



N° d'ordre :

Centre des Etudes Doctorales : Sciences Juridiques,
Economiques, Sociales, Chariaa et de Gestion

Formation Doctorale : Sciences Economiques et Gestion

Discipline : Sciences Economiques et Gestion

Spécialité : Sciences Economiques et Gestion

Laboratoire : Etudes et Recherche en Management des Organisations et des
Territoires (ERMOT)

Thèse pour l'obtention de DOCTORAT

**Pilotage de la performance de l'entreprise :
Proposition d'une démarche d'évaluation de la
contribution des centres de responsabilité
- Etude de cas-**

Préparée par : Najia El Yanboiy

Soutenue le 11 juin 2022 devant le jury :

Nom et Prénom	Grade	Etablissement	Qualité
Pr. Abdelhamid Skouri	PES	FSJES - Fès	Rapporteur & examinateur - Président
Pr. Sanae Benjelloun	PH	FSJES - Fès	Rapporteur & examinateur
Pr. My Mhamed Aziz	PH	EST – Meknès	Rapporteur & examinateur
Pr. Mohamed Hemmi	PES	FSJES - Fès	Directeur de thèse

Résumé

Cette thèse est née de la rencontre d'une question théorique profonde et de problèmes concrets vécus par des entreprises de tailles et de secteurs différents. Elle s'inscrit dans la problématique générale de pilotage de la performance. En effet, la question de pilotage de la performance a suscité un grand débat entre les chercheurs dans la littérature en management (M-J. Avenier 2009 ; Meyssonier 2009 ; Bourguignon 2005 ; Lorino 2013 ; ...). À cet égard, le présent travail a pour objectif la saisie de la performance de l'entreprise en partant des centres de responsabilité qui contribuent à sa réalisation. En effet, tous les centres sont censés contribuer à la performance de toute l'entreprise. Plus précisément, il s'agit de proposer une démarche de mesure et d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise.

La revue de littérature a permis d'une part, de préciser et définir les principaux concepts et les principales notions utilisés dans le cadre de ce travail, et d'autre part, de présenter et discuter un cadre théorique sur lequel est basée l'élaboration de notre modèle de recherche.

Suivant un raisonnement abductif, un modèle explicatif de déploiement de la performance de l'entreprise aux centres de responsabilité est proposé. Ce modèle est ensuite testé empiriquement. Pour mener cette recherche, nous avons adopté deux phases : une phase exploratoire au cours de laquelle nous avons étudié en profondeur le fonctionnement de l'entreprise d'accueil, DELTA, ainsi que son système de pilotage de la performance, et une phase de recherche action au cours de laquelle nous avons proposé aux responsables de DELTA l'implantation de deux outils complémentaires permettant la mesure et l'évaluation de la performance des centres de responsabilité. Ce travail a permis ainsi, sur le plan théorique, d'enrichir les travaux antérieurs portant sur le pilotage de la performance, et sur le plan pratique de fournir aux contrôleurs de gestion et aux dirigeants un cadre explicatif de pilotage de la performance de l'entreprise à travers les centres de responsabilité.

Les résultats de notre étude ont démontré que l'amélioration de la performance de l'entreprise passe par l'efficacité et l'efficience des centres de responsabilité.

Mots clés : Performance, Contrôle de gestion, Pilotage de la performance, Centre de responsabilité, étude de cas, Recherche action.

Abstract

This thesis was born from the meeting of a deep theoretical question and concrete problems experienced by companies of different sizes and sectors. It is part of the general issue of performance management. Indeed, the question of performance management has given rise to a great debate among researchers in the management literature (M-J. Avenier 2009; Meyssonier 2009 ; Bourguignon 2005 ; Lorino 2013 ;...). In this sense, the objective of the present work is to capture the performance of the company by starting from the responsibility centers that contribute to its realization. Indeed, all the centers are supposed to contribute to the performance of the whole company. More specifically, the aim is to propose an approach for measuring and evaluating the contribution of responsibility centers to the company's performance.

The literature review allowed, on the one hand, specifying and defining the main concepts and notions used in this work, and on the other hand, to present and discuss a theoretical framework on which our research model is based.

Following an abductive approach, an explanatory model for the deployment of corporate performance to responsibility centers is proposed. This model is then tested empirically. To do so, we adopted two phases: an exploratory phase during which we studied in depth the functioning of the host company DELTA as well as its performance management system, and an action research phase during which we proposed to DELTA's managers the implementation of two complementary tools allowing the measurement and evaluation of the performance of responsibility centers.

On the theoretical level, this work has enriched previous work on performance management, and on the practical level, it has provided management controllers and executives with an explanatory framework for managing the company's performance through responsibility centers.

The results of our study have shown that the improvement of the company's performance depends on the effectiveness and efficiency of the responsibility centers.

Key words: Performance, Management control, Performance management, Responsibility center, Case study, Action research.

Sommaire

Résumé	1
Abstract	2
Sommaire	3
Introduction générale.....	6
✓ Objet de recherche.....	8
✓ Intérêt de la recherche	9
✓ La problématique de recherche	11
✓ Les questions de la recherche	11
✓ Cadre épistémologique et méthodologique de la recherche.....	12
✓ Construction de la thèse	12
Chapitre 1	14
Contrôle de gestion et performance : cadre conceptuel et fondements théoriques	14
Introduction	14
Section I : Le concept de la performance : contenu, déterminants et mesure	14
I.1. Précisions terminologiques	15
I.2. Approches, sources et déterminants de la performance.....	29
I.3. Mesure et évaluation de la performance : la boîte à outils... ..	38
Section II. Contrôle de gestion et paradigmes de la théorie des organisations : état de l'art	49
II.1. Le contrôle de gestion apparition et évolution	50
II.2. Le contrôle de gestion à travers les théories des organisations	57
II.3. Le contrôle de gestion ambidextre : une combinaison entre le modèle classique et le modèle de pilotage	70
Conclusion.....	76
Chapitre 2	78
Pilotage de la performance : vers une approche transversale multicritère	78
Introduction	78

Section I. Système de pilotage de la performance : état de l'art	79
I.1. Les fondements du système de pilotage de la performance.....	79
I.2. Pilotage de la performance et contrôle de gestion : quelle relation ?	87
Section 2. Pilotage de la performance : la boîte à outils	99
II.1. Le pilotage fonctionnel de la performance : méthodes et outils.....	100
II.2. La vision transversale de la performance : méthodes et outils de mesure.....	124
Conclusion.....	146
Chapitre 3	148
Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche.....	148
Introduction	148
Section I. L'interprétativisme comme posture épistémologique de la recherche	149
I.1. Design global de la thèse	149
I.2. Positionnement épistémologique de la recherche	153
Section II. Une démarche qualitative de la recherche basée sur l'étude de cas et la recherche action	164
II.1. Justification du choix méthodologique.....	164
II.2. Méthodes et outils employés dans la phase exploratoire.....	174
Conclusion.....	188
Chapitre 4	189
Proposition d'une démarche d'évaluation de la performance : étude de cas	189
Introduction	189
Section I. L'intervention au sein de l'entreprise DELTA	189
I.1. Le cadre de notre intervention	190
I.2. Résultats de l'analyse thématique.....	200
Section II. Conditions de mise en place d'une démarche d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité.....	226
II.1. Les PCI : de la valorisation des transferts inter-fonctions au pilotage de la performance.....	227
II.2. Proposition de conception des tableaux de bord pour les centres de responsabilité : une démarche inspirée de la méthode OVAR	244

Conclusion.....	264
Conclusion générale	266
Bibliographie	272
Table des matières	293
Liste des tableaux	300
Liste des figures	302
Annexe	304

Introduction générale

Gérer, administrer, organiser, piloter, manager... une organisation sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les stratégies d'une entreprise. Mais tous ces termes ont en commun un seul souci : améliorer la performance de l'entreprise ; le concept de performance est certainement le reflet de notre époque. On entend partout qu'il faut être performant : dans son travail, dans ses études, dans sa vie familiale. Ce qui a d'ailleurs amené à parler de « culte de la performance » dans les sociétés modernes.

Le concept de performance constitue un thème central dans le domaine des sciences de gestion, un sujet qui rassemble à la fois consultants, chercheurs et chefs d'entreprises. Évoquée de façon interchangeable, la problématique de la performance est une question qui est longtemps demeurée au cœur de la littérature économique et managériale ces dernières années¹. Il est sujet à des interprétations multiples. Dans les dictionnaires de langue française, la performance est définie comme un constat officiel enregistrant un résultat accompli à un instant t, toujours en référence à un contexte, à un objectif et un résultat attendu, et ce quel que soit le domaine (Notat, 2007)². Selon Burlaud (2000), la performance peut avoir au moins trois significations : « un succès (un cadre performant), le résultat d'une action sans y associer un jugement de valeur (la mesure de la performance), une action si on donne à la performance le sens qu'il peut avoir en anglais (to perform) »³. En contrôle de gestion, Bouquin (1994)⁴ définit la performance comme une combinaison d'économie (le fait de se procurer au juste coût les ressources nécessaires), d'efficacité (la capacité à atteindre les objectifs fixés) et d'efficience (la capacité à les atteindre en consommant les ressources prévues). Bourguignon (2000) propose quant à elle de définir la performance comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la vérité de ces objectifs »⁵. Elle précise par

¹ Hachimi Sanni Yaya, M.Sc, (2003), « la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritérielle » .publication de la : faculté des sciences de l'administration Université laval / Québec canada. Document de travail 2003-036.

² Notat, N. (2007).Une question centrale. Acteurs de l'Économie, dossier spécial performance, octobre.

³ Burlaud A. (2000), « A la recherche d'un système de mesure de la performance : application aux réseaux », in Faire de la recherche en logistique et distribution ?, coordonné par N. Fabbe-Costes, J. Colin et G. Paché, Vuibert, Paris, pp 261-272.

⁴ Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris, 127 pages

⁵ Bourguignon A. (2000), « Performance et contrôle de gestion », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sld Bernard Colasse, Economica, pp. 931-941.

ailleurs que « la performance est multidimensionnelle, à l'image des buts organisationnels ; elle est subjective et dépend des référentiels choisis (buts, cibles) ».

Le concept de performance continue de susciter aujourd'hui d'énormes passions et de vives polémiques dans le champ de la pensée managériale. En effet, il apparaît davantage comme une notion fourre-tout, un mot-valise, sujet à de nombreuses polémiques, dépendamment des disciplines ou écoles de pensée auxquelles appartiennent les auteurs, et selon les critères et la perspective d'analyse choisie. La réalité est qu'aujourd'hui, il n'existe pas de consensus ou d'unanimité autant sur ce qu'est la performance que sur la façon de la mesurer, car chaque culture, chaque contexte sociopolitique et chaque entreprise peuvent amener des réponses différentes (Lebas, 1996)¹.

Mesurer la performance disait Roover (1991)² est une tâche complexe frustrante, difficile qui représente un vrai défi. Et pourtant, selon Lord Kelvin, « [...] ce qui ne se mesure pas, n'existe pas »³. Autrement dit, si la performance existe, nous devrions non seulement être capables de la définir, de l'appréhender, mais aussi et surtout de la mesurer. En effet, plusieurs chercheurs ont critiqué les modèles comptables pour mesurer la performance des organisations (Gomes et al., 2004⁴ ; Kennerley et Neely, 2003⁵ ; Said, Hassab Elnaby et Wier, 2003⁶ ; Medori et Steeple, 2000⁷). De surcroît, des structures d'organisation verticales de l'entreprise cèdent le pas devant des structures horizontales de type processus⁸. Celles-ci ont pour avantage de mieux mettre en évidence les enchaînements de tâches en vue de les optimiser. Ainsi, depuis les années 1980 de nouvelles méthodes émergentes viennent soutenir

¹ Lebas, M. (1996). "Performance : Mesure et Management. Faire face à un paradoxe". in, Cazamian, P., Hubault, F. & Noulain, M. (dir). *Traité d'Ergonomie*. Éditions Octares, Toulouse.

² Roover - dans Yaya H. (1991), « la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritère » Faculté des sciences de l'administration Université Laval.

³ Lord, K. (1932). « On the Dynamical Theory of Heat ». *Transaction of the Royal Society of Edinbourg*, vol. 20, pp. 261-283.

⁴ Gomes. C.F., Yasin. M.M., Lisboa. J.V, (2004), "An examination of manufacturing organizations performance evaluation", *International Journal of Operations & Production Management*, 24 (5)..

⁵ Kennerley. M, Neely. A, (2003), "Measuring performance in a changing business environment", *International Journal of Operations and Production Management*, 23, pp. 213-229

⁶ Said A.A., Hassab Elnaby. H.R, Wier. B (2003), An empirical investigation of the performance consequences of non-financial measures, *Journal of Management Accounting Research*, 15, 193-223.

⁷ Medori. D, Steeple. D, (2000), A framework for auditing and enhancing performance measurement systems, *International Journal of Operations and Production Management*, 20 (5), 520-533.

⁸ Lorino (2003) définit le processus comme « un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini ». Ce concept contribue à la chaîne de valeur mis en évidence par Porter.

les pratiques de mesure de la performance (la Méthode des coûts par activité « Activity-Based Costing ABC », Balanced Scorecard, indicateurs de création de valeur, ...)¹.

Vu ce changement considérable des pratiques en matière de mesure de la performance, la fonction du contrôle de gestion s'éloigne ainsi progressivement de ses missions classiques (Berland, 2009). En parallèle, les entreprises font l'objet d'une forte pression visant à les obliger à améliorer leur performance, en particulier concernant l'optimisation des ressources qu'elles consomment et la richesse qu'elles créent.

Cette thèse est née de la rencontre d'une question théorique profonde et de problèmes concrets vécus par des entreprises et des organisations contemporaines de tailles et de secteurs différents. Elle s'inscrit dans la problématique générale de pilotage de la performance. En effet, les entreprises sont plus que jamais confrontées à un environnement incertain, imprévisible et foisonnant en outils de gestion, ce qui induit un manque de cohérence pour le pilotage de la performance d'une entreprise.

Nous sommes partis d'un certain nombre de constats. Tout d'abord, le contexte est souvent représenté par un environnement plus globalisé, plus complexe et plus incertain. Ensuite, au-delà de l'environnement, le fonctionnement situé au cœur de toute entreprise doit être pris en compte dans l'appréhension du contexte actuel. A ce titre, on est passé d'une offre simple de produit ou de service à une offre diversifiée nécessitant d'intégrer un nombre important d'exigences attendues par les clients, d'une offre standardisée à une offre personnalisée en termes de logistique, de produit, de communication et de tarification. Enfin, et par corollaire aux deux évolutions citées, on est passé d'une organisation simple (suffisamment représentée par une hiérarchie de quatre à cinq fonctions séparées) à une organisation complexifiée, nécessitant la représentation du fonctionnement autre que par des fonctions hiérarchiques.

✓ **Objet de recherche**

L'objet de la présente recherche est de saisir la performance de l'entreprise en partant des centres de responsabilité qui contribuent, par les activités qu'ils abritent, à sa réalisation. Le pilotage de la performance de toute l'entreprise doit prendre en considération les performances des centres de responsabilité. En effet, tous les centres sont censés contribuer à

¹ Pour plus de détails, voir l'article de Bourguignon et Jenkins (2004), Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 3, septembre, p. 34.

la performance de toute l'entreprise, et il est légitime d'évaluer la contribution de chaque centre à la formation de la performance de l'entreprise. Ainsi, la relation entre la performance d'un centre de responsabilité et la performance de l'entreprise est dialogique :

- ❖ La performance de l'entreprise passe par les performances des différents centres de responsabilité.
- ❖ La performance d'un centre de responsabilité est un élément de la performance de toute l'entreprise.

Notre objet de recherche se décompose par conséquent en deux volets : la performance et le contrôle de gestion.

Au plan de la performance, appréhendée comme le processus de réalisation des objectifs fixés par l'organisation, notre travail de recherche vise à appréhender la performance à deux niveaux : au niveau de chaque centre de responsabilité et au niveau de toute l'entreprise.

- ❖ La performance d'un centre désigne, ici, le résultat constaté au niveau d'un centre de responsabilité, chaque centre étant une brique de l'édifice de l'entreprise. Les facteurs de performance sont situés au niveau des activités réalisées dans les centres de responsabilité.
- ❖ La performance de toute l'entreprise est assimilée à un processus, la performance de l'ensemble est l'agrégation des performances des unités.

Au plan du contrôle de gestion, notre thèse s'inscrit dans les deux approches du système de pilotage de la performance en particulier, le pilotage classique fonctionnel et le pilotage transversal. Pour ce faire, nous avons mobilisé les outils de contrôle de gestion classiques et nouveaux tels que le prix de cession interne et Balanced ScoreCard (BSC). Ces deux outils seront mobilisés en vue d'évaluer/mesurer la contribution des performances des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise.

✓ **Intérêt de la recherche**

La prise en compte des constats précédents permet de soutenir notre raisonnement et donne plus de légitimité et d'intérêt à notre recherche dans la mesure où la contribution de ce travail est à la fois théorique et pratique.

Sur le plan théorique, le thème et le problème étudiés offrent à notre réflexion des aspects jusqu'ici peu explorés. Deux intérêts théoriques fondamentaux et complémentaires sont en fait abordés. Le premier intérêt théorique de notre recherche se résume dans l'importance des outils de contrôle de gestion dans le domaine de pilotage de la performance. Notre défi de recherche consiste à inscrire ces outils dans la question de l'articulation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de toute l'entité, en d'autres termes mesurer la contribution des performances des centres dans la performance de l'entreprise. Il s'agit d'un sujet d'actualité dans le domaine de contrôle de gestion, qui pourrait enrichir les travaux théoriques et empiriques antérieurs. Le deuxième intérêt théorique est relatif à nos questions de recherche. Certes, il existe plusieurs travaux qui ont essayé d'étudier le système de pilotage de la performance de l'entreprise (M-J. Avenier ; Meyssonier (Bourguignon ; Lorino ; C. Chaud...) et réaliser la revue de l'état de l'art sur la question de pilotage de la performance de l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité. Malgré l'importance de cette question de recherche, la mesure de la contribution des performances des centres de responsabilité dans la performance de l'entreprise, n'est pas tâche aisée et demeure peu développée et donc ouverte au débat.

Notre ambition est de tenter d'explorer cette piste de recherche en vue de situer les origines de la performance de toute l'entité au niveau des centres de responsabilité, d'où la nécessité de basculer le pilotage de la performance vers les entités décentralisées, puis de mener une réflexion sur les outils à mobiliser pour rendre compte de la performance des centres de responsabilité. Nous souhaitons, ainsi, apporter une modeste contribution au développement des recherches sur l'importance à accorder aux performances élémentaires et leur rôle dans la formation de la performance de toute l'entreprise.

Du point de vue pratique, la recherche doit répondre à certaines préoccupations des praticiens. Le premier axe permet d'expliquer aux responsables financiers et contrôleurs de gestion que la prise en compte de la performance des centres de responsabilité pourrait contribuer à l'amélioration du suivi et de l'évaluation de la performance de l'entreprise. Le deuxième axe met en lumière le pilotage de la performance de l'entité en passant par les performances des centres de responsabilités.

L'importance de notre recherche étant soulignée, nous pouvons à présent évoquer la problématique et les questions de recherche.

✓ La problématique de recherche

L'étude de l'articulation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité est une question d'actualité et nous conduit à formuler notre question problématique comme suit :

Comment piloter la performance de l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité ?

La notion de pilotage de la performance est associée au système de contrôle de gestion, de gestion de la qualité, de ressources humaines ou système d'information, pour n'en citer que quelques-uns. Elle est souvent incarnée par des indicateurs de performance, ce qui la réduit à une finalité de production de chiffres destinés à être rapportés à la direction.

Dans ce travail, nous employons la notion de pilotage de performance, pour signifier toutes les configurations de déploiement de la stratégie au niveau des centres de responsabilités et de contribution à l'alimentation de cette stratégie par les activités des centres de responsabilité et son évolution.

Pour comprendre ce processus de pilotage de la performance, le contexte de travail s'illustre tout d'abord par l'étude d'un certain nombre d'ouvrages et d'articles universitaires afin d'analyser les grandes tendances qui ont déjà été répertoriées sur le sujet par des auteurs qualifiés. Puis, de manière plus spécifique, la documentation interne et externe de notre étude de cas amènera à des éléments de réponses fondées concernant les pratiques développées par cette entreprise.

✓ Les questions de la recherche

Pour apporter les éclairages nécessaires à notre principale question, nous serons amenés à traiter trois questions subsidiaires :

1. Comment la littérature en management appréhende-t-elle la relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise ?
2. Quelle approche doit-on investir en vue de saisir la performance au niveau d'un centre de responsabilité et au niveau de toute l'entreprise ?

3. Quels sont les outils pertinents à mobiliser pour rendre compte de la performance d'un centre de responsabilité et de sa contribution à la performance de toute l'entité ?

Autant de questions qui interpellent tout chercheur dans le domaine de pilotage de la performance, et auxquelles nous essayerons, au travers de ce travail d'apporter des éléments de réponses.

✓ **Cadre épistémologique et méthodologique de la recherche**

Notre travail s'inscrit dans le paradigme interprétativiste qui nous offre un cadre épistémologique pour approcher la problématique de pilotage de la performance dans le contexte des entreprises industrielles. Notre raisonnement scientifique est abductif.

Nous avons utilisé la méthode d'étude de cas pour mener une étude exploratoire qui nous a permis de déterminer notre question de recherche. Cette méthode a été complétée avec une recherche action, dans une entreprise intéressée par notre démarche, pour tester nos propositions de recherche et mesurer la contribution des performances des centres de responsabilité dans la performance de l'entreprise. Trois outils d'investigation ont été mobilisés à savoir l'analyse documentaire, l'entretien et l'observation. L'analyse des données ainsi collectées a été faite en utilisant l'analyse de contenu.

✓ **Construction de la thèse**

Le présent travail est structuré en quatre chapitres articulés de manière à mettre clairement en évidence le cadre conceptuel de la recherche sur la base d'une recension des théories dédiées à la question de la performance de l'entreprise, et la recherche empirique conduite pour l'étude et la mesure de la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de toute l'entreprise.

Le premier chapitre présente la revue de la littérature réalisée dans le cadre de cette recherche. Cette revue a concerné d'abord les concepts pour en déterminer les contours en insistant sur le concept de la performance et ses types. Ensuite, cette revue a concerné la problématique de la mesure et d'évaluation de la performance. Enfin, une revue des différentes approches qui contribuent au développement du contrôle de gestion a été également réalisée.

Le deuxième chapitre intitulé « le pilotage de la performance vers une approche transversale multicritère » a pour objectif de réaliser l'état de l'art sur la question de pilotage de la performance de l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité. Nous essayons de présenter les fondements du système de pilotage, ses visions et interrogerons les méthodes et les outils de pilotage qui permettent de mesurer la contribution des performances des centres de responsabilité dans la performance de l'entreprise.

Le troisième chapitre « Choix épistémologique et méthodologie de la recherche » à un double objectif. D'un côté, expliciter la posture épistémologique qui a guidé notre travail de recherche. Il s'agit ici d'évoquer les questions d'ordre épistémologique en mettant l'accent sur les cadres épistémologiques contemporains. C'est sur la base de cette présentation que nous fixons et justifions notre paradigme de création de connaissance adopté. De l'autre côté, présenter les éléments d'ordre méthodologique. Nous justifions le choix de la stratégie de l'étude de cas unique et la recherche action pour faire ensuite une description des méthodes et des instruments utilisés pour collecter les données et pour présenter enfin leur plan d'analyse.

Le quatrième chapitre, Proposition d'une démarche d'évaluation de la performance : étude de cas présente et discute des résultats obtenus. L'analyse des résultats permet d'appuyer nos propositions de recherche.

Enfin, nous concluons ce travail en remontant les apports empiriques à un niveau conceptuel. Nous interrogeons le cadre théorique de départ et nous y répondons en soulignant les apports de ce travail.

Chapitre 1

Contrôle de gestion et performance : cadre conceptuel et fondements théoriques

Introduction

Etudier le sens de la relation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité c'est aborder deux champs de recherche à la fois riches et complexes : le contrôle de gestion et la performance. Si le point de départ de notre réflexion autour de ce sujet est parti de notre intérêt pour les travaux portant sur la notion de la performance à travers son histoire, le cheminement de cette réflexion finira par nous amener vers l'analyse des travaux portant sur le contrôle de gestion dans la perspective d'élaborer un cadre théorique intégratif des deux champs disciplinaires.

L'objectif assigné à ce premier chapitre est de fournir une revue de littérature de l'ensemble des approches théoriques encadrant le concept de la performance et du contrôle de gestion. Ce chapitre est composé de deux sections. La première s'intéresse aux travaux portant sur la performance. Nous essayerons dans un premier temps de délimiter le cadre conceptuel de la performance de l'entreprise. Nous préciserons dans un second temps le contenu de la performance, ses différents critères, ses approches ainsi que ses sources et déterminants. La seconde section présente une revue de littérature des différentes approches ayant contribué au développement du contrôle de gestion. Nous traiterons principalement les approches qui ont structuré les deux paradigmes du contrôle de gestion : celles relatives à l'encadrement du contrôle de gestion traditionnel et celles qui ont été à la base du développement du modèle de pilotage. Cette voie nous amènera vers l'étude de la notion du contrôle de gestion ambidextre, qui met l'accent sur l'articulation des deux paradigmes du contrôle de gestion.

Section I : Le concept de la performance : contenu, déterminants et mesure

La performance est un construit très complexe à définir compte tenu des différentes connotations qu'elle peut avoir selon le domaine et le contexte d'utilisation. Dénombrer les perpétuelles définitions du concept de la performance peut paraître un exercice difficile. La revue de littérature en la matière nous permettra d'approcher le concept de la performance et de le situer par rapport à d'autres concepts voisins. Il s'agit principalement de délimiter le

cadre conceptuel de la performance : ses approches, ses différents critères, ainsi que ses sources et déterminants.

I.1. Précisions terminologiques

Si la littérature regorge de dissertations à propos du caractère flou et polysémique du concept de performance, force est de préciser que ses contours et son contenu ne font pas l'objet de consensus (Bouquin¹ (1986) ; Bourguignon² (1995) ; Lebas³ (1995) ; Lorino⁴ (1995) ; Bessire⁵ (1999)). En ce sens, l'absence d'une définition universelle de la performance pose des problèmes énormes. Quel que soit le champ disciplinaire, le concept de performance se présente comme une notion très problématique.

Nous tenterons, dans ce paragraphe, d'apporter un éclairage sur la notion de performance, avant de nous pencher sur ses approches.

I.1.1. La performance : un concept polysémique

Parvenir à définir le concept de la performance nous amène avant tout aux origines historiques du terme. Dans la 5^{ème} conférence internationale sur la performance globale, Pesqueux rappelle qu'étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français « *performer* » qui, au VIII^e siècle signifiait « *accomplir, exécuter* »⁶. Au XV^{ème} siècle, il apparaît en anglais avec « *to perform* » d'où vient le terme performance. Le terme associe à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus ainsi que le succès que l'on peut y attribuer.

Historiquement, le terme performance s'utilisait initialement dans deux domaines particuliers : le sport pour caractériser les résultats d'une compétition et la mécanique pour caractériser les possibilités et les capacités techniques d'une machine. Dans cet esprit, parler de performance

¹ Bouquin H. (1986), le contrôle de gestion, Presses universitaires de France.

² Bourguignon A. (1995), « La performance, essais de définition », Revue française de comptabilité, n°269, Juillet-Aout, P. 60-65

³ Lebas M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 66-71.

⁴ Lorino P. (1995), Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise, Éditions d'Organisation.

⁵ Bessire D. (1999), « Définir la performance », Revue Comptabilité, Contrôle et Audit, Tome 5, vol. 2, septembre.

⁶ Pesqueux. Y (2004). « La notion de la performance globale ». Cinquième forum international sur la performance globale de l'entreprise, université de Tunisie Carthage, 1 et 2 décembre.

pour une entreprise revient presque à utiliser une métaphore sportive ou mécanique (Bourguignon, 1995)¹. Dans cette même veine, Grandjean² (2015) souligne que toute la difficulté d'appréhension de ce terme est relative à sa grande polysémie. Il cite pour cet effet, quelques domaines d'usage du terme :

- Le sport : dans ce domaine, la performance d'un coureur cycliste ou d'un lanceur de javelot témoigne d'un dépassement de soi, d'un résultat exceptionnel, d'une capacité à mobiliser des ressources pour produire un résultat hors normes.

- La technologie : il est aussi employé dans le domaine de la technologie : performance de l'ordinateur, de la tablette tactile, de la machine-outil ou de l'automobile. La performance est alors associée à des caractéristiques techniques précises ; la vitesse d'horloge du microprocesseur, la connectivité de la tablette, la capacité maximale de la machine, la puissance ou la vitesse de l'automobile.

- La gestion : la performance est enfin évoquée pour caractériser une entreprise, une administration, un établissement de santé, une organisation d'êtres humains. L'institution est alors évaluée au regard des fonctions qu'on lui assigne ou par comparaison avec d'autres organisations comparables : performance boursière de l'entreprise, qualité des soins d'un établissement de santé, efficacité d'une administration à répondre aux besoins de ses usagers.

Dans le domaine de la science de gestion, le mot performance est apparu pour la première fois dans le titre d'un ouvrage en gestion en 1979, pour ensuite prendre de l'ampleur tout en touchant d'autres champs disciplinaires comme la comptabilité et le contrôle. Le nombre d'apparitions est passé d'une moyenne annuelle de 0,6 ouvrage, en économie et gestion comportant le mot performance dans leur titre, entre 1979 et 1989 à une moyenne de 6 ouvrages par année entre 1995 et 1998 (Bessire, 1999)³.

1 Bourguignon A. (1995). Op. Cité

2 Grandjean P. (2015), « Chapitre 1. La performance, contenus et formes », in Fermon B. et Grandjean P. (dir.), Performance et innovation dans les établissements de santé, Dunod, pp. 9-29.

³ L'auteur donne ces statistiques sur la base d'une exploration de la base de données Electre qui recense la quasi-totalité des ouvrages publiés en France.

D'autre part, Lebas et Euske (2007)¹ notent que le mot "performance" est largement utilisé dans tous les domaines de la gestion. On trouve dans le domaine du contrôle de gestion, des termes tels que la gestion de la performance, les mesures de la performance, l'évaluation de la performance et l'estimation de la performance. Malgré la fréquence de l'utilisation de ce mot, sa signification précise est rarement définie explicitement par les auteurs, même lorsque l'objet principal de l'article ou du livre est la performance (Bessire, 1999² ; Bourguignon, 1997³ et Carton et Hofer, 2006⁴).

Bourguignon (1997)⁵ propose une définition à partir de trois sens principaux : la performance est succès, la performance est résultat de l'action et la performance est l'action.

- Le premier sens est la performance synonyme de succès : ce sens est subjectif et dépend de la réussite du point de vue de l'observateur.
- Le deuxième sens est la performance synonyme de résultat : ce sens est relatif au résultat objectif d'une action et par conséquent au concept de valeur.
- Le troisième sens est la performance synonyme d'action : ce sens fait référence à la mise en place d'une action ou d'un processus (la mise en pratique d'une compétence constitue une potentielle performance).

Le troisième sens mis en avant par Bourguignon fait le lien entre performance et processus en précisant que la mise en place d'une compétence peut aboutir à de la performance lorsque la compétence est stratégique et qu'elle est mobilisée dans un processus qui lui-même est stratégique, c'est-à-dire un processus qui établit une synergie entre les ressources et compétences qu'il mobilise et qui créent de la valeur. Il s'avère d'après ces trois sens que l'idée de performance est relative à l'action d'abord puis au résultat observé par la suite (Pesqueux, 2002)⁶.

¹ Lebas M. et Euske K., (2007), A conceptual and operational delineation of performance, In Neely, A.D. « Business Performance Measurement: Unifying Theory and Integrating Practice ». 2e ed. Cambridge: Cambridge University Press, p. 125-139.

² Bessire D, (1999). Op cité.

³ Bourguignon A., (1997), « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance ». Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 5, vol.1, pp. 89-101.

⁴ Carton R. B. et Hofer C. W., (2006), Measuring Organizational Performance: Metrics for Entrepreneurship and Strategic Management Research, Cheltenham, GB: Edward Elgar Publishing Limited, 291 p.

⁵ Bourguignon, A (1997). Op cité.

⁶ Pesqueux Y. (2002), Organisations : modèles et représentations, Presses Universitaires de France, collection Gestion, Paris, 397 p

Bourguignon (1995)¹ retient, par ailleurs, une définition de la performance suffisamment large pour s'adapter à la pluralité des réalités vécues par les entreprises : « La performance désigne la réalisation des objectifs organisationnels ». Cette définition laisse entendre que la performance :

- dépend d'un référent : l'objectif (ou but) ;
- est multidimensionnelle dès lors que les buts sont multiples ;
- est, soit l'ensemble des étapes élémentaires de l'action, soit le résultat de l'action ;
- est subjective et dépend des référents choisis.

Par extension, est considéré comme performant celui ou celle qui atteint ses objectifs. D'une manière plus générale, dans notre analyse, la performance est inscrite au sein du triptyque objectif-moyen-résultat qui caractérise toute organisation. L'action de l'entreprise est sous-tendue par l'existence d'objectifs stratégiques qui engagent l'entreprise dans le temps.

Face à ses objectifs, l'entreprise comme entité alloue des moyens, mobilise un ensemble de ressources techniques, humaines et organisationnelles. Elle obtient ainsi un ensemble de résultats suite à la mise en œuvre de ces moyens à court terme. Cette définition générique de l'entreprise met en avant deux composantes essentielles de la performance : l'efficacité et l'efficacité (Payette 2011)² : « la performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacé ».

Nombreuses sont les notions qui ont été mobilisées pour décrire les multiples visages du concept de performance en sciences de gestion. L'expression de performance fait partie parmi les mots à multiples facettes et les notions les plus abstraites de la littérature en sciences de gestion, de telle sorte que certains auteurs s'interrogent sur la possibilité de la définir (Bourguignon, 1995³). Ce flottement des significations tient en partie aux usages variés que l'on fait du terme performance. En effet, certains auteurs l'assimilent à l'efficacité⁴, à la capacité⁵, à la compétitivité¹, d'autres à l'efficacité², le rendement³, la productivité⁴, d'autres encore lui associent des termes tels que la santé⁵, la réussite⁶, le succès⁷ et l'excellence⁸.

1 Bourguignon A. (1995). Op. Cité

2 Payette. A, (2011), « Efficacité des gestionnaires et des organisations », Presses de l'Université du Québec, Organisation des entreprises.

³Bourguignon, (1995). Op cité

⁴ Cameron K.S (1986). A study of organizational effectiveness and its predictors, Management Science, vol. 32, n°1. January, p.87.

⁵ MBA Ebene G. (1990), Performance, gestion et aspects socioculturels du management dans les PME africaines, Thèse de doctorat de sciences de gestion ; Bordeaux

Ces différentes notions élaborées autour de ce concept peuvent être imputées à la multiplicité des schémas de compréhension et des angles d'attaque des individus concernés (dirigeants, chercheurs, actionnaires, experts, etc.). Ainsi, les innombrables acceptions du terme performance soulèvent de nombreuses difficultés. D'abord celles inhérentes à sa définition, puis les difficultés de cerner la pluralité de ses dimensions et enfin celles liées à la délimitation de ses indicateurs de mesure.

Si l'on considère l'entreprise comme un lieu de rencontre des motivations divergentes des acteurs qui participent à son développement, force est de souligner que ces derniers n'ont pas la même perception de la performance. L'usage du pluriel («les performances de l'entreprise») n'est pas anecdotique, car, comme le souligne Galambaud⁹ (2003), l'entreprise n'a pas une mais des performances (Gilbert & Charpentier, 2004¹⁰). Le concept de performance possède ainsi autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupes qui l'utilisent. En ce sens, l'absence d'une vision partagée sur ce concept, l'imprécision qui l'entoure laisse le champ libre à des enjeux de pouvoir entre les différents stakeholders (Saulquin & Schier, 2007¹¹). Dès lors, force est de noter que la performance est un concept multidimensionnel et contingent qui accapare de nombreuses représentations et significations et objet de multiples conflits d'intérêts.

¹ Lesca H. (1984), *Entreprise, gestion et compétitivité*, chap.4, Economica, p.43

² Dewarrat G. (1984), *La mesure d'efficacité des organisations non profits (ONP) : aspects et problèmes*, Direction et Gestion, n°4

³ Desbiens J. (1988), « Comment augmenter la productivité dans le secteur public ? », *Revue Française de Gestion*, (Février), p 63-67.

⁴ Katzell R.A et alii (1975), *Work, productivity and job satisfaction: an evaluation of policy related research*, New York, Psychological corporation. - Garibian (1992), *Productivité à court terme ou performance à long terme*, Banque, p.528

⁵ Percerou R. (1984), *Entreprise, gestion et compétitivité*, Economica, Paris, p.3

⁶ Morin E.M., Savoie A. et Beaudin G. op. cité

⁷ Vasconcellos J.(1988), *The impact of key success factors on company performance* , *Long Range Planning*, vol.21, n°6, p. 56 – 64

- Leidecker J.K et Bruno A.V. (1984) , *Identifying and using critical success factors* , *Long Range Planning*, vol.17, n°1, p.23 – 32

⁸ Peeters T. et Waterman (1984), *Le prix de l'excellence – les secrets des meilleures entreprises*, Inter éditions, Paris.

⁹ Galambaud B. (2003), «GRH et performances», Colloque AGEF, 23-24 jan., Marrakech.

¹⁰ Gilbert P. & Charpentier M. (2004), « Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes », Actes du 15ème Congrès de l'AGRH, 1er au 04 Septembre 2004, Montréal.

¹¹ Saulquin J.-Y. & Schier G. (2007), « Responsabilité sociale des entreprises et performance. Complémentarité ou substitutabilité ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, n°223, pp. 57-65

En tant que concept flou, la performance ne doit pas être confondue avec d'autres notions qui lui sont parfois, à tort, substituables comme l'efficacité, la rentabilité, la profitabilité...

I.1.1.1. Le langage de la performance

Ces concepts substituables de la performance sont essentiels pour une organisation en tant que système dans la contribution de son pilotage basé principalement sur ses objectifs, ses moyens (moyens d'action ou de ressources) et les résultats observés. Ils renforcent les 3 critères proposés par (Bourguignon, 1998¹).

Pour (Jacot, 1996² ; Sénéchal, 2004³) la performance ne se situe pas au niveau du résultat de l'action, ni de l'action elle-même, ni même au niveau de l'objectif, mais réside plutôt dans le compromis entre efficacité, efficience, pertinence et effectivité.

a. L'efficacité et l'efficience

Ces termes ne sont pas définis par tous les auteurs de la même manière (Tableau.1). Néanmoins, nous pouvons avancer que beaucoup de chercheurs acceptent l'idée que l'efficience est liée à l'utilisation des ressources et que l'efficacité est liée à la création des valeurs sur les produits et pour les clients. Mais plus tard, la plupart des auteurs acceptent l'efficacité comme la capacité d'atteindre les objectifs fixés ou bien le degré d'atteinte des résultats voulus.

