFEL est un processus par lequel les responsables d'ALFEL s'assurent que les ressources publiques sont obtenues et utilisées d'une manière à la fois efficace et efficiente. La première signifie la conformité au plan et au budget, et la seconde concerne la rationalisation de fonds publics en raison du contrôle gouvernemental. Par conséquent, l'assomption du risque, permettant l'innovation et l'initiative n'est pas favorisée à cause de la responsabilité civile et pénale qui accompagne l'acte de gestion. Cette situation justifie en partie par la non gestion par projet à ALFEL.

Enfin, son système de contrôle de gestion et de suivi de la performance est déterminé par le plan, la planification et le budget. Le plan est arrêté par le *top management* par référence aux différentes contingences essentiellement internes. Puis la planification et la fixation des objectifs au niveau opérationnel n'intègrent pas la prospective et les projets spécifiques. Donc, le budget constitue la pierre angulaire de tout acte de gestion, malgré son manque en matière de réactivité.

III.1.3. Une lecture organisationnelle

Les ressources financières publiques engagées dans l'activité économique au profit d'ALFEL, sont suivies d'un contrôle gouvernemental très important, d'où le besoin d'un suivi d'indicateurs financiers. Pour des besoins de fonctionnement, les pouvoirs publics accordent une autonomie de gestion, mais, sous un contrôle *a posteriori*, donc, de vérification.

Aussi, la création d'une fonction contrôle de gestion en 2011 pour remplacer le service contrôle rattaché à la DFC, sous forme d'une technostructure, justifie la non maîtrise jusqu'à présent du processus de contrôle. Les missions assignées à cette nouvelle fonction sont beaucoup plus un audit interne et une conformité à des normes fixées par le propriétaire majoritaire (SGP TRANSOLB), centrées essentiellement, sur la performance financière en termes de rationalité (efficience). Cependant, ce contrôle engendre des conflits organisationnels au point où les responsables d'ALFEL, considèrent qu'ils sont contrôlés par le contrôleur de gestion. Ce constat est consolidé par la non dépénalisation de l'acte de gestion. Par conséquent, cette configuration ne peut qu'instaurer un suivi de la performance financière *ex post* et un contrôle des résultats.

Les centres de responsabilité et l'absence d'un centre d'investissement à ALFEL, confirment l'autonomie relative de cette EPE. En plus, son système de rémunération associé à la réalisation des objectifs au plan opérationnel, malgré sa pertinence (plus de 50% du salaire net est variable), mais la centralisation de la plus grande note (50% des 60%) au niveau du contrôleur de gestion présente des risques en raison des distorsions d'information possibles (le contrôleur calcule la note à base des informations fournies par les diverses directions).

Enfin, les outils de contrôle de gestion et de suivi de la performance, comme nous l'avons déjà montré, se limitent à des outils traditionnels. L'utilisation de ces outils se caractérise par :

- *La comptabilité analytique* : existante depuis quatre (04) ans, elle s'intéresse uniquement au calcul *a posteriori* du coût de revient par Kg de fonte. Or, la rationalisation de cet outil nécessite à titre d'exemple, d'établir un rapport d'activité sur le nombre d'heures réellement travaillées de chaque ouvrier sur les produits spécifiques, et à partir de là, déterminer le coût de l'unité d'œuvre de chaque produit et au niveau de chaque section principale et mesurer, par voie de conséquence, la sous activité des ouvriers.
- *L'outil budgétaire* : il se limite à la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions. Les écarts sont constatés et commentés sans affiner les vraies causes, c'est-à-dire, le calcul d'écart sur rendement, sur prix et sur quantité. Par conséquent, instaurer un budget dynamique semble très pertinent ;
- *Les tableaux de bord* : en plus de l'absence d'un TDB de la direction générale, les autres fonctions (DRH, DP, DGS, DFC, DC) présentent uniquement des tableaux de résultats, mal formalisés et avec des indicateurs quantitatifs. Or, pour les entreprises orientées clients, les indicateurs qualitatifs et prospectifs sont très utilisés.

En définitive, la stratégie de spécialisation d'ALFEL nécessite des outils de contrôle de gestion et de suivi permettant de capter, les segments les plus rentables (cibles), associer des indicateurs à la fois quantitatifs et qualitatifs. Pour ALFEL, son engagement sur cinq (05) ans (2011-2015), ne peut pas être pleinement cerné sans une profonde amélioration de leur système de déploiement stratégique.

III.1.4. Une lecture informationnelle

Le système d'information d'ALFEL, prend deux formes ; d'un côté, une information descendante concernant la déclinaison des objectifs au plan opérationnel, consolidée par une supervision directe des responsables hiérarchiques directs. D'un autre, une information ascendante compte à la communication des résultats. Par conséquent, le SI d'ALFEL s'intéresse au reporting financier, au profit des *stakeholders* externes, le G.I. FONDAL, la SGP TRANSOLB et les organismes centraux du contrôle. Ce reporting est

très rigide, en raison des besoins de formalisation de chaque flux physique ou monétaire, ce qui affecte négativement la réactivité et la prospective de la Filiale ALFEL.

Aussi, nous constatons la centralisation des informations au niveau du contrôleur de gestion. A ce titre, ce contrôleur intervient pleinement dans le système de rémunération puisque il attribue 50% de rémunération variable liée à la réalisation des objectifs. Donc, la transversalité exigée par le management moderne constitue la limite la plus importante du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance.

III.1.5. Une lecture culturelle

L'observation au sein d'ALFEL, confirme l'importance de la variable culturelle dans la détermination du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance. Pour la majorité du personnel, le mot contrôle est synonyme de vérification et d'audit. De ce fait, le personnel considère le contrôleur de gestion depuis sa nomination en mars 2011 comme un vérificateur de leur travail au profit du G.I. FONDAL et la SGP TRANSOLB. Cette situation est susceptible d'engendrer des conflits organisationnels et d'affecter la coopération entre les divers centres de responsabilité.

Aussi, nous avons constaté la domination du caractère *public* dans la gestion d'ALFEL plus que la logique *entrepreneuriale* en raisons : d'une part, le rôle capital que joue le syndicat dans cette entreprise (02 sièges au CA). D'autre part, l'ancienneté du personnel qui considère l'EPE comme une partie de leur propriété, ce qui explique l'influence des travailleurs sur pouvoirs publics dans l'assainissement financier prévu au cours de l'année 2011. En plus, l'instabilité au niveau du *top management* d'ALFEL justifie la difficulté de mener une stratégie à termes. A titre d'exemple, le PDG d'ALFEL est remplacé en septembre 2011, juste après avoir élaboré un plan de développement sur cinq (05).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion et de suivi de la performance est basé essentiellement sur une vision à court termes, une performance financière et le leadership nécessaire pour mener un projet à long termes semble très contraignant.

En résumé, ces différents résultats confirment la particularité des pratiques du contrôle de gestion et de suivi de la performance dans l'EPE/ ALFEL. Cette particularité réside dans :

- La vision classique du contrôle ; puisqu'il ne signifie que la vérification des réalisations *a posteriori* ;
- La prédominance de la variable financière par rapport aux autres variables composant la performance globale ;
- L'effluence des contrôles gouvernementaux sur le système de contrôle de gestion d'ALFEL et son mode d'appréciation de la performance ;
- ALFEL n'arrive pas à cerner toutes les facettes de sa performance multidimensionnelle, puisque, le client, l'apprentissage, l'innovation et les processus internes ne sont considérés que sommairement ;
- L'existence en plus des axes précédemment cités, d'un axe institutionnel très important, expliqué par le mode de financement d'ALFEL jusque là non intégré dans l'appréciation de la performance globale;
- L'applicabilité d'un TBP sous son modèle standard ne permet pas de cerner toutes les facettes de la performance, ce qui nécessite lors de sa conception l'intégration d'un déterminant institutionnel susceptible d'identifier et de suivre la relation d'ALFEL avec l'Etat.