¹ Bourguignon Annick, (1998), « Représentations de la performance : le contrôle de gestion ne suffit pas », in Congrès Performance et Comptabilité, XIX^e siècle, Association Française de Comptabilité, Nantes, p. 537-553, V2.

² Jacot. J.H, Micaelli. J.P, (1996), « La question de la performance globale » - Chap.1-pp.15-33 dans la performance économique en entreprise- coordonné par J.P.Micaelli – HERMES -.

³ O. Sénéchal, (2004), « Pilotage des systèmes de production vers la performance globale », Habilitation à diriger des recherches, Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambrésis.

Tableau 1 : Quelques définitions de l'efficacité et de l'efficience

Références	Efficacité	Efficience
Sink & Tuttle, (1989)	C'est faire ce qu'il faut au bon moment et elle peut être définie comme le ratio entre le résultat actuel et celui escompté.	C'est bien faire les choses et elle est définie comme le ratio entre les ressources consommées escomptées et celles consommées dans le présent.
Sumanth (1994)	C'est le degré d'atteinte des objectifs et montre bien comment un ensemble de résultats est atteint.	C'est le ratio entre le résultat atteint actuellement et le résultat escompté en montrant comment bien utiliser les ressources pour atteindre le résultat.
Neely & al (1995)	Elle fait référence à l'importance de l'atteinte de la satisfaction des clients.	C'est une mesure de manière économique dans l'utilisation des ressources de l'entreprise pour contribuer à un niveau donné de la satisfaction de client.
Jacot (1997)	L'efficacité se définit comme la capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixé.	
Jackson (2000)	Elle peut être traduite « Dans quelle mesure le coût est utilisé pour créer des revenus ? ».	Quel est le montant de coût dépensé par comparaison au niveau de coût minimum qui est nécessaire théoriquement pour faire fonctionner les opérations désirées dans un système donné.
Jan Van Ree (2002)	Elle se réfère à « Dans quelle mesure le résultat actuel (en qualité et en quantité) correspond au résultat visé ».	C'est le ratio entre l'utilisation des ressources voulues et les ressources utilisées actuellement pour transformer une entrée en sortie.
Senechal (2004)	L'efficacité est l'adéquation des résultats et des objectifs : 'Est-on arrivé à ce que l'on avait l'intention de faire, à quel point l'objectif fixé est-il atteint ?'.	L'efficience est l'adéquation des moyens et des résultats : 'Est-ce que les résultats sont suffisants compte tenu des moyens mis en œuvre ?'.

Source : S. Tangen «Evaluation and Revision of Performance Measurement Systems» ;
 Research project description in : Work Packages - Proceedings of the Proper Scientific Advisory Group meeting in December 10-12 - Gothenburg - Sweden ;
 2003.

De ces définitions, nous pouvons retenir que l'efficacité se rapporte à l'atteinte d'un objectif fixé et que l'efficience concerne les moyens utilisés pour y arriver. En d'autres termes l'efficacité est l'adéquation des résultats et des objectifs : « quel est le degré d'atteinte de l'objectif fixé ? », par contre l'efficience est l'adéquation des moyens et des résultats « les

résultats justifient-ils les moyens mis en œuvre pour leur obtention ? ». L'efficacité est liée au rendement d'un système.

b. La pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

c. L'économie

Par l'économie, on entend les conditions dans lesquelles des ressources humaines et matérielles sont acquises. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ;
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

d. La productivité

Elle renvoie à l'utilisation optimale des ressources, l'utilisation des techniques telles que : la recherche opérationnelle pour aider à entreprendre d'autres plans d'action, comprendre le ratio « valeur ajoutée » sur « l'ensemble des recettes ».

e. La rentabilité

Elle exprime le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé. Exemple : résultat d'exploitation /chiffre d'affaires HT.

f. La rentabilité

La rentabilité est la capacité d'une entreprise à dégager des bénéfices à partir des capitaux investis. Elle représente le rapport entre les revenus d'une société et les sommes qu'elle a mobilisées pour les obtenir. Elle constitue un élément privilégié pour évaluer la performance des entreprises.

Dans le but de clarifier les concepts, nous venons de voir les tentatives de définition de concept de performance. Ce concept est difficile à cerner. Il n'existe pas de définition unique pour ce dernier. La littérature abonde en approches et acceptions. Nous allons à présent présenter certains critères de performance afin de mieux cerner le concept.

I.1.2. Les critères de la performance : pour mieux cerner le concept

Les développements qui suivent, nous nous proposons de rappeler quelques définitions des principaux critères intervenant dans la performance industrielle, à savoir : le coût, la qualité, le délai, l'innovation et le développement durable.

I.1.2.1 Le critère « coût »

Le coût d'une entité, d'un produit ou d'un service peut être défini comme : « un coût représente la quantification monétaire d'une consommation de ressources encourue dans un but précis ». C'est la somme des charges qu'il est pertinent d'établir. Lorino définit le coût de revient d'un produit comme étant la « *somme des charges supportées par une entreprise pour fabriquer et vendre un produit* » (Lorino, 1996)¹. Le prix d'un produit est déterminé alors par le coût de revient en rajoutant une marge (Ducq, 1999)².

Selon les principes de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'activité économique, les coûts sont généralement distingués selon deux catégories respectives, les coûts directs et les coûts indirects (A. Burlaud, 1981)³.

¹ Lorino. P, (1996), « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions d'Organisation.

² Y. Ducq, (1999), « Contribution à une méthodologie d'analyse de la cohérence des systèmes de production dans le cadre du modèle GRAI », thèse de doctorat, Université de Bordeaux I.

³ Burlaud. A, Simon. C, (1981), « Analyse des coûts et contrôle de gestion », édition Vuibert, 321 pages.

Les entreprises cherchent toujours à réduire au maximum les coûts de production, soit pour augmenter leurs marges, soit pour augmenter leur pouvoir attractif sur les clients en diminuant les prix de vente. Le coût de revient du produit est un élément concurrentiel essentiel entre les entreprises, « *une entreprise n'obtenant un avantage de coût que dans la mesure où elle exerce une activité créatrice de valeur à un coût total inférieur à celui de ses concurrents* » (Bellut, 1990)¹.

I.1.2.2 Le critère « qualité »

La norme ISO 8402 définit la qualité comme étant la « *satisfaction aux exigences spécifiées* ». La qualité identifie « *l'ensemble des caractéristiques d'une entité qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés et implicites* » (ISO 8402)². En ce sens, Pillet insiste sur le fait que la qualité est l'exigence minimale lorsqu'un client achète un produit. Pillet définit la qualité comme : « *l'aptitude à rendre le plus probable possible la conformité du produit final* » (Pillet, 1999)³. La qualité est ainsi : “*The conformance to requirements meaning both the product and the customer's requirements*” (Grosby, 1967)⁴.

Falzon et son équipe ont montré que la qualité du produit ou de l'organisation dépend de l'ensemble du processus lié respectivement à la réalisation du produit ou à la définition et au management de l'organisation. L'équipe distingue de plus la qualité dite « réglée » de la qualité dite « gérée ». « *Ce que l'on pourrait appeler qualité réglée repose sur la formulation de règles (procédures, référentiels, prescriptions, etc.), leur diffusion auprès des acteurs et la volonté de s'assurer de leur application. La qualité gérée repose à l'inverse sur les capacités d'initiative des opérateurs, seuls ou en groupe, à faire face à l'imprévisible et à la variabilité naturelle du réel* » (P. Falzon, 2013)⁵.

L'opposé de la qualité, nommé non-qualité, peut être défini comme : l'ensemble des événements générant un écart par rapport au processus proposé dans la démarche qualité. Le non qualité possède également un coût. En effet il s'avère généralement plus coûteux de

¹ Bellut, S, (1990), « La compétitivité par la maîtrise des coûts, conception à coût objectif et analyse de la valeur », Afnor Gestion.

² Management de la qualité et assurance de la qualité - Vocabulaire, ISO 8402, Afnor, 1994.

³ M. Pillet, (1999), « Qualité des produits et qualité des caractéristiques élémentaires, l'objectif cible de la conception à la fabrication », Qualita 99, France, 12 pages.

⁴ P. Grosby, Cutting the cost of quality, the defect prevention workbook for managers, Boston, Industrial Education Institute, 1967, 242 pages, cité dans [Raja et Wei 2015].

⁵ P. Falzon, A. Dicioccio, V. Mollo, A. Nascimento, (2013), « *Qualité réglée, qualité gérée* », Ouvrage collectif du Centre de Recherche sur le Travail et le Développement CRTD.

corriger les défauts ou les erreurs que de « faire bien » dès le départ. D'autre part, le coût de la non-qualité est d'autant plus important qu'elle est détectée tardivement.

En résumé, il s'agit de trouver le juste équilibre permettant d'éliminer au maximum la non-qualité, afin d'obtenir un bon degré de satisfaction de la clientèle, de les fidéliser et de faire des bénéfices, tout en y consacrant un budget raisonnable.

I.1.2.3. Le critère « délai »

Généralement, la notion de délai est associée au temps et peut être définie comme étant le temps accordé pour l'accomplissement de quelque chose. Dans l'entreprise, nous distinguons plusieurs types de délais, notamment les délais rattachés aux processus physiques et opérants, tels que le délai de production, le délai de stockage, le délai de livraison, ... Les délais rattachés aux processus de pilotage sont également importants tels que les délais de prise de décision, de réaction, etc.

En général, le délai lié à la réalisation des produits est représenté par l'intervalle de temps entre l'instant de réception de la commande et celui de la livraison du produit. Cohendet décompose ce délai en trois délais respectifs : « *délai de réaction, temps d'adaptation et cycle de fabrication* » (P. Cohendet, 1990)¹.

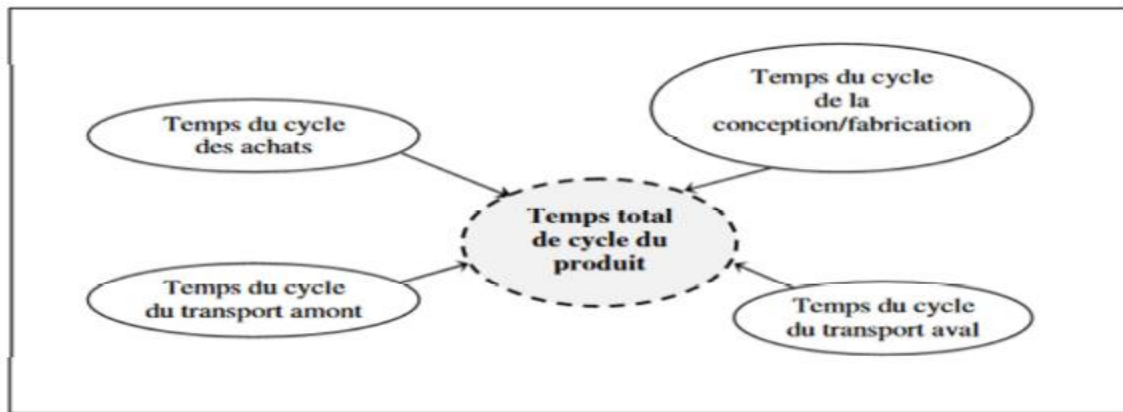
Le délai de production ou « lead time » est défini par Burlat comme étant le « *temps nécessaire pour qu'un lot d'articles passe du point d'entrée au point de sortie d'une ligne* » (Burlat, 2015)². Concernant ce délai de production, nous trouvons plusieurs définitions qui impliquent spécifiquement la notion de temps de cycle (Figure 1) : « *il s'agit de l'intervalle de temps qui s'écoule entre deux produits sortants du poste. Pour une ligne, c'est l'intervalle de temps entre deux produits sortants de la ligne* » (Burlat, 2015)³. Par conséquent, en général, le temps de cycle est considéré comme le temps nécessaire pour parcourir un produit ou d'un lot de produits et il est mesuré depuis l'entrée dans le processus jusqu'à sa sortie.

¹ P. Cohendet, P. Llerena, (1990), *Nature de l'information, évaluation et organisation de l'entreprise*, Revue d'Economie Industrielle, no 51, pp. 141-165.

² P. Burlat, (2015), *Méthodes concrètes de conception de système de pilotage de ligne en mode CONWIP*, Techniques de l'Ingénieur.

³ Burlat, P, (2015), Op. Cité

Figure 1: Le temps total de cycle



Source : Ng, B., Ferrin, B. G., & Pearson, J. N. (1997). The role of purchasing/transportation in cycle time reduction. *International journal of Operations & Production Management*. 17 (6), 574- 591.

I.1.2.4. Le critère « innovation »

L'innovation est devenue une condition nécessaire pour la pérennité des entreprises (Florida 2002)¹,(Lattuf 2006)². « Dans un contexte concurrentiel et face aux perpétuels changements de leur environnement, les entreprises mènent une réflexion sur l'innovation qui est essentielle pour assurer leur croissance et leur développement. En effet, les entreprises peuvent, grâce à l'innovation, développer une compétitivité durable. Ainsi, les entreprises cherchent à développer des innovations tout en prenant en compte les risques liés à celle-ci ».

Cipriani relie l'innovation à la capacité de l'entreprise à augmenter ses ventes. « Les différents types d'innovations permettant d'une part l'allongement du cycle de vie du produit et d'autre part un accroissement des ventes » (Cipriani 2012)³.

L'innovation peut s'exprimer sous plusieurs angles. En l'occurrence, « l'innovation sociale représente de nouvelles pratiques ou approches introduites en vue d'améliorer les performances économiques et sociales, de résoudre un problème important pour les acteurs

¹ R. Florida, (2002), "The rise of the creative class: and how it's transforming work, leisure, community and everyday life", Basic Books, 416 pages.

² Lattuf, J. A, (2006), « Aide au pilotage d'une démarche d'innovation en conception de produit : vers un cahier des charges « augmenté » », thèse de doctorat, ENSAM ParisTech.

³ A. Cipriani, (2012), « L'innovation inverse : notion temporelle ou tendance économique pérenne ? », L'engagement international à l'écoute du local, 2ème conférence annuelle Atlas / AFMI Association Francophone de Management International, Lyon, France, 18 pages.

sociaux, de combler un déficit de régulation et de coordination ou afin de combler de nouvelles aspirations » (Ale et al 2010)¹.

« La relation entre innovation et performance est très étroite. On pourrait admettre tout de même qu'il serait difficile d'établir une frontière entre ces deux variables. L'innovation est certes source et facteur de performance, mais elle peut s'identifier à la performance dans la mesure où une entreprise qui innove est une entreprise performante. Sauf que la performance se mesure et l'innovation ne prétend pas facilement servir d'unité de mesure. L'innovation servirait, dans ce cas, pour distinguer les entreprises performantes de celles qui ne le sont pas² ». En effet, l'innovation est source de performance coût lorsqu'elle porte sur les processus. Elle est source de performance externe (part de marché) lorsqu'elle porte sur les produits. Elle est source de performance interne (efficacité organisationnelle) lorsqu'elle porte sur l'organisation.

I.1.2.5. Le critère « développement durable »

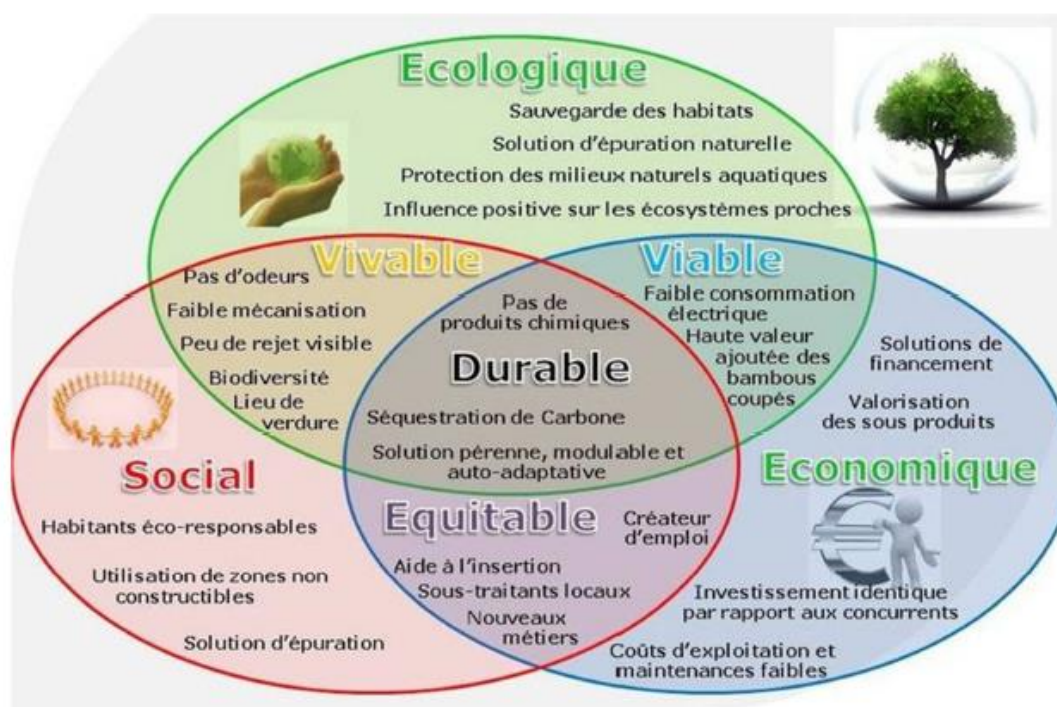
La Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement (CMED ou Brundtland) a défini le Développement Durable (DD) comme suit : « Le développement durable est un développement qui répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs. Deux concepts sont inhérents à cette notion : le concept de « besoins », et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité, et l'idée des limitations que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale impose sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir » (CMED 1987)³. Cette commission considère que le Développement Durable se définit par un équilibre entre trois domaines interconnectés, le domaine économique, le domaine environnemental et le domaine sociétal (Figure 2).

¹ Ale. A.G, Coudel. E, Devatour. H, Soulard. C.T, Hubert. B, (2010), « Performances environnementale et socioéconomique des exploitations agricoles au Bénin, quelques pistes d'innovations pour un développement rural durable en Afrique », ISDA, Montpellier, France.

² Hemmi Mohamed, (2007), « Management de l'innovation et performance des entreprises industrielles, cas des entreprise exportatrices ». Thèse de Doctorat, FSJES, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès.

³ Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement, Notre avenir à tous, rapport Brundtland, Assemblée Nationale des Nations Unies, 2ème chapitre, 1987.

Figure 2: « Le schéma entrecroisé du développement durable »



Source : (<http://www.phytorem.com>)

Ce premier paragraphe est consacré à la présentation du concept de la performance de l'entreprise. Ainsi, dans ce premier volet, il a été démontré que ce concept fût appréhendé de différentes manières : le degré de réalisation des objectifs, les résultats réalisés, la manière d'atteindre les résultats, l'efficacité combinée à l'efficience et la pertinence (Albanes¹ ; 1978, Desbiens² 1988). Bourguignon³ (1995) a présenté une synthèse des différentes définitions de la performance en les regroupant sous trois rubriques : le terme performance peut traduire l'action, son résultat et éventuellement son succès.

La revue de différents écrits relatifs à la performance des entreprises a montré que ce concept revêt les caractères de subjectivité, de comparabilité et de relativité (Bourguignon⁴ ; 1995, St Onge et Magnan⁵ ; 1994, Lebas¹; 1995). La performance est un concept qui appelle à un

¹ Albanes, (1978), La performance de l'entreprise, Economica, Paris. Baliga

² Desbiens J. (1988). Op cité

³ Bourguignon, A (1995). Op cité

⁴ Bourguignon (1995). Op cité

⁵ Magnan L.M. et Onge St. Sylvie. (1994), « La mesure de la performance organisationnelle et de changement stratégique », in Gestion, sept, pp. 29-37.

jugement, à une interprétation et qui ne peut se concevoir que par rapport à un référentiel². De plus, ces écrits ont montré qu'elle est multidimensionnelle (Morin et al ; 1994³, Lingle et Schiemann⁴ ; 1996, Kaplan et Norton ; 1992⁵ et 1998 ; et Germain et Trébucq⁶ ; 2004).

Somme toute, le concept de performance reste encore flou pour les chercheurs et est considéré comme difficile à cerner. La performance demeure une conception aux significations et aux critères variables. Elle peut signifier l'innovation, la satisfaction des employés au travail et la capacité accrue d'acquérir, de transmettre et d'utiliser des nouvelles connaissances, l'amélioration de la productivité et de la qualité, l'avantage concurrentiel des produits et l'expansion à l'international, ou l'augmentation de la réputation de l'entreprise, d'où la nécessité de révéler ses différentes approches, ses déterminants et ses sources.

I.2. Approches, sources et déterminants de la performance

Nous tenterons, dans ce paragraphe, d'apporter un éclairage sur les approches de la performance avant de nous pencher sur ses différentes sources et ses déterminants.

I.2.1. La performance : un concept classé en approches

Les différents types de performances tentent de mieux définir les différents scénarios possibles. Selon Schindler⁷, il existe trois principales approches de performances d'une organisation. La première distingue la performance monocritère de la performance multicritère. La deuxième distingue la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes. La troisième catégorie oppose la performance locale à la performance globale.

¹ Lebas M. (1995). Op. cité

² Kharrat Sana, (2016), « L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms : Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie » ; thèse de doctorat, Laboratoire de recherche en Management LAREQUOI, Université Paris Saclay.

³ Morin, E.M., Savoie, A. et Beaudin, G., (1994), « L'efficacité de l'organisation. Théories, représentations et mesures », Montréal, Gaëtan Morin

⁴ Lingle, J. and Schiemann, W., 1996, "From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is measurement Worth it?" American Management Association

⁵ Kaplan, R. S. and Norton, D., 1998, Le tableau de bord prospectif. Paris, Les Editions d'Organisation.

⁶ Christophe Germain, Stéphane Trebucq. La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. Semaine sociale Lamy, Editions Lamy/Wolkers Kluwer France, 2004, pp.35-41.

⁷ Shindler. A, (2009). « Vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs » du centre de recherche intégré MIRCen du CEA », Gestion et management. Ecole Centrale Paris, 2009.

I.2.1.1. Performance monocritère versus performance multicritère

D'après Dixon¹ et Lebas², la performance d'une organisation ne se décompose plus uniquement en fonction du profit et du coût comme à l'époque Taylorienne, où elle était classée uniquement en fonction de la rentabilité (performance financière), mais aussi en fonction d'autres critères tels que la qualité, le délai et l'innovation.

C'est ainsi que la performance devient multicritère ; elle peut être scientifique, sociale, éthique ou économique. La représentation purement financière de la performance est de plus en plus controversée (Lorino³ 1995). Par ailleurs, les entreprises sont en perpétuelle recherche de l'amélioration de cette performance. Cette évolution de la notion de performance s'inscrit dans l'évolution du contexte des marchés, en particulier l'inversion du rapport de l'offre et de la demande classiquement décrite en trois phases (Dupont, 1998)⁴, (Gallois, 2000)⁵ et (Giard, 2003)⁶ :

- 1945 - 1975 : la demande excède l'offre ; l'univers de la performance est monocritère, centré sur les coûts (Ardoin, 1986)⁷ ;

- 1975 - Fin des années 80 : l'offre équilibre la demande puis la dépasse ; la performance devient multicritère (Roy, 1985)⁸, centrée sur le triptyque qualité, coût, délai ;

- Début des années 90 - Aujourd'hui : l'offre est très supérieure à la demande ; les critères de performance se multiplient, avec de nouveaux aspects comme le marketing, la communication, l'innovation, la personnalisation, le service après-vente, etc.

A ces critères apparus dans les années 90 viennent s'ajouter, ces dernières années, le renouveau du mouvement de responsabilité sociale des entreprises (Corporate Social

¹ DIXON-J. R. (1990). « The new performance challenge: measuring operations for world class competition ». Homewood, 1990

² Lebas-M (1995). Op.Cité

³ Lorino P. (1995), Op. Cité

⁴ Dupont, L. (1998), La gestion industrielle, Paris : Hermès.

⁵ Gallois, P. M. (2000), Compétitivité et maîtrise du temps ou l'art du pilotage industriel, Revue Française de Gestion Industrielle, 19, 5-34.

⁶ Giard, V. (2003), Gestion de production, Paris : Economica

⁷ Ardoin, J. L., D. Michel et J. Schmidt (1986), Le contrôle de gestion, Paris : Publiunion.

⁸ Roy, B. (1985), Méthodologie multicritère d'aide à la décision, Paris : Economica.

Responsability) (Dejean et Gond, 2002)¹, qui apporte encore un autre type de performance : la performance sociale, sociétale, éthique et environnementale. C'est ainsi que la performance organisationnelle a évolué : elle s'est diversifiée d'une performance monocritère (performance économique exprimée en profit) à une performance multicritère (performance sociétale par exemple en termes de création d'emplois et d'innovation).

Dans le cadre de la présente recherche, nous retiendrons cette acception large et multicritère de la performance.

I.2.1.2. Performance positionnée par rapport à l'environnement versus performance centrée sur les ressources internes

De nombreuses écoles traitent de la performance des organisations en termes de stratégie (Mintzberg & al 2005)². Concernant la source d'avantage concurrentiel d'une organisation, deux approches méritent d'être mentionnées : la première considère que l'avantage concurrentiel d'une entreprise vient de son positionnement par rapport à l'environnement dans lequel elle évolue. La seconde considère l'avantage concurrentiel par rapport aux atouts et aux ressources internes de l'organisation.

a. La performance positionnée par rapport à l'environnement

En Sciences de Gestion le concept d'environnement est extrêmement répandu et est largement transdisciplinaire. La performance positionnée a pour but de refléter une conception de la performance au sens économique de l'entreprise et de ses actionnaires, puisque les modèles les plus connus de l'école du positionnement sont ceux des forces concurrentielles de (Porter 1979³ - 1982⁴) et l'évolution de la chaîne de valeur (Porter 1986⁵).

Les travaux de Porter visent à adapter l'entreprise à son environnement, analysant et recherchant ainsi l'avantage concurrentiel de l'entreprise en la plaçant à l'environnement dans lequel elle évolue (clients, concurrents, fournisseurs).

¹ Déjean, F. et J.-P. Gond (2002), La responsabilité sociétale des entreprises : enjeux stratégiques et stratégies de recherche, in Réseaux des IAE (ed.) Sciences de gestion & pratiques managériales, Paris : Economica, 389-400.

² Mintzberg H., Alhstand B. et Lampel J. (2005). Safari en pays stratégie : l'exploration des grands courants de la pensée stratégique. Paris, Pearson Education France

³ Porter, M.E. (1979) How Competitive Forces Shape Strategy. Harvard Business Review

⁴ Porter, M.E. (1982) Choix stratégiques et concurrence. Techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie, Économica

⁵ Porter, M.E (1986), L'avantage concurrentiel, InterEditions.

b. La performance centrée sur les ressources internes

La performance positionnée par rapport aux ressources¹ internes de l'entreprise est tournée vers ce qui se passe au sein de l'entreprise là où elle puise intérieurement son avantage concurrentiel. L'approche la plus connue est l'approche par les ressources (théorie des ressources) ou Resource Based View (RBV). Elle a été initiée par (Birger 1984)² et développée sur la base des attributs VRIO permettant de maintenir la création d'un avantage concurrentiel, elle a été revue par (Wernerfelt 1984)³ & (Barney 1991)⁴ et est devenue une référence pour les courants de pensée en stratégie d'entreprise à la fois très exploitée et très controversée.

De nos jours, la théorie des ressources est l'une des théories les plus utilisées à l'étude de la performance (Métais⁵ 2004, Ishikawa 2007⁶), elle a ainsi permis le développement de plusieurs approches qui visent essentiellement à explorer les concepts de base. (RBV) a proposé la deuxième approche, à savoir (KBV) Knowledge Based View (La théorie des compétences⁷) l'approche par les capacités dynamiques (Nelson & Winter 1982)⁸ et (Teece & al 1997)⁹.

1 Selon le Stratégor 4ème édition, les ressources peuvent être définies comme étant « l'ensemble des moyens dont l'entreprise dispose, qu'elle contrôle, et qu'elle peut engager, par le biais de ses processus productifs et organisationnels, pour créer de la valeur au sein de son activité. »

² Wernerfelt B. (1984), "A Resource-Based View of the Firm", Strategic Management Journal, 5, 171-180.

³ Wernerfelt B. (1984). Op cité

⁴ Barney J.B. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage", Journal of Management, 17, 99-120

⁵ Métais. E, (2004), « Stratégie et ressources de l'entreprise, Théorie et pratique » Economica.Paris.

⁶ Ishikawa.I, (2007), "Towards a dynamic resource-based view". Organisation Studies, vol 28. N° 5.

⁷ Les 4 facettes de la compétence : **1).** Savoirs et savoir-faire, on distingue d'abord les composantes classiques : savoirs ou connaissances, savoir -faire et comportements. Mais la compétence ne se réduit pas à cette seule dimension. **2).** Contexte La compétence, en effet, s'exerce à un contexte donné, contexte dans lequel la mission, qui comporte des responsabilités se traduit par la maîtrise de situations professionnelles. Elles se présentent à la personne en charge, du fait de son rôle au sein de l'organisation. **3).** Résultats la compétence est indissociablement liée aux résultats, pas de compétence sans résultats prouvés. On peut démontrer les comportements et les connaissances nécessaires au poste, mais tant que les résultats ne sont pas au rendez-vous, la compétence n'est pas démontrée. **4).** Modélisation Suppose enfin la capacité à « modéliser » : analyser, décrire et mettre en cohérence l'ensemble des composantes : pour obtenir les résultats attendus dans le contexte, voici les savoirs et comportements qui devront être maîtrisés. C'est à partir de cette modélisation qu'il pourra y avoir transmission et vulgarisation de la compétence. La compétence, dans ce sens n'est pas un don. Une personne compétente sait expliquer pourquoi et comment elle s'y prend.

⁸ Richard R. Nelson et Sidney G. Winter, (1982), "An Evolutionary Theory of Economic Change", Cambridge (MA), The Belknap Press of Harvard University Press.

⁹ Teece David J., Pisano Gary & Shuen Amy (1997), « Dynamic capabilities and strategic management », Strategic Management Journal, vol. 18, n°7, pp. 509-533

I.2.1.3. Performance locale versus performance globale

Pour (Pesqueux 2004)¹ la notion de performance globale comme matérialisation et agrégation de la performance organisationnelle est discutable. Selon un autre point de vue, la littérature a été séparée. Certains auteurs, comme (Globerson 1985)², ont proposé des systèmes considérant uniquement l'aspect multidimensionnel de la performance, en identifiant deux principaux types qui peuvent ainsi être distingués parmi les courants de recherche traitant le pilotage de la performance des organisations : ceux qui se placent au niveau local et ceux qui se placent au niveau global d'une activité, la distinction traite le volet mesure à part entière (Shindler 2009)³.

a. La performance globale

Tout système de production est une organisation dont la fonction est d'offrir des biens ou des services. Il se voit assigner des objectifs physiques, monétaires ou sociaux et ses résultats sont mesurés à l'aide d'indicateurs de performance à partir desquels sont menées des actions comme la re-conception radicale, l'amélioration, l'optimisation, etc. Les concepteurs, les exploitants du système de production attendent donc que les processus (physiques et informationnels), les ressources (équipements, matières, hommes, etc.), les acteurs qui composent le système de production, concourent aux multiples objectifs assignés.

De nombreux organisateurs et gestionnaires de la production cherchent à appréhender de façon globale la performance du système de production. Il s'agit pour eux d'imaginer un objectif, un indicateur de performance, qui synthétise tous les objectifs ou indicateurs locaux déployés au niveau des différents processus, ressources ou acteurs du système de production. On peut ajouter le qualitatif « global » à une telle performance.

b. La performance locale

Elle résulte du déploiement de la performance globale suivant la subdivision hiérarchique du système décisionnel. En fait, déglobaliser la performance consiste à modifier le contenu des

¹ Pesqueux-Y (2004). Op. Cité

² Globerson. S, (1985), « Issues in developing a performance criteria system for an organization » - International Journal of Production Research-Vol.23-pp.639-646.

³ Shindler. A, (2009), Op. Cité

objectifs et des critères décisionnels utilisés à chacun des niveaux décisionnels. Ainsi, Lorino¹ propose deux types de décomposition de la performance.

- La décomposition simple par déploiement hiérarchique, où les performances globales sont la somme des performances locales. Plus important encore, cette décomposition est conforme aux méthodes traditionnelles et la plupart des entreprises utilisent des outils de gestion tels que la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire. Dans ce cas, les gains réalisés sur un poste n'ont aucun effet sur les autres. Ainsi, l'optimisation de différentes performances locales suffit pour optimiser la performance globale (Clivillé, 2004)².
- La décomposition complexe est appelée : « déploiement cause-effet » dans lequel la somme n'est plus pareille à celle dans la décomposition simple et où le déploiement se fait sur des enchaînements plus complexes aboutissant à la désignation de leviers d'action, d'actions et d'indicateurs. Il s'agit de construire un modèle explicatif de la performance.

En résumé, le concept de la performance peut être classé selon plusieurs approches : l'approche qui distingue la performance monocritère de la performance multicritère, l'approche distinguant la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes et l'approche qui oppose la performance locale à la performance globale. Pour la suite de notre recherche, nous nous intéressons à la performance multicritère, centrée sur les ressources internes et les deux autres approches : locale et globale.

Les approches de la performance étant discutées, quelles sont ses sources et ses déterminants ?

I.2.2. Les sources de la performance

Les recherches sur les déterminants de la performance d'une entreprise s'orientent vers deux types de sources : une source externe qui s'appuie sur l'environnement des affaires dans lequel opère l'entreprise et surtout au niveau de son secteur d'activité ; et une source interne liée aux stratégies et actions engagées par l'entreprise elle-même : innovation, gestion des ressources humaines, organisation, commercialisation, etc.

¹ Ph. Lorino (1996). Op. Cit

² Clivillé. V, (2004), « Approche systémique et méthode multicritère pour la définition d'un système d'indicateurs de performance », Thèse de doctorat Université de Savoie.

I.2.2.1. Environnement des affaires : source exogène de la performance

L'environnement des affaires dans lequel l'entreprise évolue affecte fortement sa compétitivité, ce qui à son tour affecte ses performances. En effet, l'expérience comparative du développement montre que les pays dotés d'un bon climat des affaires ont des taux d'investissement plus élevés, ce qui leur permet d'obtenir des taux de croissance économique plus élevés. Par conséquent, un bon environnement des affaires est un moteur de performance des entreprises.

I.2.2.2. Source endogène : Actions et stratégies engagées

Pour faire face aux défis de la compétitivité dans un monde de plus en plus concurrentiel, de nombreuses entreprises mettent en œuvre diverses actions et stratégies internes leur permettant soit de maintenir soit d'améliorer leurs performances. En fait, la stratégie d'une entreprise se réfère à l'ensemble des choix d'allocation de ressources qui définissent le périmètre des activités pour assurer sa rentabilité, son développement et/ou sa pérennité. Elle correspond aux axes de développement retenus pour l'entreprise et se réalise à travers un système d'objectifs. Parmi ces axes, on peut citer l'innovation, la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE), l'utilisation des TIC, la formation des salariés, l'organisation du travail, la certification, etc.

I.2.3. Les déterminants de la performance

L'examen de la littérature développée autour de la performance organisationnelle permet de distinguer une variété des déterminants et des critères de mesure. La plupart des chercheurs comme Lenz en 1981¹ ; Hansen et Wernerfelt 1989² les divisent en trois grandes catégories : les déterminants environnementaux, les déterminants organisationnels et les déterminants humains. En plus des trois déterminants ci-dessus, d'autres chercheurs (comme Payette³, Stress et Stephen) ont également évoqué ceux qui font référence aux politiques et pratiques de gestion.

¹ Lenz R-T. (1981). Determinants of organizational performance: an interdisciplinary Review. Strategic management Journal, volume 2, pp 131-154.

² Hansen G-S et Wernerfelt, B. (1989). Determinants of firm's performance: Relative importance of economic and organizational Factors. Strategic Management Journal, volume. 10, Issue 5, pp. 399-411.

³ Payette. A, (2011), Op. Cité.

I.2.3.1. Les déterminants environnementaux

L'organisation évolue dans un environnement concurrentiel en constante évolution, qui détermine la manière dont la performance peut être obtenue. Par exemple, Hax et Majluf¹ suggèrent que c'est la nature des systèmes concurrentiels qui détermine la performance d'une organisation. En effet, afin d'assurer l'efficacité de l'organisation, les gestionnaires devront répondre à chaque changement de l'environnement et s'adapter par rapport à chacune de ses dimensions interne et externe.

I.2.3.2. Les déterminants organisationnels

Selon la revue de littérature, il existe plusieurs variables qui ont un impact sur la performance. En effet, la stratégie et la structure sont les variables les plus considérées (Williamson, 1975², Miles et Snow, 1978³ ; Porter 1980⁴), la position concurrentielle de l'entreprise dans son secteur, évaluée par sa part de marché (Kotha et Nair ,1995⁵), la taille de l'entreprise (Remelt, 1984⁶), la culture de l'entreprise (hofsted, 1980)⁷, l'histoire de l'entreprise et la structure du capital ont été aussi identifiées simultanément par (Hansen et Wernerfelt,1989) et (Chaganti et Damanpour, 1991⁸).

I.2.3.3. Les déterminants humains

La vie économique d'une entreprise consiste généralement en une série de relations d'échange avec les salariés afin que chacun puisse atteindre ses objectifs. En effet, lorsque les employés atteignent avec succès leurs objectifs personnels et organisationnels, leur attachement à l'organisation et leur performance seront améliorés également. Par conséquent, la

¹ Hax A. C., et Majluf N-C. (1983). Organization design: A case study on Matching Strategy and Structure. Journal of Business Strategy, volume. 4, Issue 2, pp:72-86.

² Williamson O.E., (1975), " Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications", New York, Free Press.

³ Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., Coleman, H. J. (1978). Organizational Strategy, Structure, and Process. The Academy of Management Review, 3(3), 546-56.

⁴ PORTER, M. E., Competitive Strategy, Free Press, New York, 1980

⁵ Kotha, S., & Nair, A. (1995). Strategy and environment as determinants of performance: Evidence from the Japanese machine tool industry. Southern Medical Journal, 16, 497-518.

⁶ Rumelt Richard, (1984), "Toward A Strategic Theory of the Firm," in R. Lamb (Ed.) Competitive Strategic Management, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

⁷ Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations, Sage, Thousand Oaks, CA.

⁸ Chaganti, R., & Damanpour, F. (1991). Institutional ownership, capital structure, and firm performance. Southern Medical Journal, 12, 479-491.

responsabilité du gestionnaire est de créer un climat de travail propice et d'adapter des styles de gestion convenables pour pouvoir augmenter la performance de l'entreprise.

I.2.3.4. Les déterminants stratégiques

Les déterminants stratégiques de la performance font référence aux politiques et aux pratiques de gestion qui influencent la performance. Notamment, les politiques de gestionnaires définissant les objectifs stratégiques et opérationnels, les méthodes de gestion de répartitions des ressources, les mécanismes assurant la garantie d'atteinte des objectifs fixés et par conséquent la performance organisationnelle.

En somme, nous avons, à travers les développements précédents, tenté de souligner la diversité des regards portés sur le concept de la performance. La possibilité de donner une définition exacte et faisant l'objet d'un consensus du concept de performance semble être peu probable. Par ailleurs, une définition générale et exhaustive présenterait le risque d'être vague. Le concept devrait, en effet, avoir une signification théorique et empirique.

Nous avons ensuite présenté les différentes approches du concept de la performance : l'approche qui distingue la performance monocritère de la performance multicritère, l'approche distinguant la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes et l'approche qui oppose la performance locale à la performance globale.

Nous avons enfin essayé d'identifier les différentes sources de la performance : source externe qui s'appuie sur l'environnement des affaires et une source interne liée aux stratégies et actions engagées par l'entreprise elle-même.

Par ces développements, nous avons cherché à délimiter le champ conceptuel de la problématique de la performance. Nous allons à présent tenter de traiter la question de mesure de la performance. Cette question d'une importance capitale préoccupe tant les chercheurs que les managers aujourd'hui. Comment identifier et évaluer la performance d'une entreprise ou d'une organisation ? Quels sont les paramètres à prendre en considération dans cette évaluation ? Peut-on réellement tout mesurer ? Autant de questions qui constituent pour nous des paramètres à prendre en compte, dans la suite de notre travail.

I.3. Mesure et évaluation de la performance : la boîte à outils...

La vraie difficulté rencontrée par la plupart des entreprises n'est pas de formuler une stratégie mais de la mettre en œuvre¹. Le fait que les objectifs stratégiques ne se traduisent pas facilement en objectifs opérationnels spécifiques peut expliquer cette difficulté. Le lien entre leurs actions et les objectifs stratégiques ne sont pas identifiés dans les différents niveaux de l'entreprise.

De plus, la mise en place d'un système de mesures stratégiques est essentielle pour assurer le pilotage et la communication entre les différents niveaux de l'entreprise. Différentes méthodes peuvent être utilisées pour mesurer la performance de l'entreprise, ces méthodes sont généralement complémentaires et, surtout, elles convergeront vers la même valeur stratégique de l'entreprise. Cependant, il est difficile de définir la performance en raison de ces différentes valeurs, car la spécificité du contexte de chaque entreprise, ainsi que les aspects qui la relient (culturel, socioéconomique, ...) rendent sa définition très difficile et la manière de la mesurer plus encore. À cet égard, (Roover, 1991)² a souligné : « la mesure de la performance est une tâche très complexe et frustrante qui constitue un vrai défi ».

Il y a longtemps, L. Kelvin avait dit : « (...) ce qui ne se mesure pas, n'existe pas »³. A son tour (H. S. Yanni, 2003)⁴, rajoute que « autrement dit, si la performance existe, nous devrions non seulement être capables de la définir, de l'appréhender, mais aussi et surtout de la mesurer ». Dans la même perspective (C. Gauzente, 2000)⁵ déclare que « si la performance des organisations est un sujet central des sciences de gestion, sa mesure demeure une question méthodologique délicate ». D'une manière générale, lorsque l'on mesure la performance, on cherche à voir dans quelle mesure divers aspects du système objet de mesure satisfont à leurs objectifs clés, à en faire une évaluation et à communiquer celle-ci.

¹ Lorino, P, Nicolas, M, (2017), « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », Dunod.

² Roover - dans Yaya H. (1991), Op. Cité

³ Cette citation célèbre du physicien britannique William Thomson, aussi connu sous le nom de Lord Kelvin (1824-1907), peut être traduite comme suit : « Quand vous pouvez mesurer ce dont vous parlez et que vous l'exprimez en nombres, vous êtes capable de savoir quelque chose à son sujet ». Ainsi, la mesure est en fait à la base du processus de connaissance scientifique. Elle est liée à un travail de représentation des phénomènes observés » (Cf. Lord KELVIN (1891), "Lecture to the Institution of Civil Engineers", in Popular Lectures and Addresses, vol. 1, Macmillan and Co., London & New York, p. 80).

⁴ Hachimi Sanni Yaya, M.Sc, (2003), Op. Cité

⁵ C. Gauzente, (2000), « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs » ; Revue Finance Contrôle Stratégie - Volume 3, N° 2, Université d'Angers, P. 145

Nous envisageons, dans ce paragraphe, d'approcher le concept de « mesure », mesurer quoi ? A quel niveau ? Comment ? Dans quel but ? Avec quels indicateurs ? Un seul indicateur “ dominant ” peut-il suffire ou bien la performance s'évalue à partir d'une synthèse de plusieurs indicateurs ? Selon quelle méthode ?

I.3.1. La mesure de la performance : un exercice délicat mais incontournable

La mesure de la performance d'une entreprise est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante. En effet, comment évaluer la performance économique, sociale et/ou technique d'une entreprise ? Dispose-t-on d'outils ou de méthodes pour réaliser cette appréciation ? La littérature concernant l'évaluation de la performance en entreprise est importante.

Le terme performance est presque systématiquement utilisé dans un contexte d'évaluation, de manière implicite (pilotage de la performance, management de la performance) ou explicite (évaluation de la performance). Évaluer une chose, c'est estimer sa valeur (Le Robert) ; de façon paradoxale, la question des valeurs et de leur échelle est pourtant fréquemment occultée lorsqu'il est question de performance. Le plus souvent, c'est le « flou », de la définition qui permet d'éviter d'afficher la référence au système de valeurs sous-jacent et de s'interroger sur sa légitimité¹.

I.3.1.1. La performance est-elle toujours mesurable ?

Pour répondre à ce questionnement, il faut prendre en compte que la difficulté réside du fait de bien répondre à l'enjeu de la mesure : Savoir comment identifier quelques indicateurs, qui soient simples, fiables, évalués et partagés avec différentes parties prenantes. Cependant, il faut rester neutre et objectif lors de l'affectation et la détermination de la mesure. Et accepter que la mesure de la performance admet une part de subjectivité. Il est donc essentiel d'avoir des indicateurs appréciés par différentes parties prenantes et pouvoir faire un choix en adoptant le "croisement des regards".

¹ Bourguignon. A, (1997), Op. Cité.

I.3.1.1.1. Historique de la mesure de performance

Selon Nanni et al. (1990)¹, les mesures de performance ont été premièrement développées pour garder un contrôle organisationnel et poursuivre les stratégies qui assurent l'atteinte des objectifs prédéterminés. Les cadres de mesure de la performance traditionnels employés jusqu'aux années 1980 étaient basés sur les systèmes comptables. Ils avaient surtout des indicateurs financiers statiques destinés aux gestionnaires. Les limitations de ces modèles sont apparues, lorsque la concurrence a augmenté.

Il s'est avéré important que ces systèmes soient adaptables aux changements externes dans l'environnement de l'entreprise et aux changements internes lorsqu'un désalignement avec les objectifs se présente (Bititci et al., 1998)². Les entreprises ont commencé à adopter des cadres de mesure de performance et des systèmes de mesure de performance innovants qui émanaient de la stratégie. De nouveaux indicateurs non-financiers et dynamiques ont alors fait leur apparition. Ces indicateurs étaient autant stratégiques, tactiques qu'opérationnels. Ils ont été mis en place pour diriger la performance vers les objectifs partagés à long terme (Becher, 2005)³. La volonté de surpasser les limites des mesures traditionnelles de la performance et de s'adapter au contexte économique en pleine mutation - caractérisé notamment par la mondialisation, l'intensification de la concurrence - sont autant de facteurs qui incitent aujourd'hui, plus que jamais, les entreprises à adopter des mesures plus globales (financières et non financières). Le tableau qui suit met l'accent sur les limites manifestées par les mesures traditionnelles et qui ont poussé les entreprises à les abandonner au profit des formes courantes de mesure de performance.

¹ Nanni, A. J., Dixon, J. R. et Vollmann, T. E. (1990). "Strategic control and performance measurement." *Journal of Cost Management* summer: 10.

² Bititci, U. S., Carrie, A. S., McDevitt, L. et Turner, T. (1998). "Integrated performance measurement systems: a reference model: Organising the Extended Enterprise." Chapman & Hall, London.: 9.

³ Becher, J. (2005). "Operational Alignment: Bridging the gap between strategy and execution." *Business performance management magazine* 3(1): 6.

Tableau 2: Les mesures traditionnelles versus les mesures non traditionnelles de la performance

Mesures de performance traditionnelles	Mesures de performance courantes
Basées sur des systèmes comptables	Basées sur la stratégie de l'entreprise
Principalement des mesures financières	Principalement des mesures non financières
Mesures historiques (surtout mensuelles) : ceci résulte en un processus de prise de décision qui s'accorde sur le passé.	Mesures du présent (horaire, quotidienne) : ceci résulte en un processus de prise de décision se basant sur la situation actuelle.
Ont comme objectifs l'augmentation de l'efficacité des employés et machines et la minimisation des coûts.	N'ont pas des objectifs fixes et s'alignent d'une manière évolutive avec la stratégie organisationnelle.
Donnent une perspective court-terme.	Donnent une perspective long-terme.
Adressées à des gestionnaires	Adressées aux gestionnaires et aux employés.
Peu présentes au niveau des opérations.	Fréquemment utilisées au niveau des opérations
Ayant un format fixe pour toutes les parties prenantes.	Ayant un format variable selon les besoins des personnes auxquelles elles sont adressées
Statiques	Dynamiques
Utilisées pour évaluer la performance	Utilisées pour améliorer la performance

Sources : d'après un recensement des écrits sur le sujet (Kaplan, 1983¹; Hayes et al., 1988²; McNair et al., 1989³; Woods, 1989⁴; Kaplan, 1990⁵; Eccles, 1991⁶; Fisher, 1992⁷; Maskell, 1992⁸; Atkinson et al., 1997⁹; Birch, 2005)¹.

¹ Kaplan, R. (1983). "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research." The Accounting Review 58(4): 20

² Hayes, R., Wheelwright, S. et Clark, K. (1988). "Dynamic Manufacturing: Creating the Learning Organization" Free Press, New York, NY.

³ McNair, C., Mosconi, W. et Norris, T. (1989). "Beyond the Bottom Line: Measuring World Class Performance." Dow Jones-Irwin, Homewood, IL.

⁴ Woods, M. (1989). "New manufacturing practices - new accounting practices." Production and Inventory Management Journal 30(4): 6.

⁵ Kaplan, R. (1990). "Measures for Manufacturing Excellence" edited by Robert S. Kaplan, 15–38. Boston: Harvard Business School Press.

⁶ Eccles, R. (1991). "The performance measurement manifesto." Harvard Business Review 69: 7.

⁷ Fisher, J. (1992). "Use of non-financial performance measures." Journal of Cost Management 6: 8.

⁸ Maskell, B. H. (1992). "Performance Measurement for World Class Manufacturing. A Model for American Companies." Productivity Press, Cambridge, MA.

⁹ Atkinson, A., Waterhouse, J. et Wells, R. (1997). "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement." Sloan Management Review 38(3): 13.

Cette comparaison reflète l'alignement des nouvelles mesures de performance avec l'évolution de la stratégie corporative. Ces mesures ont contribué à améliorer la performance à travers leur grande compatibilité avec les initiatives d'amélioration continue ainsi que leur nature dynamique qui permet de suivre les changements (Hatch et Cunliffe, 2006²). Elles sont plus axées sur les processus que sur les résultats et sont par le fait même des indicateurs précoces de résultat.

I.3.1.1.2. Le rôle des systèmes de mesure

Les systèmes de mesure jouent un rôle capital dans les dispositifs de pilotage de la performance. Leur rôle très structurant, dans le processus de contrôle, leur permet de traduire la performance en des termes concrets « objectifs ». Par ailleurs, ils concrétisent et facilitent la communication de ces objectifs. Il faut savoir également maîtriser les mesures de la performance, puisque cette dernière joue un rôle très important dans la structure de l'organisation en dirigeant l'attention des individus qui la composent. « La performance ne saurait donc se résumer uniquement en termes de coûts. Mais, elle comprend également les éléments de création de valeur »³.

Comme le soulignent également les auteurs (A. DRAY et al) : « la mesure de la performance doit non seulement vérifier que les contrats passés avec le management ont été remplis mais aussi, qu'ils ont mobilisé un minimum de ressources (humaines, financières) »⁴.

La mesure de performance est un outil d'évaluation et de comparaison. Elle permet de faire le choix et de réduire l'arbitraire et informe le manager et son équipe sur la pertinence des décisions prises. C'est également un moyen de motivation qui permet aux collaborateurs de se surpasser. « Car tout ce qui est mesurable peut être amélioré, surtout si des compensations en découlent »⁵.

¹ Birch, A. (2005). "Business performance management: In their own redux." Business performance management magazine 3(1): 7.

² Hatch, M. et Cunliffe, A. (2006). "Organization theory: modern, symbolic, and postmodern perspectives." Oxford University Press - Business & Economics: 370.

³ Saulpic. O et al, (2011), « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », (Chapitre 1 – Le contrôle de gestion : vue d'ensemble), Pearson Education France.

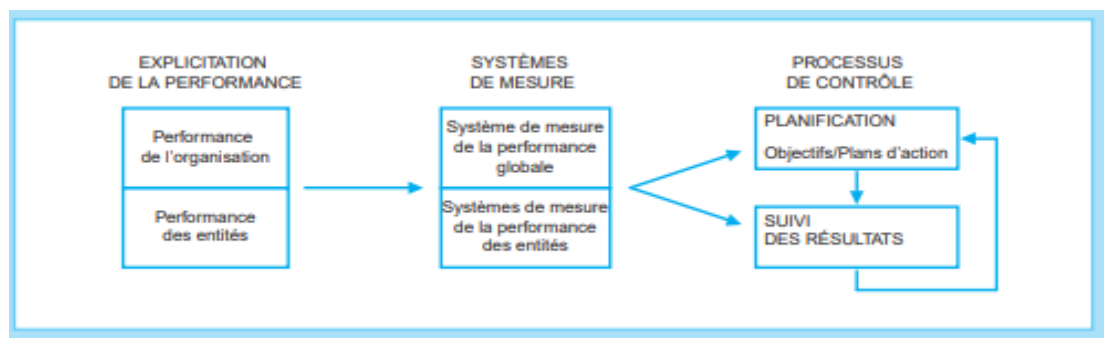
⁴ Dray. A et al, (2002), « La Mesure de La Performance Achats », Ecole Supérieur des Affaires (Réseau I.A.E) Recherche collective DESMA 17, 27, 2002, P.12.

⁵ Dray. A et al, (2002), Op cite.

I.3.1.2. De la mesure de performance de l'entreprise à la mesure de performance des centres de responsabilité

Selon cette définition classique, un centre de responsabilité fonctionne d'une certaine façon comme une petite organisation qui doit piloter ses propres objectifs de performance, eux-mêmes définis comme une contribution aux objectifs globaux de l'organisation. De la même façon qu'au niveau global de l'organisation, les systèmes de mesure jouent un rôle important pour clarifier les contours de ces objectifs. Dans un groupe décentralisé, il est donc nécessaire de construire des systèmes de mesure des performances à plusieurs niveaux de l'organisation et non pas uniquement au niveau global.

Figure 3 : Le contrôle de gestion dans un groupe décentralisé : des systèmes de mesure à des niveaux multiples



Source : Olivier Saulpic et al. 2011

En somme, ce point avait pour objectif de réaliser une synthèse sur la problématique de mesure de la performance. En effet, la littérature sur la performance laisse croire que le concept n'a pas d'acception universelle et évolutive dans le temps et dans l'espace ce qui rend sa définition et sa mesure une tâche délicate. Pourtant, une confusion persiste entre l'évaluation et la mesure de la performance. Le point suivant vise à répondre à la question de cette confusion, en définissant le concept de l'évaluation et discutant ses enjeux et critères.

I.3.2. L'évaluation de la performance

Après avoir donc vu les définitions de la performance, et mis en avant les caractères subjectifs et les évolutions de celle-ci, nous allons essayer de répondre aux questions suivantes : qu'est-ce que l'évaluation de la performance ?

I.3.2.1. Définition

Pour définir la notion « évaluation », une distinction doit être faite entre les notions « évaluation » et « mesure ». Le thème de l'évaluation est à la fois très ancien et très récent pour un économiste : très ancien parce que dans le mot « évaluation », il y a le mot « valeur » qui est un élément fondateur de la science économique, très récent en raison de la nécessité de revoir les modalités de calcul économique dès lors qu'il s'agit des nouvelles technologies.

En se référant aux travaux de l'Ecosip¹ (Economie des systèmes intégrés de production) en 1990, évaluer signifie « assigner une valeur bonne ou mauvaise, meilleure ou pire à une chose ou à un événement ». Par conséquent, il ne s'agit pas de mesurer la valeur intrinsèque des objets mais plutôt d'établir un ordre de mesure. Les travaux d'Ecosip (1990)², distinguent clairement l'évaluation et la mesure. L'évaluation constitue un processus inscrit dans le temps et va des objectifs de référence jusqu'aux effets en passant par la mise en œuvre alors que la mesure se limite aux effets (Tyler³, 1950, Ecosip, 1990⁴). Quant à Monnier (1987)⁵, l'évaluation est un processus qui peut aller jusqu'à la remise en cause des objectifs et des moyens. Du fait de la dérive continue des objectifs aux résultats, il le qualifie de « flux tourbillonnaire ». Pour Monnier, ce processus engloberait trois étapes principales : la formulation ou « théorie » de l'action, la mise en œuvre des moyens ou « action » et l'évaluation ou « observation » des effets. Dans le cadre de ce travail, nous retenons la définition de Monnier.

Au-delà de ces débats, il est intéressant de nous interroger sur les enjeux de l'évaluation de la performance.

I.3.2.2. Les enjeux de l'évaluation de la performance

Les entreprises utilisent depuis longtemps des indicateurs de performance de nature généralement financière. Le bénéfice net, le bénéfice par action et le rendement par capital investi figurent parmi les indicateurs traditionnels connus et utilisés par les entreprises. Cependant, dans un environnement de plus en plus complexe et turbulent, Kaplan et Norton

¹ ECOSIP (1990), Gestion industrielle et mesure économique : approches et applications nouvelles, Economica.

² ECOSIP (1990), Op. Cité.

³ TYLER R.W. (1950), Basic Principles of Curriculum and Instruction, Chicago University Press, Chicago.

⁴ ECOSIP (1990), Op. Cité

⁵ Monnier E. (1987), Evaluations de l'action des pouvoirs publics. Du projet au bilan, Economica, Paris.

(1996)¹ avancent l'idée que les indicateurs financiers ne suffisent pas à saisir toutes les facettes de la performance. De nouveaux indicateurs doivent maintenant être pris en compte dans une approche plus globale de la performance. De nombreuses organisations se sont déjà engagées dans une démarche d'optimisation de leur processus par la mise en place d'un système de mesure de la performance. Le développement de l'implantation et l'évaluation de la performance sont un grand défi auxquels doivent faire face les entreprises. Réussir ce défi demande à l'entreprise de suivre plusieurs étapes.

La première étape consiste en l'identification des processus, leur analyse et le cas échéant leur reconfiguration. Cette étape permet de comprendre le fonctionnement d'un processus, ses éventuels dysfonctionnements et les axes d'améliorations possibles. La deuxième étape met en parallèle les objectifs du processus avec la stratégie et la politique de l'entreprise, permet de dégager les principaux indicateurs de performance de l'entreprise. La troisième étape vise à mettre en place un plan d'actions d'amélioration organisationnel. La quatrième étape consiste en la mise à jour du système d'information et de communication dans l'entreprise : c'est une étape importante qu'il ne faut surtout pas négliger. La dernière étape a pour objectif de contrôler les processus afin de mettre en place les moyens de mesure de la performance. Si les premières étapes sont mieux maîtrisées, la valeur ajoutée de management par processus et son efficacité sont en revanche encore très peu déployées au sein des équipes impliquées. Le principe est pourtant indispensable si l'entreprise veut s'engager dans une logique d'amélioration continue de la performance.

Alors, quels sont les critères d'évaluation de la performance ?

I.3.2.3. Les critères d'évaluation de la performance

La performance étant un concept qui intéresse de nombreuses disciplines tant des sciences humaines et sociales que des sciences pures ou appliquées (l'économie, le management, les sciences comptables, les sciences du comportement, les systèmes d'informations, la gestion des opérations et de la production), Morin & al. (1994)² soutiennent qu'il est impérieux, autant pour les gestionnaires que pour les théoriciens en sciences de la gestion, d'utiliser une approche holistique et multidisciplinaire dans l'élaboration des indicateurs de performance.

¹ Kaplan et Norton (1996), Op. Cité

² Morin, E. M., Savoie, A. & Beaudin, G. (1994). L'efficacité de l'organisation : Théories, représentations et mesures. Montréal, Gaétan Morin.

Le tableau ci-après présente les quatre dimensions et les treize critères nécessaires selon eux dans l'évaluation de la performance.

Tableau 3: Dimensions, critères et exemples d'indicateurs de performance

Pérennité de l'organisation	Efficienne économique
Qualité du produit (degré auquel le produit/service correspond aux normes des tests de qualité et aux exigences de la clientèle ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre de retours et le nombre d'innovations acceptées par le marché). Rentabilité financière (capacité d'une organisation de produire un bénéfice ; ce critère peut être mesuré à l'aide d'indicateurs comme le rendement sur le capital investi et la marge bénéficiaire nette). Compétitivité (degré auquel l'entreprise conserve et conquiert des marchés ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le revenu par secteur et le niveau d'exportation).	Économie des ressources (degré auquel l'organisation réduit la quantité des ressources utilisées tout en assurant le bon fonctionnement du système ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le taux de rotation des stocks et le pourcentage de réduction des erreurs). Productivité (quantité ou qualité des biens et services produits par l'organisation par rapport à la quantité des ressources utilisées pour leur production durant une période donnée ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme la comparaison des coûts avec ceux des années passées).
Valeurs des ressources humaines	Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes
Mobilisation des employés (degré d'intérêt manifesté par les employés pour leur travail et pour l'organisation ainsi que l'effort fourni pour atteindre les objectifs ; ce critère peut être mesuré à l'aide d'indicateurs comme le degré d'engagement). Climat de travail (degré auquel l'expérience du travail est évaluée positivement par les employés ; ce critère peut être mesuré par des échelles de satisfaction et des indicateurs tels que le taux de griefs, de maladies ou d'accidents). Rendement des employés (valeur économique des services rendus par les employés ; ce critère peut être mesuré par des données de contrôle de la qualité). Développement des employés (degré auquel les compétences s'accroissent chez les membres de l'organisation ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme l'augmentation des responsabilités effectives des employés).	Satisfaction des bailleurs de fonds (degré auquel les bailleurs de fonds estiment que leurs fonds sont utilisés de façon rentable ; ce critère peut être mesuré par le bénéfice par action). Satisfaction de la clientèle (jugement que porte le client sur la façon dont l'organisation a su répondre à ses besoins ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme la qualité du service à la clientèle) Satisfaction des organismes régulateurs (degré auquel l'organisation respecte les lois et les règlements qui régissent ses activités ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre d'infractions aux lois et aux règlements établis). Satisfaction de la communauté (appréciation que fait la communauté élargie des activités et des effets de l'organisation ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre de plaintes des citoyens, les accidents ou les crises environnementales et le nombre d'emplois créés dans la communauté).

Source : Tiré de Morin & al. (1996), et adapté de Morin, E., Savoie, A. & Beaudin (1994), p. 82)

En fait, l'évaluation de la performance d'une entreprise doit aller au-delà de l'information financière. Les aspects sociaux, politiques, culturels et écologiques doivent également être pris en compte. Les auteurs proposent une méthode pratique pour mesurer les quatre dimensions de la performance organisationnelle : la pérennité, l'efficacité économique, la valeur des ressources humaines et la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes (Morin & al, 1996)¹.

La pérennité fait référence à la stabilité et à la croissance de l'organisation. Ses trois critères principaux sont la qualité du bien ou du service fourni, la rentabilité financière et la compétitivité. D'autre part, l'efficacité économique vise à montrer la capacité de l'organisation à ménager ses ressources et à les faire profiter autant que possible. Ses critères clés sont l'économie interne et la productivité.

La dimension valeur des ressources humaines comprend des critères tels que la mobilisation des employés, le climat de travail, le rendement et le développement. La légitimité se mesure par la satisfaction des bailleurs de fonds, de la clientèle, des organismes régulateurs et de la communauté. Chaque critère comprend des indicateurs ; les gestionnaires doivent sélectionner ce qu'ils pensent être pertinent, les évaluer, puis les comparer avec des références telles que la norme sectorielle, la tendance historique, les prévisions et les variations de l'indicateur dans le temps.

Bref, ce paragraphe avait pour objectif de dresser l'histoire et les origines de mesure et d'évaluation de la performance, ainsi que les critères que chaque responsable doit prendre en considération afin d'établir un modèle d'évaluation adéquat et équilibré pour son entreprise.

Les diverses approches développées au travers de cette première section peuvent être synthétisées ainsi :

Tout d'abord, le concept de la performance reste encore flou pour les chercheurs et est considéré comme un concept difficile à cerner. La performance demeure en effet comme une conception aux significations différentes et aux critères variables. Ainsi, la performance est souvent attachée à des sujets variés comme l'innovation, la satisfaction des employés au travail et la capacité accrue d'acquiescer, de transmettre et d'utiliser des nouvelles

¹ Morin, E. M., Guindon, M. & Boulianne, E. (1996). Les indicateurs de performance. Ordre des comptables généraux licenciés du Québec, Guérin.

connaissances, l'amélioration de la productivité et de la qualité, l'avantage concurrentiel des produits et l'expansion à l'international, la réputation de l'entreprise.

Parce que la performance a toujours été l'une des préoccupations majeures des entreprises, les chercheurs en sciences de gestion n'ont pas cessé d'enrichir ce concept. Ainsi, au fil du temps, différentes approches de ce concept ont été développées. On en cite l'approche qui distingue la performance monocritère de la performance multicritère, l'approche distinguant la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes et l'approche qui oppose la performance locale à la performance globale.

Ensuite, il est possible de distinguer entre deux types de sources : une source externe qui s'appuie sur l'environnement des affaires dans lequel opère l'entreprise et surtout au niveau de son secteur d'activité ; et une source interne liée aux stratégies et actions engagées par l'entreprise elle-même : innovation, gestion des ressources humaines, organisation, commercialisation, etc.

Nous avons, par ailleurs, distingué entre l'évaluation et la mesure de la performance. Selon Ecosip (1990)¹, l'évaluation constitue un processus inscrit dans le temps et va des objectifs de référence jusqu'aux effets en passant par la mise en œuvre alors que la mesure se limite aux effets. Ainsi, un concept voisin mérite d'être défini également, le pilotage de la performance. Ce concept peut être défini comme un dispositif d'accompagnement à l'élaboration, la mise en œuvre et l'évaluation des choix stratégiques, tactiques et opérationnels. Il s'agit bien d'un système d'aide à la décision. Dans le chapitre qui suit, nous allons présenter ce concept de façon plus détaillée.

Enfin, quelle que soit l'acception retenue, la mesure de la performance est associée aux principes fondamentaux d'efficacité, d'efficience, de cohérence et de pertinence. De plus, les travaux de recherche permettent d'identifier quatre dimensions d'évaluation de la performance : Pérennité de l'organisation, Valeurs des ressources humaines, Efficience économique et Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes.

La deuxième section vise à établir le lien entre le contrôle de gestion et la performance (mesure, évaluation et pilotage). Comme l'attestent de nombreux travaux (Maeder, 1991² ;

¹ ECOSIP (1990), Op. Cité.

² Maeder. R, (1991), De nouvelles missions pour le contrôle, Revue Française de gestion

Evraert et Mevellec, 1991¹ ; Savall, 1992² ; Lorino, 1993³ ; Bouquin, 1994⁴ ; Van der Ghinst, 1995⁵ ; Lorino 2002⁶ ; etc.), le contrôle de gestion est l'objet de profondes mutations. Il a fait l'objet d'un glissement paradigmatique en passant d'une problématique de la mesure et d'évaluation à une problématique de pilotage.

Section II. Contrôle de gestion et paradigmes de la théorie des organisations : état de l'art

La littérature des sciences de gestion distingue plusieurs courants de pensée. Chaque courant confère des privilèges à un mode d'organisation particulier, qui a un impact très large sur le développement du contrôle de gestion. De la théorie de l'organisation scientifique du travail à la théorie évolutionniste, chaque courant de pensée se développe à partir des crises et des défauts de son prédécesseur. Par ailleurs, plusieurs analyses qui ont été menées par la suite, ont été complétées et enrichies, conduisant à une série de formalisations regroupées dans la théorie des organisations permettant le développement de deux modèles génériques de contrôle de gestion : le modèle financier, connu aussi sous le nom de modèle classique ou traditionnel associé à une logique de surveillance et le modèle stratégique-opérationnel associé à la logique de pilotage par les processus.

Cette section est dédiée au développement du contrôle de gestion à travers son évolution historique. Nous traiterons dans un premier temps, l'apparition et l'évolution de concept de contrôle de gestion à travers ses définitions et sa relation avec l'organisation. Puis, dans un deuxième temps, nous essayerons d'analyser les différentes approches et courants théoriques qui ont marqué le développement de deux modèles génériques de contrôle de gestion à savoir le modèle classique et le modèle de pilotage. Enfin, nous traiterons le contrôle de gestion « ambidextre » qui consacre la cohabitation entre les deux modèles de contrôle.

1 Evraert. S, Mevellec. P, (1991), Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelle, revue française de gestion N°78

2 Henri Savall, Véronique Zardet, (1992), « Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés ». Eyrolles, pp.399.

3 Lorino P. (1993), Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Dunod Entreprise

4 Bouquin H. (1994), Op. Cité

5 Van Der Ghinst. P, (1995), « Les nouvelles tendances du contrôle de gestion », Problèmes économiques, n° 2447, 22 novembre, pp. 4-9

6 Lorino P. (2002), « Vers une théorie pragmatique sémiotique des outils appliqués aux instruments de gestion », Working paper ESSEC, DR-02015.

II.1. Le contrôle de gestion apparition et évolution

Depuis son apparition le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer et de se conceptualiser aux Etats Unis d'Amérique et en Europe. L'examen de la littérature en la matière permet de constater que le contrôle de gestion a été interprété par plusieurs auteurs de manières différentes, et ceci ne fait que retracer l'évolution de la conception même de contrôle de gestion.

Ce paragraphe est dédié au développement du contrôle de gestion à travers son évolution historique. L'accent sera mis sur l'évolution de la fonction contrôle de gestion, sa définition et sa relation avec l'organisation.

II.1.1. Aperçu historique de contrôle de gestion

C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise.

En effet, la création de « contrôleurs institute of America » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises.

La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui une discipline en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité. Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercice on a remarqué un prolongement de la fonction de contrôle de gestion au-delà du rôle comptable. Dans un ouvrage publié en 1947 David R. Anderson définissait la fonction de contrôleur de gestion comme suit : « la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de :

- protéger les activités de l'entreprise ;
- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ;

- communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations »¹.

En 1949 l'institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis publia sa « conception du contrôle de gestion moderne ». On y trouve sept fonctions. On remarque ici une évolution de la fonction du contrôle de gestion, tout en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle cela s'illustre bien dans l'addition révisée de Anderson D. R. en 1961 qui indique que le contrôle de gestion doit entre autres :

- garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliquée et grandissante de l'organisation.
- mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

Il doit aussi s'assurer de la performance adéquate du système de collecte de l'information. Cette évolution constatée dans les Etats Unis dans le domaine de contrôle de gestion s'explique par la volonté d'Etats fédéral, soucieux de mener son effort de guerre (1941-1945) au moindre coût, mobiliser contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques et contribue par ce biais à la diffusion de ces méthodes.

Justement après 1945, ce souci se manifeste par des techniques, elles-mêmes tirées de la guerre (recherche opérationnelle) et une volonté plus grande de maîtriser l'avenir (plan à moyen et long terme). Actuellement on remarque un élargissement du domaine de contrôle de gestion et un abandon de la stratégie de ce domaine, en plus de l'apparition du PPBS (planing programming budgeting system).

En ce qui concerne l'Europe, l'idée existait déjà mais peu ou mal utilisée. La crise de 1929 enclenchera un protectionnisme défensif, lequel sera consacré par la 2^{ème} guerre mondiale, la reconstitution après 1945 sans perpétuer, cette situation n'apportera pas le renversement favorable à l'implication du contrôle de gestion on produit à n'importe quel prix et pour une demande excédentaire.

Cet état de chose va se modifier à partir de 1950 sous l'effet de plusieurs facteurs dont les plus importants sont :

¹ Anderson D.R. (1947), "Practical Controllershship", Richard D. Irwin.

- Le retour d'une certaine abondance, laquelle donne au marché sa fonction de sélection.
- Le marché commun réalise l'intégration des Economies Européennes.
- Le redéploiement du commerce international.

Face à ces situations plus compétitives, l'entreprise européenne adopte le contrôle de gestion de façon plus ou moins systématique.

Après ce bref aperçu historique sur les conditions logiques de la récente évolution du contrôle de gestion, nous présenterons dans le point suivant les définitions et les concepts de base de contrôle de gestion.

II.1.2. Définitions et concepts de base

Avant de définir le contrôle de gestion, il semble nécessaire de mettre le point premièrement sur la signification du terme contrôle. Plusieurs traductions approximatives appuyées sur des cultures nationales et techniques assez différentes font de lui une victime (Bouquin, 2011)¹.

II.1.2.1. Signification du mot « Contrôle »

Le contrôle ne représente pas une vérification seulement même si la vérification est omniprésente dans le contrôle de gestion en contrôlant l'atteinte des objectifs, le respect des budgets, etc. Il faut aussi une maîtrise, et là on revient au sens anglo-saxon du terme (Boisselier et al., 2013)².

Selon (Bouquin, 2011)³, le contrôle est un processus qui peut être découpé en trois phases :

- La phase qui consiste à définir clairement les finalités et puis les objectifs en déterminant les moyens nécessaires pour y arriver. Dans le contrôle de gestion, cette étape se traduit par une planification budgétaire avec une définition des objectifs, des moyens mobilisés pour y arriver, des budgets financiers et des critères d'évaluation des performances.
- La deuxième phase consiste en un pilotage de l'action en anticipant, en suivant leur déroulement, et en menant les actions correctives nécessaires pour les défaillances. Cela peut être traduit dans le contrôle de gestion par le suivi budgétaire complété de tableaux de bord.

1 Bouquin, H. (2011). Les Fondements Du Contrôle De Gestion (Presses Universitaires De France).

2 Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol, D., Du jardin, "Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). Contrôle de gestion. VUIBERT

3 Bouquin, H. (2011).Op.Cité

- La troisième phase consiste à mesurer les résultats en jugeant la qualité des tâches et la qualité du travail de leurs responsables. Dans le contrôle de gestion classique, l'évaluation des résultats s'inscrit dans le règne des trois E : Économie, Efficacité et Efficience (Urio, 2016)¹.

C'est une trilogie qui se compose d'une finalisation, un pilotage et d'une post-évaluation qui doit être une référence pratique, et qui doit être pratiquée comme un enchaînement en évitant la distinction entre les différentes phases (Bouquin, 2011)².

II.1.2.2. La typologie du contrôle selon « Anthony »

Anthony R.N., professeur du contrôle de gestion à la Harvard Business School dans les années 1960, a distingué trois types du contrôle (Boisselier et al., 2013³; Chiapello, 1996⁴).

- Le contrôle d'exécution (appelé également « contrôle opérationnel ») qui porte sur l'exécution des tâches individuelles en vérifiant la correcte mise en place des actions qui mènent à l'atteinte des objectifs ;

- Le contrôle stratégique visant à vérifier la mise en application de la stratégie. Ce processus permet d'arrêter et d'ajuster les choix des missions et des domaines d'activités stratégiques de l'entreprise ;

- Le contrôle de gestion qui s'insère entre les deux niveaux de contrôle précédents, et qui garantit aux dirigeants la cohérence entre la stratégie et les actions quotidiennes (Ragaine & Tahar, 2020)⁵.

Le contrôle de gestion a donc une mission double : aider les opérationnels dans la gestion au quotidien et permettre à la direction d'élaborer les choix stratégiques. La finalité du contrôle de gestion n'est pas de définir la stratégie mais de permettre sa mise en œuvre et sa déclinaison locale dans le temps et dans l'espace.

Robert N. Anthony (Harvard Business School) a tenté de définir en 1988 le terme « management control » : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de

1 Urio, P. (2016). La gestion publique au service du marché. In M. Hufty (Éd.), La pensée comptable : État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique (p. 91-124). Graduate Institute Publications.

2 Bouquin, H. (2011). Op. Cité

3 Boisselier et al., (2013). Op. Cité

4 Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : Un essai d'organisation de la littérature. Comptabilite Controle Audit, Tome 2(2), 51-74

5 Ragaine, A., & Tahar, C. (2020). « Contrôle de gestion : Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions », Ed. Gualino.

l'organisation »¹. Le contrôle de gestion constitue donc un processus qui permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont en cohérence. Il assure l'interconnexion entre la stratégie et le quotidien des services.

D'après Anthony, le statut du personnel fait la distinction entre le contrôle de gestion et le contrôle d'exécution : managers pour le contrôle de gestion, exécutants pour l'exécution des tâches (Bouquin, 2011)² : « Un moyen à peu près correct de distinguer entre le contrôle de gestion et le contrôle des tâches dans cette dimension est de noter que le contrôle de gestion contrôle des personnes alors que le contrôle des tâches contrôle des choses. Une autre distinction à peu près juste est que le contrôle des tâches porte sur des actions tandis que le contrôle de gestion porte sur des résultats » (Robert N. Anthony, 1988)³.

Cependant, cette approche du contrôle de gestion reste relativement limitée selon la littérature, car les frontières entre les types de contrôle sont ambiguës (Boisselier et al., 2013 ; Bouquin, 2011)⁴. De ce fait, il s'avère nécessaire de circonscrire clairement le contrôle de gestion.

II.1.2.3. Quelques définitions du contrôle de gestion

Pour dépasser l'ambiguïté abordée ci-dessus, le contrôle de gestion peut rejoindre l'approche anglo-saxonne de « Management Control » qui caractérise les systèmes de contrôle par :

- « Un aspect formel à travers des règles, procédures, mesures de la performance et plans d'incitations destinés à influencer sur le comportement des managers et des employés. Ces systèmes de contrôle sont eux-mêmes constitués de différents sous-systèmes (système d'information comptable, système de contrôle qualité...) dont la nature peut parfaitement être transversale (Boisselier et al., 2013)⁵.
- Un aspect informel qui inclut les aspects humains tels que les valeurs, la loyauté, la culture organisationnelle (...), les normes non écrites en matière de comportement des managers et autres employés ». (Boisselier et al., 2013)⁶.