Toutefois, ce dernier point est complété par une série d'entretiens semi directifs dans un objectif d'améliorer le système de contrôle de gestion existant. Ce projet approuvé par l'équipe dirigeante nous a permis de nous entretenir avec l'ensemble des cadres dirigeants. Cependant, ce projet non achevé fait actuellement objet de discussion au sein d'ALFEL. Donc, les résultats présentés ci-dessous portent uniquement sur une partie de la phase de conception.

III.2. Analyse des principaux résultats des entretiens semi directifs

Après la présentation des principales limites du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'ALFEL, nous avons avancé le TBP comme une alternative. Pour son introduction, nous avons identifié deux étapes, la conception et l'implémentation. Les résultats que nous allons présenter concernent uniquement la phase de réflexion et de conception.

III.2.1. Les considérations préalables

L'analyse de l'existant en matière de contrôle et de mesure de la performance a confirmé largement son appui sur des outils classiques, essentiellement, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord traditionnels. De ce constat, nous avons procédé à la proposition d'une réflexion autour du TBP comme alternative. Les résultats préliminaires concernant son introduction sont :

1. Sur le plan managérial : A l'état initial, le Tableau de Bord Prospectif ne s'adapte pas au management d'ALFEL en raisons :

- L'EPE/ALFEL n'est pas entièrement dans une logique entrepreneuriale, mais plus dans une logique de maintien d'une entreprise publique malgré sa situation de quasi-cessation de paiement ;
- L'interdépendance financière vis-à-vis de l'Etat réduit considérablement l'esprit d'initiative des dirigeants d'ALFEL. La majorité des interrogés justifie cette situation par le contrôle intensif des organes centraux du contrôle. Pour le PDG « *les missions d'ALFEL ne sont pas déterminées par son équipe dirigeante mais par l'Etat...* ». Donc, pour ce manager formé en science politique, le management d'ALFEL est vu principalement comme un *management public* malgré son caractère de commercialité ;
- Le processus décisionnel d'ALFEL n'est pas totalement maîtrisé, puisque l'Etat à travers son agent fiduciaire, l'oriente dans ses grands choix stratégiques. Donc, les coûts de transaction résultants et essentiellement ceux de contrôle de la propriété publique sont très importants. Ces coûts échappent au contrôle de gestion.
- La stratégie de spécialisation dans le secteur de voirie depuis sa création en 1999 est un frein à l'innovation et l'apprentissage organisationnel, d'ailleurs dans ce sens ALFEL ne possède pas un service R&D. Aussi, l'entreprise n'est pas orientée client pour pouvoir chercher d'autres clients cibles (plus de 40% CA est réalisé avec les autres EPE) ;
- Le contrôle de gestion est étroitement associé à l'audit. L'ensemble des cadres ne distinguent pas vraiment entre les deux concepts, d'où la prédominance du conformisme dans les processus de contrôle. Ce dernier engendre un manque de réactivité à tous les niveaux décisionnels. Par conséquent, le contrôle de gestion ne dépasse pas son aspect classique de vérification *ex post* des réalisations par rapports

aux prévisions. Dans ce sens, le responsable du contrôle de gestion s'identifie plus comme un auditeur financier qu'un contrôleur de gestion.

- La conception de la performance pour l'équipe dirigeante d'ALFEL est définie uniquement par l'atteinte des objectifs prédéterminés. Les managers favorisent plus les résultats exprimés quantitativement et n'abordent les indicateurs qualitatifs que sommairement. Donc, la performance financière à court termes est plus considérée. Cependant, pour le PDG d'ALFEL, « *les agents fiduciaires (SGP TRANSOLB) ne s'intéressent qu'aux résultats financiers* ».

En définitive, on constate la présence de deux modes de gestion dans les EPE/ALFEL, d'un côté, un management *public*, et d'un autre un management *marchand*. Le système de contrôle de gestion associé s'intéresse plus au management public. Cependant, la compétitivité exigée à ALFEL l'amène à avoir comme objet de contrôle les processus et les mécanismes permettant la réalisation de sa mission marchande. Aussi, les représentations de la performance doivent constituer un arbitrage entre les indicateurs exprimant la mission marchande et ceux liés au management public. Donc, ALFEL doit atteindre deux performances ; la première est la performance entreprise et l'autre est institutionnelle.

2. La structure et l'organisation

L'organisation d'ALFEL sous forme d'une bureaucratie mécanique ne favorise pas la mise en place d'un TBP pour plusieurs raisons :

- Les centres de responsabilité déterminés dans cette EPE, ne travaillent pas avec une logique transversale, ce constat est déduit de l'absence de réseau d'information (Intranet) liant toutes les fonctions. La majorité des responsables de directions disent qu'il n'existe aucune relation entre leur direction et les autres. Cependant, la centralisation du contrôle entre les mains du contrôleur de gestion est considérée comme un obstacle pour l'ensemble des directeurs, puisqu'ils sont obligés de lui fournir à chaque fin de mois un rapport sur leur consommation et leur réalisation. Ces rapports d'activités portent essentiellement sur les indicateurs quantitatifs *a posteriori* et les écarts (sur quantité, sur prix et sur coût) ne sont jamais analysés.

Donc, les relations de cause à effet nécessaires dans le cas d'un processus continu ne sont pas explicitées.

- La méthode de déploiement stratégique basée sur le plan et le budget est considérée par une partie des entrevues très rigide, et ne permet pas la responsabilisation des dirigeants puisqu'ils considèrent que dans la plupart des cas les objectifs assignés sont très supérieurs aux moyens. Aussi, la stratégie d'ALFEL n'est pas clarifiée, ni communiquée pour beaucoup de directeurs. Cette situation ne permet pas la convergence des objectifs opérationnels avec les objectifs globaux ;
- Les quatre axes composant la performance multidimensionnelle du TBP standard ne sont pas intégrés dans un seul système. La dichotomie caractérisant la relation entre les différents centres de responsabilité, fait que chaque responsable ne peut pas utiliser les informations de l'autre pour construire son propre tableau de bord. Selon les responsables interviewés les indicateurs d'état utilisés ne répondent pas aux besoins de contrôle et de suivi de la performance dans sa globalité, mais, les voies d'amélioration s'orientent beaucoup plus vers l'acquisition de moyens matériels.

En résumé, la structure organisationnelle d'ALFEL centrée autour d'une bureaucratie mécanique ne favorise pas le management transversal. Cette structure très employée dans les organisations publiques, explique le manque de dynamisme de leur gestion et donc, de leur contrôle. En plus, la spécificité des ressources allouées par l'EPE/ALFEL est accompagnée par un contrôle gouvernemental très rigoureux. Par conséquent, le système de contrôle de gestion est lié essentiellement à la vérification *ex post* des résultats. Pour passer de cette logique de vérification des processus de gestion à leur maîtrise, il faut concilier les deux logiques de performance dans un seul système, tel que le tableau de bord prospectif.

III.2.2. La conception

Selon, le PDG d'ALFEL, « une EPE performante est l'entreprise qui réalise des bénéfices sur son marché concurrentiel par l'adoption d'une stratégie d'entreprise fiable, mais aussi celle qui n'a pas de problèmes avec les agents fiduciaires (SGP et le CPE) dans la manière de gérer la propriété publique ». Delà, le système de contrôle de gestion et de

suivi de la performance susceptible de rapprocher les deux déterminants doit être unique et équilibré, donc le TBP est un système permettant cette conciliation.

Dans ce sens, les entretiens semi directifs avec l'ensemble de l'équipe dirigeante d'ALFEL affirment que lors de sa conception, ce TBP propre à l'EPE/ALFEL doit intégrer en plus des quatre axes constituant le TBP standard, un cinquième axe pour pouvoir cerner la performance globale de cette EPE. Les indicateurs permettant de cerner cette performance institutionnelle doivent être à la fois qualitatifs et quantitatifs, mais aussi, présents et futurs. A notre sens, ces derniers ne peuvent pas être identifiés sans la présence au préalable d'une stratégie globale au niveau des SGP ou même du CPE.

Cependant, la configuration actuelle de l'EPE/ALFEL ne correspond pas aux principes arrêtés par les concepteurs du TBP standard. De ce fait, le projet d'intégration d'un TBP nécessite des ajustements multiples et cela sur plusieurs plans :

- Le plan stratégique, par le choix d'une stratégie orientée client ;
- Le plan organisationnel, par une reconfiguration vers une structure transversale ;
- Le plan culturel, par la promotion de la logique entrepreneuriale dans l'EPE/ALFEL.

En définitive, malgré l'adhésion de l'équipe dirigeante au projet de réflexion sur les opportunités d'introduction d'un système de contrôle de gestion et de suivi de la performance fondé sur le tableau de bord prospectif, les résultats présentés dans cette section malgré leur caractère réaliste, ils restent très limitatifs en raison des différentes contraintes rencontrées lors de la réalisation du projet.

- Le temps nécessaire n'est pas exploité pleinement (six mois de stage avec coupures successives pour raison de la non disponibilité des responsables) ;
- L'accès à l'information n'est pas toujours facile surtout sur un thème de contrôle de gestion. Pour la plupart du personnel, le contrôle signifie automatiquement sanction ;
- L'inertie au changement, puisque les responsables chargés du projet ne sont pas tous motivés par l'amélioration du système de contrôle. Soit, en raison de méconnaissance ou la mal compréhension de ses objectifs.

Conclusion du chapitre IV

Le cas pratique portant sur l'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le Tableau de Bord prospectif dans l'EPE/ALFEL nous a permis de légitimer les résultats de l'analyse théorique concernant la spécificité du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance des EPE algériennes, et aussi l'utilité de son introduction. Dans ce sens, la méthode qualitative utilisée, a corroboré la singularité d'objet du contrôle de gestion dans l'EPE/ALFEL sur le plan stratégique et opérationnel. En plus, les représentations de performance portent à la fois sur une dimension entreprise et une dimension institutionnelle.

Aussi, l'analyse de l'applicabilité d'un TBP au sein de l'EPE/ALFEL nous a permis d'une part, de démontrer les limites du système de contrôle utilisé. D'autre part, de confirmer les trois hypothèses avancées dans la problématique. En premier lieu, l'attribut de contrôle de gestion vise une performance de l'entreprise (efficacité sur le marché) et l'efficacité institutionnelle (efficacité et rationalisation de la propriété publique). En second lieu, la prédominance de la performance institutionnelle en raison du contrôle étatique très rigide. En troisième lieu, cette applicabilité nécessite un processus d'hybridation du TBP pour cerner tous les déterminants économiques et institutionnels du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'ALFEL. Ce processus mis en exergue les étapes les plus importantes. D'abord, la conception du TBP doit être en mesure de répondre aux objets à contrôler, c'est-à-dire, à l'efficacité entreprise et l'efficacité publique. Ensuite, des ajustements sur le plan stratégique, organisationnel, informationnel et culturel doivent être opérés.

Cependant, les résultats présentés dans ce cas pratique ne peuvent pas faire objet d'une généralisation totale sur toutes les EPE, mais ils peuvent constituer un jet de réflexion sur un modèle de tableau de bord prospectif propre aux EPE algériennes caractérisées par la gestion d'une propriété publique et une soumission aux dispositions du code de commerce.

Enfin, cette étude ne peut être qu'un préalable au lancement d'une recherche approfondie sur les techniques d'hybridation concernant les nouvelles méthodes du contrôle de gestion et leur applicabilité dans les EPE algériennes.

Conclusion générale

Conclusion générale

En guise de conclusion à notre travail de recherche, nous pouvons avancer que la question du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance basé sur le tableau de bord prospectif, occupe une place importante dans la littérature managériale, notamment, dans sa transposition ou son hybridation dans les différentes formes d'organisation. Ce système de contrôle et de suivi par excellence est au cœur de la nouvelle approche du contrôle de gestion et de la recherche d'une performance globale dans un environnement de plus en plus changeant.

A cet effet, les théories de la firme ont largement affecté le contrôle de gestion par l'identification (enrichissement) d'autres variables à contrôler en plus des résultats : Le contrôle de l'opportunisme des acteurs est au cœur des préoccupations du courant contactualiste, et l'incertitude pour les conventionnalistes. Toutefois, malgré l'apparition des systèmes reconnus par leur performance, les facteurs de contingence particuliers à chaque organisation rendent leur universalité caduque.

Dans ce sens, depuis son apparition, le TBP ne cesse d'intégrer toutes formes d'entreprises et dans tous les secteurs. Cependant, ce modèle standard de contrôle et de suivi de la performance conçu par Kaplan et Norton est complété et adapté à chaque occasion, mais il préserve toujours ses principes fondamentaux en matière de conception et d'implémentation. La conception doit s'articuler autour d'un ensemble d'indicateurs stratégiques et opérationnels, arrêtés d'une façon prospective et équilibrée afin d'expliquer, de clarifier, de communiquer et de planifier les objectifs de l'entreprise de sorte, à cerner toutes les facettes composant sa performance présente et future. Cette performance multidimensionnelle, comporte au minimum quatre axes ; client, financier, processus internes et apprentissage organisationnel. Concernant, l'implémentation du TBP devrait permettre un déploiement stratégique par la traduction de stratégie conçue comme un processus continu au plan opérationnel, par la mobilisation de l'ensemble du personnel et de son leadership.

Dans les entreprises publiques économiques algériennes (EPE) et par l'opérationnalisation de l'approche contractualiste, base d'inspiration du TBP, nous avons confirmé le dilemme caractérisant leur mode de gestion ; d'un côté, elles gèrent une propriété publique, soumise à un contrôle gouvernemental très épineux, et de l'autre, elles ont un caractère de commercialité sur le marché. Dans ces EPE, le système contrôle de gestion est de suivi de la performance présente des particularités à la fois économiques et institutionnelles. Le contrôle ne dépasse pas sa vision classique de vérification des ressources financières, et la performance est exigée sur deux plans ; le premier concerne les ressources publiques engagées, qui doivent être appréciées par une performance institutionnelle. Le second, concerne la performance attendue de l'EPE sur son marché concurrentiel (performance entreprise).

Pour vérifier l'utilité d'introduction d'un TBP dans les EPE et son applicabilité, nous avons mené une étude qualitative au niveau d'ALFEL filiale du G.I. FONDAL. Dans cette trajectoire, nous avons montré la spécificité d'objet du contrôle dans cette EPE, sur le plan stratégique qu'opérationnel, et aussi, la prédominance de la performance institutionnelle sur celle d'entreprise. Les limites du système de contrôle de gestion en matière d'appréciation de la performance multicritère, existant au sien d'ALFEL nous a mené à avancer le TBP, comme une alternative.

A l'aide des guides d'entretiens semi directifs effectués avec l'ensemble des cadres dirigeants d'ALFEL, nous avons pu confirmer les trois hypothèses avancées dans la problématique. La première, concerne, les deux attributs de contrôle ; l'efficacité nécessaire sur le marché concurrentiel (performance entreprise), et l'efficience et la rationalisation de la propriété publique (performance institutionnelle). La seconde, est la prédominance des caractéristiques de la performance institutionnelle (financière, court terme, a posteriori) sur la performance entreprise, ce qui donne au contrôle une logique de vérification et non de maîtrise. Enfin, l'applicabilité d'un TBP au niveau d'ALFEL passe inévitablement, par un processus d'hybridation afin d'intégrer tous les déterminants de la performance globale. Ce processus commence d'abord, par l'identification d'un cinquième axe de performance multidimensionnelle qu'est « l'axe institutionnel ». Puis, mener une

série d'ajustements, organisationnel, stratégique, informationnel et culturel lors de son implémentation.

Pour notre part, le modèle contractualiste a constitué un cadre d'analyse très intéressant compte à la spécificité du contrôle de gestion dans les EPE, et aussi d'interrogation en matière d'hybridation des nouvelles techniques managériales dans nos entreprises et notre économie. Nous espérons à travers notre contribution à l'incorporer dans de nouvelles recherches relevant du management et de l'économie en général.