¹ Anthony, Robert N. (1988). The management control function /. Harvard business school press,(Traduction française : La fonction contrôle de gestion. Paris, Publi-union, 1993).

² Bouquin, H. (2011).Op.Cité.

³ Anthony, Robert N. (1988). Op.Cité.

⁴ Bouquin, H. (2011).Op.Cité.

⁵ Boisselier et al., (2013). Op. Cité

⁶ Boisselier et al., (2013). Op. Cité

Le contrôle de gestion est classiquement défini par R. Anthony (1965)¹ comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Dans cette définition l'accent est mis sur :

- Le contrôle de l'allocation optimale des ressources de l'entreprise (financières, technologiques, humaines, etc.).
- La notion d'efficacité, qui fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés.
- La notion d'efficience, qui traduit l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés.

On rajoute souvent à cela la notion d'économie qui traduit le fait que les ressources ont été obtenues au moindre coût. Economie, efficacité et efficience forment les trois piliers de la performance.

Le plan comptable général (PCG) de 1982, reprend cette vision technico-économique, pour définir le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées, périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ». Cette définition limite le contrôle de gestion à des procédures mécaniques de rétroaction, sans tenir compte des orientations stratégiques ni du management de l'organisation. Au-delà de cette vision technico-économique, le contrôle de gestion est défini par H. Bouquin, (2008)² comme « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

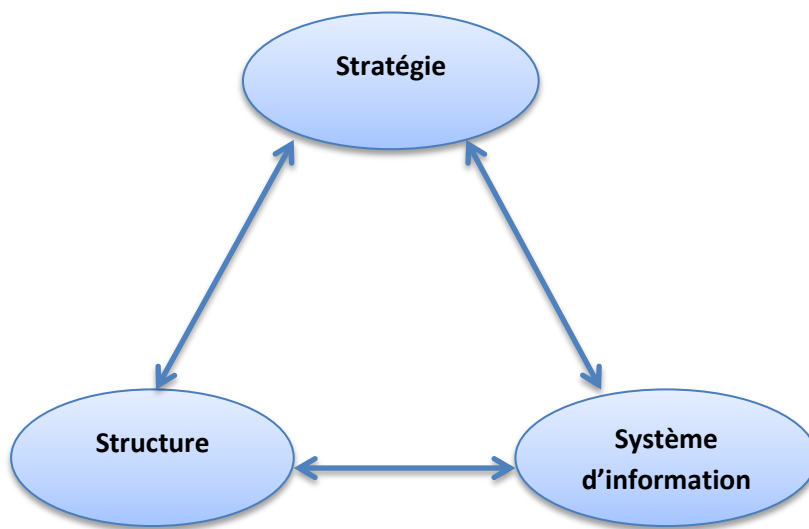
Par sa fonction de traduction des finalités de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels, quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance, le contrôle de gestion doit produire une vision partagée des buts stratégiques et favoriser ainsi l'alignement stratégique. C'est un puissant vecteur de mise en cohérence au sein de l'organisation. A travers ces définitions, il nous semble pertinent de préciser la relation entre le contrôle de gestion et l'organisation.

¹ Robert Anthony (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard University

² Henri Bouquin, (2008), « Le contrôle de gestion », PUF, Paris, 8^{ème} édition.

II.1.3. Organisation et contrôle de gestion

Le système de contrôle constitue l'un des aspects de l'organisation, de la structure de l'entreprise. Dans la mesure où, d'une part, la structure constitue l'un des moyens de mettre en œuvre la stratégie, et que, d'autre part, l'exercice du contrôle repose en grande partie sur la mise en place de procédures relevant du système d'information (contrôle budgétaire par exemple), le découpage scolaire entre disciplines est très artificiel. En pratique, pour que le management soit efficace, il faut qu'il y ait adéquation entre ces 3 aspects : stratégie poursuivie, structure adoptée, système d'information mis en place.



Source : revue de littérature

Le contrôleur de gestion doit au quotidien tenir compte de ces trois éléments dans son activité.

- **La stratégie** correspond à des choix d'orientation à long terme de l'organisation permettant à cette dernière de s'insérer dans son environnement. La stratégie vise à répondre aux questions suivantes : Que veut faire l'entreprise ? Que sait-elle faire ? Que peut-elle faire ?

La stratégie fonde le choix des priorités de l'action sur la base d'un diagnostic stratégique de la situation de l'entreprise qui tient compte des finalités de cette dernière, de son environnement, des attentes exprimées et des moyens disponibles. Le contrôle de gestion s'approprie alors ces objectifs pour les décliner dans toute l'organisation.

- **Le système d'information** correspond à l'ensemble des procédures organisées permettant de traiter et de fournir l'information nécessaire à la prise de décision. Ce

système assure la circulation des flux d'informations et alimente le système de pilotage sur la base de ressources matérielles et humaines (ex. : système d'informations comptable fondé sur un traitement logiciel des comptes financiers annuels).

- **La structure** constitue le cadre à partir duquel sont définies les délégations d'autorité de l'entreprise ; or ces dernières doivent s'accompagner de contrôles (avant, pendant ou après les décisions) pour que la gestion de l'entreprise garde une cohérence d'ensemble. L'organisation du contrôle de gestion est donc dépendante de la structure organisationnelle. D'autre part, les entités délimitées dans la structure organisationnelle deviendront les « mailles élémentaires » auxquelles sera appliqué le processus de contrôle de gestion.

En somme, le contrôle de gestion a connu une longue évolution au cours du temps. Cette évolution s'explique par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications importantes de l'environnement. Ainsi, dans le but de clarifier les concepts, nous venons de voir les tentatives de définition de contrôle de gestion. Il n'existe pas une définition unique pour ce dernier et il ne doit pas être confondu avec d'autres types de contrôle comme le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution.

Le paragraphe suivant porte un regard historique sur le développement du contrôle de gestion à travers les différentes approches théoriques et courantes de pensée en management.

II.2. Le contrôle de gestion à travers les théories des organisations

La littérature des sciences de gestion distingue plusieurs courants de pensée. Chaque courant confère des privilèges à un mode d'organisation particulier, qui a un impact très large sur le développement du contrôle de gestion. De la théorie de l'organisation scientifique du travail à la théorie évolutionniste, chaque courant de pensée se développe à partir des crises et des défauts de son prédécesseur.

Ce paragraphe a pour mission d'étudier les différentes approches théoriques et courants de pensée en management qui ont façonné le contrôle de gestion à travers le temps.

II.2.1. Le contrôle de gestion à travers la pensée managériale classique

Ce paragraphe a pour but d'examiner les courants théoriques qui ont contribué au développement de contrôle de gestion. Dans ce sens, Ekoka¹ a souligné les apports de la théorie classique, du management scientifique du travail de Taylor, la théorie néoclassique, de l'approche cybernétique et du courant néo-institutionnaliste. Afin de mettre en évidence l'apport de chacun de ces mouvements théoriques, nous allons articuler notre revue de littérature en fonction de ces différentes approches qui ont contribué le plus à l'émergence et au développement du contrôle de gestion sous son angle instrumental et technologique.

II.2.1.1. Le contrôle de gestion dans la conception classique de l'organisation

Essentiellement fondée par des ingénieurs, visant la génération de modèles analytiques, empiriques et normatifs servant l'entreprise industrielle, l'école classique naît avec la seconde révolution industrielle entre 1860 et 1920, qui a entraîné un changement radical dans les modes de travail des entreprises en abandonnant le modèle d'atelier au profit de celui du travail en usine, l'entreprise industrielle en tant qu'institution n'ayant pas encore un modèle propre d'organisation, a emprunté à la fin du 19ème siècle l'autorité pyramidale de l'armée et de l'Eglise qui étaient bien hiérarchisées.

Au regard du contrôle de gestion, les méthodes préconisées par l'école classique de management, notamment celles relatives à la division scientifique du travail, ont permis au concept de contrôle de gestion de s'épanouir à partir de sa fonction contrôle-sanction. En effet, les premières formes du contrôle de gestion sont apparues avec l'émergence des grandes entreprises industrielles américaines où les méthodes de la comptabilité industrielle et de calcul des coûts jouent une place importante au sein de l'organisation. Cependant, ce n'est qu'au milieu du XXe siècle que la fonction de contrôle de gestion à part entière est apparue.

Pour Zimnovitch², les travaux de Taylor marquent un tournant dans la comptabilité des coûts dans les industries de fabrication. Après la période qui correspond à la fixation des coûts standards (1880-1905) vient par la suite la période de concrétisation et de synthèse (1905-1930). La problématique de calcul des coûts a été la première question posée par les

¹ Ekoka, B. (2003), « Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source », *Cahier de recherche n° 2003-160*, IAE de Toulouse.

² Zimnovitch. H., (1995). L'émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930. *Association Française de la Comptabilité*, Journée d'étude : Histoire de la Comptabilité.

dirigeants des grandes entreprises industrielles. En effet, leur objectif est de trouver une base de calcul des coûts de production prévisionnels.

La période 1920-1950 correspond à la génération et l'élaboration des outils de contrôle (de gestion) du modèle de Taylor, et se caractérise par le développement de la première forme de contrôle de gestion. Ce dernier est vu, sous un angle instrumental et mécaniste, comme un ensemble d'actions mises en œuvre par les managers et qui a pour but d'établir des normes et des standards pour la mesure de la performance financière. Il s'agit donc de la première forme du contrôle de gestion dans sa version primitive, le contrôle-sanction et la plus technique reposant sur une vision instrumentale de contrôle qui accorde une importance particulière à la question de calcul des standards et d'analyse des écarts.

Avec l'émergence de la structure divisionnaire et le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, le contrôle de gestion commence à prendre une nouvelle forme, notamment dans les années 30 avec l'avènement des budgets et des tableaux de bord français.

II.2.1.2. L'école néoclassique et contrôle de gestion

L'école néo-classique s'est développée grâce à l'apport de grands praticiens (chefs d'entreprises et grands cabinets de conseil). C'est un courant pragmatique dont la base théorique demeure très largement inspirée de l'école classique. Ces principes sont : le but de l'entreprise est la maximisation du profit, c'est lui qui mesure l'efficacité organisationnelle. Elle s'appuie sur un certain nombre de postulats sur lesquels se fondent leurs principes d'actions pour le management.

D'une part, elle ne remet pas en cause le concept de postes (unité élémentaire de transformation), qui constitue la base de toute organisation, définissant pour chacun ce que l'entreprise attend de lui en termes d'activités et de résultats. D'autre part, elle insiste sur la motivation du salarié comme facteur d'incitation individuelle et collective, mais aussi sur l'intérêt du travail et la responsabilisation des salariés. D'où l'apparition des centres de profit, de la décentralisation des activités, des « divisions » (produits, marchés, géographie...), et le tout étroitement coordonné et contrôlé. Le management des entreprises s'effectue aujourd'hui dans un contexte en pleine mutation et marqué par l'incertitude.

Selon cette approche, l'organisation est représentée comme une fonction de production. Dans ce cadre, les praticiens du contrôle de gestion modélisent la firme à l'aide de multiples

découpages fonctionnels qui viennent en appui aux analystes et aux stratégies de la direction financière. Le découpage de l'organisation sous forme de centres de profits permet une délégation des responsabilités, car chacun est responsable des activités dont il est en charge, et la maîtrise des coûts à elle seule ne suffit plus. De plus, ce nouveau système de représentation des organisations autour des centres de profit a donné lieu à un contrôle budgétaire, qui semble être une méthode de contrôle couvrant tous les aspects de l'activité de ces centres.

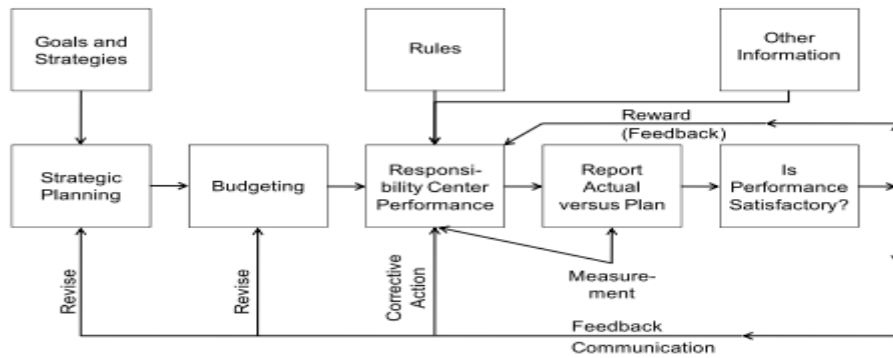
En plus des méthodes de calcul de coût de revient, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels, standards et réels pour assurer le contrôle des réalisations et la mesure des écarts. Dans ce cas, on parle du contrôle budgétaire.

Bref, le contrôle au sens de l'école néoclassique se simplifie à un simple mécanisme de coordination des facteurs de production. Il ne joue pas un rôle de coordination et d'aide à la décision pour les acteurs car leur existence n'est pas reconnue par l'organisation. L'organisation cherche principalement à maximiser sa fonction d'utilité. En ce sens, la direction financière cherche en permanence à coordonner les plans des différents départements en fonction du retour sur investissement de chaque département. La méthode d'exception dérivée de la méthode du coût standard permet au contrôleur d'intervenir lorsque la différence par rapport au coût standard est importante.

II.2.1.3. Le modèle cybernétique de contrôle de gestion

La cybernétique est la discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Elle étudie comment ces derniers s'adaptent aux modifications de leur environnement, grâce à des procédures de contrôle qui régulent par rétroaction. En tant que système de régulation, le contrôle de gestion permet de mesurer, de gérer et d'introduire les boucles de rétroaction nécessaire pour ajuster les prévisions. Construire ces logiques dans le cadre d'un processus de contrôle de gestion nécessite une théorie de l'information cohérente. Dans ce cas, la cybernétique, en introduisant le principe de la rétroaction, fournit au modèle financier du contrôle de gestion les informations nécessaires pour prendre la décision de modification de l'action. (Figure 4).

Figure 4: Le contrôle de gestion et l'effet de rétroaction



Source: Anthony, R. N., & Govindarajan, V, (2007). Management control systems (12th end.). Boston : McGraw-Hall. In Strauss, E. et Zecher, C. (2013)

Le contrôle de gestion apparaît alors comme le sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire, il permet de provoquer une action correctrice après une perturbation.

Pour Strauss et Zecher¹, ce modèle se concentre principalement sur les aspects systémiques du processus de contrôle et est préférable dans un environnement stable qui nécessite moins d'informations. De plus, il ne précise pas l'origine des objectifs entourant la construction de toute la démarche cybernétique. La prise en compte de ces limites ont conduit à l'expansion du modèle classique de contrôle de gestion et à l'émergence d'un nouveau modèle financier néo-institutionnalisé qui privilégie une vue d'ensemble de l'interaction entre l'entreprise et son environnement.

II.2.1.4. Le contrôle de gestion et l'approche contractuelle

Dans toutes les théories contractuelles des organisations, on retient, en particulier en raison de leurs apports au contrôle de gestion : la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Ces deux théories justifient, de par leurs apports, la nécessité d'opérer une régulation du comportement des acteurs d'une organisation par un système de contrôle de gestion.

¹ Strauss. E. & Zecher. C (2013). Management Control System: A Review. *Journal of Management Control*, volume 23, issue 4, pp. 133-288.

La théorie des coûts de transaction, développée par R. Coase¹ et O. Williamson en 1937 (Ghertman, M. 2003)², montre la nécessité de mettre en place dans les organisations un système de régulation des comportements afin d'augmenter la rationalité et d'atténuer les comportements opportunistes des acteurs. En effet, un grand nombre de transactions entre les entreprises ou entre les salariés et leurs entreprises, nécessitent la signature de contrats, ce qui présente des coûts élevés à ces dernières.

La théorie des coûts de transaction semble très utile pour la réponse aux questions relatives aux structures organisationnelles complexes, et aux problèmes d'arbitrage qui peuvent apparaître suite aux options stratégiques telles que les fusions-acquisitions, les externalisations ou les diversifications des activités. Ainsi, nous pouvons dire que l'apport de la théorie des coûts de transactions à la théorie des organisations ne peut être négligé, puisqu'elle a permis de comprendre l'évolution des structures organisationnelles modernes et complexes en postulant que la finalité de ces innovations repose sur la réduction des coûts de transaction. Cette théorie précise les missions du système de contrôle que la direction doit mettre en place (G. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, 2004)³.

La théorie de l'agence tire son nom de la relation d'agence qui lie le « principal » (celui qui délègue un pouvoir décisionnel) à « l'agent », elle s'inscrit dans une vision contractuelle de la firme, dans laquelle les acteurs sont des co-contractants unis par des relations d'agence, et explique que la convergence des objectifs de tous les acteurs ne peut être obtenue naturellement. Le principal (l'actionnaire ou le propriétaire) doit par conséquent surveiller en permanence les comportements des agents (dirigeants ou managers) grâce à un système de monitoring performant. La relation d'agence dans cette théorie présente « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent » (Jensen et Meckling, 1976)⁴.

¹ Coase, R. (1937), The nature of the firm, *Economica*, vol 16, pp 331- 351;

² Ghertman, M. (2003), Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction, *Revue Française de Gestion*, n° 142, pp 43– 63 ;

³ Langlois, G., Bonnier, C., Bringer, M., (2004), *Contrôle de gestion DECF, DESCF, MSTCF*, épreuve 7, collection LMD expertise comptable

⁴ Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol 3, issue 4, pp 305 – 360

Cette théorie, en justifiant la nécessité d'un contrôle des acteurs en charge de la gestion (managers) de l'entreprise pour le compte du principal et en prévoyant les outils et les mesures nécessaires à l'atténuation des comportements opportunistes où l'agent maximise sa fonction d'utilité personnelle au détriment de l'organisation, renforce la contribution d'un contrôle de gestion performant et le dote à la fois d'outils modernes de monitoring pour lui permettre de détecter les écarts entre les objectifs de l'organisation et ceux des acteurs et de mettre en œuvre les procédures de régulation (écarts entre prévisions et réalisations).

Malgré l'importance de cette théorie et son intérêt particulier pour la fonction du contrôle de gestion, elle présente encore quelques défauts. Tout d'abord, elle ne confère pas au contrôleur de gestion un rôle dans la prise de décision. En fait, il a pour tâche d'assurer la surveillance de la réalisation des objectifs fixés a priori et de fournir des informations sur les performances des centres de responsabilité. Dans ce cadre, il s'agit d'une théorie qui permet de développer un contrôle de gestion formel à vocation budgétaire dans la mesure où la fonction de contrôle de gestion se limite au suivi de l'atteinte des objectifs fixés a priori. De plus, elle ne remet pas en cause l'aspect relationnel du contrôle de gestion. Pour Bollecker¹, les aspects du contrôle comme aide au pilotage ne sont pas développés. L'accent est principalement mis sur l'évaluation de l'atteinte des objectifs (contrôle budgétaire).

En somme, afin de surmonter les différentes insuffisances de contrôle de gestion classique et répondre efficacement aux exigences d'environnement, il faut désormais recourir à un système de contrôle de gestion qui :

- assure le pilotage de la performance et non seulement la gestion de coût ;
- gère le changement plutôt que la stabilité ;
- assure en permanence que les actions et les comportements répondent aux objectifs de l'organisation ;
- assure la cohérence organisationnelle en favorisant le dialogue et l'interaction avec les parties prenantes.

La prise en compte de ces constats conduira au développement d'un contrôle de gestion basé sur la gestion des activités. Aujourd'hui, nous assistons à l'avancement des travaux qui ont permis de mettre en avant les principes directeurs de l'approche instrumentale de contrôle de gestion, qui ont donné lieu à des pratiques complexes à vocation organisationnelle et

¹ Bollecker, M, (2000). Le contrôleur de gestion : une profession a dimension relationnelle ? 21ème congrès de l'AFC, France.

stratégique, et pas seulement comptable et économique. Il s'agit d'une vision large du contrôle de gestion basé sur les processus, qui combine la dimension relationnelle du contrôle et prend en compte la complexité et la dynamique de l'environnement de l'entreprise.

II.2.2. Le contrôle de gestion stratégique-opérationnel : vers une approche gestionnaire et managériale axée sur les processus

La complexité et la dynamique des affaires marquant l'environnement actuel obligent les organisations à remettre en question leurs pratiques de gestion, en l'occurrence leur système de contrôle de gestion. En effet, un simple mécanisme de suivi et de contrôle n'est toujours pas adapté à l'environnement actuel. Par conséquent, un système de contrôle de gestion utile pour la planification stratégique, la réalisation des objectifs, l'innovation et le développement est nécessaire.

Les axes de rupture du contrôle de gestion à vocation instrumentale se basent sur les apports de la démarche Lean Management, la théorie systémique, les théories psychologiques, la théorie de la décision, la régulation sociale et la théorie évolutionniste.

II.2.2.1. Le Lean management : quel apport pour le contrôle de gestion ?

Le modèle classique du contrôle de gestion qui a servi le cadre de référence jusqu'à la fin des années soixante en économie et management est fortement contesté par l'émergence de la concurrence des firmes japonaises¹. En effet, l'intensification de la concurrence a conduit à de nouvelles règles de compétitivité qui appréhende la question de la performance à partir de la satisfaction des clients et non pas au niveau de la maîtrise des coûts. Cela conduit à la nécessité de prendre en compte de nouveaux paramètres de gestion, tels que la qualité globale, l'amélioration continue, le juste à temps, etc.

Les fondements du Lean Management ont été popularisés à partir d'un célèbre ouvrage de James P. Womack, Daniel T. Jones et Daniel Ross « The machine that changed the world », publié pour la première fois en Avril 1990. A travers cet ouvrage, il s'agissait pour les auteurs de présenter l'approche managériale et productive qui a fait le succès du constructeur automobile Toyota (*Toyota Production System* TPS). Ainsi, développé au Japon, notamment chez Toyota, le Lean Management est une démarche de conduite des activités de

¹ Ekoka, B. E. (2006), « Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique », Comptabilité, Contrôle et Audit. Tome 12. 2006/3, pp : 139-161.

l'organisation qui repose sur deux grands principes qui peuvent s'envisager comme des orientations données à l'organisation : une "orientation délais" qui vise à livrer aux clients de l'organisation au bon moment la quantité de biens souhaités et une "orientation qualité" qui vise à mettre en évidence puis résoudre un ensemble de dysfonctionnements au sein de l'organisation.

La philosophie de gestion née dans les entreprises japonaises a conduit leurs dirigeants à développer de nouveaux outils de contrôle statique à différentes étapes du processus de production. Ce processus est basé sur le Lean production, la qualité totale, le système de coûts cibles et l'introduction de boucle Plan, Do, Study-check, Act, qui constituent le point de départ pour Philip Lorino pour établir un modèle alternatif qualifié de stratégique-opérationnel.

En considérant le contrôle de gestion dans son approche large, le Lean Management apparaît sans doute comme un des outils marquants du contrôle de gestion. Vivement critiqué par certains pour ses effets néfastes sur la santé au travail, largement plébiscité par d'autres comme outil indispensable du management moderne. Nous essayons, dans le point suivant, d'analyser l'apport des théories psychologiques en matière de contrôle de gestion.

II.2.2.2. Les théories psychologiques et contrôle de gestion

L'école des relations humaines a profondément modifié les conceptions sur l'intégration des individus dans l'entreprise. Différentes études ont mis en évidence les motivations affectives et l'importance de la participation des acteurs de l'entreprise. Nous mettrons l'accent dans ce point sur les apports de l'école des relations humaines, notamment les travaux de Crozier et Friedberg et leur apport en matière de contrôle de gestion, ainsi que sur la contribution de la théorie de la régulation sociale.

II.2.2.2.1. Les apports de Crozier et Friedberg en matière du contrôle de gestion

Les travaux des deux auteurs (Crozier et Friedberg) analysent les relations de pouvoir et les zones d'incertitude, qui sont l'objet de pouvoir entre les membres de l'organisation. Selon cette méthode, face au contrôle, les acteurs auront des zones d'incertitude. Ces zones sont largement décrites dans la sociologie de l'organisation et dans certains travaux liés au contrôle de gestion, de sorte qu'ils ne sont plus seulement compris comme des colons dans le domaine organisationnel qui peuvent facilement prouver la complexité du réel.

Selon Crozier¹, l'entreprise est vue comme un lieu de négociation, et elle ne peut pas seulement être vue comme un destinataire de technologies et de méthodes avec des objectifs principaux. Bien que des règles restrictives soient déployées pour permettre aux membres de l'organisation d'atteindre des objectifs communs, les limites de leur liberté ne sont ni complètes ni rigides. Les acteurs jouent avec ces règles, les exploitent dans un rapport de force qu'ils entretiennent avec les autres membres.

Crozier et Friedberg ont stipulé dans leur célèbre ouvrage "L'acteur et le système" en 1997 que les acteurs devraient profiter de leurs imperfections. Ces jeux peuvent rendre leur comportement imprévisible, créant de l'incertitude et de zones de liberté pour satisfaire leurs intérêts et négocier leur participation à l'action collective. Par conséquent, ils ont modifié les règles d'organisation qui correspondaient à leurs intérêts. Ainsi, le contrôle de gestion ne peut pas être caractérisé par la seule dimension économique et instrumentale susceptible d'affecter des individus impassibles, plutôt que par un ensemble de règles qu'ils peuvent adapter et modifier par eux-mêmes.

En plus, certaines études ont mobilisé des approches sociologiques de contrôle de gestion. Parmi ces travaux, Justin² a observé dans une recherche d'intervention que les systèmes de contrôle de gestion ne sont ni de simples objets techniques permettant une conduite rationnelle aux organisations, ni de simples outils neutres totalement indépendants des acteurs qui les utilisent.

Bref, ces travaux qui ont mobilisé les approches sociologiques montrent que le système de contrôle de gestion suscitait une grande méfiance à l'égard des responsables opérationnels dans la mesure où l'utilisation par la direction générale permet de véhiculer une image de surveillant des animateurs de ce système. Par conséquent, compte tenu de la dimension comportementale et cognitive du contrôle de gestion, il est possible de distinguer les systèmes de pilotage basés sur le paradigme d'interprétation des indicateurs de performance et des systèmes de contrôle en fonction de leur mesure³.

¹ Crozier, M. (1970). La société bloquée. Paris seuil. Cité par, Bollecker, M et Gerald, N. (2014). Le contrôle de gestion d'aujourd'hui : débats, controverses et perspectives. Edition Vuibert, page 17.

² Justin, J (2004). Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle. Comptabilité Contrôle Audit, numéro thématique. Tome 10, pp. 213-236.

³ Il convient de noter que dès la fin des 90 la littérature anglo-saxonne, notamment les travaux de David Otley 1999, Kloot et Martin, 2000 s'est intéressée au système de pilotage de la performance (Performance

II.2.2.2.2. La théorie de la régulation sociale et le contrôle de gestion

Dans le même sens, la théorie de la régulation sociale se caractérise par une confrontation entre l'implicite et l'explicite et par la structuration des jeux d'acteurs. Elle est comprise comme la formation et le maintien des règles, décrit les processus d'appropriation et de développement des règles sociales.

Le sociologue français Reynaud¹ distingue dans son ouvrage « Le conflit, la négociation et la règle », deux modes de régulation : la régulation de contrôle descendante (top down) et la régulation autonome, règles construites par les acteurs du Bottom-up. En ce qui concerne le premier mode de régulation impliquant des directions d'organisation, la direction tente de limiter les risques de déviances inhérents à toute activité, par la contrainte particulièrement décrite par les tenants de l'approche critique de contrôle. Cependant, le second mode est basé sur la logique de l'exécutant qui tente de contourner la première régulation en créant une référence autonome.

Cependant, pour Bourguignon² le processus de planification et de budgétisation lié au management par objectif est considéré comme une zone de négociation. Dans cette zone, les règles de contrôle et les règles autonomes entrent en conflit avec les intérêts locaux et globaux. Par conséquent, le contrôle de gestion est compris comme un système de règles de contrôle qui permet de maîtriser les comportements déviants, mais renforce paradoxalement la régulation autonome.

Bref, étudier le contrôle de gestion sous l'angle social, permet d'appréhender les outils de contrôle à partir des aspects informels assurant la communication et la coordination entre les acteurs. Le contrôle de gestion classique revêt une dimension instrumentale qui participe à l'édification d'une personne calculable.

Nous essayons par la suite d'analyser les apports de l'approche systémique en matière de contrôle de gestion.

Management System) qui le distingue des systèmes de mesure de la performance (Performance Measurement System).

¹ Reynaud, J.D. (1995). Le conflit, la négociation et la règle. Paris Octares.

² Bourguignon, A. (2004). Op. Cit.

II.2.2.3. Le contrôle de gestion et l'approche systémique

L'approche systémique se présente comme une approche dynamique de l'environnement, et constitue un rejet de la démarche analytique, qui n'est plus adaptée à l'environnement actuel caractérisé par une complexité accrue. En se référant à cette démarche, l'approche systémique se présente comme une combinaison de deux paradigmes : la cybernétique et le structuraliste. D'une part, la cybernétique est la discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Elle étudie comment ces derniers s'adaptent aux modifications de leur environnement, grâce à des procédures de contrôle qui régulent par rétroaction. D'autre part, l'approche par processus (application de l'approche systémique) est proposée comme une innovation organisationnelle, qui permet aux entreprises d'établir une structure horizontale qui s'adapte aux nouvelles contraintes de fonctionnement imposées par leur environnement. Ainsi, le passage de la cybernétique à la systématique permet aux organisations d'établir leur modèle de pilotage qui se présente comme une réponse à la crise du modèle financier.

En référence aux fondements de l'approche systémique, le contrôle de gestion s'exprime comme un système reliant différentes activités du processus d'organisation. Il se manifeste comme des sous-systèmes qui peuvent organiser l'effet de rétroactions nécessaires et peut déclencher des actions correctives, mesurer les résultats, l'efficacité des ressources allouées et fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Par la suite nous analyserons la contribution des modes de décision au modèle de contrôle de gestion.

II.2.2.4. L'approche décisionnelle de l'organisation et le contrôle de gestion

Les classiques considèrent l'organisation comme un ensemble d'activités composées de processus stables. L'homme occupe une place accessoire. Le dirigeant commande et le salarié obéit. Pour la théorie de la décision, l'organisation est principalement un lieu de problèmes, un lieu de décisions individuelles. A cet égard, l'individu n'assume pas de fonctions auxiliaires, il est désormais au cœur du processus décisionnel. Toute analyse d'une organisation commence par l'étude des choix individuels. L'homme n'a pas une rationalité

parfaite, il essaie d'analyser les décisions dans leurs adaptations quant aux plans, aux hypothèses et aux objectifs fixés¹.

Ainsi, l'hypothèse de la rationalité parfaite de la décision a été rejetée. L'idée est que la solution choisie n'est pas la meilleure, mais satisfaisante : le décideur ne dispose d'aucune information partielle et ne peut donc pas comprendre tous les aspects de la situation. De plus, l'environnement est incertain, dynamique et en constante évolution.

Les développements théoriques liés à la théorie de la décision ont grandement affecté la place et l'optique données au contrôle de gestion. La contribution de la théorie de la décision au développement du contrôle de gestion peut se situer au niveau du maintien et de facilitation de l'existence des coalitions comme il peut agir sur la qualité de l'information fournie².

Avec le développement de la théorie de décision, l'approche évolutionniste va enrichir le champ du contrôle de gestion moderne.

II.2.2.4 L'approche évolutionniste de l'organisation et le contrôle de gestion

L'approche de la firme des économistes évolutionnistes prend son élan à partir de l'ouvrage « An Evolutionary Theory of Economic Change » de Nelson et Winter (1982)³. Pour ces économistes, le fait de représenter la firme comme un nœud de contrats, comme il est suggéré par l'approche contractuelle, annule le poids des capacités organisationnelles des membres de l'entreprise, tandis que le fait de la représenter comme une fonction de production suppose l'existence des capacités organisationnelles. Cette approche se concentre sur la structure interne des organisations⁴.

L'approche évolutionniste s'intéresse à la structure interne des organisations et se base sur les hypothèses d'imperfection de l'information et de rationalité limitée des individus, qui utilisent donc le principe de la satisfaction plutôt que de la maximisation.

En fixant des procédures de mesure et de contrôle, des démarches de résolution de problème et d'amélioration de processus, le contrôle de gestion peut être considéré comme un ensemble

¹ Simonsen, J. (1994). Administrative Behavior: How Organizations can be Understood in Terms of Decision Processes. Roskilde Universitet.

² Bescos, P. L., & Mendoza. C. (2011). Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence. 20^{ème} congrès de l'AFC, France.

³ Nelson R. R. and Winter S. G. (1982), An evolutionary theory of economic change, Harvard University Press, Cambridge, MA.

⁴ Ekoka, B. E. (2006), Op. Cité.

de routines garantissant la pérennité de l'organisation. Il peut également, par des remises en cause de ses objectifs, de ses rôles, de ses techniques, devenir un levier du changement et d'apprentissage organisationnel.

Soulignons à l'issue de cette revue de littérature que certaines approches théoriques ne permettent pas de structurer le développement du modèle de pilotage. Elles permettent, cependant, de cerner le sens de contribution de chaque théorie en matière de développement du contrôle de gestion.

En somme, avec l'accélération des rythmes du changement et la vitalité de l'environnement, les organisations se trouvent désormais confrontées à un dilemme de gestion des activités de l'exploitation et de l'exploration. Le premier niveau d'activité favorise un management de type « top down ». Cependant, le deuxième adhère à un type de management participatif dit « Bottom up » et implique la recherche de nouvelles connaissances et l'expérimentation de nouvelles alternatives et ressources dont les retours sont incertains et ne peuvent se concrétiser qu'à long terme (Marche 1991)¹.

Le paragraphe suivant sera consacré au contrôle de gestion qualifié « ambidextre » qui combine les activités de l'exploitation et celles de l'exploration.

II.3. Le contrôle de gestion ambidextre : une combinaison entre le modèle classique et le modèle de pilotage

La manière d'utilisation des systèmes de contrôle par les organisations afin de s'adapter à leur environnement est devenue une préoccupation croissante, surtout depuis la définition des systèmes de contrôle proposée par Simons (1995)². Une première grille de lecture permettant d'envisager le rôle du contrôle dans le contexte de la stratégie d'entreprise a été proposée par Burgelman (1991)³, distinguant les comportements stratégiques induits des comportements autonomes. Les premiers visent l'adaptation des compétences à l'environnement tandis que les seconds ambitionnent la prise d'initiatives pouvant amener les dirigeants à modifier la

¹ March, J.G. (1991), "Exploration and exploitation in organizational learning", *Organization Science*, 2, 71-87.

² Simons, R., 1995. "Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal", Harvard Business School Press, Boston.

³ Burgelman, R., 1991. Intraorganizational Ecology of Strategy Making and Organizational Adaptation: Theory and Field Research. *Organization Science*. 2(3), 239-262.

stratégie¹. Par la suite, la relation entre contrôle et stratégie est devenue l'objet de nombreuses études empiriques, qui opposent systématiquement les contrôles formels aux contrôles informels : les premiers améliorent les pratiques des dirigeants mais seulement dans une logique de planification (Archer et Otley, 1991²) et encouragent le conformisme (Roberts, 1990³) tandis que les seconds favorisent l'émergence stratégique (Chakravarthy, 1982⁴ ; Goold et Campbell, 1987⁵ ; Bartlett et Goshal, 1994⁶). Cette opposition doit-elle demeurer aussi tranchée ? Existe-t-il des alternatives réalistes combinant, voire unifiant, ces deux logiques ?

Afin de répondre à ces questions nous nous appuyons sur les travaux de Simons publiés en 1995 et portant sur la mobilisation simultanée des différents leviers de contrôle, opposant notamment les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif.

II.3.1. Le concept de « Contrôle Ambidextre »

Nous pouvons juger les travaux historiques issus du champ du contrôle de deux manières ; d'abord, en convenant qu'ils mettent en évidence le lien entre contrôle et adaptation stratégique ; ensuite en s'accordant sur le fait qu'ils s'inscrivent systématiquement dans une logique duale consistant à comparer et juger les effets respectifs des contrôles formels et informels. Notre recherche vise à réconcilier cette opposition en proposant une vision unificatrice dans laquelle les contrôles formels et informels ne formeraient plus qu'un seul système, ce système ayant la capacité à permettre à l'organisation de s'adapter voire de se transformer. Cette approche du contrôle qui, nous le verrons plus loin, a été fortement conditionnée par nos terrains de recherche, se rapproche du courant de littérature traitant de l'ambidextrie organisationnelle.

¹ Julien Batac, 2016. Le contrôle ambidextre - Pour une contribution du contrôle à l'apprentissage et à la transformation des organisations. Sciences de l'Homme et Société. Université Paris 1 - Panthéon Sorbonne.

² Archer, S., Otley, D.T., 1991. Strategy, Structure, Planning and Control Systems and Performance Evaluation- Rumenco Ltd. Management Accounting Research. 2, 263-303

³ Roberts, J., 1990. Strategy and Accounting in a UK Conglomerate. Accounting, Organization and Society. 15(1/2), 107-125.

⁴ Chakravarthy, B.S., 1982. Adaptation: a promising metaphor for strategic management. Academy of Management Review, 7(1), 35-44.

⁵ Goold, M., Campbell, A., 1987. Strategies and styles: the role of the centre in managing diversified corporations. Blackwell, 374 p

⁶ Bartlett, C.A., Goshal, S., 1994. Changing the role of top management: beyond strategy to purpose. Harvard Business Review. 72(6), 79-88

Le concept d'ambidextrie organisationnelle est inspiré du raisonnement selon lequel le succès à long terme d'une entreprise dépendrait de sa capacité à exploiter ses activités courantes tout en explorant simultanément de nouvelles compétences, de nouveaux métiers, de nouveaux marchés (Duncan, 1976¹ ; March, 1991² ; Levinthal et March, 1993³ ; Tushman et O'Reilly, 1996⁴). Les organisations qualifiées d'ambidextres sont structurées pour combiner l'exploitation des compétences et ressources existantes, et l'exploration de nouvelles. Les principales investigations empiriques menées sur le sujet soulignent le rôle joué par la structure organisationnelle (Birkinshaw et Gibson, 2004⁵ ; He et Wong, 2004⁶ ; Raisch et al., 2009⁷) et le leadership managérial (Smith et Tushman, 2005⁸ ; Beckman, 2006⁹). Si la majorité de ces travaux signalent qu'une bonne combinaison des activités d'exploitation et d'exploration est source de performance et de création de valeur, Lubatkin et al. (2006) relèvent, par contre, des tensions inhérentes à l'ambidextrie. La complexité de ces tensions constitue même un défi managérial selon Andriopoulos et Lewis (2009)¹⁰ : exploitation et exploration peuvent être contradictoires, l'exploration risquant de « sacrifier » les compétences existantes (Birkinshaw et Gibson, 2004)¹¹ et l'exploitation s'avérant un « piège à compétences »¹².

Sur ce dernier point, nous retrouvons le principal paradoxe relatif à l'adaptation des organisations à des environnements changeants : la recherche de rupture est perçue comme risquée au moment où l'organisation est performante sur le marché. Au même titre que

¹ Duncan, R.B., 1976. The ambidextrous organization: designing dual structures for innovation. In R.H. Kilmann, L.R. Pondy et D. Slevin (eds), *The management of organizations*, New York, North Holland, 167-188.

² March, J.G. (1991), Op. Cité

³ Levinthal, D.A., March, J.G., 1993. The myopia of learning. *Strategic Management Journal*, 14, 95-112.

⁴ Tushman, M.L., O'Reilly, C.A., 1996. Ambidextrous organizations, managing evolutionary and revolutionary change, *California Review*, 38, 8-30.

⁵ Gibson, C.B., Birkinshaw, J., 2004. The antecedent, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity. *Academy of Management Journal*, 47, pp. 209-226.

⁶ He, Z.L., Wong, P.K., 2004. Exploration versus exploitation: an empirical test of the ambidexterity hypothesis. *Organization Science*, 15, 481-494

⁷ Raisch, S., Birkinshaw, J., Probst, G., Tushman, M. L., 2009. Organizational ambidexterity: Balancing exploitation and exploration for sustained performance. *Organization Science*, 20 (4), 685-695.

⁸ Smith, W.K., Tushman, M.L., 2005. Managing strategic contradictions: A top management model for managing innovation streams. *Organization Science*, 16, 522-536.

⁹ Beckman, C. M., 2006. The influence of founding team company affiliations on firm behaviour. *Academy of Management Journal*, 49(4), 741-758.

¹⁰ Andriopoulos, C, Lewis, M. W, (2009), « Exploitation-exploration tensions and organizational ambidexterity: Managing paradoxes of innovation », *Organization Science*. 20(4), 696-717.

¹¹ Gibson, C.B., Birkinshaw, J., 200. Op. Cité

¹² Selon Gupta et al. (2006), l'engagement de compétences présentes permet des profits immédiats mais ne prépare pas l'organisation à des ruptures technologiques ou commerciales.

l'ambidextrie organisationnelle s'avère un moyen de manager cette tension entre stabilité et changement, le concept de « contrôle ambidextre » trouve sa source dans la mixité entre contrôles formels et contrôles informels et, plus largement, entre norme et liberté, entre clarification et ambiguïté, entre continuité et changement. Nous le posons comme une combinaison de systèmes performants, l'adaptation et/ou la transformation des organisations. Ces systèmes ne seraient plus opposés ou contradictoires mais complémentaires et simultanés.

II.3.2. Les apports de Simons (1995)

Un contrôle de gestion approprié peut être utilisé pour gérer la tension entre deux dimensions stratégique et opérationnelle. La flexibilité stratégique favorise la promotion de l'innovation et l'apprentissage organisationnel. La flexibilité opérationnelle permet la rationalité et le suivi de la réalisation prévisible des objectifs destinés à encadrer le domaine de la stratégie.

Selon Olivier¹, le système de contrôle de gestion peut être utilisé non seulement pour assurer un contrôle strict et restrictif, mais aussi pour planifier, prendre des décisions, coordonner, communiquer, apprendre et s'adapter aux changements environnementaux.

Les travaux de William Ouchi² constituent toujours le cadre de référence des différentes typologies de systèmes de contrôles évoquées. C'est dans ce contexte que s'inscrivent les propositions de Robert Simons³ dont l'objectif est de faire face aux nombreuses évolutions technologiques, du contexte concurrentiel. Il distingue quatre leviers de contrôle qui peuvent au contraire être utilisés de manière complémentaire et faire système au sein d'un dispositif global de contrôle de gestion :

- ♦ Les systèmes de croyances, sont utilisés pour inspirer et diriger la recherche de nouvelles opportunités ;
- ♦ Les systèmes de barrières, sont utilisés pour limiter le domaine de recherche d'opportunités ;
- ♦ Les systèmes de diagnostic/contrôle, sont utilisés pour motiver, suivre et récompenser l'atteinte des objectifs ;

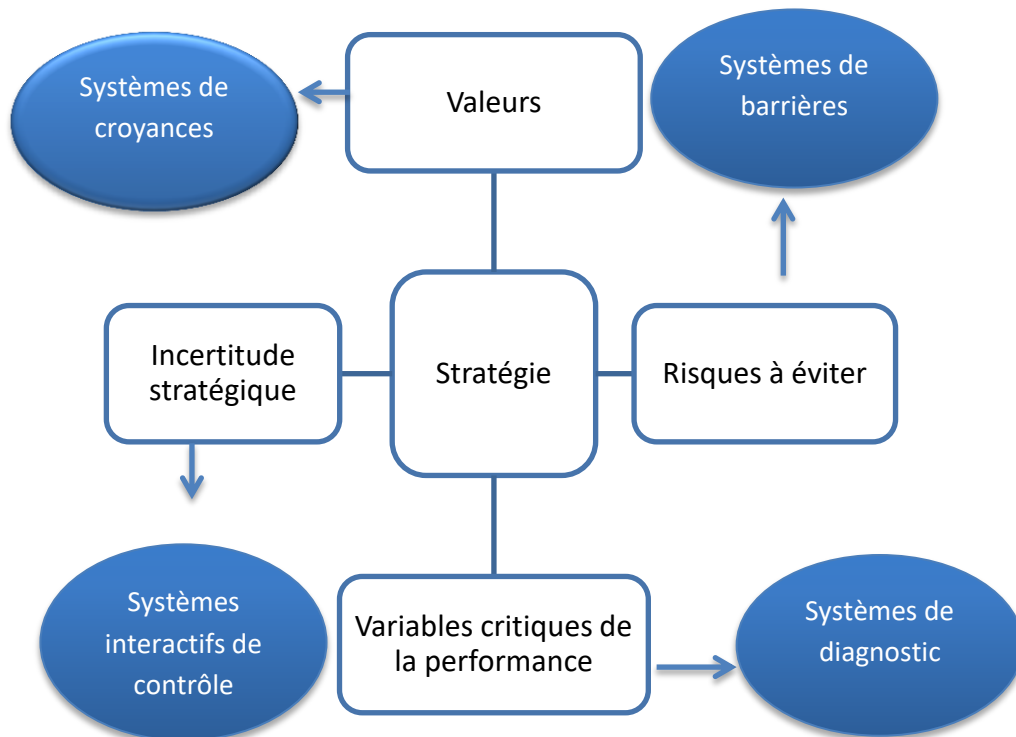
¹ Oliver, J., (2009). Continuous improvement: role of organisational learning mechanisms. *International Journal of Quality & Reliability Management*, volume 26, pp: 546–563.

² Ouchi W. G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, pp.833-848

³ Simons R. (1995), Op. Cité.

- ♦ Les systèmes de contrôle interactif, sont utilisés pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et de nouvelles stratégies.

Figure 5: Les leviers de contrôle de SIMONS



Source: Simons. R, (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River. Pearson. (Traduction libre)

Les systèmes de croyances et de barrières sont, selon Robert Simons, globalement assimilables à la culture organisationnelle (R. Simons, 1995). Les systèmes de diagnostic/contrôle correspondent aux éléments les plus souvent rassemblés sous le vocable de contrôle de gestion, l'auteur présentant l'opposition qui existe entre le contrôle par les résultats et le contrôle par les processus.

Dans le cadre théorique proposé, les systèmes classiques (contrôle par les comportements ou par les résultats) ne s'opposent plus à l'approche culturelle. La deuxième contribution importante concerne les systèmes de contrôle interactifs. Plus précisément, le modèle de contrôle de gestion classique nécessite une utilisation diagnostique des outils de contrôle de gestion (plan d'action, budget, tableau de bord, système de reporting, etc.). D'un autre côté, le modèle de pilotage nécessite une utilisation plus interactive de ces outils pour promouvoir la

gestion participative, l'interaction et le partage d'informations à travers un processus ascendant (Bottom-up).

En somme, la synthèse des apports de la littérature consacrée au phénomène ambidextre des organisations a permis de mieux clarifier le concept de contrôle de gestion ambidextre, qui permet une conciliation entre le mode de l'utilisation diagnostique et interactif.

À travers cette section, nous avons essayé de comprendre le sens du développement du concept de contrôle de gestion à travers l'analyse de son évolution historique, ses définitions et sa relation avec l'organisation. La littérature de gestion révèle deux modèles principaux de contrôle de gestion, à savoir le modèle classique et le modèle de pilotage. Du point de vue de la performance financière, le contrôle de gestion traditionnel semble être un outil permettant d'assurer le suivi de ses variables clés et la maîtrise des coûts, qui est également l'un de ses objectifs historiques. A cet effet, plusieurs outils ont été développés : la comptabilité analytique pour le suivi et l'optimisation de la rentabilité des produits et des activités ; les budgets pour mesurer et prévoir les coûts des investissements ainsi que les retours sur investissements et les tableaux de bord classiques pour suivre les indicateurs de la performance financière. En général, ce paradigme traite l'organisation comme un ensemble de fonctions et repose sur une sorte de contrôle de gestion cybernétique qui consiste en une approche exclusive de contrôle par la dimension financière. Ce modèle semble être efficace pour les organisations opérant dans un environnement relativement stable.

Du point de vue pilotage stratégique, l'importance du modèle pilotage est évidente. Il assure la mise en œuvre de la stratégie en fixant des objectifs et en s'assurant que les objectifs de chacun sont cohérents, mais c'est aussi un levier pour l'émergence de nouvelles stratégies. Il présente un intérêt pour garantir l'efficacité opérationnelle, puisque les managers s'appuient sur les outils de contrôle de gestion pour suivre et piloter leur service en vue d'atteindre les objectifs fixés par la direction ce qui permet de garantir la performance financière et non financière. Contrairement au modèle classique, ce modèle accorde des privilèges à l'organisation en tant que processus. Il est basé sur un mode d'utilisation interactif et semble efficace pour les organisations opérant dans un environnement en constante évolution.

Compte tenu des particularités de ces deux modèles, certains chercheurs se sont concentrés sur le contrôle de gestion « ambidextre », qui permet une conciliation entre le mode de l'utilisation diagnostique et interactif.

Conclusion

A travers ce premier chapitre que nous avons intitulé « Contrôle de gestion et performance : cadre conceptuel et fondements théoriques », nous avons, dans une première section, essayé de cerner le champ conceptuel de la problématique de la performance. Tout d'abord, en dépit des nombreux travaux qui lui sont consacrés, et qui prouvent l'importance du concept performance, la recherche d'une définition à ce concept faisant l'unanimité est une tâche difficile. En tant que concept vague, la performance ne doit pas être confondue avec d'autres notions qui lui sont parfois, à tort, substituables comme l'efficacité, la rentabilité, la profitabilité... La performance relève d'une vision plurielle, multicritère, multi-acteur et multi-niveau. Elle se veut également pérenne.

Pour les besoins de notre recherche, nous retenons que la performance contient une triple idée (Bourguignon, 1995¹ ; Burlaud et al. 2004²) :

- C'est un résultat qui représente le niveau de réalisation des objectifs ;
- C'est une action, qui implique une production réelle, donc un processus ;
- Ce peut être un succès, comme attribut de la performance, ce qui induit un jugement, donc de la subjectivité.

Nous constatons à travers cette définition que la performance est un concept ambigu et revêt plusieurs sens : c'est à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus ainsi que le succès dont on peut se prévaloir.

Ensuite, nous avons essayé de distinguer entre ses différentes approches à savoir l'approche qui distingue la performance monocritère de la performance multicritère, l'approche distinguant la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes et l'approche qui oppose la performance locale à la performance globale. Pour notre recherche, la performance est appréhendée selon l'approche multicritère, l'approche centrée sur les ressources internes et l'approche opposant la performance locale à la performance globale.

Enfin, nous avons tenté d'étudier la question d'évaluation et de mesure de la performance, chose qui n'est pas facile. Ainsi, quelle que soit l'acception retenue, la mesure de la performance est associée aux principes fondamentaux d'efficacité, d'efficience, de cohérence

¹ Bourguignon, 1995. Op. Cité

² Burlaud A., Teller R., Chatelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E., (2004), Contrôle de gestion, Vuibert

et de pertinence. De plus, les travaux de recherche permettent d'identifier quatre dimensions d'évaluation de la performance : pérennité de l'organisation, valeurs des ressources humaines, efficience économique et légitimité de l'organisation auprès des groupes externes.

Nous avons, dans une deuxième section, traité le concept de contrôle de gestion à travers son évolution historique et sa définition avant de nous pencher sur les différentes approches qui ont contribué au développement du contrôle de gestion. Généralement, la littérature sur ce concept fait apparaître deux paradigmes majeurs. Un paradigme de contrôle de gestion classique qui trouve ses origines au niveau des théories économiques, des organisations et de la firme. Ce modèle s'appuie sur un mode de contrôle cybernétique dont les principales caractéristiques sont un mode de l'utilisation diagnostique des outils de contrôle de gestion et une dimension exclusivement financière visant l'adéquation entre les ressources employées et les objectifs fixés. Ainsi, ce modèle est adapté à un type d'organisation spécifique, agissant dans un environnement relativement stable. Il encourage en effet la flexibilité opérationnelle, la maîtrise des coûts, l'aversion aux risques, l'individualisme et l'activité de l'exploitation.

Contrairement à ce modèle qui repose sur une vision instrumentale de contrôle, un modèle alternatif de contrôle de gestion qualifié de « pilotage » s'est développé. Il met en avant des nouveaux impératifs en termes de flexibilité stratégique, de l'innovation et de l'apprentissage et envisage l'organisation comme un processus intégrant, en plus de la dimension financière de la performance, la dimension non financière.

Toutefois, pour certains chercheurs, l'organisation doit adopter un contrôle de gestion qui combine entre l'efficacité opérationnelle garantie par le modèle classique et l'efficacité stratégique soutenue par le modèle de pilotage. Afin de confronter la contrainte relative à l'équilibre entre les activités de l'exploitation et de l'exploration, la conciliation entre ces deux modèles donne naissance à l'introduction d'un nouveau concept qui est le contrôle de gestion « ambidextre ».

Le chapitre suivant sera consacré au système de pilotage de la performance s'inspirant des deux visions de l'organisation : la vision classique hiérarchique et la vision par processus.

Chapitre 2

Pilotage de la performance : vers une approche transversale multicritère

Introduction

Actuellement, gérer la performance exige de jongler avec des critères de performance multiples sur différents niveaux décisionnels et organisationnels mettant en jeu plusieurs acteurs. Dans cette perspective de résultats immédiats et d'évolution, un véritable mécanisme doit être conçu afin de prendre en compte l'ensemble de ces éléments et les interactions qui existent entre eux. Ce mécanisme doit être exploité de manière efficace et efficiente afin de permettre au système analysé de réaliser la stratégie qu'il s'est fixé. Ce mécanisme, destiné à garantir la cohérence des démarches d'amélioration de la performance, porte le nom de système de pilotage de la performance.

Piloter la performance d'une entreprise nécessite de remonter aux différents niveaux contribuant à la réalisation du résultat global. Autrement dit, la performance révélée en fin du processus est le fruit d'une mobilisation des différentes entités supposées autonomes et décentralisées qui inscrivent leurs actions dans la stratégie de l'entreprise dans son ensemble. Piloter la performance de l'entreprise requiert ainsi une mesure de la contribution de chaque centre de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise. Telle est la question que nous avons mise au centre de nos préoccupations. La revue de littérature en la matière fait apparaître deux grandes visions : une vision classique hiérarchique basée sur le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité et une vision processuelle multicritère définissant l'entreprise comme un ensemble de processus.

En vue d'apporter des éléments de réponse à la question de recherche, nous envisageons, dans un premier temps, de cerner les fondements du système de pilotage et ses visions (section 1). Dans un second temps, nous discuterons des méthodes et outils de pilotage pouvant servir pour mesurer la contribution des performances des centres de responsabilité dans la performance de l'entreprise. Pour chaque outil, nous présenterons sa genèse, sa définition, ses objectifs et son intérêt pour la question de recherche.

Section I. Système de pilotage de la performance : état de l'art

Dans un environnement incertain caractérisé par une pression concurrentielle forte, par des transformations rapides et structurantes couplées à une complexité croissante des organisations, l'entreprise doit anticiper et agir toujours plus vite. Piloter sa performance, c'est être en mesure de s'assurer de la déclinaison efficace de la stratégie en actions opérationnelles et de la bonne réalisation des objectifs fixés. A cet égard, le pilotage de la performance de l'entreprise doit s'inscrire dans une approche globale visant à favoriser l'amélioration continue bien plus que le contrôle.

Dans la présente section, nous présenterons, dans un premier temps, les fondements du système de pilotage. Nous expliciterons, dans un second temps, la relation entre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance, en nous basant sur les deux visions complémentaires : la vision fonctionnelle et la vision processuelle.

I.1. Les fondements du système de pilotage de la performance

Depuis plusieurs années, la science de gestion, en particulier le contrôle de gestion, a suscité un intérêt pour le pilotage de l'entreprise. Ce terme, largement utilisé en management, est lié à différents niveaux de celui-ci : pilotage stratégique, pilotage opérationnel, pilotage organisationnel, etc. La littérature de langue française utilise les termes de management et de pilotage. Le premier fait référence à l'art de diriger et à prendre des décisions. Le second met l'accent sur l'art d'agir et d'être dans l'action. Le pilotage intègre la capacité de représentation des individus. Ce terme spécifique français a commencé à se répandre dans la sphère anglo-saxonne des sciences de gestion qui jusqu'à ce jour utilise le vocable unique de management, pour ce que nous appelons pilotage. Concernant le terme «piloting», les auteurs anglo-saxons ont récemment commencé à admettre qu'il existe effectivement une différence de paradigme entre management et pilotage. De nombreux auteurs, (M-J. Avenier 2009 ; Meyssonier 2009 ; Bourguignon 2005 ; Lorino 2013, ...) se sont intéressés au pilotage des activités de l'entreprise et à ses systèmes de pilotage, mais ne sont pas parvenus à un consensus sur sa définition et sur un système générique performant. Pour cette raison, ce paragraphe a pour principale finalité, l'étude et l'analyse des fondements du pilotage.

I.1.1. Le pilotage de la performance : essai de définition

Il semble qu'un consensus sur une définition de la notion de pilotage et de système de pilotage est difficile à obtenir dans la littérature. Les définitions sont nombreuses. Si nous prenons la définition du petit Robert, le mot « pilotage » est défini comme « l'art de diriger un navire ». (Avenier, 1984) décrit le mécanisme de pilotage de la performance par une analogie à la conduite d'un engin. « Piloter un engin, c'est choisir un objectif, définir la meilleure trajectoire, lancer l'engin puis corriger en permanence ses écarts par rapport à la trajectoire ; éventuellement, c'est aussi modifier en cours de route la trajectoire ou même l'objectif lorsque les informations sur l'état de l'univers extérieur et sur le comportement de l'engin montrent que le plan initial ne peut être maintenu »¹.

Cette analogie met l'accent sur un ensemble d'étapes essentielles à l'acte de pilotage.

➤ La première concerne la définition de l'objectif à atteindre. Initiateur de la démarche de pilotage, il ajuste les différentes phases du mécanisme de pilotage : le choix du plan d'actions à mettre en œuvre, les informations qu'il est utile de collecter pour l'évaluation de la trajectoire suivie et, éventuellement, les modifications à apporter à la trajectoire initiale.

➤ La deuxième étape consiste à définir la meilleure trajectoire possible, qui est les actions à entreprendre pour atteindre l'objectif. Pour cela, il est nécessaire de comprendre les différentes actions à mettre en œuvre, les objectifs à atteindre et les ressources pouvant soutenir ces actions. Il s'agit également de déterminer quel pilote est le mieux à la conduite de l'engin, quel est l'engin le plus performant et quels sont les points de repère à fixer afin de veiller à ne pas s'éloigner de la meilleure trajectoire (Chaudet, 2002)².

➤ Lancer l'engin est la troisième étape du mécanisme de pilotage. Il vise à atteindre une trajectoire définie tout en vérifiant s'il n'y a pas de dérive dans la partie réelle du système. Bien entendu, les acteurs et les moyens impliqués dans toute action doivent être disponibles au moment de son démarrage.

➤ La dernière étape consiste à corriger en permanence les écarts par rapport à la trajectoire. Un écart entre la trajectoire attendue et la trajectoire réelle déclenche un acte de

¹ Avenier M.J, (1984), « Pilotage de l'entreprise et environnement complexe, une aide à la conception d'un pilotage plus effectif », Thèse d'État en Sciences Économiques, Université de Droit, d'Économies des Sciences d'Aix Marseille.

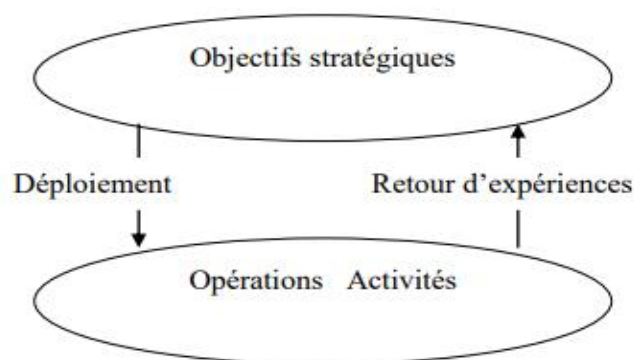
² C. Chaudet, (2002), « π -Space : langage et outils pour la description d'architectures évolutives à composants dynamiques. Formalisation d'architectures logicielles et industrielles », Thèse de doctorat, Université de Savoie.

correction de la part du pilote afin d'appréhender d'éventuels dysfonctionnements ou dérives et d'adapter, si nécessaire, la trajectoire ou l'objectif visé. Par conséquent, dans cette étape, les informations nécessaires pour mesurer l'écart doivent être acquises et traitées.

L'analogie à la conduite d'un engin s'applique au mécanisme de pilotage des systèmes de performance de l'entreprise à condition de ne pas négliger la dimension humaine de ces systèmes. Cela suppose que les décisions de modification de trajectoire ou même d'objectifs soient induites par l'appréciation ou l'interprétation faite par le pilote des performances réalisées par le système (Sénéchal, 2004)¹.

Selon Lorino (2003)², piloter signifie « accomplir de manière continue deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règles d'actions opérationnelles (déploiement) et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience) ». Le pilotage semble donc être une boucle entre stratégie et opérations (Figure 7).

Figure 6 : La boucle du pilotage



Source : LORINO, 2003, p.11

En outre, le système de pilotage peut être défini comme un dispositif d'accompagnement à l'élaboration, la mise en œuvre et l'évaluation des choix stratégiques, tactiques et opérationnels. Il s'agit bien d'un système d'aide à la décision. Il s'agit d'un système basé sur des objectifs définis avec précision. En adoptant un système de pilotage de la performance, le propriétaire-dirigeant peut aller au-delà de l'approche statique des pratiques du contrôle de

¹ O. Sénéchal, (2004). Op. Cité

² Lorino P. (2003), Méthodes et pratiques de la performance. Éditions d'Organisations. 3e édition. Paris.

gestion en agissant sur les quatre éléments interactifs du système : formulation des objectifs stratégiques, identification des chaînes de causalité, détermination des niveaux de performance et système incitatif d'intéressement (Meyssonnier, 2015)¹.

Le système de pilotage se limite-t-il à l'établissement de chiffres ? Il doit être basé sur la confiance, le dialogue et le respect de l'autre (Helluy, 2009)². Cette dimension idéologique et d'autres constituent les conditions d'une adoption réussie du système de pilotage de la performance. Par conséquent, le système de pilotage est l'ensemble des éléments qui permettent à une organisation de s'efforcer continuellement d'atteindre ses objectifs. Il est donc évident que le système de pilotage repose sur deux éléments : les objectifs à atteindre et les outils qui permettent de mesurer les réalisations, de prendre des décisions pour améliorer les réalisations et réajuster les objectifs en cas d'erreur d'appréciation au moment de leur définition.

Un système de pilotage peut être assimilé à un système agrégé de décision/action, basé sur la responsabilité, la représentation et l'interprétation des acteurs à l'organisation, qui intègre les objectifs stratégiques de l'organisation et assigne deux objectifs spécifiques : agir sur les performances et contribuer à améliorer la cohésion et la cohérence au sein de l'organisation. Une telle définition conduit à élargir les finalités du contrôle de gestion. Nous passons d'une finalité comptable et économique à une finalité organisationnelle et stratégique avec le maintien de la convergence des objectifs au sein de l'organisation. Si ces objectifs sont reconnus depuis longtemps (Rose³, 1954 ; Anthony⁴, 1965 ; etc.), l'objectif d'assurer en permanence la cohésion et la cohérence au sein de l'organisation a récemment été reconnu (Fiol⁵ et Lebas⁶, 1999 ; Pech⁷, 2003).

¹ Meyssonnier, François, (2015), « Les dispositifs de pilotage de la performance en environnement innovant et incertain : étude comparative de huit startups ». Revue internationale P.M.E. 28, n° 3-4.

² Helluy, A., Durand, X., (2009), « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Editions d'Organisation, Paris.

³ Rose T. (1954, 1958), "Higher Control in Management", Londres, Sir Isaac Pitman and Sons, Ltd.

⁴ Anthony R.N. (1965), "Planning and Control System: A framework for Analysis", Harvard University Press, Boston.

⁵ Pour M. Fiol, une des finalités du contrôle de gestion est de contribuer à améliorer la cohérence dans les entreprises. Cependant, il constate une absence surprenante de cohérence hiérarchique et latérale, en particulier au sein des équipes de direction.

⁶ Fiol M., Lebas M. (1999), « Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager », in Contrôle : retour aux questions, L. Collins (dir.), PUF, Paris.

⁷ Pech Varguez J.L. (2003), Cohérence et cohésion de l'équipe de direction dans la petite et moyenne entreprise, Thèse de Doctorat, HEC Paris.

Au-delà de ces définitions, il serait intéressant de nous interroger sur la structure de système de pilotage.

I.1.2. La structure d'un système de pilotage

Le système de pilotage de la performance peut être organisé selon différentes structures. Son choix est étroitement lié au système de production physique sur lequel il repose. Ces dernières années, les développements technologiques, en particulier ceux liés aux technologies de la communication, ont conduit au développement de différentes structures de pilotage (Dilts, 1991)¹. Les principales sont qualifiées de centralisée, hiérarchisée, coordonnée, distribuée et distribuée supervisée.

Ce point a pour visée d'un côté de traiter les centres de décisions et leurs liens de dépendance et de l'autre côté analyser les différentes structures de pilotage.

I.1.2.1. Les centres de décision et leurs liens de dépendance

Chaque structure de pilotage est composée de centres de décision. « Un centre de décision ou de pilotage est une structure organisée et autonome, dépendante de la stratégie de l'entreprise, ayant un pouvoir décisionnel, associée à une entité à piloter et disposant d'un ensemble de ressources nécessaires à la mise en place d'actions pour atteindre un ou plusieurs objectifs définis dans le cadre global de l'entreprise » (Berchet, 2000)². Plus précisément, le pouvoir décisionnel appartient à un responsable chargé de tout mettre en œuvre pour atteindre les objectifs attribués au centre qu'il dirige. Cependant, son pouvoir est limité par un ensemble de contraintes inhérentes au système piloté et dictées par l'environnement du système. Ces centres peuvent appartenir à des niveaux décisionnels différents (stratégique, tactique ou opérationnel).

Au fil des années, l'amélioration de la performance s'est concentrée sur l'amélioration de fonctionnement de chaque centre de décision de l'entreprise. Actuellement, de nombreux auteurs affirment que la principale source de performance des entreprises se trouve plus souvent au niveau des interfaces entre les centres de décision (Lorino, 2001a)³. C. Berchet (Berchet, 2000) s'est attaché à chercher à optimiser la coopération et la coordination entre ces

¹ Dilts. D. M, Boyd. N. P, Whorms. H, (1991), « The evolution of control architectures for automated manufacturing systems », Journal of Manufacturing Systems, Vol. 10, N°1.

² C. Berchet, (2000), « Modélisation pour la simulation d'un système d'aide au pilotage industriel », Thèse de doctorat, Institut national polytechnique de Grenoble.

³ Lorino P., (2001a.) « Méthodes et pratiques de la performance », Editions d'Organisation, Paris

centres de décision. La relation qui existe entre les centres de décision est une relation de dépendances qui peuvent être de natures divers ; à savoir : liens de subordination, liens de coordination et liens de communication (Clivillé, 2004¹), (Pujo & Kieffer, 2002)². Les liens de subordination (verticaux) unifient les centres de décision appartenant à différents niveaux de décision. Ils sont réalisés sous deux formes : une décision imposée au niveau inférieur et un retour d'informations concernant les objectifs, les actions enclenchées et les expressions de performance issues du niveau inférieur vers le niveau supérieur. Ce type de subordination constitue la base de la cohérence entre les différents niveaux hiérarchiques. Les liens de coordination (horizontaux) permettent aux centres de décision de se comprendre mutuellement, de négocier entre eux ou de décider ensemble des actions à entreprendre pour atteindre les objectifs préalablement définis. Par conséquent, la coordination est une action collective vers un objectif commun pour éviter de prendre des décisions contradictoires au même niveau. Les liens de communication entre les différents centres de décision représentent un simple échange d'informations. Cependant, ils peuvent jouer un rôle dans la sélection et la mise en œuvre des opérations de pilotage. Ces liens de dépendance verticaux et horizontaux jouent un rôle important pour garantir la cohérence de la structure de pilotage de la performance du système analysé.

Quels sont donc les types de structure de système de pilotage ?

I.1.2.2. La classification des structures de pilotage

De nombreux travaux, citons notamment (Archimède, 1991)³, (Dindeleux, 1992)⁴, (Trentesaux, 1996)⁵, (Sohier, 1996)⁶ et (Zwegers, 1998)⁷, décrivent l'organisation interne des différentes structures de pilotage répertoriées : centralisée, hiérarchisée, coordonnée, distribuée, distribuée supervisée. Sans discuter des détails de son organisation interne,

¹ Clivillé. V, (2004), Op. Cité.

² Pujo. P, Kieffer. J-P, (2002), « Fondements du pilotage des systèmes de production », IC2 Productique, Hermès Sciences Publication, Paris.

³ Archimède. B, (1991), « Conception d'une architecture réactive distribuée et hiérarchisée pour le pilotage des systèmes de production », Thèse de doctorat, Université de bordeaux I.

⁴ Dindeleux. E, (1992), « Proposition d'un modèle et d'un système interactif d'aide à la décision pour la conduite d'atelier », Thèse de doctorat, Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambresis.

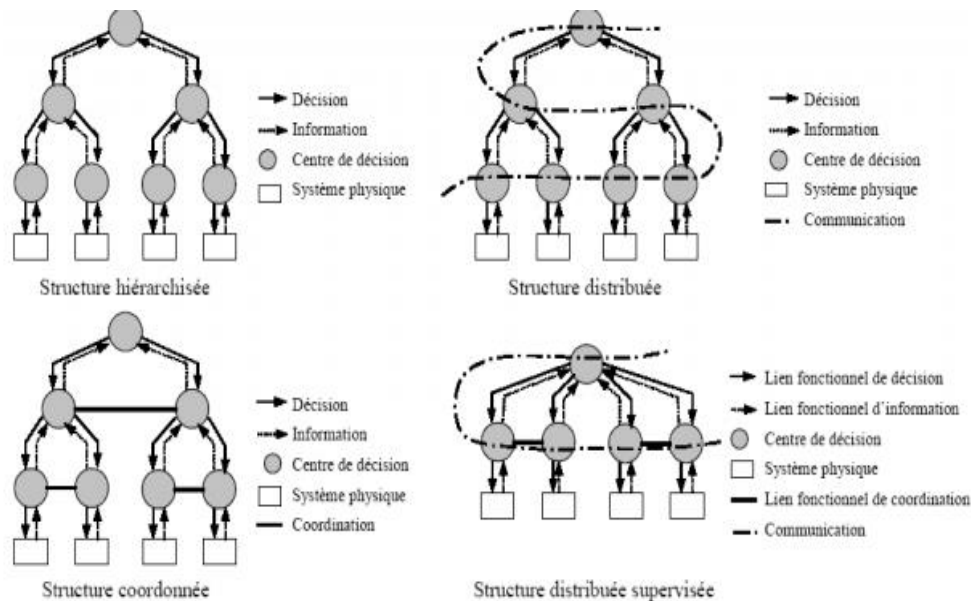
⁵ D. Trentesaux, (1996), « Conception d'un système de pilotage distribué, supervisé et multicritère pour les systèmes automatisés de production », Thèse de doctorat, Institut National Polytechnique de Grenoble, 1996.

⁶ C. Sohier, « Pilotage de cellules adaptatives de production : Apport des systèmes multi-agents », Thèse de Doctorat, Ecole Normale Supérieure de Cachan.

⁷ A. Zwegers, (1998) « On system architecting: A study in shop floor control to determine architecting concept and principles », Ph. D. Thesis.

soulignons quelques caractéristiques des différentes structures de pilotage illustrées à la figure 7.

Figure 7: Quelques structures de pilotage



Source : (Pujo & Kieffer, 2002)

Dans la structure hiérarchisée, chaque niveau a une relation de dépendance à l'égard du niveau supérieur et une relation de dominance vis-à-vis du niveau inférieur. Par conséquent, toute décision prise à un niveau de la structure est considérée comme une contrainte pour les niveaux inférieurs.

Outre les liens de subordination qui unissent les différents centres de décision, la structure distribuée présente également les caractéristiques d'échange d'informations entre les centres. La structure coordonnée permet de compléter la structure hiérarchique grâce aux liens de coordination entre les centres de décision à chaque niveau. Cela augmente la capacité décisionnelle locale à chaque niveau, favorisant ainsi la réactivité en intégrant mieux les interférences en temps réel (Pujo & Kieffer, 2002)¹. De nombreux auteurs ont adopté cette structure en raison de sa capacité à assurer la cohérence du système de pilotage établi à la fois verticalement et horizontalement.

¹ P. Pujo et J-P. Kieffer, (2002), Op. Cité.

Après l'analyse de différentes typologies de structure de système de pilotage, nous allons, dans ce qui suit, chercher à traiter la question de la cohérence de la structure de pilotage de la performance.

I.1.2.3. Cohérence hiérarchique, spatiale et temporelle d'un système de pilotage

La principale difficulté dans la mise en place d'un système de pilotage de la performance est de développer une structure garantissant sa cohérence globale. Ce type de garantie réside principalement dans l'architecture de pilotage mise en place et dans la conception des systèmes d'indicateurs de performance et de tableaux de bord utilisés pour l'évaluation et l'appréciation de la performance du système piloté. La cohérence globale d'un système de pilotage de la performance est généralement considérée comme une combinaison des cohérences hiérarchique verticale, horizontale et temporelle de système.

La cohérence verticale doit obliger à déployer d'abord stratégiquement les objectifs à chaque niveau de l'entreprise, et les indicateurs à un certain niveau doivent refléter synthétiquement les indicateurs de niveaux inférieurs (Bonnefous, 2001)¹. La cohérence horizontale peut être considérée comme la nécessité de s'assurer qu'il n'y a pas de contradiction entre des indicateurs de même niveau hiérarchique (Bonnefous, 2001)².

La cohérence temporelle occupe une place importante dans le système de pilotage et elle est très difficile à comprendre. En fait, le pilotage est construit sur la base de décisions prises au même moment ou à des moments différents en réaction aux performances atteintes par le système géré. Chacune de ces décisions a des effets à court, moyen ou long terme, selon le niveau décisionnel d'où elle émane. De plus, les résultats de chaque décision ne sont pas toujours immédiats. L'action déployée sur le système piloté possède une certaine inertie qui peut, dans les cas extrêmes, entraîner une baisse de performance globale avant d'entamer sa phase d'accroissement et afficher les résultats attendus. J-H. Thun (Thun, 2006)³ le vérifie, par exemple, dans le cadre de la mise en œuvre d'une Total Productive Maintenance dans un système de production.

¹ Bonnefous C. and Courtois A. (2001) ; Indicateurs de performances. Hermès.

² Bonnefous C. and Courtois A. (2001), Op. Cité.

³ J-H. Thun, (2006), «Maintening preventive maintenance and maintenance prevention: analysing the dynamic implications of Total Productive Maintenance», System Dynamic Review, Vol. 22, N°2.

Ce premier paragraphe a été consacré à la présentation du concept de pilotage de la performance de l'entreprise. Ainsi, dans le premier volet, il a été démontré qu'il n'existe pas de définition unique pour ce concept. Pour synthétiser ces différentes définitions de pilotage, Lorino (2003)¹, les a regroupées sous deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règles d'action opérationnelles (déploiement) et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience). Puis dans le deuxième volet, nous avons mis l'accent sur les différentes structures de pilotage, dont les principales sont qualifiées de centralisée, hiérarchisée, coordonnée, distribuée et distribuée supervisée.

Le paragraphe suivant tente, autant que faire se peut, de traiter la relation entre le pilotage de la performance et le contrôle de gestion.

I.2. Pilotage de la performance et contrôle de gestion : quelle relation ?

Le contrôle de gestion est un processus de management qui assure le déploiement de la stratégie dans l'action, et le retour d'expérience de l'action pour venir nourrir la stratégie. Il le fait, à différents niveaux hiérarchiques et pour différentes fonctions de l'entreprise, en s'appuyant sur des systèmes d'information, des procédures formelles et un ensemble de pratiques de gestion destinées à assurer une maîtrise des performances, entendues comme contributions à la réalisation de la stratégie. Piloter la performance par le contrôle de gestion fait apparaître deux visions complémentaires : une vision verticale traditionnelle basée sur le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité et une vision horizontale découpant l'entreprise en processus.

Ce paragraphe se donne pour objectif d'étudier et d'analyser les différentes visions de pilotage de la performance, l'accent sera mis, dans un premier point, sur la vision fonctionnelle découpant l'entreprise en centres de responsabilités. Puis, dans un deuxième point, nous essayerons de traiter la vision processuelle de pilotage, pour enfin, étudier l'articulation entre les deux visions.

¹ Lorino Ph. (2003). Op. Cité

I.2.1. La vision fonctionnelle de pilotage de la performance

Le pilotage fonctionnel traditionnel de la performance est basé sur le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité. Les centres de responsabilité permettent ainsi la traduction des objectifs stratégiques en sous-objectifs et servent de base à l'évaluation de la performance. Selon Demeestère et al. (2006)¹, le pilotage des centres de responsabilité permet de mesurer et de maîtriser les coûts et les performances. Il repose sur « le principe de contrôlabilité » qui implique que chaque couple coût/performance soit sous le contrôle d'un responsable².

Ce point vise à analyser le concept de centre de responsabilité, à travers sa définition et ses principes conditionnant sa mise en place.

I.2.1.1. Définition de concept de centre de responsabilité

Les centres de responsabilité se définissent comme un sous-ensemble de l'organisation, dont l'étendue du pouvoir de décision est claire, et qui est investi de ressources et d'une responsabilité cohérente avec ce pouvoir. Un centre de responsabilité correspond à un découpage de l'organisation en entités responsables de l'utilisation des ressources en vue d'atteindre des objectifs.