Bibliographie

I. Ouvrages

- Alazard C. et Separi S.(2004) *Contrôle de gestion*, Ed. Dunod 6e édition ;
- Amintas A. (1999) *La crise du contrôle de gestion comme crise de savoirs gestionnaires*. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion* (coordonné par Dupuy Y.) Ed. Vuibert, FNEGE ;
- Autissier D. (2007) *Mesurer la performance du contrôle de gestion*. Ed. Eyrolles, Paris ;
- Benissad M. (2004) *De la planification socialiste à l'économie de marché*, Ed. ENEG ;
- Bescos P, Dolber Ph. Mendoza C. Naulleau, (1997) *Contrôle de gestion et management*, Ed. Montchrestien E.J.A, 4ème édition ;
- Boudjenah Y. (2002) *Algérie décomposition d'une industrie*, éditions L'Harmattan, France ;
- Bouquin H, (2008) *Comptabilité de gestion*, Economica, 5ème édition ;
- Bouquin H. (2005) *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, éd. EMS management et société, Paris ;
- Bouquin H. (1989) *Contrôle*, In *Encyclopédie des Sciences de Gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica ;
- Bouquin H. (1986) *Le contrôle de gestion*, éd. Puf, Paris,
- Bouquin H. (1994) *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, Que sais-je n° 2892, éd. PUF;
- Boussoumah M. (1982) *L'entreprise socialiste en Algérie*, éd. OPU, Algérie ;
- Burlaud A. et Simon C. (1997) *Le contrôle de Gestion*, éd. La découverte ;
- Castelnau J. Danil L. et Bruno M. (2001) *Le pilotage stratégique : comment mobiliser l'énergie collective*, éd. Organisation ;
- Chandler A. D. (1988) *La main visible des managers*, Economica, Paris ;
- Coriat O. et Weinstein O. (1995) *Les nouvelles théories de l'entreprise*, éd. LGF ;
- Couret. A (1987) « *La théorie des droits de propriété* », in « *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise* », collectif dirigé par Martenet, éd. Economica, Paris ;
- Dupuy Y. (1999) *Faire de la Recherche en contrôle de gestion*, éd. Vuibert ;
- DURUPTY M. (1986) *Les entreprises publiques : gestion – contrôle* tome 2, éd. PUF ;
- Gervais M. (2005) *Contrôle de gestion*, Economica, Paris 2005 ;

- Gomez P.Y.(1996) *Le gouvernement de l'entreprise*, Inter édition, Paris ;
- Hafsi T. (1984), *Entreprise publique et politique industrielle*, édition McGraw-Hill, collection stratégie et management ;
- Iribarne P. (2003) *Les tableaux de bord de la performance*, éd. Dunod ;
- Kalika M. (1987) *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Economica ;
- Kaplan R. et Norton D. (2007) *Comment utiliser le Tableau de Bord Prospectif*, éd. Eyrolles, sixième tirage ;
- Kaplan R. et Norton D. (2007) *L'alignement stratégique : créer des synergies par le tableau de bord prospectif*, éd. Eyrolles ;
- Kaplan R. et Norton D. (1998) *Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation ;
- Koenig G. (2000) *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXI^e siècle*, Ed. Economica ;
- Langevin P. (1999) *Contrôle de gestion et théories économiques des organisations*. In *faire de la recherche en contrôle de gestion ?* (coordonné par Dupuy Y). Ed. Vuibert ;
- Leroy M. (1991) *Le Tableau de Bord*, éd. Organisation, Paris ;
- Loning H., Pesqueux Y. et autres, *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, Dunod, 3^{ème} édition ;
- Lorino, Ph. (1991) *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, Paris ;
- Melbouci L. (2008) *Le modèle des entreprises algérien : échec ou fin de missions*, éd. Elamal, Algérie ;
- Melbouci, B. L. (2009) *Economie de l'entreprise algérienne*, édition El-Amel ;
- Ménard L. (1994) *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*. Paris ;
- Mintzberg H. (1989) *Le management : voyage au centre des organisations*, éd. Organisation ;
- Mintzberg, H. (1990) *Le management. Voyage au centre des organisations*, éd. Editions d'Organisations ;
- Mintzberg, H. (1982) *Structure et dynamique des organisations*, éd. Editions d'Organisation ;

- Pariente P. (1999) *Les approches contingentes en contrôle de gestion*, in DUPUY Y. (coordonné par), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, FNEGE;
- Patrick Janleut, Marie-Agnès Quares et Jacques Grenier (2011), *Objectif performance*, édition AFNOR, Paris ;
- Porter M. (1986) *L'avantage concurrentiel*. Inter Edition, Paris ;
- Sadeg M. (1999) *Management des entreprises publiques*, Les Presses d'Alger ;
- Sadi N. (2005) *La privatisation des entreprises publiques en Algérie*, éd. L'Harmattan, Paris ;
- Tabatoni P. et Jarnio (1976) *Les systèmes de gestions*, éd. Organisation ;
- Tarondeau J.C. (1999) *La flexibilité dans les entreprises*, Ed. Puf. Paris ;
- Taylor.F.W. (1991) *La direction scientifique des entreprises*.dunod ;
- Xavier Deroy (2007) *Fromes de l'agir stratégique*, éd. de Boeck ;
- Zimnovith H, (1999) *La recherche historique en contrôle de gestion*. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, FNEGE ;

II. Articles

- Bendiff H. Le processus de privatisation en Algérie : Stratégie, Bilan et Perspectives, *Forum économique le 24/09/2008 Lausanne* (Suisse).
- Bouquin H & Fiol M. Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver, acte du 28^{ème} Congrès de l'AFC, mai 2007, Poitiers, France
- Bouquin H. (2000) Contrôle et stratégie, *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, Paris, Economica
- Burland A. Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle, leçon inaugurale du 28 juin 1995, à la CNAM
- Charreaux. G. L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace ? », In *Revue Française de Gestion*, n° spécial Public-Privé, septembre-octobre 1997, P 38-56
- Chatelin. C. Efficience vs inefficience des organisations publiques : la contribution des théories contractuelles », *document de recherche n° 2003-05*, laboratoire orléanais de gestion.
- De Longeaux D. Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveau défis ». In *Problèmes économiques*, n° 2.387 du 31 Août 1994

- Dupuis J. C. La RSE : gouvernance partenariale de la firme ou gouvernance de réseau ?. In *Revue d'Economie Industrielle* n° 122-2ème Trimestre 2008.
- Errami Y. Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises. Communication au 28^{ème} congrès de l'AFC, *Comptabilité et Environnement*, du 23, 24 et 25 mai 2007 Poitiers
- Errami, Y. Les apports du Balanced Scorecard à la recherche de la performance » communication à la journée de recherche du 15 janvier 2004 sur de la performance : de la mesure à l'action, CERMAT.
- Fiol M. & Jouault P. « Pour un contrôle de direction ». In *Revue Française de Gestion*, n°88, janvier-février 1991.
- Francesco. P. « une analyse des structures de propriété partenariale : le cas des organisations de développement local ». Université Catholique de Louvain. *Les cahiers du CERISIS* n° 22/ décembre 2004.
- Grundstein M. « De la capitalisation des connaissances au renforcement des compétences dans l'entreprise étendue », acte du 1er Colloque du groupe de travail Gestion des Compétences et des Connaissances en Génie Industriel. Nantes (France), 12 et 13 décembre 2002
- Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'information décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique. In www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gumb.pdf,
- Kaplan et Norton In « Les systèmes de mesure de la performance », éd. *l'Expansion Management Review*, Organisation, 1999
- Khalil A. « La PME en Algérie : de la création à la mondialisation », 8^{ème} congrès international francophone en entrepreneuriat et PME (CIFEPME) du 25, 26 et 27 octobre 2006
- Lorino P., Le Balanced Scorecard revisité : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique, Actes du XXIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Metz, 2000.
- Maeder R. De nouvelles missions pour le contrôle. In *Revue Française de Gestion* janvier-février 1991
- Martinet A. Ch. Et Reynaud E., « Shareholders, stakeholders et stratégie » In *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre 2001