Kaplan et Norton³ ont attiré notre attention sur le fait que les centres de responsabilité se développent généralement avec le temps pour être incapables de répondre aux stratégies et aux besoins des clients cibles. Cependant, ces centres sont tenus de fournir à leurs clients internes un certain service qui peut par ailleurs être fourni par des prestataires du marché. Pour nuancer les propos de Kaplan et Norton on peut dire que le fait d'introduire la logique du marché aux transactions internes vise à stimuler l'efficacité des centres et ainsi inciter les responsables des centres à améliorer leurs performances. En effet, ces derniers ont l'obligation de fournir à leurs clients internes une prestation moins chère que le marché et une valeur différenciée et supérieure à celle que peut offrir un prestataire du marché. Si les

¹ Demeestère R., Loriono P. et Mottis N. (2006), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3ème édition, Dunod, Paris

² Rasoarimanana Distler, (2009), « Conception et mise en œuvre d'un système de pilotage intégrant la responsabilité sociale de l'entreprise : une méthode combinatoire ». Gestion et management. Université Paul Verlaine – Metz.

³ Robert S. Kaplan David P. Norton « Comment utiliser le tableau de bord prospectif » Editions d'Organisation 2001 page 206.

centres fournisseurs ne sont pas compétitifs, les centres clients appelleront des fournisseurs externes. La direction de groupe peut même décider d'éliminer de la structure une unité non performante¹. On voit donc que les centres de responsabilité ont une obligation de performance.

Face à cette obligation, disposer d'une structure indépendante est un atout pour le centre. Face aux exigences des clients, le responsable du centre doit constamment chercher les voies d'amélioration de sa performance. De plus, l'appartenance à un même groupe lui permet de bien connaître le cœur de métier de ses clients. C'est bien sûr un avantage différencié, mais il ne suffit pas à lui seul.

Traditionnellement, on distingue cinq types de centres de responsabilité, qui se différencient par l'étendue de leur pouvoir de décision, et donc par l'influence qu'ils peuvent avoir sur le résultat de l'entreprise.

❖ **Le centre de coûts productifs**, dans lequel il est possible de mesurer la production et d'établir une relation assez fiable entre la fin et les moyens utilisés. L'objectif d'un tel centre est de réduire les coûts tout en respectant certains impératifs, qui sont autant de contraintes, en termes de qualité et de délai. Le responsable du centre est libre d'acheter comme il l'entend.

❖ **Le centre de coûts discrétionnaires** (marketing, service juridique, gestion de ressources humaines, R&D) où il est difficile de mesurer l'output et d'établir un lien entre la fin et les moyens utilisés. L'objectif du responsable d'un tel centre de responsabilité n'est pas simplement de réduire les coûts car cela peut être obtenu en dégradant le service plus que de raison. Il faudra donc associer de nombreux critères d'évaluation à l'objectif de maintien ou de réduction des dépenses.

❖ **Le centre de recette**, qui a pour mission le placement des produits auprès de la clientèle sous contrainte d'un budget de dépenses donné (frais de déplacement, per diem des commerciaux, configuration donnée d'un magasin, ...). L'objectif est la maximisation du chiffre d'affaires ou des ventes.

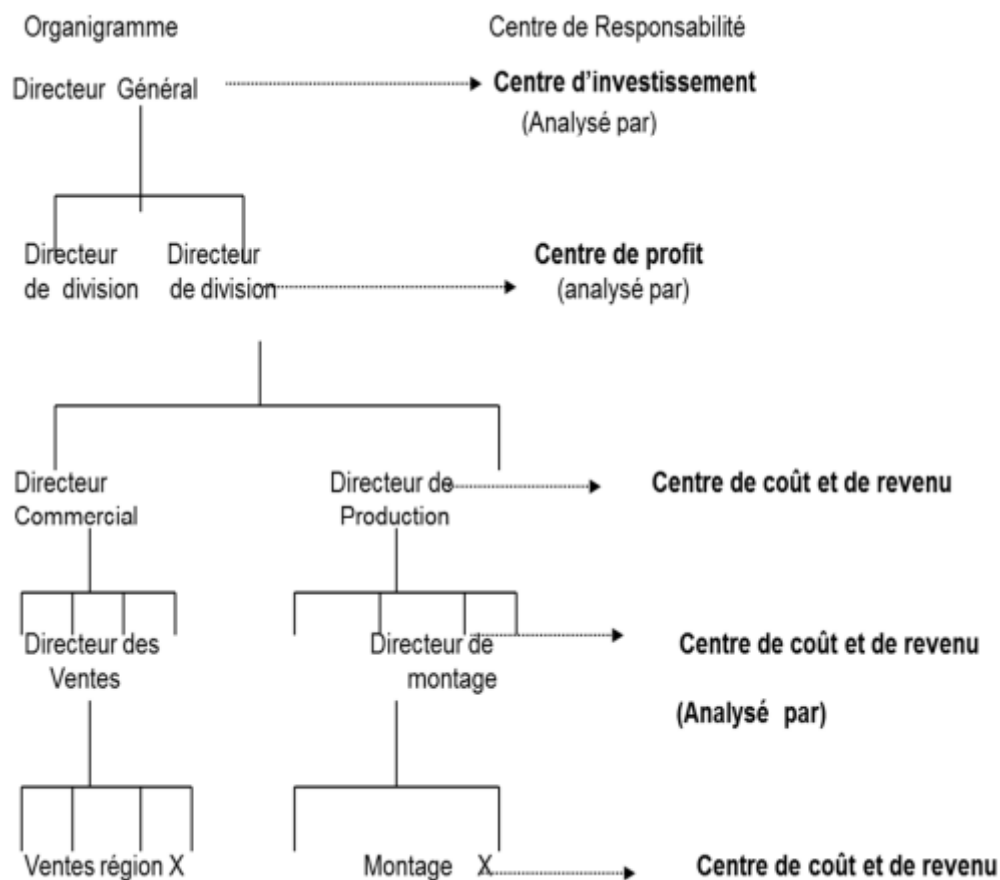
❖ **Le centre de profit**, disposant d'un pouvoir de décision suffisamment large pour être responsable de l'ensemble du profit généré par l'activité.

¹ Robert S. Kaplan et David P. Norton, (2002), « Le tableau de bord prospectif » ; Editions d'Organisation.

❖ **Les centres d'investissement**, ils disposent de l'autorité la plus large, puisqu'ils gèrent non seulement les décisions opérationnelles, mais également les décisions relatives aux actifs nécessaires à leur activité (investissements, stocks, créances clients, etc.).

Ainsi, il faut ajouter que la représentation de l'entreprise en centres de responsabilité ne remet pas en cause l'organisation officielle, mais elle s'adapte selon le type d'organisation de l'entreprise comme nous le visualisons dans la figure suivante.

Figure 8 : Centres de responsabilité et structure organisationnelle



Le pilotage par centre de responsabilité pose par la suite le problème de la décentralisation.

I.2.1.2. Décentraliser : une question de degré

Une des notions de base sur laquelle s'appuie le pilotage par les centres de responsabilité est celle de décentralisation : le responsable « dispose d'une délégation formelle d'autorité »

(Bescos et al. 1997)¹ et le choix de décentraliser les pouvoirs de décision « stimule la motivation et la réactivité des opérationnels », mais a aussi « un coût de coordination ... induit par la multiplication des centres de décision »².

La décentralisation implique que « toute décision doit se situer au niveau le plus bas ». Ceci justifie l'intérêt de la mise en place d'une « direction par objectifs » qui définit et répartit les objectifs principaux (décidés par la Direction générale) et secondaires (fixés par les unités autonomes). La décision ne sera alors pas la même car l'individu a une perception différente en fonction du rôle qui lui est attribué au sein de la structure.

Pour assurer un bon fonctionnement des centres décentralisés, cette théorie suppose donc que le contrôle des objectifs soit réalisé de manière autonome (autocontrôle à l'intérieur des unités). Mais, une attention particulière doit être portée à la cohérence de l'ensemble afin d'éviter des conflits entre intérêts locaux et intérêts globaux. En effet, si la décentralisation des responsabilités permet d'accroître la motivation individuelle des unités, il est nécessaire de se demander si « ce triple souci d'optimisation des décisions, de motivation et de contrôle... conduit bien à l'optimisation du profit d'ensemble de la société »³ ?

1.2.1.3. Les principes régissant la mise en place des centres de responsabilité

Le pilotage par centres de responsabilité propose un certain nombre de principes de management⁴ à savoir : le principe de responsabilité et le principe de contrôlabilité.

❖ Principe de la responsabilité

Pour définir la notion de responsabilité, deux éléments sont généralement mis en avant (Vancil 1979)⁵ :

- l'autorité ; on est responsable de quelque chose (un service, un produit, une zone géographique...),

¹ Bescos et al, (1997), « Contrôle de gestion et management », Montchrestien.

² Bescos et al. (1997), Op. Cité.

³ Lorino, Mottis, Demeestere, (2013), « Pilotage de l'entreprise et Contrôle de gestion ». 5ème édition. Paris : Dunod, 397 p.

⁴ Demeestère René, (2001), « L'ambiguïté de la notion de responsabilité en contrôle de gestion ». In: Politiques et management public, vol. 19, n° 3, 2001. Les nouvelles exigences de la responsabilité publique. Actes du dixième colloque international - Paris, Tome 2. pp. 79-100.

⁵ Richard F. Vancil, (1979), "Decentralization : Managerial Ambiguity by Design", Irwin Professional Pub.

- l'obligation de rendre compte de ses actes ; on est responsable devant quelqu'un, ce qui implique l'existence d'un système d'évaluation des performances du responsable.

Cette évaluation des performances est généralement présentée comme devant avoir plusieurs caractéristiques (Bescos et al. 1997)¹ :

- porter sur des éléments cohérents avec les objectifs de l'entreprise, ce qui implique l'existence d'un processus de déploiement des objectifs globaux de l'entreprise en objectifs locaux de chaque centre,

- ne prendre en compte que des éléments contrôlables par le responsable du centre, pour des raisons d'équité,

- être couplée avec un système d'incitations, pour des raisons d'efficacité.

❖ Principe de contrôlabilité

Un second principe fort est le principe dit de « contrôlabilité » des objectifs, principe à la fois limitatif et impératif. Il est limitatif dans la mesure où il subordonne la responsabilité du manager aux éléments qu'il « contrôle », et prescrit de ce fait l'élimination des éléments « non contrôlables ». Les arguments qui soutiennent ce principe sont de deux natures : d'une part, dans la mesure où la performance d'une activité peut résulter de causes étrangères aux décisions propres du manager, il apparaît plus juste de neutraliser ces causes externes et de focaliser l'évaluation des performances sur ce qui relève du seul mérite du manager ; à défaut, l'injustice créée peut se traduire par une démotivation du manager, qui devient elle-même source de moindre performance. Un second argument en faveur de la limitation de l'évaluation aux seuls éléments contrôlables est une question de distribution de l'information : si on veut structurer de façon efficace les informations de suivi des performances, il est important que celles-ci soient adressées aux managers qui disposent des leviers d'action nécessaires au redressement de la situation en cas de problème. Ainsi, rendre le manager responsable d'éléments qui sont hors de son contrôle n'est jugé ni motivant, ni efficace².

Le principe de contrôlabilité est non seulement limitatif, mais également impératif. Ceci signifie que dès lors qu'un élément est jugé contrôlable par un manager, alors il relève d'une saine gestion que celui-ci en soit rendu responsable. L'argument sous-jacent à ce principe

¹ VANCIL, (1979), Op. Cité.

² Françoise Giraud., (2001), « Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique », 22ème congrès de l'AFC, France.

s'appuie sur l'idée que la délégation du pouvoir de décision induit des risques, qui rendent nécessaire une surveillance des activités déléguées (Sloan, 1963)¹.

Le principe de contrôlabilité se traduit donc concrètement par une « ingénierie » de l'évaluation des performances, dont le but est à la fois de neutraliser les éléments non contrôlables et, inversement, de garantir que tous les éléments contrôlables sont intégrés à la responsabilité du manager.

Compte tenu du caractère multicritère et multidimensionnel du concept de performance, le pilotage de la performance fait appel à une nouvelle vision de l'entreprise : passage de la vision hiérarchique découpant l'entreprise en centres de responsabilité à une vision transversale définissant l'entreprise comme un ensemble de processus (activités).

I.2.2. Le pilotage nécessite une vision par processus de l'entreprise

La modification du paysage économique et du comportement du consommateur a substitué la vision par fonction de l'entreprise par une vision par processus. « Reflétant la présence du client dans l'organisation, matérialisant à la fois la vitesse et le débit de réponse et permettant une mesure tangible de la maîtrise simultanée du temps, de la qualité et de la productivité, les notions de flux et de processus deviennent des éléments fondamentaux de management, de gestion et de contrôle. » (Berrah, 2002)².

L'importance d'adopter une approche processus a été reconnue en management stratégique (Lorino & Tarondeau, 2006)³ et dans de nombreux domaines du management industriel : modélisation d'entreprise (Vernadat, 1996)⁴, gestion des systèmes de production (Grabot, 1998)⁵, amélioration de la qualité (Cattan et al, 2003)⁶, l'évaluation de la performance

¹ Sloan A.P., My years at General Motors, Doubleday, 1963.

² Berrah, L. (2002), « L'indicateur de performance : Concepts & Applications », Cepadues-Editions.

³ Lorino, P., Tarondeau, J.-C. (2006), « De la stratégie aux processus stratégiques », Revue Française de Gestion, 160.

⁴ Vernadat, F. B. (1996), « *Enterprise Modeling and Integration: Principles and Applications* ». Chapman & Hall, London.

⁵ Grabot, (1998), « Objective satisfaction assessment using neural nets for balancing multiple objectives », International Journal of Production Research, Vol. 36, N°9.

⁶ M. Cattan, N. Idrissi, et P. Knockaert, (2003), « Maîtriser les processus de l'entreprise », Editions d'Organisation, Paris.

(Gregory, 1993)¹ (Ducq et al., 2001)² (Ducq 2007)³... et donc, dans le pilotage de performance.

En effet, la méthode processus est une méthode horizontale impliquant plusieurs centres de décision au sein de l'entreprise. Elle facilite la communication entre les différents responsables de ces centres et entre les acteurs, quelle que soit leur fonction au sein de l'entreprise. Ainsi, chaque responsable d'activité peut bénéficier d'une meilleure compréhension des contraintes amont et des besoins aval de l'activité qu'il gère. La maîtrise totale de son activité lui permet d'avoir une vision plus globale de son rôle dans le processus et même dans l'entreprise. La simple prise de conscience que l'activité exercée fait partie intégrante d'un ensemble d'activités beaucoup plus vaste, appelé processus et que celle-ci est indispensable à son bon fonctionnement, change la façon d'appréhender la prise de décision du responsable de l'activité. Désormais, sa décision ne répond plus seulement aux intérêts de l'activité qu'il mène mais comprend également un ensemble de critères qui reflètent les intérêts du processus auquel elle appartient.

Ainsi, l'effet de l'amélioration obtenu implique tous les responsables d'activité car ils dépendent les uns des autres. Les relations établies ou renforcées entre les différentes activités du processus et entre les différents processus sont les garantes de la cohérence de l'ensemble des décisions prises au sein de chacun d'eux et entre eux⁴.

Outre l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise, l'approche processus facilite la mise au point et le partage d'une vision globale de l'organisation par les acteurs de l'entreprise et leur permet de travailler selon une optique d'actions inter-reliées qui implique un travail transversal et le développement de la réactivité à la communication (Megartsi, 2001)⁵. L'intégration de cette approche dans un système de pilotage de la performance semble évidente au vu de ces implications.

¹ M.J. Gregory, (1993), « Integrated performance measurement: a review of current practice and emerging trends », International Journal of Production Economics, Vol. 30/31.

² Y. Ducq, B. Vallespir et G. Doumeingts, (2001), « Coherence analysis methods for production systems by performance aggregation », International Journal of Production Economics, Vol. 69, N°1.

³ Y. Ducq, (2007), « Evaluation de la performance d'entreprise par les modèles », Habilitation à Diriger des Recherches, Université de Bordeaux 1.

⁴ Valérie Dhaevers, (2011), Op. cité

⁵ R. Megartsi, (2001), « Proposition d'un support de conduite des processus d'entreprise dans un contexte perturbé - Etude comparative des méthodes d'analyse des systèmes de production », Thèse de doctorat, Université d'Aix Marseille III.

La complémentarité entre le pilotage fonctionnel et le pilotage processuel est pourtant nécessaire pour que chacune puisse contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise. Le point suivant vise à traiter la transversalité comme une forme d'organisation propice à l'articulation performance globale/ performance locale.

I.2.3. L'articulation entre pilotage par activité et pilotage fonctionnel

La transversalité des processus dépend du lien entre les processus et les fonctions. Nous soulignons que la maîtrise de cette articulation ne peut se faire sans une connaissance suffisante des entités élémentaires qui composent le processus, c'est-à-dire, les activités, en complément des savoirs « qui ne sont pas seulement des savoirs de métiers, mais aussi des savoirs d'intégration développés dans l'espace interstitiel entre les métiers » (Lorino, 2006)¹. En effet, c'est précisément au niveau de l'activité que se définissent les responsabilités et les savoir-faire. De plus, l'origine de la production de valeur portée par les processus commence au niveau de l'activité. Ces deux structures sont connectées et interagissent l'une avec l'autre, tandis que chaque structure conserve ses paramètres et principes spécifiques. Par conséquent, il est nécessaire d'identifier avec précision les liens qui existent aux intersections entre elles².

En outre, la définition simultanée des responsabilités de pilotes de processus d'une part et de chefs de services d'autre part et la mise en évidence des différences entre ces responsabilités, permettent de remédier au risque de conflits pouvant résulter en cas d'ignorance ou de sous-estimation de la simultanéité des deux structures.

L'analyse de l'articulation entre processus et fonctions se fait au niveau des deux axes : Le premier concerne l'examen simultané du rôle et de la place des processus et des fonctions de l'organigramme, en complément des responsabilités et des flux de connaissances considérés à ces deux niveaux. Le deuxième porte sur la perception par les acteurs des éléments cités dans le premier axe.

Quant au rôle des fonctions de l'organigramme, ces dernières sont le registre originel où se définissent les moyens nécessaires à la réalisation de toute activité de l'entreprise. Ces moyens impliquent des ressources financières techniques et humaines, y compris tous les

¹ Lorino P., (2006). Op. Cité

² Rima El Sayed Ayoub, (2014), « Pilotage de la performance : Quelle modélisation par activités et processus ? Analyse de la convergence entre la Qualité et le Contrôle de Gestion. » ; Thèse de doctorat, Université de Nantes (Unam).

aspects des compétences et des responsabilités. Quant à la perception de la transversalité par les acteurs, elle repose sur la reconnaissance légale des processus par les concepteurs et les utilisateurs d'un système, à tous les niveaux. Les processus doivent constituer des objets structurant dans l'organisation. Ils ont donc un vrai rôle : ils sont les mailles d'analyse et de la gestion, là où s'organise la coordination des actions. Ils jouent également un rôle essentiel dans le déploiement stratégique, qui complète la vision verticale par la dimension d'analyse et d'animation. Cette complémentarité ne doit pas glisser vers une forme de compétition, puis de primauté d'une structure sur une autre.

Dans de nombreux cas, le fait de représenter le fonctionnement sous forme de chronologie d'étapes permet aux cloisons entre les contributeurs de ces étapes de se graver. C'est donc, le découpage fonctionnel qui s'affirme face au second. Comme « de nombreux dysfonctionnements apparaissent aux interfaces entre fonctions »¹ la structure par processus permet de contrôler les causes profondes de ces problèmes et de les gérer. Par ailleurs, le lien avec le découpage traditionnel précité est également envisagé, en tenant compte des connaissances acquises par les acteurs : leur type, leur degré de centralisation, leur flux, les échanges qu'ils produisent, etc.

Dès lors, la transversalité suppose une rupture avec l'idée de division du travail et sa répartition (uniquement par la Direction) sur des entités élémentaires (notamment les processus). Dans une structure transversale, la connaissance est constituée, au-delà de ce qui est formalisé et explicitement établi (procédures, normes, descriptions, rapports, etc.), de connaissances tacites, implicitement et progressivement construites, en étant le fruit de l'apprentissage organisationnel. Les pratiques sont donc fondamentalement liées à des logiques d'implication transversale dans le but de l'apprentissage collectif. Cela nécessite une simultanéité de contribution de plusieurs équipes et plusieurs services, contrairement à la primauté de la chronologie de réalisation de travail par des strates séparées les unes des autres. L'implication des acteurs et l'apprentissage collectif induisent une responsabilisation des individus au niveau opérationnel.

La contribution des acteurs au développement des compétences de l'entreprise, à partir de leurs connaissances, fait de cette dernière « un ensemble de compétences (...) fondé sur des savoirs (...) (la recherche d'information, l'imagination, l'expérimentation, la découverte,

¹ Tarondeau J.C. & Wright R.W. (1995) “ La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus ”, Revue Française de Gestion, N° 104, Juin-Juillet-Août 1995

l'intégration de nouvelles connaissances (...) avec la liberté de tester des idées et des opportunités. L'organisation transversale confère plus d'autonomie et de pouvoir aux niveaux inférieurs de l'organisation et augmente leurs responsabilités directes ». (Tarondeau et Wright, 1995)¹. Le qualificatif exclusivement formel et explicite des connaissances rend facile leur centralisation à un niveau hiérarchique souvent supérieur et doté de pouvoir de décision et d'action, telle que la Direction.

Cette situation correspond à ce que Tarondeau et Wright² appellent l'« organisation fonctionnelle ». Ce type d'organisation, contrairement au type « transversal », se caractérise par une centralisation des connaissances et des décisions à un niveau hiérarchique supérieur. Le dialogue entre les individus et la Direction vont dans un seul sens : « le rôle du manager c'est de transmettre des ordres, définir les fonctions... »³. De surcroît, dans une structure transversale, les échanges doivent se réaliser entre groupes de plusieurs lignes hiérarchiques. La coordination de leurs activités ne se fait pas exclusivement par la Direction, mais ils y sont moteurs.

Contrairement à une organisation transversale, dans une organisation fonctionnelle, la hiérarchie interdit aux employés de coordonner avec leurs pairs, surtout lorsque ceux-ci appartiennent à d'autres départements. Les individus ne sont pas incités à penser globalement. Leur travail consiste à ne pas sortir du cadre défini par les descriptions de fonction et par les procédures standardisées.

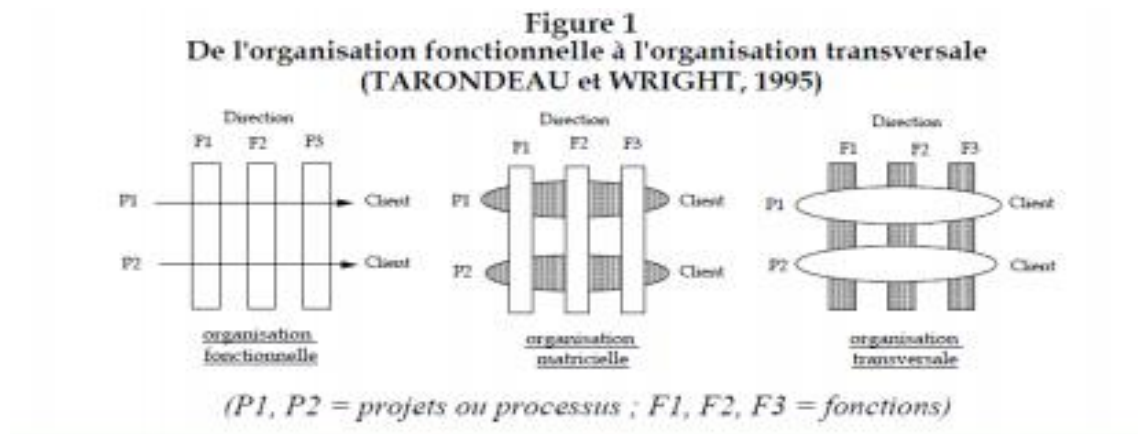
Nous soulignons que les propos cités de Tarondeau et Wright dans ce paragraphe, sont extraits d'un article dans lequel les auteurs s'intéressent à la façon dont les processus sont construits dans l'organisation. Ils proposent alors trois cas de figure de l'organisation à base de processus : l'organisation fonctionnelle, l'organisation matricielle et l'organisation transversale. Ces trois visions sont présentées par les auteurs dans la figure 9 suivante :

¹ Tarondeau J.C. & Wright R.W., (1995). Op. Cité

² Tarondeau J.C. et Wright R. (1995) ; Op. cité.

³ Rima EL SAYED-AYOUB, Op. Cité

Figure 9 : les trois visions de la structure d'une organisation



Source : Tarondeau et Wright, Revue Française de Gestion, 1995, Page 117.

Dans l'organisation fonctionnelle, les processus n'ont pas de rôle ni de place à proprement parler. Ils ne sont pas des objets structurant dans l'organisation. Ils sont bridés dans la caractéristique de photographie de l'existant.

Dans l'organisation matricielle, les processus sont conçus dans une perspective de conjuguer deux visions simultanées de l'organisation. Or, l'absence de principes établis permettant la distinction précise entre contrôle des fonctions et coordination des processus, induit le risque de raviver et d'assoir la concurrence entre les deux visions de la structure. Par conséquent, souvent c'est la structure par fonctions qui l'emporte sur la structure par processus. Ce faisant, les connaissances se centralisent et se développent d'une façon formelle au sein des fonctions, plutôt que de se développer et de s'incrémenter implicitement dans les échanges et interactions au sein des processus.

Enfin, les deux auteurs semblent conclure que c'est l'organisation transversale qui offre la solution la plus pertinente au regard des attentes des entreprises.

Comme nous l'avons précisé, la configuration que nous estimons la plus pertinente est celle qui permet de conjuguer les deux visions fonctionnelle et transversale, sous condition d'une maîtrise des articulations entre les deux visions.

Nous avons exposé au niveau de cette section un aperçu théorique sur le pilotage de la performance. L'objectif ultime c'était de définir et comprendre ses différents aspects : sa définition son rôle, ses structures et ses typologies.

Le cheminement que nous avons adopté nous a conduit ensuite à nous pencher dans les travaux portant sur la relation entre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance. En ce sens, le contrôle de gestion est formalisé autour de la question de responsabilité. Il cherche à traduire la structure en éléments pilotables. L'enjeu du contrôle porte sur sa capacité d'allocation des moyens et de répartition des objectifs au sein de l'organisation. Par conséquent, le pilotage par le contrôle de gestion fait apparaître deux approches complémentaires : une approche classique fonctionnelle découpant l'entreprise en centres de responsabilité dotés d'une autonomie et qui se caractérisent par un couple objectifs/moyens associés ; et une approche processuelle qui vise une optimisation des processus internes de l'entreprise afin de garantir l'atteinte des objectifs fixés. Le pilotage des processus permet à l'entreprise de mieux coordonner les différentes unités contribuant à un même objet afin de mieux prendre en compte les attentes du client. Le pilotage processuel conduit par ailleurs à déployer la stratégie de l'entreprise sur ces différentes activités et dans sa structure organisationnelle.

Par ailleurs, nous verrons dans la section suivante la question de la mesure de la performance à travers la mise en place des outils efficaces et efficients pour évaluer et apprécier la performance au niveau des centres de responsabilité et la performance de toute l'entreprise.

Section 2. Pilotage de la performance : la boîte à outils

Le pilotage de la performance peut être appréhendé à deux niveaux : la performance de toute l'entreprise et la performance des centres de responsabilités. Ces performances sont évaluées par rapport aux objectifs définis par l'entreprise. Ces objectifs prennent en considération la satisfaction des parties bénéficiaires de l'activité de l'entreprise. La mesure de la performance d'un centre de responsabilité doit prendre en compte des indicateurs de résultat (qualité, coût, délai) et des indicateurs de réalisation. Les méthodes de pilotage évoluent alors conjointement à la notion de performance. Du prix de cession interne (PCI) au Balanced ScoreCard (BSC), en passant par l'Activity Based Costing (ABC) - Activity Based Management (ABM), la méthode ECOGRAI, le Design to Cost et coût de cycle de vie, le Quality Function Deployment (QFD), l'analyse des risques, le Total Quality Management (TQM), l'analyse de la valeur et le management par la valeur, de nombreux outils de pilotage ou d'aide au pilotage existent. Mais tous n'ont pas le même usage (objectifs, niveaux considérés, phases d'utilisation, critères de performance...).

Cette section a pour objectif de repérer les outils de pilotage permettant d'articuler les deux niveaux de pilotage de la performance : là où les facteurs de la performance doivent être identifiés (centres, activités, processus) et là où la performance est mesurée (l'aval du processus). Pour chaque outil, nous analyserons sa genèse, sa définition, ses objectifs et son intérêt pour notre problématique de recherche.

II.1. Le pilotage fonctionnel de la performance : méthodes et outils

L'objectif principal du contrôle de gestion, c'est de planifier, suivre, motiver et mesurer les performances d'une entreprise. La nécessité de planifier l'activité des entreprises de taille de plus en plus importante sur des marchés complexes, les possibilités ouvertes par la budgétisation pour suivre et mesurer les résultats associés à la prise en compte de la dimension humaine pour motiver ont conduit les directions générales à mettre en place des structures plus décentralisées en instaurant un découpage en unités. L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles, qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite des objectifs négociés avec la hiérarchie, appelés centres de responsabilité. Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité doit être conforme à l'organigramme et constitue un élément de contrôle de gestion permettant de mesurer la performance de chaque centre.

Ce paragraphe s'inscrit dans l'approche du système de pilotage vertical classique de la performance. Nous visons à présenter les outils de contrôle de gestion tels que le contrôle budgétaire et le prix de cession interne permettant d'évaluer/mesurer la contribution des performances des centres de responsabilité à la formation de la performance de toute l'entité.

II.1.1. Les prix de cession interne, outil de management de la performance

La gestion de toute organisation passe nécessairement par la maîtrise de sa structure organisationnelle. Lorsque la taille de l'organisation devient de plus en plus grande, sa gestion devient aussi complexe. Pour faciliter une vue de près par rapport à la gestion globale en vue d'une meilleure performance de l'entreprise, il est nécessaire de scinder l'activité en sous-ensembles dotés d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis après négociation avec la hiérarchie. L'organisation en centres de responsabilité tend à se généraliser en interne, des relations clients/fournisseurs où chacun cherche à réaliser au mieux les objectifs qui lui ont été fixés. Les directions générales se sont

alors servies de cette configuration pour motiver les responsables des centres en leur déléguant du pouvoir. Dans ce contexte, le contrôle de gestion doit essayer d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cession entre entités ou prix de cession interne. Par ailleurs, il doit aussi organiser le suivi et la mesure de la performance des centres.

Si les prix de session interne peuvent constituer un moyen de dynamiser les centres et de les inciter à s'engager dans la recherche continue de la performance, comment peuvent-ils être définis ?

II.1.1.1. Le prix de cession interne, définition et finalités

La nécessité de planifier l'activité d'entreprises de taille de plus en plus importantes sur des marchés complexes, les possibilités ouvertes par la budgétisation pour suivre et mesurer les résultats associés à la prise en compte de la dimension humaine pour motiver ont conduit les directions générales à mettre en place des structures plus décentralisées en instaurant un découpage en unités plus petites appelées « centres de responsabilités ». L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. A partir du moment où les entités d'une entreprise doivent répondre de leur performance en termes financiers, il convient de s'interroger sur l'opportunité de valoriser les échanges entre elles, puis sur la manière dont on fait ces valorisations. Pour ce faire, l'entreprise doit disposer d'un système de prix de cession interne.

Le prix de cession interne est défini comme le prix auquel les transactions réalisées entre les entités d'un même groupe sont évaluées. Ils constituent un prix de vente pour l'entité vendeuse et un prix d'achat pour l'entité acheteuse, si bien que leur impact est immédiat sur la mesure de performance des entités. Les prix de cession interne (PCI), en tant qu'outil de pilotage, sont porteurs d'une vision hiérarchique de l'organisation : ils permettent de faire apparaître les responsabilités de chaque entité dans la performance de toute l'entreprise. Ils constituent un moyen de mettre sous tension les différents centres de responsabilité de l'organisation.

D'une manière générale, l'utilisation des prix de cession interne obéit au désir d'internaliser dans l'entreprise le puissant instrument de régulation que constitue le marché. On sait qu'au

niveau économique, le mécanisme du marché permet à une multitude d'agents d'ajuster spontanément leurs décisions et qu'il en résulte généralement une bonne allocation des ressources : c'est la « main invisible » d'Adam Smith, point de départ de toute l'analyse classique ou « libérale » de l'économie. Ainsi, les finalités des prix de cession interne sont généralement :

- Développer, et contrôler, l'autonomie et la motivation des responsables des centres dans le cadre d'une structure décentralisée impliquant des délégations d'autorité ;
- Optimiser les choix : l'utilisation de prix de cession interne entre centres de profit doit normalement déboucher grâce à la « main invisible » sur une allocation optimale des ressources, permettant in fine de maximiser le résultat global de la firme. Chaque responsable sera incité à faire des économies, en évitant les gaspillages, en faisant des gains de productivité.
- Mesurer aussi objectivement que possible et contrôler la performance des centres de responsabilité : les actions d'un centre ne doivent pas perturber les résultats d'un autre centre.

Les différentes finalités des PCI sont majoritairement faites pour optimiser la performance plutôt que pour l'évaluer : maximiser le profit, gagner des parts de marché, maintenir une source d'approvisionnement, évaluer les performances des responsables, améliorer la productivité et intéresser les unités à leurs résultats.

Nous tenterons, dans le point suivant, d'apporter un éclairage sur les approches des prix de cession interne avant de nous pencher sur les apports de cet outil pour notre problématique de recherche.

II.1.1.2. Prix de cession interne : un outil classé en approches

Les PCI correspondent aux facturations de biens et services entre les différents centres de responsabilité d'une même entreprise. Ces PCI font apparaître de nombreux objectifs, notamment l'optimisation de l'allocation des ressources, la maximisation des bénéfices, l'évaluation des performances et la motivation des managers d'unités. Cette richesse d'objectifs est aussi à l'origine des trois principales approches théoriques des PCI, à savoir l'approche économique, sociologique et organisationnelle.

L'approche économique des PCI est issue de l'analyse néoclassique de l'entreprise, et s'appuie sur les travaux fondateurs d'Hirschleifer (1956¹, 1957²). Elle considère la maximisation du profit comme l'objectif principal des PCI, et le prix de marché, le coût marginal à défaut, comme le meilleur PCI qui permet de l'atteindre.

L'approche sociologique préfère voir l'expression d'une série de sous-objectifs dans la mise en place du PCI, et ces sous-objectifs peuvent être renégociés par toutes les parties. Selon cette approche, la fixation des PCI découlerait d'un processus de négociation au cours duquel chaque partie chercherait à résoudre ses problèmes, les managers des unités ayant obtenu de moins bons résultats s'activant par exemple à trouver de nouvelles règles de PCI. Swieringa et Waterhouse (1982)³ constituent les principales contributions à cette approche.

L'approche organisationnelle des PCI est principalement l'œuvre de Watson et Baumler (1975)⁴ et, plus récemment, d'Eccles (1985)⁵. Dans les travaux de Lawrence et Lorsch (1967)⁶, Watson et Baumler (1975)⁷ avancent l'idée que les PCI favorisent la différenciation, car ils affectent le profit individuel des unités, et un certain degré d'intégration, grâce aux règles et procédures. A l'issue d'un imposant travail de terrain, Eccles (1985)⁸ établit des liens entre les politiques de PCI et la stratégie.

Les approches des PCI étant discutées, quelles sont les méthodes de détermination de ces PCI ?

II.1.1.3. La détermination des prix de cession interne

Les échanges entre centres de profit ou d'investissement d'une même entité doivent, dans la logique de cette organisation, être réglés par l'intermédiaire d'un prix. Plusieurs méthodes existent pour fixer ces prix de cession internes. L'objectif de ce point est de traiter les deux

¹ Hirschleifer J. (1956), «On the Economics of Transfer Pricing », Journal of Business, July, n°29, pp. 172-184.

² Hirschleifer J. (1957), «Economics of the Decentralized Firm », Journal of Business, April, pp. 99-108.

³ Swieringa R. J., Waterhouse J. H. (1982), «Organizational Views of Transfer Pricing », Accounting, Organizations and Society, pp. 149-65.

⁴ Watson D. H., Baumler J. V. (1975), «Transfer Pricing: A behavioral Context », The Accounting Review, n° 3, July, pp. 466-474.

⁵ Eccles, R. G. (1985), The Transfer Pricing Problem: A theory for Practice, Lexington, Massachusetts. D. C. Heath and Company.

⁶ Lawrence P. R., Lorsch J. W. (1967), Managing Differentiation and Integration, Boston, Graduate School of Business, Harvard University.

⁷ Watson D. H., Baumler J. V. (1975), Op. Cité

⁸ Eccles, R. G. (1985), Op.Cité

types de méthodes de fixation des PCI à savoir les méthodes fondées sur les coûts et les méthodes fondées sur le prix du marché.

II.1.1.3.1. Les méthodes fondées sur les coûts

Ces méthodes sont généralement préconisées pour des prestations entre des centres de coûts obligés de traiter ensemble à cause de l'absence d'un approvisionnement externe ou d'un choix stratégique imposé par la direction générale. Parmi ces méthodes nous citons : le coût réel, le coût standard complet, le coût variable standard et le coût variable standard plus un forfait.

La méthode de coût réel consiste à valoriser les prestations entre centres au coût réel de la division vendeuse ce qui présente l'inconvénient de transférer l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur au centre acheteur. Le choix d'un prix de cession égal à un coût réel ne conduit pas les centres amont à l'efficacité puisqu'ils peuvent ainsi répercuter leur non-productivité vers les centres aval : il n'y a pas de localisation des performances. C'est pourquoi le coût réel est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger de la performance des centres de responsabilité et bien qu'il paraisse « évident » dans les transferts entre centres productifs, compte tenu de ses liens avec la comptabilité de gestion.

Pour pallier les lacunes de la méthode de coût réel, **la méthode de coût standard complet** préconise une valorisation des cessions au coût standard de la division vendeuse. Toutefois une telle valorisation permet une localisation des performances : la division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur et la division acheteuse ne serait responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés. Ainsi, cette méthode présente des inconvénients dès lors que l'activité de la division vendeuse s'écarte de son niveau normal. En effet, en cas de sous-activité, le coût fixe de cette division est réparti sur un faible volume de vente ce qui élève le coût de revient des cessions internes et rend leur tarification au coût standard nuisible au centre vendeur. Alors qu'en cas de suractivité, une répartition des frais fixes de l'unité vendeuse sur un volume élevé réduit le coût de revient des cessions qui devient inférieur au prix de cessions.

Ainsi, la méthode **de coût variable standard** permet de valoriser les prestations internes au coût variable standard de la division vendeuse et elle ne tient pas compte des coûts fixes.