- Mercier S « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature » Article de la XI^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 13-14-15 juin 2001
- Morana J., Comprendre le concept de « choix stratégiques » pour mieux appréhender la mise en œuvre de tableaux de bord au sein des organisations, Centre de recherche sur le transport et la Logistique, Aix Université de la Méditerranée, Aix- Marseille I ;
- Naro G. (1998), "La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire", In *Comptabilité-Contrôle- Audit*, Tome 4, vol 2, septembre,
- Norton D. et Kaplan D. « Mettre en pratique le TBP » In *l'Expansion Management Review*, « Les systèmes de mesure de la performance », éd. Organisation, 1999
- Tarondeau J.C « le dilemme productivité-flexibilité ». In *Harvard l'Expansion*, n° 24, printemps 1982
- Van Caillie D., De la stratégie à l'action grâce à la « Balanced Scorecard » : une mode ou un nouvel outil efficace de contrôle de gestion ? Séminaire de perfectionnement des formations post universitaires, 1999
- Wegmann G., Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique. *Cahier de Recherche Gregor*, IAE de Paris Panthéon-Sorbonne, 2001 ;
- Weinstein O. L'entreprise dans la théorie économique, In comprendre l'économie vol.1, *Cahiers Français* n° 345

III. Thèses et mémoires

- Burland N. (1999) « L'histoire du contrôle budgétaire en France », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris Dauphine.
- Guerchouh M. (2002) « La question de l'efficacité organisationnelle du schéma Holding en Algérie », Mémoire de Magistère UMMTO
- Zarfaoui L. (2010) « Le changement organisationnel par la certification qualité au niveau des entreprises publiques algériennes cas : Electro-Industries » Mémoire de Magistère UMMTO

IV. Textes de loi

- L'ordonnance 01-04 du 20 août 2001, relative à l'organisation, gestion et privatisation des entreprises publiques économiques.
- L'ordonnance n° 08-01 du 21 août 2008 correspondant au 28 février 2008 complétant l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques. JORA n° 11 DU 02 mars 2008
- L'ordonnance 95-22 du 25 septembre 1995, relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat.
- L'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative au fonctionnement et au rôle de la Cour des comptes, modifiée et complétée en 2010, par l'ordonnance n°10-02 du 26 août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes. (JORA n° 50 du 01 septembre 2010 p 06)
- L'ordonnance 95-25 du 26 août 1995, relative à la privatisation des entreprises publiques.
- Le décret exécutif n° 2001-283 du 24 septembre 2001, portant forme particulière d'organe d'administration et de gestion des entreprises publiques économiques.
- Le décret exécutif n° 09-96 du 22 février 2009 fixant les conditions et modalités de contrôle et d'audit de gestion des EPE par l'IGF, JORA n° 14 du 04 mars 2009, pages 15-19)

V. Sites internet

- www.strategie-aims.com
- www.archives-ouvertes.fr
- www.elwatan.dz
- www.google.scholar.com
- www.crefige.dauphine.fr
- www.balancedscorecard.org
- www.gifondal.com
- www.transolb.com

Listes des tableaux et figures

Liste des Tableaux

Numéro	Intitulé	Pages
Tableau 1	Les courants théoriques et systèmes de contrôle	57
Tableau 2	Déterminants spécifiques de l'apprentissage organisationnel	101
Tableau 3	Les spécificités des EPE	144
Tableau 4	Structure des effectifs du G.I. FONDAL	182
Tableau 5	Les parts de marché par grandes familles de produits	184
Tableau 6	Les performances du G.I. FONDAL	185
Tableau 7	Evolution de la demande nationale de fonderie	191
Tableau 8	La segmentation du marché d'ALFEL	192
Tableau 9	Les parts de marché d'ALFEL	192
Tableau 10	Evolution de la production par famille de produits	195
Tableau 11	Evolution du personnel d'ALFEL (2008-2010)	196
Tableau 12	Evolution de la productivité d'ALFEL entre 2007 et 2010	197
Tableau 13	Le TCR d'ALFEL au 31/12/2010	197
Tableau 14	Evolution des différents ratios financiers (2007-2010)	198
Tableau 15	L'équilibre financier d'ALFEL (2007-2010)	199
Tableau 16	Comparaison de solvabilité d'ALFEL de 2007 à 2010	199
Tableau 17	Liste des interviewés	202
Tableau 18	Les forces et les faiblesses de la filiale ALFEL	206
Tableau 19	Opportunités et menaces de la filiale ALFEL	206
Tableau 20	Les Attraits et Atouts de la filiale ALFEL	207
Tableau 21	Les perspectives du marché à l'horizon 2011-2015	209
Tableau 22	Critères de notation (prime variable des cadres supérieurs)	219
Tableau 23	Flash mensuel de la direction commercial	231
Tableau 24	Principaux indicateurs de la RH	234

Liste des figures

Numéro	Intitulé	Pages
Figure 1	Le modèle de mesure de la performance de Morin et Savoie	33
Figure 2	Le modèle de la performance d'Atkinson et <i>al.</i>	34
Figure 3	TBP, cadre stratégique de l'action	83
Figure 4	Les quatre perspectives d'un TBP	86
Figure 5	Identifier les axes stratégiques financiers	91
Figure 6	Les indicateurs clés de l'axe « clients »	93
Figure 7	La qualité perçue des prestations	94
Figure 8	L'axe processus interne : modèle générique de création de valeur	96
Figure 9	Le cadre de l'évaluation de l'apprentissage organisationnel	99
Figure 10	Déterminants spécifiques de l'apprentissage organisationnel	102
Figure 11	Traduire une mission en résultats souhaités	106
Figure 12	Définir les relations de cause à effet de la stratégie	108
Figure 13	La structure d'une carte stratégique	110
Figure 14	La chaîne de valeur type	113
Figure 15	Identifier les processus d'activité stratégiques internes	114
Figure 16	L'axe d'apprentissage et de développement	115
Figure 17	Faire de la stratégie un processus continu	125
Figure 18	Relier la stratégie aux budgets dans une procédure de descente graduelle	127
Figure 19	Structure de la propriété publique	142
Figure 20	Les différentes relations d'agence liant les EPE à l'Etat	146
Figure 21	Le portefeuille des EPE.	148
Figure 22	Macrostructure du G.I. FONDAL	183
Figure 23	Organigramme de filiale ANFEL	195

Les annexes

GUIDE DE L'ENTREVUE SEMI-DIRECTIVE AVEC LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL

I. Signalétique

1. Quelle est votre expérience dans votre poste actuel ?
.....
2. Quelle est votre formation de base ?
.....

II. Missions et domaine d'intervention

1. Quelles sont vos missions dans ce poste ?
.....
2. Quelle est la nature de votre relation avec le G.I. FONDAL et la SGP TRANSOLB ?
.....
3. Quelle est votre stratégie et comment elle est élaborée ?
.....
4. Quels sont vos objectifs à long terme et à moyen terme ?
.....
5. Sur quelle base que vous déclinez les objectifs globaux au niveau des directions ?
.....
6. Comment vous suivez la réalisation de ces objectifs ?
.....
7. Quelles sont vos prérogatives en matière de contrôle et de suivi de la performance ?
.....

III. Les outils de contrôle et de mesure de la performance utilisés

1. Quels sont les mécanismes de contrôle que vous utilisez ?
.....
2. Quelle est la nature des indicateurs que vous utilisez ?
.....
3. Quelle est la destination de vos reporting ?
.....
4. Quelle est la nature de votre système d'information stratégique ?
.....

IV. Les limites et recommandations

1. Quelle est votre évaluation personnelle du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'ALFEL ?
.....
2. Selon vous, quels sont les préalables à une éventuelle introduction d'un tableau de bord perspectif dans votre filiale ?
.....

GUIDE DE L'ENTREVUE SEMI-DIRECTIVE AVEC LE CONTROLEUR DE GESTION

I. Signalétique

3. Quelle est votre expérience dans votre poste actuel ?
.....
4. Quelle est votre formation de base ?
.....

II. Missions et domaine d'intervention

8. Quelles sont vos missions dans ce poste ?
.....
9. Quelle est votre relation avec la stratégie ?
.....
10. Quels sont les objectifs assignés à vos, dans ce poste ?
.....
11. Quelle est la nature de votre relation avec le PDG ?
.....
12. Quelle est la nature de votre relation avec le restes des fonctionnels ?
.....
13. Quelle est la nature de votre relation avec les opérationnels ?
.....
14. Quelles sont vos prérogatives en matière de contrôle et de suivi de la performance ?
.....

III. Les outils de contrôle et de mesure de la performance utilisés

5. Quels sont les mécanismes de contrôle que vous utilisez ?
.....
6. Quelle est la nature des indicateurs que vous utilisez ?
.....
7. Quelle est la destination de vos reporting?
.....

IV. Les limites et recommandations

3. Quelle est votre évaluation personnelle du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'ALFEL?
.....
4. Selon vos, quels sont les préalables à une éventuelle introduction d'un tableau de bord perspectif dans votre filiale ?
.....

GUIDE DE L'ENTREVUE SEMI-DIRECTIVE AVEC LE RESPONSABLE MANAGEMENT QUALITE

I. Signalétique

1. Quelle est votre expérience dans votre poste actuel ?
.....
.....
2. Quelle est votre formation de base ?
.....
.....

II. Missions et domaine d'intervention

1. Quelles sont vos missions dans ce poste ?
.....
.....
2. Quelle est votre relation avec la stratégie de l'entreprise ?
.....
.....
3. Quels sont objectifs assignés à vos, dans ce poste ?
.....
.....
4. Quelle est la nature de votre relation avec le PDG ?
.....
.....
5. Quelle est la nature de votre relation avec le restes des fonctionnels ?
.....
.....
6. Quelle est la nature de votre relation avec les opérationnels ?
.....
.....
7. Quelles sont vos prérogatives en matière de contrôle et de suivi de la performance ?
.....
.....

III. Les outils de contrôle et de mesure de la performance utilisés

1. Quels sont les mécanismes de contrôle de qualité que vous utilisez ?
.....
.....
2. Quelle est la nature des indicateurs qualité que vous utilisez ?
.....
.....
3. Quelle est la destination de vos reporting ?
.....
.....

IV. Les limites et recommandations

1. Quelle est votre évaluation personnelle du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance, et particulièrement le contrôle qualité ?
.....
.....
2. Selon vos, quels sont les préalables à une éventuelle introduction d'un tableau de bord perspectif dans votre filiale ?
.....
.....

GUIDE DE L'ENTREVUE SEMI-DIRECTIVE AVEC LES DIRECTEURS ; DE PRODUCTION, COMMERCIAL, FINANCIER ET LE DRH

I. Signalétique

3. Quelle est votre expérience dans votre poste actuel ?
.....
4. Quelle est votre formation de base ?
.....

II. Missions et domaine d'intervention

8. Quelles sont vos missions dans ce poste ?
.....
9. Comment est effectué le déploiement stratégique au niveau d'ALFEL ?
.....
10. Quels sont les objectifs assignés à vos, dans ce poste à moyen et à court terme?
.....
11. Comment vous suivez la réalisation de ces objectifs?
.....
12. Quelle est la nature de votre relation avec le reste des fonctionnels ?
.....
13. Quelle est la nature de votre relation avec les opérationnels de cette direction?
.....
14. Quelles sont vos prérogatives en matière de contrôle de gestion et de suivi de la performance ?
.....

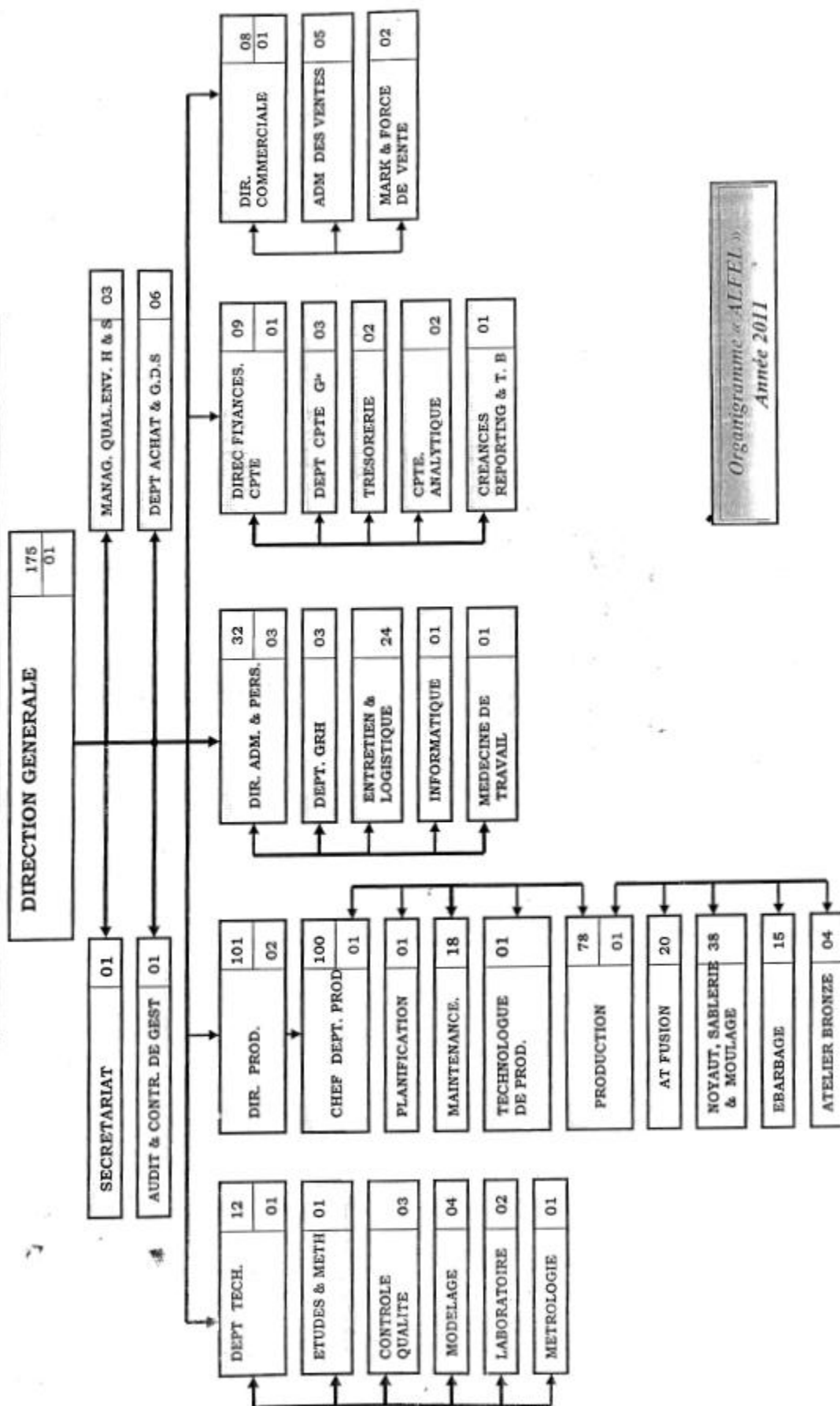
III. Les outils de contrôle et de mesure de la performance utilisés

4. Quels sont les mécanismes de contrôle que vous utilisez dans cette direction?
.....
5. Quelle est la nature des indicateurs que vous utilisez ?
.....
6. Quelle est la destination de vos reporting?
.....
7. Quel est la nature de notre système d'information ?
.....

IV. Les limites et recommandations

3. Quelle est votre évaluation personnelle du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance d'ALFEL?
.....
4. Selon vous, quels sont les préalables à une éventuelle introduction d'un tableau de bord prospectif dans votre filiale ?
.....