Cette approche permet certes d'éviter les répercussions des variations de niveau d'activité sur la performance des centres, mais elle n'implique pas la division acheteuse dans la couverture des charges fixes engagées par la division vendeuse pour fournir ses prestations.

Pour échapper aux inconvénients des méthodes précédentes, il est possible de mettre en œuvre une solution peu pratique mais plus juste : le prix de cession est égal au **coût variable standard plus un forfait**. Cette méthode permet la valorisation des cessions internes au coût variable standard des centres vendeurs majoré d'un forfait qui représente une contribution à la couverture des charges fixes budgétées de ces centres.

En règle générale, les méthodes fondées sur les coûts sont préconisées pour les transferts entre centres productifs principalement quand il n'existe pas d'autres sources possibles d'approvisionnement ou quand la direction générale décide, pour des raisons stratégiques, de privilégier un approvisionnement interne

II.1.1.3.2. Les méthodes fondées sur le prix du marché

Ces méthodes sont généralement utilisées pour des prestations qui se font entre des centres de profit ou de rentabilité, disposant d'une large autonomie de gestion. Parmi ces méthodes on peut citer : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

La méthode de prix du marché permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

Le prix du marché peut être considéré comme une référence en cas de fonctionnement normal du marché, mais il peut arriver que le marché soit en période de surcapacité. Dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans un souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

Le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons/achats

sur la base d'un prix du marché à moyen terme, contrats qui doivent prévoir les modalités d'indexation de ce prix. Cette solution semble également nécessaire quand le centre vendeur doit investir pour satisfaire les besoins du centre acheteur. Dans ce cas, c'est à la direction générale de définir les modalités de cession (prix et conditions de révision de ce dernier) et d'arbitrer des conflits éventuels.

Ainsi, la méthode de prix du marché moins une commission est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession est alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir à couvrir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale. Les méthodes fondées sur le prix du marché sont plutôt utilisées dans des entreprises où les entités responsables ont peu de complémentarité et où les directions générales laissent aux unités décentralisées une large autonomie de gestion.

Ainsi, le choix d'un prix de cession est dépendant du type de produit, des possibilités d'approvisionnement et du mode de gestion des entreprises.

II.1.1.4. Les critères de fixation des prix de cession interne

La fixation des prix de cession soulève un certain nombre d'interrogations sur le rôle assigné à ces prix de cession par la direction générale. S'agit-il d'évaluer la contribution de chaque centre à la chaîne de valeur ? De réguler le pilotage de l'entreprise mise sous contrainte, une fois les choix stratégiques d'externalisation décidés ? Il semble que les choix soient contingents mais que deux critères puissent être mis en avant : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie¹.

- **La nature des sources d'approvisionnement**

Selon J. Dearden² nous pouvons distinguer quatre cas. Premièrement, des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique, pour ces produits il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge. Deuxièmement, des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre de profit à se mesurer à l'extérieur.

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018), « DCG 11 - Contrôle de gestion manuel et applications », 5e édition, Dunod.

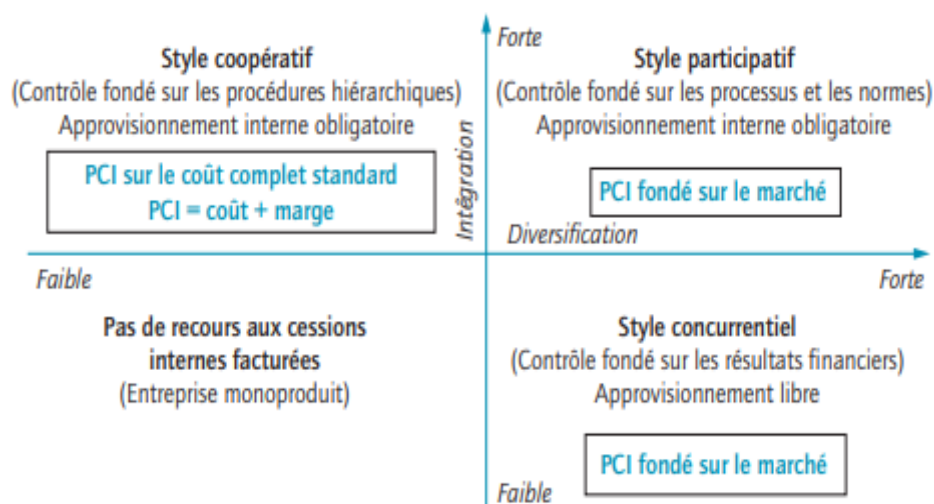
² J. Dearden, Cours de contrôle de gestion, Harvard Business School.

Troisièmement, des produits qui peuvent être immédiatement sous-traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote. Finalement, des produits interchangeables dont les sources d'approvisionnement peuvent être facilement modifiées, le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

- **L'orientation stratégique**

R. Eccles¹ a formulé une typologie des politiques de PCI où à quatre types de stratégies et de structure (la relation stratégie-structure étant indissociable), il fait correspondre quatre types d'organisations avec des politiques de PCI distinctes. Ce sont des organisations de style collectif, coopératif, participatif et concurrentiel.

Figure 10: Grille d'Eccles (1984)



Source : R. Eccles, « Prix de cession interne », Harvard, L'Expansion, hiver 1984-1985.

Les organisations de style collectif sont nouvelles et de petite taille. Elles ne se prêtent pas aux cessions internes dans la mesure où l'intégration verticale est faible (peu d'interdépendance technique ou commerciale entre les centres de responsabilité) et le degré de diversification est faible (cas des entreprises mono-produits). Celles de style coopératif sont généralement très intégrées mais faiblement diversifiées (groupes sidérurgiques ou agro-alimentaires) et adoptent une structure fonctionnelle. La principale finalité des PCI dans ce

¹ R. Eccles, (1984-1985), « Prix de cession interne », Harvard, L'Expansion, hiver.

type d'organisation est de faire apparaître le coût de revient complet du processus de production ; d'où la préférence pour les cessions imposées et fondées sur les coûts¹.

Les organisations de style participatif combinent les caractéristiques des organisations de styles coopératif et concurrentiel. Les unités en tant que centres de profit, se font concurrence, mais doivent aussi coopérer dans le cadre de la stratégie d'intégration verticale du groupe. Leur structure est généralement matricielle, avec une forte coopération par le biais de la négociation des objectifs. Les PCI y sont le plus souvent imposés et négociés sur la base du prix de marché. Les organisations de style concurrentiel sont très diversifiées, mais faiblement intégrées verticalement (cas des conglomérats ou des sociétés holding). La politique est définie au niveau de chaque centre de responsabilité. La logique du groupe est une logique financière où le contrôle de la direction générale est opéré au travers des résultats. La mesure des performances repose sur la comparaison des résultats aux objectifs. La prise de décision est décentralisée et l'approvisionnement est libre. Le PCI le plus adapté est le prix du marché.

La détermination des prix de cession interne étant discutée, quels sont ses apports pour notre problématique de recherche ?

II.1.1.5. « Pourquoi les prix de cession interne (PCI) ? »

Dans notre recherche, les prix de cession internes jouent un rôle très important puisqu'ils permettent de juger de façon objective le résultat de la gestion des unités décentralisées en tenant compte de toutes les ressources consommées et toute la valeur créée. Sans PCI les consommations internes seraient « gratuites » et certains centres s'approprieraient le résultat (la performance) créé par d'autres.

Un système de PCI n'est pas seulement un outil de mesure ex post de la performance, c'est avant tout une manière de donner aux entités les moyens de leurs responsabilités et donc d'influencer le résultat global ex ante. Les prix de cession interne constituent un outil puissant au service de la déconcentration des responsabilités au sein d'une organisation. La mise en œuvre d'un système de prix de cession interne a pour ambition d'inciter les chefs des centres de responsabilité à adopter un comportement allant dans le sens de la performance au niveau local et global.

¹ Jean Gilles. M. (2003), « Les politiques de prix de cession interne : un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel », XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage.

En somme, les PCI sont un outil adéquat pour le contrôle des performances des centres de responsabilité. Ils permettent de juger de façon objective le résultat de la gestion des unités décentralisées en tenant compte de toutes les ressources consommées et toute la valeur créée.

Le point suivant a pour objectif de présenter la gestion budgétaire comme un outil au service de la performance.

II.1.2. La gestion budgétaire au service de la performance

Aujourd'hui, l'entreprise recourt au procédé de contrôle de gestion le plus pertinent à savoir, la gestion budgétaire qui est devenue une nécessité absolue puisqu'elle lui permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Bien que d'autres outils de contrôle de gestion soient également utilisés, force est de constater que le rôle du système budgétaire est central dans la mesure où les autres outils (ratios, tableaux de bord, ...) s'établissent et s'évaluent par rapport à lui (Gervais, 1983)¹. Cette place peut s'expliquer par les multiples fonctions qu'on lui attribue (planification, coordination, contrôle, évaluation des performances, etc.).

Ce point vise à prouver l'importance de la gestion budgétaire dans le pilotage de la performance de l'entreprise.

II.1.2.1. L'analyse conceptuelle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un moyen indispensable qui aide au pilotage de l'entreprise. Afin de prouver cette importance, nous allons essayer, dans ce point, d'éclairer ce concept à travers sa définition et essayant d'expliquer les concepts qui lui sont liés, de présenter ses fonctions ainsi que son rôle.

II.1.2.1.1. Définition de la gestion budgétaire

La littérature fait état de nombreuses définitions de la gestion budgétaire. Ces définitions se ressemblent et dans la plupart des cas se complètent. Pour G. Depallens, la gestion budgétaire est définie comme étant « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposée en programmes d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle

¹ Gervais M., (1983), « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 2 e éd., Economica, Paris.

manière qu'ils soient normaux et réalisables »¹. Ainsi, selon P. Lauzel (1994), la gestion budgétaire est « la traduction du programme d'activité en termes de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes »².

En outre, J. Lochard (1998) la définit comme « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³. Pour B. Doriath, la gestion budgétaire « ... traduit au niveau de chaque centre de responsabilité les objectifs en plans d'actions à court terme et exprime les moyens nécessaires à leur réalisation, il s'agit donc d'élaborer, chaque année, des budgets qui sont l'expression monétaire mois par mois »⁴.

Afin de permettre une meilleure compréhension des définitions déjà citées, il est indispensable de définir les notions de base et les mots clés de la gestion budgétaire. On trouve à cet effet : la prévision, le budget, la stratégie ainsi que la notion d'objectifs de l'entreprise.

II.1.2.1.1.1. La prévision

Selon H. Bergson (1907), prévoir c'est « projeter dans l'avenir ce qu'on a perçu dans le passé »⁵. En 1916, H Fayol considère que prévoir c'est « supporter l'avenir et le préparer » l'auteur avance que « prévoir c'est déjà agir »⁶. Ainsi, la prévision consiste en la collecte d'informations internes et externes permettant d'établir, pour la période considérée, un programme d'actions⁷. La prévision est alors l'ensemble de méthodes qui permettent de réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur. A l'heure actuelle, l'environnement des entreprises qualifié d'instable rend la prévision indispensable que ce soit à sa création ou tout au long de sa vie, vu que sa survie en dépend.

A la création, la prévision est jugée importante car elle permet de connaître le marché, de cerner les coûts qu'il faut anticiper pour les maîtriser. Elle permet aussi d'anticiper les

¹ Depallens Georges, (1971), « Gestion financière de l'entreprise », 4ème édition SIREY, Paris.

² Pierre. L, par Robert. T, (1994), « Contrôle de gestion et budgets », 7ème édition, SIREY.

³ Jean Lochard, (1998), « Gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris.

⁴ Doriath. B, Goujet. Ch, (2007), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3ème édition, Paris.

⁵ Henri Bergson, (1907), « Evolution créatrice », édition PUF, Paris.

⁶ Fayol. H, (1916), « Administration et industrielle générale », DUNOD, Paris.

⁷ Norbet. G, (2005), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3ème édition, Organisation.

résultats et de les optimiser. La prévision est aussi nécessaire tout au long de la vie de l'entreprise puisqu'elle aide dans l'anticipation de l'avenir, le suivi de la gestion et dans la maîtrise de l'activité de l'entreprise par le pilotage de ses ressources humaines et matérielles.

II.1.2.1.1.2. Le budget

Etymologiquement « budget » est une expression anglaise qui provient du français « bougette », une bourse accrochée à la selle du cheval des voyageurs dans laquelle on serrait ses écus. Ce terme a ensuite été transposé sur le plan financier pour les gouvernements et, au sens figuré, pour les personnes privées. (Hofstede, 1967)¹. Pour P. Lauzel (1994), le budget est « la prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée » ; l'auteur note que le budget est ainsi « un programme d'actions chiffré »². B. Doriath (2002) explique le terme budget comme étant « l'expression monétaire, mois par mois des plans d'actions »³.

Bref, nous pouvons adopter la définition suivante : le budget est la traduction chiffrée des programmes d'actions des différents centres de responsabilité de l'entreprise découlant des objectifs fixés par la direction générale. Afin de mieux présenter cette notion de budget, nous présentons ses objectifs et ses typologies.

- **Les objectifs des budgets**

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs :

D'abord, les budgets sont considérés comme des outils de pilotage de l'entreprise. Ils permettent par conséquent de déterminer l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'entreprise, en fonction des prévisions. Il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants. Ils permettent aussi de repérer à court terme les contraintes externes ou internes ainsi que les opportunités. Ainsi, ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise, et vérifient à priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement).

¹ Hofstede G.H. (1967), « The Game of Budget Control », Van Gorcum.

² Pierre. L, par Robert. T, (1994), Op. Cité.

³ Doriath. B, Goujet. Ch, (2002), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris.

Ensuite, les budgets peuvent être considérés comme des outils de communication, de responsabilisation et de motivation. Ceci permet à l'entreprise d'assurer l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité, de responsabiliser et de motiver les hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre. Ainsi, la procédure budgétaire porte sur l'établissement de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.

Enfin, les budgets sont des outils de contrôle de gestion puisqu'ils permettent de voir si les ressources allouées à un objectif sont bien utilisées par l'entreprise.

- **La typologie des budgets**

Les budgets peuvent être classés selon deux principaux critères à savoir : La hiérarchie budgétaire et les différentes fonctions. Selon le critère de la hiérarchie budgétaire, nous pouvons distinguer deux catégories : les budgets déterminants qui permettent de définir les objectifs à atteindre et les budgets résultants qui ont pour rôle de définir les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs définis dans les budgets déterminants.

Tableau 4: Typologies des budgets selon le critère de la hiérarchie

Les budgets déterminants		Les budgets résultants			
Le budget des ventes	Le budget de production	Le budget des frais de distribution	Le budget des approvisionnements	Le budget des investissements	Le budget de trésorerie
-Il reflète le niveau d'activité attendu de l'entreprise. -Il estime les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeur, est établi en harmonie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.	- C'est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives. - C'est la présentation finale et chiffrée de l'activité de production annuelle.	C'est un budget où sont regroupés l'ensemble des frais liés à la vente. Il est considéré comme un budget des dépenses, contrairement au budget des ventes qui est un budget de recettes ;	C'est le budget qui permet d'assurer la disponibilité de l'ensemble des éléments à consommer en quantité voulue, à un prix optimum et dans un délai maîtrisé.	-C'est un budget résultant du plan stratégique à long terme. Il permet d'acquérir les actifs incorporels, corporels et financiers qui sont nécessaires pour réaliser les objectifs stratégiques¹.	-C'est un budget généralement annuel et qui reprend l'ensemble des encaissements et des décaissements liés à la totalité des budgets².

Source : revue de littérature

Ainsi, selon les différentes fonctions, nous pouvons distinguer les budgets opérationnels (les budgets liés au cycle d'exploitation de l'entreprise c'est-à-dire au cycle achat-production-vente), les budgets financiers (ou de synthèse) qui traduisent globalement les effets de mise en œuvre des budgets opérationnels et le budget d'investissement qui est un budget présentant la prévision des dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise.

II.1.2.1.1.3. La stratégie

La stratégie est l'option ou un groupe d'options fondamentales prises par la direction pour une insertion optimale de l'entreprise dans un milieu économique. Cette stratégie permet d'assurer

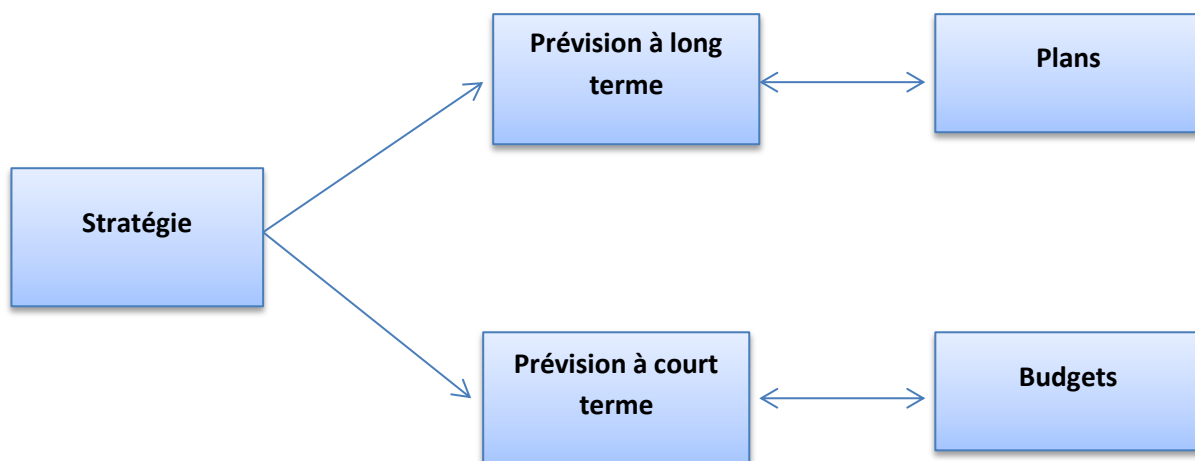
¹ Langlois. L, Bonnier. C et Bringer. M, (2006), « Contrôle de gestion », FOUCHER, Paris.

² Langlois. L, Bonnier. C et Bringer. M, (2006), Op.Cité.

à l'entreprise sa survie, son développement et sa prospérité¹. Selon L. Langlois (2008), la stratégie est « l'ensemble de décisions permettant à l'entreprise d'atteindre et de maintenir ses objectifs à long terme, elle s'élabore au niveau de la direction générale »². La stratégie peut être définie aussi comme le processus de détermination des buts et des objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes d'actions et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs³.

La stratégie implique une planification aussi bien à long terme qu'à court terme qui conduit à la formulation de plans (long terme) et de budgets (court terme) comme l'indique la figure suivante.

Figure 11: De la stratégie aux plans et budgets



Source : Charles Horngren, Alnoor Bhimani, George Forster, Srikant DATAR, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2ème édition, Pearson Education, France, 2003, P. 5.

Les flèches pointées dans les deux directions indiquent que la planification relative aux plans et aux budgets sont interdépendants. Les budgets apportent aux dirigeants un retour d'expérience sur les effets probables de leurs plans stratégiques, qu'ils peuvent ainsi réviser.

¹ Court .H et Leurion. J, (1981), « Comptabilité analytique et budget », tome 2, édition FOUCHER, Paris.

² Langlois. L, Bonnier. C et Bringer. M, (2006), Op. Cité

³ Demeestère R., Loriono P. et Mottis N. (2006), Op. Cité

II.1.2.1.1.4. Les objectifs

Les objectifs constituent les buts précis et concrets que l'entreprise cherche à atteindre. Celle-ci passe du concept de stratégie à celui d'objectif¹, en précisant davantage la nature de la direction suivie par l'entreprise et en substituant à une attitude abstraite, une attitude concrète se manifestant généralement par l'introduction de données, sinon valorisées, ou du moins quantifiées.

Ainsi, nous pouvons distinguer les objectifs à long terme qui sont liés essentiellement à l'expansion de l'entreprise, à sa survie, à son développement, et à sa prospérité et les objectifs à court terme qui sont liés à la réalisation des équilibres indispensables à la survie de l'entreprise.

II.1.2.1.2. Le rôle de la gestion budgétaire

Le système budgétaire permet à l'entreprise d'obtenir, au moindre coût et de manière rapide, l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements importants l'affectant. Selon J. Lochard (1998), la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation et de prévention des conflits². Ainsi, la procédure budgétaire permet, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contact entre les diverses parties prenantes. De ce fait, le budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et des objectifs servant de guide à l'action quotidienne, le budget a alors le rôle d'un outil d'aide à la décision. Aussi, les budgets ont un rôle de coordination et d'orientation. A ce titre, pour assurer l'efficacité des budgets, leur élaboration doit suivre une démarche impliquant les différents responsables de l'entreprise³.

Cependant, l'élaboration des budgets n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à tous les différents sous-systèmes de l'entreprise à la fois⁴ :

¹ Court .H et Leurion. J, (1981), Op.Cité

² Jean Lochard, (1998), Op. Cité

³ Ouvrage conçu et coordonner par NORBERT GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit.

⁴ Toufik. S, Alain. B et Claude. S, (2008), « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, 3eme édition.

- La cohérence : la concentration industrielle a fait naître le besoin en outils permettant d'assurer la cohérence dans la gestion des sous-systèmes de l'entreprise qui sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de toute la gestion de l'entreprise ;
- La décentralisation : le budget général traduit les choix stratégiques et les objectifs de la direction générale, mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. La décentralisation devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs ;
- Le contrôle : s'il y a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la limite des objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et de détermination des écarts.

II.1.2.2. Le processus budgétaire

Le contrôle de gestion a pour mission la définition des objectifs. Si ces derniers ne sont pas fixés, la procédure budgétaire ne peut alors commencer. Dans ce cas, les entreprises sont amenées à faire des prévisions et à fixer des objectifs dans le cadre d'une planification. A partir de là, des sous-objectifs locaux sont alors définis et chiffrés en quantité dans des programmes et en valeur monétaire dans des budgets¹. Le processus budgétaire appelé aussi procédure budgétaire représente les étapes à suivre en vue de l'élaboration du budget, de vérification du degré de réalisations des objectifs dans les différents centres de responsabilité et de vérification de l'existence des erreurs dans le but de les corriger. Ce processus budgétaire comporte deux phases importantes à savoir : la gestion prévisionnelle et le processus budgétaire.

II.1.2.2.1. La gestion prévisionnelle

La gestion prévisionnelle est d'une importance capitale pour une entreprise. Elle est la prévision des objectifs sur le plan stratégique et sur le plan opérationnel.

¹ Gervais M, (2009), « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA.

- **Le plan stratégique**

Le plan stratégique fixe les objectifs, la trajectoire à suivre et les moyens à allouer. Il reprend les points clés de la stratégie à savoir : les marchés/produits/technologies de l'entreprise, les objectifs (Pourcentage de marché) et les moyens pour les atteindre (Croissance interne / Croissance externe / Diversification / Spécialisation). La planification stratégique consiste en la projection dans l'avenir de l'entreprise, de son positionnement concurrentiel ainsi que les caractéristiques intrinsèques de son métier. La planification stratégique s'appuie sur un certain nombre d'outils tels que : la segmentation stratégique, la gestion de cycle de vie de produit et l'effet d'expérience.

- **Le plan opérationnel**

Ce plan représente l'articulation entre les objectifs et les actions dans le court et le long terme. Cette planification comprend donc des plans d'actions et des objectifs d'activité quantifiés de manière globale. Il s'agit le plus souvent de chiffrer sur deux à trois ans les objectifs stratégiques avec une déclinaison en sous-objectifs des différents centres d'activités de l'entreprise.

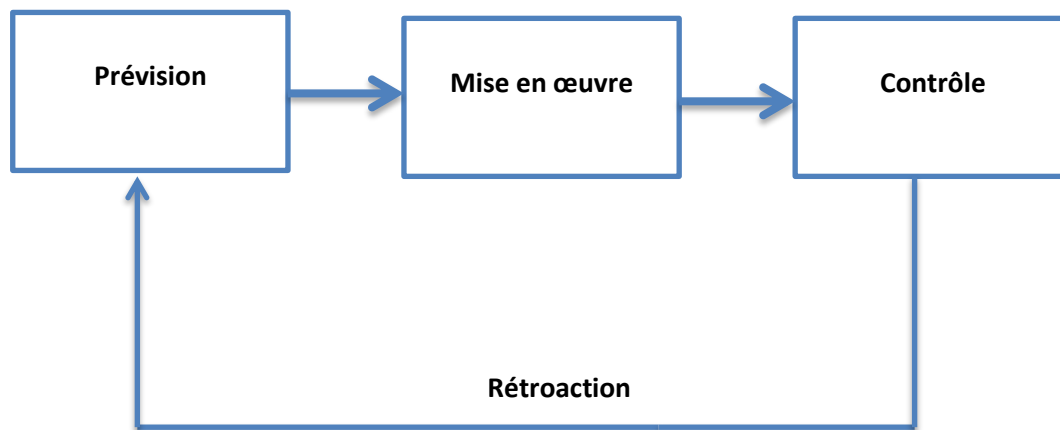
II.1.2.2.2. Les étapes du processus budgétaire

Le processus budgétaire est un mode de gestion qui permet à partir des plans (la planification), de formaliser de manière chiffrée des objectifs à court terme en budgets. La formalisation des objectifs en budgets implique tous les responsables de l'entreprise dans le processus budgétaire. Ce dernier comporte de manière générale trois principales étapes à savoir : la prévision, la budgétisation et le contrôle.

Ces trois étapes du processus budgétaire sont représentées par B. Doriath et Ch. Goujet (2007)¹ dans la figure suivante :

¹ Doriath. B, Goujet. Ch, (2007), Op. Cité.

Figure 12: Les étapes du processus budgétaire



Source : B. Doriath, Ch. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3^{ème} édition, Paris, 2007, P 198.

Nous pouvons constater à partir de cette figure que la rétroaction peut s'effectuer à plusieurs niveaux :

- Au niveau de la mise en œuvre : quand surviennent des décalages dans le temps, dysfonctionnements au sein d'un atelier ;
- Au niveau de la prévision : quand il s'agit d'une remise en cause des références prévisionnelles suite par exemple à la hausse des prix des matières sur les marchés, ou du faible impact d'une action commerciale.

II.1.2.2.1. La prévision

La première étape du processus budgétaire est la prévision (à court terme) en vue d'établir des programmes d'actions en s'appuyant sur de nombreuses simulations. La simulation consiste en la définition des hypothèses de travail pour valider la stratégie en la chiffrant¹. H. Fayol (1916), considère que « prévoir, c'est supporter l'avenir et le préparer ». L'auteur note que « prévoir c'est déjà agir »².

¹ Norbert Guedj, (2005), Op.Cité

² Fayol.H, (1916), « Administration et industrielle générale », DUNOD, Paris.

La prévision aide les responsables à la prise de décisions, elle est donc une étude préalable et indispensable à la prise de décisions puisqu'elle leur permet d'anticiper les problèmes et donc d'échapper aux risques. Dans ce contexte Ch. Horngren (2003) conclut que « peu d'entreprises planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier »¹.

Ainsi, la gestion budgétaire dans sa phase de prévision, permet grâce à l'établissement des programmes d'actions une meilleure préparation des décisions, ce qui permet donc une action plus efficace.

II.1.2.2.2. La budgétisation

La budgétisation est l'établissement des budgets à partir des programmes d'actions résultant de la prévision. Cette deuxième étape, consiste en l'établissement d'un plan à court terme chiffré comportant des ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Les budgets sont présentés sous forme de tableaux de chiffres et sont établis selon le cadre organisationnel de l'entreprise (centres de responsabilité). Ces budgets traduisent l'engagement de chaque responsable des diverses divisions devant la direction générale.

Dans cette étape, il est généralement effectué un chiffrage prévisionnel des objectifs qui constitue le budget primitif ou provisoire. Ce dernier permet de fournir des informations chiffrées à chaque centre de responsabilité. Ce budget est élaboré vers les mois d'avril ou mai de l'année N pour le budget de l'année N+1.

La communication de ces données aux différents centres de responsabilités permet aussi d'instaurer une navette qui est un débat entre les responsables opérationnels et la hiérarchie. Ces débats portent à la fois sur les objectifs de volume et les moyens à mettre en œuvre. Dans ce cas, les responsables des divisions souhaitent disposer des moyens nécessaires à la réalisation des sous-objectifs ; et la direction générale, à son tour, recherche la réalisation de l'objectif global en respectant les critères d'efficacité et d'efficience. Ceci fait que des ajustements à ce niveau seront nécessaires².

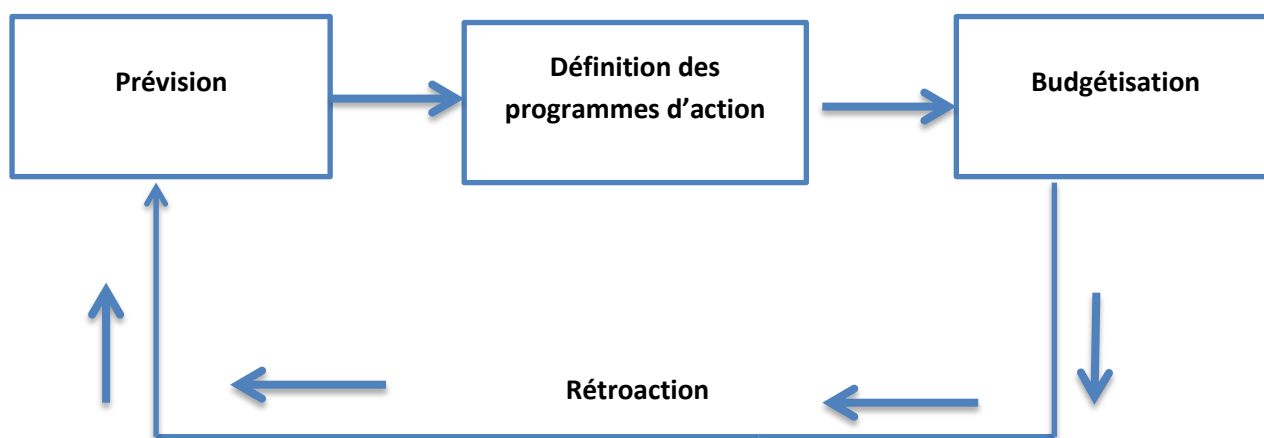
¹ Harles. Het Alnoor. B, (2003), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2ème édition, PEARSON Education, France.

² Doriath. B et Gouje. C, (2002), Op. Cité.

Ce n'est qu'après avoir vérifié la cohérence de l'ensemble des données que l'entreprise élabore le budget définitif vers les mois de septembre et octobre¹. La période budgétaire s'étale alors entre six mois à une année au plus tard. Un découpage en périodes plus courtes est souvent opéré.

Selon B. Doriath et Ch. Goujet (2007)², la prévision et la budgétisation sont des processus qui se situent avant l'action, et qui visent à organiser à court terme les activités de l'entreprise de façon cohérente avec ses objectifs. La figure ci-après fait ressortir ces deux premières étapes du processus budgétaire.

Figure 13 : Les étapes de gestion budgétaire d'avant l'action



Source : Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 2007, P2.

Pour qu'elle soit un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en « normes de fonctionnement souhaité » et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible aux prévisions. C'est pourquoi il faut y adjoindre un contrôle budgétaire³.

II.1.2.2.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un processus qui se situe après l'action. Celui-ci a pour objectifs d'évaluer la performance, d'en expliquer les causes afin de permettre une meilleure maîtrise des résultats obtenus. Le contrôle budgétaire est défini comme « une branche du contrôle de

¹ Toufik. S, Alain. B et Claude. S, (2008), Op. Cité.

² Doriath. B, Goujet. C, (2007), Op. Cité.

³ Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018), Op. Cité.

gestion qui analyse la performance en comparant ce qui était prévu (les budgets) à ce qui s'est réellement produit (les coûts réels issus de la comptabilité de gestion). Il propose donc des analyses d'écarts entre les réalisations et les prévisions dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées »¹.

Cette étape comprend donc :

- La comparaison des réalisations aux prévisions au niveau des différents échelons de l'entreprise ;
- La détermination des écarts prévisions-réalisations ;
- L'analyser des écarts constatés ;
- La détermination et la mise en place des actions correctives qui s'imposent, puis ajuster éventuellement les prévisions antérieures.

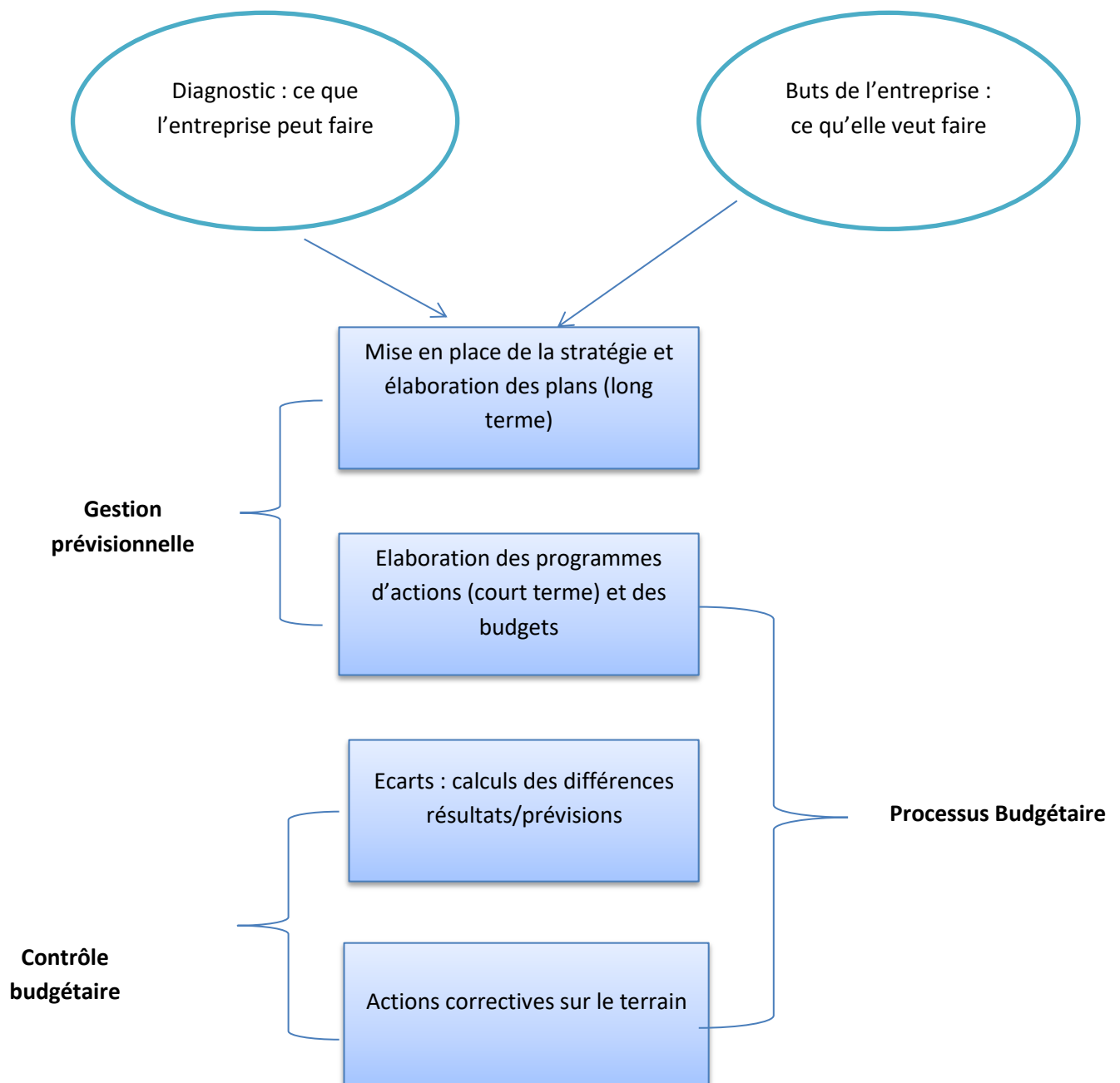
Ainsi, seuls les écarts jugés significatifs, et qui suscitent une intervention de la direction générale, sont portés à sa connaissance, c'est ce qui est désigné par « la méthode d'exception ou gestion par exception »². Les autres écarts sont portés à la connaissance des intéressés (responsables) suivant le niveau hiérarchique occupé. Du point de vue humain, tous les auteurs modernes insistent sur l'importance d'une discussion objective sur les écarts dégagés avec tous les responsables ayant participé à l'élaboration du budget.

Bref, nous pouvons schématiser ce point relatif au processus budgétaire par la figure suivante :

¹ B. Doriath, Ch. Goujet, (2007), Op.Cité.

² Pierre. L, par Robert. T, (1994), Op. Cité.

Figure 14: Les étapes du processus de planification et de la gestion budgétaire



Source : R. Cordier, « La gestion budgétaire, la prévision dans l'entreprise » AUNEGE, Paris, page 2. ressources.auneg.fr

II.1.2.3. Les apports de la gestion budgétaire pour notre recherche

Le contrôle de gestion, grâce à son outil de gestion budgétaire, faisant partie des outils de base de la planification, permet de piloter la performance de l'entreprise avec son action de

participation à l'élaboration des stratégies grâce au chiffrage des plans d'actions sur un horizon à court terme, en général une année. Parce qu'elle a pour fonction d'anticiper l'avenir, la gestion budgétaire, particulièrement le budget, a un rôle de stabilisateur dans la mesure où celui-ci encadre l'action des opérationnels de l'entreprise limitant ainsi les perturbations de l'environnement.

De plus, le budget est un mode d'allocation des ressources de l'entreprise aux différents centres de responsabilité en fonction des objectifs assignés par la direction générale. Cependant, avant cette allocation de ressources, le budget permet de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit totale. Par conséquent, le budget assure la coordination et la communication entre toutes les divisions de l'entreprise. Le processus budgétaire a un aspect fort de motivation pour les responsables du fait qu'il permet la décentralisation et la délégation de pouvoir. Cela accorde une autorité à ces derniers dans la prise de décisions, et donc il fait naître une motivation au sein de l'entreprise, ce qui contribue considérablement à l'atteinte des objectifs de l'entreprise, et à être ainsi efficace (atteindre ses objectifs) et efficiente (atteindre ses objectifs à moindre coûts). Le processus budgétaire assure ainsi l'amélioration de la performance financière ainsi que la performance globale de l'entreprise.

En outre, le contrôle budgétaire, qui constitue la dernière phase de la gestion budgétaire, participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts (grâce à leur analyse), il favorise "une gestion par exception" en ne s'intéressant qu'aux écarts significatifs. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur la bonne ou la mauvaise exécution des budgets, il permet donc l'évaluation de la performance des acteurs et le degré de réalisation de l'objectif fondamental de l'entreprise. Le contrôle budgétaire constitue donc le premier pas, à travers un suivi de la performance financière (rentabilité), vers la gestion de la performance globale et, principalement, économique et financière de l'entreprise.

Il apparaît néanmoins aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises. Au regard de la littérature, il semble que cette tâche incombe désormais, en théorie, aux systèmes

de mesure de la performance (Chiapello et Delmond, 1994¹ ; Kaplan, 1995²). Ces systèmes qui ont pour but principal de « traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996)³ se présentent aujourd'hui, dans leurs versions les plus diffusées, sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard.