ORGANIGRAMME DE LA FILIALE- ALFEL-



Organigramme « ALFEL »
Année 2011

Table des matières

Table des matières

Introduction générale	01
Chapitre I : Les systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance :approche historique et conceptuelle	08
Introduction du chapitre I	08
Section 1 : Systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance : historique et situation actuelle.....	08
I.1. Le siècle de la comptabilité dans la gestion de l'entreprise (1820-1920).....	08
I.1.1. La naissance de la comptabilité industrielle (1820-1880).....	10
I.1.2. La maturité de la comptabilité de gestion (1880-1920).....	10
I.2. Emergence et diffusion du contrôle de gestion (1920-1970).....	12
I.2.1. L'élaboration des outils.....	12
I.2.1.1. Le fordisme.....	13
I.2.1.2. Le modèle Sloan Brown.....	13
I.2.1.3. Implications sur les systèmes de contrôle de gestion.....	15
I.2.2. Conceptualisation des pratiques 1950-1970	18
I.3. Doutes et refondation : depuis les années 70,80.....	21
I.3.1. Le doute : le mirage des ajustements (70- 85).....	22
I.3.2. La refondation : depuis 1985.....	24
I.3.2.1. De l'âge industriel à l'âge de l'information.....	24
I.3.2.2. les différents modes de contrôle.....	27
I.3.2.3. Les trois niveaux de contrôle.....	29
I.3.2.4. Les nouveaux modèles de mesure de la performance multicritères.....	31
Section 2 : Apports des théories de la firme en contrôle de gestion et la mesure de la performance.....	36
II.1. La théorie économique néoclassique : approche standard et émergence des théories de la firme.....	36
II.1.1. Les hypothèses de la théorie standard.....	37
II.1.2. L'émergence des théories de la firme.....	37
II.2. L'approche contractualiste	38
II.2.1. Les différentes théories contractualistes.....	38
II.2.1.1. La théorie des droits de propriété	38

II.2.1.2. La théorie positive de l'agence.....	40
II.2.1.3. La théorie des coûts de transaction.....	42
II.2.1.4. La théorie des parties prenantes.....	44
II.2.2. Le contrôle dans les théories contractualistes : concentration et mécanismes incitatifs.....	46
II.3. L'approche conventionaliste.....	48
II.3.1. Présentation des théories.....	49
II.3.1.1. La théorie béhavioriste.....	49
II.3.1.2. La théorie des conventions.....	52
II.3.1.3. La théorie de la régulation.....	53
II.3.1.4. La théorie évolutionniste.....	54
II.3.2. Le contrôle dans le courant conventionnaliste : autocontrôle et aide à la décision.....	55
Section 3° : Apports de la théorie de la contingence en contrôle de gestion et à la mesure de la performance.....	58
III.1. Présentation de la théorie de la contingence.....	58
III. 2. Les apports de la contingence au système de contrôle.....	60
III.2.1. La taille de l'entreprise.....	60
III.2.2. La stratégie	61
III.2.3. L'environnement.....	61
III.2.4. La culture organisationnelle.....	62
III.2.5. La culture.....	62
Section 4° : Evolution des outils de contrôle de gestion et de suivi de la performance.....	63
IV.1. Les outils classiques.....	63
IV.1.1. Les outils prévisionnels : La gestion prévisionnelle.....	63
IV.1.1.1. Le plan.....	64
IV.1.1.2. Le budget.....	64
IV.1.2. Les outils de suivi des réalisations.....	65
IV.1.2.1. La comptabilité générale ou la comptabilité financière.....	65
IV.1.2.2. La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion.....	66
IV.1.2.3. Le contrôle budgétaire.....	66

IV.1.2.4. Le reporting financier.....	67
IV.1.2.5. Le tableau de bord.....	67
IV.1.3. Les outils d'appui.....	68
IV.31.3.1. Le Banchmarking.....	68
IV.1.3.2. Ré-engineering.....	69
IV.2. Les tableaux de bord comme outil de pilotage.....	70
IV.2.1. Les tableaux de bord traditionnels.....	70
IV.2.2. Les tableaux de bord stratégiques : multidimensionnels.....	71
Conclusion du chapitre II.....	72
Chapitre II : Le Tableau de Bord Prospectif comme système de contrôle de gestion et de suivi de la performance.....	73
Introduction du chapitre II.....	73
Section 1 : Origine, historique et définition du système de contrôle de gestion fondé sur le TBP.....	74
I.1. Origine et évolution du TBP.....	74
I.2. Evolution du TBP : de l'outil de mesure de la performance au système de pilotage de la stratégie.....	75
I.2.1. Le TBP : outil de mesure de la performance.....	76
I.2.2. Le TBP : outil de déploiement et de communication de la stratégie.....	77
I.2.3. Le TBP : système de management stratégique : Expliciter, clarifier redéfinir la stratégie.....	78
I.3. Le principe d'équilibre et de la prospective.....	79
I.3.1. Le principe d'équilibre.....	80
I.3.2. Le principe de la prospective.....	81
Section 2: Les principes de conception et d'architecture d'un TBP.....	82
II.1. Principes de conception d'un tableau de bord prospectif	82
II.1.1. La Tableau de Bord Prospectif : système de management.....	82
II.1.2. Les apports du Tableau de Bord Prospectif en contrôle de gestion.....	85
II.1.2.1. De la performance financière à la performance multidimensionnelle.....	85
II.1.2.2. Le principe des relations de cause à effet.....	88
II.1.2.3. Choix d'une démarche de déploiement stratégique	89
II.2. Les mécanismes de construction d'un TBP.....	89
II.2.1. L'axe financier.....	90

II.2.2. L'axe clients.....	92
II.2.3. L'axe processus internes.....	95
II.2.4. L'axe apprentissage organisationnel.....	98
Section 3 : Les cinq principes de fonctionnement du TBP : le déploiement stratégique.....	105
III.1. Traduire la stratégie en termes opérationnels.....	105
III.1.1. Le processus de réflexion stratégique.....	107
III.1.2. Définition des relations de causalité.....	107
III.1.3 : Les projets stratégiques.....	109
III.1.4. Les objectifs personnels et les résultats stratégiques.....	110
III.1.4.1. L'axe financier.....	110
III.1.4.2. L'axe clients.....	111
III.1.4.3. L'axe processus interne.....	112
III.1.4.4. L'axe apprentissage organisationnel.....	114
III. 2 : Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie pour créer des synergies.....	116
III.2.1. Comment créer des synergies entre les centres de profit ?.....	117
III.2.2. Comment créer des synergies au moyen des services communs ?.....	118
III.3 : Alignement stratégique : faire que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous.....	119
III.3.1. Sensibiliser à la stratégie.....	121
III.3.2. Définir les objectifs individuels et par équipe.....	122
III.3.3. Adopter la rémunération équilibrée et prospective.....	123
III.4 : Mise en adéquation de l'allocation des ressources au TBP : transformer la stratégie en un processus continu.....	124
III.4.1. planifier et budgétiser.....	126
III.4.2. Prévoir le retour d'informations et apprentissage.....	128
III.5 : Gestion du changement grâce au leadership de la direction.....	130
Conclusion du chapitre III.....	134
Chapitre III : Les spécificités de gestion des entreprises publiques économiques: Lecture par la théorie contractualiste.....	135
Introduction du chapitre III.....	135
Section 1° : Les vagues de restructurations et structure de la propriété des EPE...	136

I.1. Histoire et émergence.....	136
I.2. Les vagues de restructuration.....	136
I.2.1. La loi 88- 01.....	137
I.2.2. L’ordonnance 95- 25.....	138
I.2.3. L’ordonnance 01-04.....	140
I.3. La structure de propriété des EPE.....	141
I.3.1. Au sommet.....	143
I.3.2. Au centre.....	143
I.3.3. A la base les entreprises publiques.....	145
Section 2: Le système de contrôle de la propriété des EPE.....	147
II.1. Les mécanismes de contrôle de propriété	147
II.1.1. Les mécanismes de contrôle de propriété internes.....	147
II.1.1.1. Le contrôle hiérarchique.....	147
II.1.1.2. Le contrôle des salariés.....	149
II.1.2. Les mécanismes externes.....	150
II.1.2.1. Le rôle des commissaires aux comptes.....	150
II.1.2 .2. La responsabilité pénale et civile.....	151
II.1.2.3. Le rôle de la politique industrielle.....	152
II.1.2.4. Le contrôle par la Cour des comptes.....	153
II. 1.2.5. Le contrôle par l’inspection générale des finances (IGF).....	155
II.2. Les caractéristiques du système de contrôle de la propriété.....	159
II.2.1. Non transférabilité des titres.....	159
II.2.2. L’exclusivité et partitionabilité floues.....	160
II.2.3. Droit de décision résiduelle dilué.....	161
II.2.4. Droit au gain/perte résiduel peu incitatif.....	162
Section 3° : Les caractéristiques contingentes des EPE.....	163
III.1. Facteurs externes.....	163
III.1.1. Un cadre et un champ d’action très réglementés.....	163
III.1.2. L’interférence du politique et l’économique dans l’action des EPE.....	164
III.2. Facteurs internes.....	166
III.2.1. Le mode de financement.....	166
III.2.2. La taille.....	167
III.2.3. La stratégie.....	168

III.2.4. La technologie.....	170
III.2.5. La culture organisationnelle.....	170
Section 4 : Le contrôle de gestion et le suivi de la performance dans les EPE : une perception particulière.....	172
IV.1. Le contrôle de gestion : une perception particulière.....	172
IV.1.1. Le contrôle stratégique.....	173
IV.1.2. Le contrôle de gestion	173
IV. Le contrôle opérationnel.....	174
IV.2. La mesure de la performance : une perception particulière.....	175
Conclusion du chapitre III.....	178
Chapitre IV : Le Tableau de Bord Prospectif comme système de contrôle de gestion au sein d'ANFEL du G.I FONDAL.....	179
Introduction du chapitre IV.....	179
Section 1 : Présentation du cadre méthodologique.....	180
I.1. Présentation de la Filiale ANFEL du Groupe Industriel FONDAL.....	180
I.1.1. Présentation du Groupe Industriel FONDAL.....	180
I.1.1.1. Histoire et conditions de création du Groupe FONDAL.....	180
I.1.1.1.1. Portefeuille d'activité et capacités de production.....	181
I.1.1.2. Structure et organisation du G. I. FONDAL.....	182
I.1.2. Missions du G.I. FONDAL.....	183
I.1.3. Marchés et Produits du G.I.FONDAL.....	184
I.1.4. Performances du groupe FONDAL.....	184
I.1.5. Perspectives du G.I.FONDAL	185
I.2. Présentation de la Filiale ALFEL.....	187
I.2.1. Histoire et conditions de création de la Filiale ALFEL.....	187
I.2.1.1. Diagnostic des marchés et de la concurrence d'ALFEL.....	187
I.2.1.2. Diagnostic des ressources et des compétences d'ALFEL.....	193
I.2.1.2.1. Diagnostic technique.....	193
I.2.1.2.2. diagnostic de l'organisation et ressources humaines.....	195
I.2.1.2.2. Diagnostic financier.....	197
I.2. Méthodologie de l'enquête.....	200
I.2.1. La démarche.....	200
I.2.2. Le contenu.....	202

Section 2 : diagnostic du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance.....	205
II.1. Les principaux éléments du diagnostic stratégiques et organisationnels d'ALFEL.....	205
II.1.1. Le plan développement stratégiques d'ALFEL.....	205
II.1.1.1. Le diagnostic stratégique.....	205
II.1.1.2. Les axes de développement stratégiques.....	208
II.1.2. Le structure de contrôle.....	210
II.1.2.1. Les principaux éléments de structure.....	211
II.1.2.2. Les implications sur le contrôle de gestion.....	212
II.1.2.2.1. Les centres de responsabilité.....	212
II.1.2.2.2. Le contrôleur de gestion.....	213
II.2. Le déploiement stratégique.....	213
II.2.1. Les critères de performance.....	214
II.2.1.1. Plan commercial.....	214
II.2.1.2. Plan industriel.....	215
II.2.1.3. Plan financier.....	215
II.2.1.4. Plan de gestion des ressources humaines.....	216
II.2.1.5. Plan d'organisation et des systèmes d'information.....	216
II.2.2. La déclinaison des objectifs au plan opérationnel.....	217
II.2.2.1. La procédure de fixation des objectifs	217
II.2.2.2. Le système de rémunération	218
II.2.3. L'outil budgétaire.....	220
II. 3. Les outils de suivi et de mesure de la performance.....	222
II.3.1. La comptabilité analytique.....	223
II.3.1.1. Système de la comptabilité analytique adopté par ALFEL	223
II.3.1.2. Le découpage de l'entreprise en centres d'analyses	223
II.3.1.3. Le traitement analytique.....	224
II.3.1.4. Traitement des charges (répartition des charges)	226
II.3.1.5. Le choix des unités d'œuvres	227
II.3.1.6. Calcul des coûts de revient et le résultat analytique	227
II.3.2. Le contrôle budgétaire.....	229

II.3.3. Le tableau de bord	230
II.3.3.1. Les Tableaux de bord de directions	230
II.3.3.1.1. Le tableau de bord commercial.....	231
II.3.3.1.2. Le tableau de bord production.....	231
II.3.3.1.3. Le tableau de bord financier.....	232
II.3.3.1.4. Le tableau de bord RH.....	233
II.3.3.2. Le tableau de bord du contrôleur de gestion.....	234
Section 3 : Les résultats et discussions.....	236
III.1. Les principaux résultats du diagnostic de l'existant.....	236
III.1.1. La mission et la raison d'être d'ALFEL.....	236
II.1.2. Une lecture stratégique.....	237
III.1.3. Une lecture organisationnelle.....	238
III.1.4. Une lecture informationnelle.....	239
III.1.5. Une lecture culturelle.....	240
III.2. Analyse des principaux résultats des entretiens semi directif	241
III.2.1. Les considérations préalables	242
III.2.2. La conception	244
Conclusion du chapitre IV.....	246
Conclusion générale.....	247
Bibliographie	
liste des tableaux et figures	
Annexes	
Table des matières	

Résumé : Depuis leur autonomie en 1988, les entreprises publiques économiques algériennes (EPE) se trouvent confrontées à un dilemme dans leur mode de gestion. D'un côté, elles gèrent une propriété publique marchande, et d'un autre, leur management obéit au critère de commercialité. De ce constat, leur système de contrôle de gestion et de suivi de la performance présente une spécificité à la fois économique et institutionnelle. La première est liée à la perception de l'efficacité et de l'efficience. La seconde, concerne la rationalisation de la propriété publique par l'intensification du contrôle gouvernemental. Notre travail de recherche a pour objet d'expliquer d'une part, cette particularité par l'opérationnalisation des théories contractuelles, et d'autre part, de vérifier l'applicabilité d'un tableau de bord prospectif (TBP) dans les EPE. A partir du cas de l'EPE/ALFEL filiale du G.I. FONDAL, nous avons lancé une réflexion sur la conception d'un TBP destiné aux EPE susceptible de cerner la performance globale des EPE par l'intégration d'une autre dimension « institutionnelle » en plus des quatre dimensions déterminées par Norton et Kaplan dans leur modèle standard de TBP (financière, client, processus internes et apprentissage organisationnel). Après une revue de littérature sur les systèmes de contrôle de gestion et de mesure de la performance, notamment le TBP, notre démarche méthodologique consiste à effectuer d'abord, un diagnostic global du système de contrôle de gestion et de mesure de performance appliqué par l'entreprise ALFEL, ensuite relever ses limites pour justifier les besoins de recours à une forme de TBP propre aux entreprises publiques économiques algériennes.