En somme, les PCI et la gestion budgétaire conduisent à une analyse focalisée sur des indicateurs d'ordre financier. On omet les autres facteurs qui influencent la performance des centres (qualité, respect des délais, capacité d'innovation). Cette analyse financière à court terme peut nuire à la performance de toute l'entreprise à long terme. Un indicateur unique est insuffisant. La performance doit s'évaluer au vu d'indicateurs portant sur toutes les ressources utilisées dans le processus (ressources techniques, informationnelles, humaines, ...) et sur les différents aspects de la création de valeur dont l'unité a la charge.

II.2. La vision transversale de la performance : méthodes et outils de mesure

Les entreprises sont confrontées à des objectifs de plus en plus nombreux et parfois contradictoires, ce qui nécessite une communication et une coordination renforcées entre les différentes parties prenantes internes et externes. Face à ces exigences, les entreprises doivent remettre en cause leurs méthodes et leur fonctionnement, repenser leur structure, ajuster voire modifier les systèmes de contrôle existants. Dès lors, l'organisation « hiérarchico-fonctionnelle »⁴ semble avoir disparu, ce qui favorise la structure transversale. Cette forme organisationnelle impliquera des outils et des méthodes de contrôle repensés pour répondre aux nouveaux besoins de cette dernière (Bertrand et Mévellec, 2008⁵).

¹ Chiapello E. et M.H. Delmond (1994) "Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement", *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p. 49-58.

² Kaplan R.S. (1995) "Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts", *L'Expansion Management Review*, Décembre, p. 46-52

³ Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.1), *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.

⁴ Baille, C. & Dangereux, K. (2018). Chapitre 10. Le tableau de bord, un reflet du besoin de transversalité des PME. Dans : Philippe Chapellier éd., *Comptabilités et Société : Entre représentation et construction du monde* (pp. 237-254). Caen : EMS Editions.

⁵ Bertrand, T. & Mevellec, P. (2008). ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14, 7-31.

Ainsi, de nombreux auteurs s'intéressent à l'apport des outils de contrôle dits «transversaux» aux organisations (Pallas et Batac, 2006¹ ; Barbu, 2004²). Parmi ces outils, le tableau de bord et l'ABC/ABM sont particulièrement adaptés.

Ce paragraphe a pour objectif d'analyser les deux outils de pilotage de la performance : l'ABC/ABM et les tableaux de bord et de montrer leur importance pour ce travail.

II.2.1. L'activité au cœur de la maîtrise de la performance : ABC/ABM

Plusieurs investigations ont montré l'aptitude de la méthode ABC/ABM à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 2006)³. Le principal ingrédient consiste à placer l'activité entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, etc.). C'est la maîtrise de cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise d'être performante et de générer de la valeur. Plusieurs concepts nouveaux apparaissent avec cette nouvelle méthode et doivent être explicités : l'activité, le processus, l'inducteur et la causalité.

II.2.1.1. Les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités

La notion d'activité est au centre de la méthode et vient remplacer les centres d'analyse. Elle correspond à tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans l'entreprise, c'est à dire ce que les différents services font. Selon Lorino (2001)⁴, une activité est « un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe et faisant appel à un ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences), à peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance ». Pour (Gervais, 2005)⁵, l'activité est un ensemble de tâches de même nature, accomplies afin de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit. Ainsi, les principaux éléments décrivant une activité peuvent être cités comme suit : l'extrant (l'activité réalisée permet de fournir un extrant à une activité destinataire), les intrants (il s'agit d'intrants physiques ou informationnels), caractéristiques de performances

¹ Pallas, Valérie & Batac, Julien. (2006). La gestion par les processus dans la banque : de l'intention à la mise en oeuvre. 27ÈME CONGRES DE L'AFC.

² Barbu N. (2004), « Les besoins d'outils de gestion dans une petite organisation. Une modélisation à base d'activités et de processus », Actes du XXV^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans

³ Bouquin H., (2006), « Comptabilité de gestion », 4ème édition, Coll. Gestion, Economica.

⁴ Lorino P. (2001). Op. Cité

⁵ Gervais M., (2005), « Contrôle de gestion », 8ème édition, Economica, Paris.

(c'est l'ensemble d'indicateurs qui permettent d'évaluer les performances de l'activité réalisée. Il s'agit des indicateurs de coût, de délai et de qualité). L'activité doit être distinguée des tâches et des processus :

Les tâches : relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité nécessitant un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches.

Les processus : l'enchaînement des activités complémentaires et interdépendantes ayant une finalité commune qui concourent directement ou indirectement à la réalisation de l'offre de l'entreprise caractérise un processus (Bouquin, 2006)¹. L'idée véhiculée en filigrane est que tout résultat est la conséquence d'un processus. Ce processus est un trait d'union entre les objectifs et le déroulement des activités. On parle d'« organisation horizontale » par opposition à la gestion verticale ou hiérarchique. C'est par la maîtrise et le pilotage des activités ainsi que leur agencement en processus que l'entreprise devient performante (Lorino, 1991)². Selon Lorino (2001), un processus est « un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini, élément précis de valeur, contribution spécifique aux objectifs stratégiques ».

Il convient de signaler, ici, la difficulté de distinguer les trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. Certains appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes.

Figure 15: Trois niveaux d'analyse



Source : (adapté de Berland, 2009)³

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. Ce concept « d'inducteur » est un adjectif qui vient du mot « induction ». C'est une forme de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui

¹ Bouquin H., (2006), Op. Cité

² Lorino P. (1991), Op. Cité

³ Berland, N. (2009), « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine

pourrait rendre compte de la conséquence. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet, il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations. On distingue deux inducteurs, d'activité et de coût (Bouquin, 2003)¹.

- L'inducteur d'activité (activity drivers) permet, à court terme, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe, la plupart du temps, plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.
- L'inducteur de coût (cost drivers), dans une perspective à long terme, est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité.

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial mais n'a rien d'automatique. Ce choix est un sujet de débat dans l'entreprise. L'inducteur choisi devra permettre de mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur, mais plusieurs coûts sont possibles. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus.

Notons que l'inducteur d'activité dépasse les limites de l'instrument de modélisation des coûts confié à l'unité d'œuvre pour mettre en exergue des liens de causalité et permet donc un management des coûts et des performances.

II.2.1.2. ABC/ABM essai de définition

La comptabilité par activités est souvent définie comme une méthode de calcul des coûts remettant en cause l'approche fondée sur les coûts complets par la prise en compte de la notion d'activités permettant d'apporter une information pertinente quant au pilotage de l'entreprise.

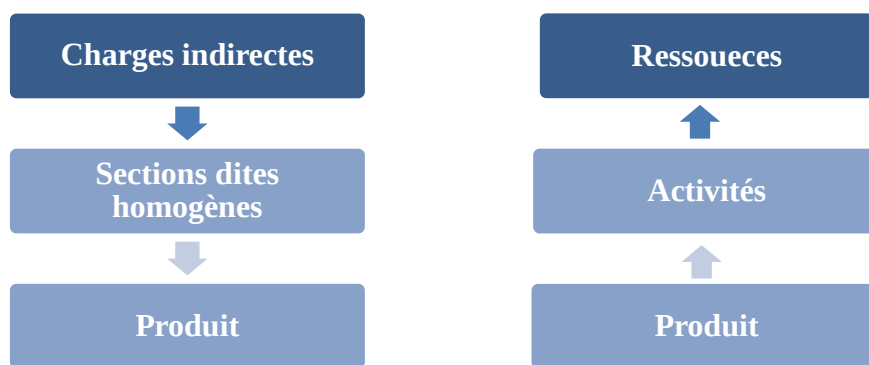
En fait, la méthode ABC provient des efforts de plusieurs sociétés et cabinets de consultants dans les années 70 et au début des années 80 pour améliorer la qualité de l'information servant de base à la comptabilité analytique. Certains auteurs indiquent même que l'origine des concepts remonte aux années 60 avec une première tentative conduite chez la General

¹ Bouquin H., (2003), « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris.

Electric¹. L'intérêt pour la méthode ABC a été stimulé par les travaux de Robin Cooper, H. Thomas Johnson et Robert S. Kaplan et plus particulièrement par la publication de l'ouvrage de H. Thomas Johnson et Robert S. Kaplan². Par la suite, cette méthode a été diffusée en France par des auteurs tels que Pierre Mévellec, Philippe Lorino et Michel Lebas.

L'ABC est une méthode basée sur la gestion des coûts pour obtenir une information sur les marges. Toutes les analyses se fondent sur l'unique base de coûts de revient traités comme des coûts variables affectés à des activités. Le principe considère que les activités consomment toutes les charges et que les produits ou les services consomment toutes les activités. L'ABC permet de passer d'une logique traditionnelle d'absorption (ou de répartition) des charges indirectes par les produits à une logique de consommation des ressources via les activités (figure 16).

Figure 16 : deux logiques opposées



Source : adapté de Xavier et François³

Cette méthode nécessite la vision globale de l'entreprise décomposée en processus constitués de diverses activités et s'opère en cinq temps : l'établissement d'une cartographie des activités, l'affectation des charges et des temps de travail aux différentes activités, le choix des inducteurs et des indicateurs de performance pour chaque activité, l'identification des quantités de ressources consommées par activité pour un produit ou de service, et enfin la détermination du coût de revient du produit, le coût total, le coût unitaire détaillé par activité.

¹ Johnson H. Thomas, (1992), "It's time to stop overselling activity-based concepts", Management accounting (IMA, New-York), p. 26-35.

² Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S, (1987), "Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, 269 p.

³ Xavier. B, François. S, (2000), "Les nouveaux visages de contrôle de gestion : approches techniques et comportementales", DUNOD, Paris.

L'ABM est une extension de l'ABC (« From ABC to ABM »), qui doit, toutefois, être prise en considération bien en amont dès la conception de la démarche ABC. L'ABM est « une approche orientée sur la gestion des activités comme voie d'amélioration de la valeur reçue par le client et du profit obtenu consécutivement. Par conséquent, l'ABM implique une analyse des vecteurs de coûts, une analyse d'activités et une mesure de performance : l'ABC est donc la principale source d'information de l'ABM »¹.

Cette méthode présente-t-elle un intérêt pour notre question de recherche ? Est-elle adaptée à nos objectifs ?

II.2.1.3. Les apports de l'ABC/ABM pour notre recherche

La méthode ABC/ABM peut s'avérer très utile pour notre recherche. Du fait qu'elle se fonde sur la notion d'inducteur de coût, et la recherche des causes de coût. En ce sens, elle incite à l'établissement d'une cartographie des activités (Zarifian, 1996²), utile au management des interactions, que Lorino (1995)³ décrit comme les principaux gisements de performance. Notamment, on aurait une meilleure allocation des coûts indirects⁴ avec l'utilisation d'inducteurs plus logiques et plus représentatifs de la réalité et de la façon dont les coûts varient. La méthode permettrait en outre, d'avoir une vision transversale de l'entreprise plus orientée vers le client, ses besoins et la valeur perçue par celui-ci, mais aussi sur les processus décrivant la façon de travailler au sein de l'entreprise.

Ainsi, Michel Lebas note qu'avec la méthode ABC il y a une véritable inversion de logique⁵. Les coûts ne sont plus considérés comme une fatalité. Ils doivent être gérés et maîtrisés par la maîtrise des activités, c'est-à-dire les processus liant les tâches élémentaires pour un but donné. On entre dans une nouvelle ère dans laquelle la devise devient « les produits causent les activités, les activités causent les coûts », il y a inversion totale de la logique, on part du produit pour arriver au coût au lieu de partir du coût pour arriver au produit. Autrement, la méthode ABC c'est d'abord une démarche qui part du client pour définir comment on va le satisfaire, ensuite c'est une démarche stratégique qui amène à remettre en cause les manières

¹ The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, 1990

² Zarifian, P (1996), Travail et communication, PUF, Paris.

³ Lorino P. (1995), Op. Cité.

⁴ Lorino Philippe (1991), Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités, Dunod, Paris

⁵ Lebas Michel, (1994), « Du coût de revient au management par les activités », Revue Française de Comptabilité n° 258, pp. 45-51.

de faire, puis c'est une démarche de mise sous contrôle et de pilotage des activités et des processus par des outils de mesure qui alimentent les tableaux de bord, et c'est enfin la possibilité de calculer les coûts de revient sur de nouvelles bases qui prennent plus en compte la diversité et la complexité que le faisait la méthode traditionnelle.

En outre, le manque de pertinence des méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion est dû en partie à la disparition de l'articulation entre le système de mesure de performance et les fondements de la valeur. C'est pourquoi la méthode ABC se base sur le concept de chaîne de valeur développé par Porter. De nos jours, on admet que la valeur a un caractère multidimensionnel et qu'elle ne se mesure plus seulement qu'à travers la valeur travail. Le coût n'est plus le seul déterminant de la valeur ; la qualité ou les délais sont pris en compte pour la mesure de performance finale. Cette performance résulte de la mise en œuvre d'un grand nombre d'activités au sein de processus transversaux à l'entreprise. Mévellec note même que le seul coût pertinent est alors le coût des ressources consommées tout au long du processus, et non au sein d'une quelconque activité. Aucune action sur les consommations de ressources ne peut dorénavant être envisagée sans prendre en compte l'impact sur la capacité de l'entreprise à produire de la valeur. Ensuite aucune action locale ne peut être entreprise sans analyse des répercussions de cette action sur l'ensemble des processus utilisateurs de l'activité concernée. Le contrôle des coûts se retrouve de ce fait replacé dans une démarche globale de recherche d'une nouvelle cohérence qui ne soit plus seulement financière mais multidimensionnelle.

En définitive, comme le souligne Mévellec, la méthode ABC permet « une création de sens », soit un gain en termes de signification au sein de l'entreprise¹. Cette création de sens, perçue par l'ensemble des acteurs de l'entreprise ou de l'organisation, peut alors être utilisée pour véhiculer des signaux forts chargés de contribuer au déploiement de la stratégie dans l'ensemble de l'organisation².

Le management des activités consiste ensuite à améliorer la performance globale par les différents leviers possibles et les gisements d'économie :

- Suppression d'une activité sans valeur ajoutée ou en automatisant l'activité,

¹ Mévellec Pierre, (1995), « La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens », Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 1, volume 1.

² Isabelle Lacombe, (1997), « Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational ». Gestion et management. Université Paris.

- Réduction du coût d'une activité par diminution du nombre et / ou du temps passé.

Les ressources libérées sont alors réorientées vers des activités créatrices de valeur.

En somme, la méthode ABC/ABM propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Le tableau de bord prospectif offre une démarche complémentaire qui va de l'interne vers l'externe, c'est à dire vers la valeur ajoutée client.

II.2.2. Tableau de bord et BSC : principaux outils de pilotage de la performance

Le tableau de bord, se positionnant comme un outil complémentaire du contrôle budgétaire et des comptabilités, a été défini dès le départ pour remédier aux déficiences des systèmes existants. La dénonciation de ces derniers s'accroissant, les tableaux de bord apparaissent de plus en plus providentiels, et ce d'autant plus qu'on a insensiblement fait évoluer leur définition au cours des années, justement en fonction des nouveaux besoins détectés.

Nous essayons, dans un premier temps, de définir le concept de tableau de bord et présenter ses rôles et ses typologies. Dans un second temps, nous présentons la démarche de construction de cet outil, et en dernier lieu nous essayons de montrer comment cet outil peut nous aider à répondre à notre problématique de recherche.

II. 2.2.1. Les tableaux de bord : définition, rôles et typologies

Ce point est consacré à la présentation de concept de tableau de bord, à travers sa définition, son rôle et ses typologies.

II.2.2.1.1. Les tableaux de bord : essai de définition

Les tableaux de bord, essentiellement orientés production sont nés de besoins opérationnels de contrôler les activités d'usine. Dans les années 50, la diffusion des méthodes de gestion américaines, introduisant entre autres la notion de centre de responsabilité, a engendré la multiplication des tableaux de bord. Pour chaque centre on voit alors un tableau de bord auquel sont intégrées des données budgétaires. Jusqu'aux années 80, le tableau de bord est présenté comme un outil de reporting mais les années 90 font évoluer le tableau de bord vers

une approche plus orientée plan d'actions qui a abouti à la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilité)¹.

La littérature était faite de plusieurs conceptions du tableau de bord. Ce dernier y est présenté comme un outil d'aide à la décision (Malo, 1992)², ou bien un instrument de gestion se conformant à une organisation de type pyramidal (Guerny et al., 1990), structuré sur la logique objectifs-variables clés-indicateurs (méthode OVAR), et orienté vers le pilotage à distance des responsabilités déléguées (Malo, 1992)³. Bouquin (2001) définit le tableau de bord comme « un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ».

Nombreux sont les auteurs qui ont traité cet outil et nombreuses sont les définitions qui ont été élaborées, mais elles s'articulent toutes autour du même sens. Parmi ces définitions on se contente de la définition de Hemmi (2016), « le tableau de bord peut être assimilé à un tableau de synthèse qui représente périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité »⁴.

II.2.2.1.2. Le rôle du tableau de bord

Le rôle du tableau de bord peut être résumé en trois points essentiels :

- **Instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord a été une réponse aux besoins des opérationnels de construire un outil qui réponde mieux aux exigences d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives de leur centre de responsabilité : c'est le tableau

¹ Dans la méthode OVAR, la construction du tableau de bord est une approche (top-down) c'est-à-dire que le management initie la construction du tableau de bord en fonction des objectifs stratégiques : Objectifs et Variables d'Action. Les Responsabilités sont ensuite déclinées et descendues aux niveaux inférieurs de la hiérarchie en cascade. Ainsi, chaque manager opérationnel devient responsable du choix et de la définition de ses variables d'action : ce qui représente un grand degré de délégation et de décentralisation. Pour chaque objectif et variable d'action, au moins un indicateur de performance existe.

² Malo J. L. (1992), " Tableaux de bord ", In Encyclopédie du Management, Tome 2, vuibert, pp. 923-939.

³ Malo J. L. (1992), Op. Cité

⁴ Hemmi M. et Marghich A. (2016). Contrôle de gestion. Edition : El Maarif Al Jadida-Rabat.

de bord de type opérationnel. Ce besoin s'est construit sur les faiblesses des systèmes d'information comptables qui ne répondent pas forcément à ces exigences.

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la procédure budgétaire et attire l'attention sur les points clés et leurs éventuelles dérives. De plus, il permet de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a donc une répercussion (défavorable ou favorable) sur le résultat de l'entreprise.

- **Outil de dialogue et de communication interne**

Le tableau de bord est un outil de coordination essentiel, dans la mesure où il permet aux différents niveaux hiérarchiques de suivre le fonctionnement des entités dont ils ont la supervision. Pour sa nature, le tableau de bord doit servir de base au dialogue entre le supérieur et ses subordonnés. Ainsi, il est le support de trois types de communication : une communication ascendante (quand un niveau hiérarchique rend compte de la réalisation des objectifs reçus), une communication descendante (quand le niveau hiérarchique supérieur délègue objectifs et indicateurs de réussite aux services qu'il supervise) et une communication horizontale entre les responsables de même niveau hiérarchique.

- **Outil d'aide à la décision.**

Dès son apparition, le tableau de bord fournit des informations sur l'état de fonctionnement de l'entreprise et sur ses points clés de gestion. Certes il doit être à l'initiative de l'action entreprise pour que soit possible, il faut que le responsable ou l'utilisateur de cet instrument soit capable à la fois d'analyser les causes de ces phénomènes et de mettre en place les potentialités pour déclencher tout un processus de correction, c'est dans ce sens que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision.

II.2.2.1.3. Les typologies des tableaux de bord

En principe, il existe autant de tableaux de bord différents que de fonctions ou unités décentralisées distinctes. Nous distinguons, les tableaux de bord destinés au pilotage des variables spécifiques, les tableaux de bord pour les structures organisationnelles et les tableaux de bord pour le pilotage de la stratégie.

- **Des tableaux de bord pour piloter des variables spécifiques**

Il existe plusieurs variables considérées comme facteurs clés de succès et sources d'avantages concurrentiels à savoir : la qualité, le risque, les ressources humaines, etc. Ces variables sont pilotées et par conséquent mesurées et suivies afin d'aider à des prises de décisions stratégiques.

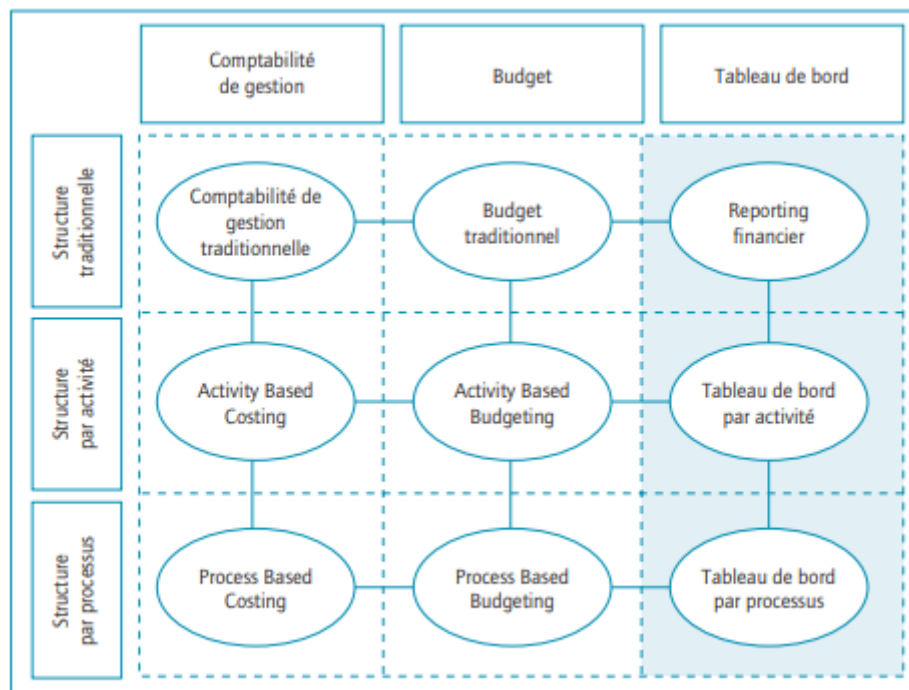
Pour la qualité, il s'agit de suivre certaines variables spécifiques de qualité ou de piloter des procédures entières certifiées (un service, un atelier, ou une entité plus importante). Le tableau de bord est utilisé pour enregistrer des dysfonctionnements et comparer des résultats avec des seuils d'alerte. Et pour la variable ressource humaine, il s'agit d'utiliser des tableaux de bord sociaux qui permettent de piloter les coûts et les performances des acteurs avec multiples indicateurs.

Ces exemples ne sont qu'un échantillon des nombreuses variables stratégiques que l'entreprise veut piloter précisément en continu et qui peuvent donner lieu à des tableaux de bord.

- **Des tableaux de bord pour les structures organisationnelles**

Le pilotage de la performance organisationnelle nécessite des tableaux de bord calqués sur la structure et adaptés au découpage de l'organisation.

Figure 17: Tableau de bord calqués sur les structures



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018)

De même que les calculs de coûts et les budgets ont évolué pour mieux s'adapter au découpage de l'organisation (coût par activités et par processus, budget par activités et par processus), les tableaux de bord peuvent être élaborés en se calquant sur la même décomposition plus transversale et dynamique de la structure : tableau de bord par activité, tableau de bord par processus.

Ainsi, les tableaux de bord fondés sur le découpage structurel d'une organisation, en tant qu'outil de communication et de dialogue, au-delà de l'aide aux décisions et au pilotage, peuvent aussi participer à l'apprentissage et à l'amélioration permanente des acteurs et des organisations.

- **Des tableaux de bord pour la stratégie**

Pour déployer efficacement la stratégie et placer l'entreprise dans une dynamique de progrès continu, il est essentiel de disposer d'un système de tableaux de bord. Cette volonté de servir la stratégie par la formalisation d'un réseau de tableau de bord oblige la direction générale à formuler clairement la stratégie pour toute l'organisation. Il s'agira ensuite de mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie en créant une structure porteuse de synergies

entre centres de responsabilité et fonctions support. À ce stade, une politique efficace de communication, portée par le réseau des tableaux de bord, doit aboutir à ce que la stratégie soit l'affaire de tous en sensibilisant à la stratégie (information, support de communication), déployant des objectifs individuels et par équipe et intégrant ces objectifs dans les systèmes de planification existants (budgets, plans opérationnels). Cette conception de la stratégie comme un processus continu se retrouvera dans les interactions à construire entre procédure de planification et budgets dynamiques. Elle permettra à l'organisation des retours d'information et de l'apprentissage organisationnel. Elle poussera à une actualisation régulière des tableaux de bord en fonction de l'avancement des plans d'action¹.

Afin de piloter la stratégie, le contrôleur de gestion élabore le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard (BSC) qui a pour finalité de cerner la création de la valeur ajoutée passée et d'apprécier les déterminants de la performance future en construisant une vision articulée de la performance de l'entreprise qui en fait un véritable système de pilotage².

Le Balanced Scorecard (BSC) privilégie quatre dimensions (axes)³ avec la recherche d'un équilibre (« balanced ») : l'axe « financier » (mesurant classiquement le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise), l'axe « clients » (qui regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client), l'axe « processus internes » (il s'agit de s'interroger sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise) et enfin l'axe « apprentissage organisationnel » (qui concerne essentiellement la façon dont on gère les moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques définis précédemment).

Chacun de ces axes est concerné par la stratégie en amont de l'organisation qui se dessine ensuite en fonction de ces axes (Trebucq, 2012)⁴. Le « Balanced Scorecard » est un processus multifonctionnel de la performance d'une organisation (Trebucq, 2012)⁵. En effet, la logique du « BSC » repose sur l'ensemble collaboratif de la stratégie. Ce n'est pas un tableau de bord commun. Il refonde la vision stratégique de l'entreprise sous les quatre axes précités. La

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018), Op.Cité

² Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018), Op.Cité

³ Robert S. Kaplan and David P. Norton (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.

⁴ Trebucq S. (2012), Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS

⁵ Trebucq S. (2012). Op. Cité.

stratégie devient ainsi multidimensionnelle (Gumb, 2003)¹, et la fonction contrôle de gestion, pilote l'ensemble. C'est bien la liaison avec la performance qui donne une efficacité à cet outil : « Le balanced scorecard est un modèle de mesure de performance qui comprend des mesures de performance à la fois financières et non financières. » (Maher, 2005)².

II. 2.2.2. La conception des tableaux de bord

Ce point a pour objectif d'étudier les principes de conception et de construction qui concourent à une cohérence et à une lisibilité des tableaux de bord, d'analyser le cœur du tableau de bord, et de présenter la démarche OVAR.

II.2.2.2.1. Les principes de conception du tableau de bord

Le système de tableaux de bord est organisé à travers une analyse de la délégation et de l'attribution des responsabilités (dimension organisationnelle) et à travers un système d'emboîtements de tableaux de bord, tant au niveau des objectifs et des variables d'action qu'au niveau des indicateurs suivis par chaque responsable.

La mise au point d'un système de tableau de bord est une occasion structurée de discussion sur les objectifs de l'organisation et sur la mise en cohérence des plans d'action opérationnels de chaque responsable avec ses objectifs.

- **Le principe gigogne**

C'est un principe d'emboîtement des objectifs et des leviers. Chaque responsable, à son niveau, est amené à procéder à une analyse de la délégation des variables d'action à ses propres collaborateurs. En théorie, on assiste à un emboîtement des objectifs et des variables d'action de chaque niveau. Les variables d'action du niveau N se transformant en objectifs pour le niveau N-1. En pratique, l'attribution des responsabilités passe par une réflexion, pour chaque variable d'actions, sur QUI dans l'organisation a le plus de maîtrise et de pouvoir d'action sur celle-ci.

¹ Gumb B. (2003), « Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique », Les 9èmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management Gouvernement d'entreprise : perspectives historiques, Colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars.

² Maher M.W. (2005), The Balanced Scorecard and Nonfinancial Performance Measures, (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) Handbook of cost management, John Wiley and Sons.

- **Le principe de délégation**

Ce principe insiste d'une part sur le caractère « emboîté » de la délégation (un manager reçoit une délégation de son supérieur et délègue à son tour à ses subordonnés), et d'autre part sur les « droits et devoirs » qui alimentent le « contrat délégataire ». Ainsi, un manager délègue l'autorité nécessaire à un collaborateur pour atteindre un objectif, son collaborateur devient alors responsable devant lui, tandis que lui-même reste responsable devant sa propre hiérarchie. La délégation implique le contrôle, la responsabilité implique le « compte rendu ». Par ailleurs, la délégation d'autorité, loin de signifier la délégation de toute responsabilité, est même le contraire de la « fuite des responsabilités » : la responsabilité reste au sommet, elle se démultiplie au lieu de « se passer comme un témoin »¹.

II.2.2.2.2. Les tableaux de bord : démarche de construction

Alazard (2018) résume la démarche de construction du tableau de bord en six étapes.

¹ Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Solé, A. (2013). *Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Paris : Dunod.

Tableau 5: Les étapes de la démarche de construction des tableaux de bord

Etapes de la démarche	Illustration
Définition du champ de mesure Il s'agit de mesurer ce sur quoi il faut faire le point, donc la cible des actions à mettre en œuvre. Il faut définir : – la taille du champ : atelier, usine service, fonction ; – la cible des actions d'améliorations.	Centre de production dans une usine travaillant sur commande pour son poste aval.
Le choix des objectifs Il s'agit de définir ce que l'on cherche à atteindre et donc ce qui à terme doit être mesuré. Ces objectifs peuvent être multiples et antagonistes. Cela revient à définir aussi des niveaux d'atteinte des objectifs.	Objectif : maximiser la production en respectant un taux de défauts donné et une ponctualité de service vis-à-vis du centre aval.
L'identification des variables La variable doit permettre de faire le point par rapport à l'atteinte de l'objectif. Elle n'est pas outil de mesure. Elle est l'expression (contingente) de ce qui, pour l'entreprise, exprimera la réussite de l'objectif.	• Ponctualité vis-à-vis du poste aval • Mobilisation des hommes • Productivité • Qualité de la production
Choix des paramètres mesurables Une variable est un combiné de caractéristiques mesurables. Sélectionner les paramètres revient à choisir ceux qui seront retenus dans le tableau de bord et oblige ainsi à clarifier ce qui est essentiel pour l'entité.	• Taux de ponctualité de livraison • Taux d'activité des hommes • Temps de marche machine • Pièces conformes
Sélection des indicateurs Ce sont l'expression des données chiffrées des paramètres retenus mais leur forme peut donner plus ou moins de pertinence aux calculs (en valeur absolue ou relative, opinions favorables ou opinions défavorables).	• Nombre de commandes dans les délais/Total commandes livrées • Temps de main-d'œuvre • Temps machines indisponibles • Quantité produite hors rebuts/Heures de travail effectif • Nombre de pièces conformes/Total production
Validation des indicateurs Il s'agit de vérifier la cohérence de l'ensemble des indicateurs choisis, de leur facilité de calcul, de définir leur niveau acceptable, leur fréquence de calcul, etc.	Par exemple, modification du rythme de calcul des indicateurs. Prévus initialement tous les mois, les indicateurs de rendement machine et homme doivent dorénavant être calculés par semaine pour plus de réactivité.

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, (2018)

Ainsi, l'importance des tableaux de bord a conduit à réfléchir à de nouvelles démarches de construction, comme par exemple la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités). C'est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie « au quotidien », de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action mis en œuvre pour y parvenir, à travers une analyse des leviers d'action, du petit nombre de causes qui contribuent essentiellement au résultat. La démarche va induire une réflexion et une discussion, à chaque niveau de responsabilité dans l'entreprise, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activités sur lesquels se concentrent les efforts. C'est donc une méthode qui intègre les approches dites horizontale et verticale de l'organisation¹.

Dans sa mise en œuvre pratique, la démarche OVAR commence par une analyse stratégique au niveau de la direction générale (inspirée par exemple des modèles stratégiques classiques comme Porter, BCG, etc. prenant en compte les forces, faiblesses, opportunités et menaces) qui va donner lieu à la détermination des buts puis des objectifs de l'ensemble de l'organisation. La grille OVA de la direction générale va petit à petit se dessiner, sa cohérence être testée, indiquant ainsi objectifs et variables d'action de l'entreprise. À cette première étape succédera une deuxième étape de délégation et d'attribution des responsabilités au niveau (N-1) où sont développées à leur tour des grilles OVAR. Celles-ci seront construites en parallèle ou de façon séquentielle selon l'organisation du dialogue et de la discussion sur les objectifs de chaque niveau. Cette même démarche pourra se reproduire à tous les niveaux hiérarchiques dans l'entreprise.

Ces deux premières étapes sont complétées, lorsque la démarche sert de méthode de conception des tableaux de bord, par deux autres phases tout aussi essentielles : une troisième étape portant sur le choix des indicateurs et le repérage des sources d'information (disponibilité des données), et une quatrième étape de mise en forme visuelle et informatisée des tableaux de bord, sans doute la plus longue et la plus coûteuse, mais non pas la plus déterminante de la pertinence du système d'information.

La méthode OVAR constitue donc un support structurant pour la mise en place des tableaux de bord. Elle doit alors être complétée par une réflexion sur les indicateurs à mettre en place afin d'assurer le suivi des objectifs, des variables et des plans d'action.

¹ Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Solé, A. (2013). *Op.Cité*

II.2.2.2.3. Les indicateurs de tableaux de bord

L'indicateur est l'outil le plus utilisé par les contrôleurs de gestion, il permet de synthétiser les informations comptables et non comptables dans toutes les fonctions de l'entreprise et de contrôler les flux financiers et les flux physiques.

Lorino (2001) définit l'indicateur comme « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat ». Pour Alazard (2018), l'indicateur est une information, ou groupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.

En contrôle de gestion on peut trouver plusieurs types d'indicateurs : indicateurs financiers et non financiers, indicateurs opérationnels et indicateurs stratégiques, etc. Le type de l'indicateur utilisé dépend du besoin des managers et de l'information demandée. Les entreprises qui veulent gérer leur performance procèdent à l'établissement des indicateurs de performance à travers la conception (une opération faite sur des données disponibles) qui se base sur les composantes de la performance en utilisant des critères partagés (selon Morin et al., les critères sont des conditions ou signes qui servent de base au jugement).

Les auteurs qui défendent la mise en place des indicateurs de performance, justifient leurs invitations par la perte de pertinence des anciens modes du contrôle. Les arguments étaient formulés autour de deux idées :

La première montre que les mesures financières ne reflètent pas la performance globale de l'entreprise (Kaplan et Norton, 2001) et que des mesures non financières sont nécessaires pour évaluer et piloter la performance de l'entreprise. Dans ce cas, Gibert (2001) soutient l'idée que « même pour les organisations qui sont finalisées sur une fonction d'objectifs financiers, par exemple la rentabilité des capitaux engagés, il est dangereux de s'en tenir au seul suivi des indicateurs de nature financière disséquant la situation au regard de cette fonction d'objectif. Ce genre d'indicateurs appréhende en effet des résultats, c'est-à-dire par essence les conséquences de stratégies, de décisions, d'ajustements d'un passé plus ou moins proche. Or, pour aider à la gestion, au pilotage de l'organisation comme de ses subdivisions, on a besoin de suivre des chiffres appréhendant des phénomènes qui déterminent la performance à venir. Il faut donc rééquilibrer les indicateurs financiers par des indicateurs

amont indiquant où en est l'organisation en ce qui concerne les sources de la performance future ».

La deuxième indique que les anciens systèmes de mesure de performance ne font pas les liens entre contrôle et stratégie. Dès lors, les indicateurs de performance présentent une alternative pour relier les processus d'évaluation de la performance et les processus d'élaboration de la stratégie de l'entreprise. Plus que ça, ce système de mesure s'inscrit dans la nouvelle tendance du contrôle de gestion en rappelant la deuxième définition de contrôle de gestion par Anthony R. N. (1888) : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre les stratégies de celle-ci ». On suppose ici que chaque indicateur est lié à un processus créateur de la valeur qu'on peut appeler aussi des facteurs clés de succès, des variables d'action ou les leviers d'action.

Nous distinguons quatre caractéristiques principales d'un bon indicateur de performance : sa pertinence, la qualité et la précision de sa mesure, sa faisabilité et sa convivialité d'interprétation et d'utilisation. La méthode de réalisation des tableaux de bord aborde d'ailleurs ces considérations et propose des outils pour s'assurer de répondre à chacun de ces critères.

Tableau 6: Les caractéristiques d'un bon indicateur de performance

La pertinence	L'indicateur doit correspondre à une préoccupation, à un objectif ou à une attente. En outre, il doit répondre au besoin de mesure, avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion, il doit vouloir dire quelque chose pour ses utilisateurs et être utilisé dans ce contexte. On doit tendre à donner à l'indicateur la valeur ajoutée maximale par sa mise en perspective par rapport à des balises pertinentes (objectifs, marges acceptables, valeurs comparatives, etc.).
La qualité et la précision de sa mesure	L'indicateur doit posséder certaines caractéristiques intrinsèques : la précision dans son design, la clarté et la précision de sa formulation, et sa qualité théorique (une formulation et une logique d'articulation correspondant aux définitions reconnues du domaine). L'indicateur doit être bien formulé, défini précisément et ses paramètres bien établis (ventilations, périodicité, comparaisons, forme de présentation) et le tout doit être bien documenté. En outre, il doit être assez sensible pour faire ressortir toute variation significative de l'objet de mesure et assez homogène dans le temps et dans l'espace pour permettre la comparaison.
La faisabilité	On doit d'abord avoir la possibilité informationnelle de produire l'indicateur par l'utilisation de mécanismes de mesure et de traitement rigoureux fournissant des données fiables, en temps opportun et de façon rentable (la valeur ajoutée par l'indicateur à la gestion par rapport au coût de sa production). On doit aussi avoir la possibilité technique de disposer d'un système informatique permettant la consolidation et des interfaces efficaces et un accès acceptable en termes de délai de production et de temps de réponse. On doit finalement avoir la possibilité organisationnelle, c'est-à-dire s'assurer que quelqu'un assume la responsabilité d'alimenter, de produire et de fournir les indicateurs.
La convivialité	La convivialité représente la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur, il faut donc assurer : L'accessibilité : l'indicateur doit être accessible, facile à obtenir et à utiliser. Si le système est informatisé, il doit être simple à utiliser, à la mesure des capacités des utilisateurs. L'intelligibilité : l'indicateur doit être simple, clair, compréhensible, compris de la même façon par tous et son interprétation doit être commune et partagée. L'évocation : l'indicateur doit être bien illustré et présenté, visuellement évocateur et facilement interprétable par ses utilisateurs, par le choix de la forme de représentation (tableau, graphique ou pictogramme).

Source : revue de littérature

En somme, le tableau de bord est un outil de gestion indispensable pour tout manager qui décide, agit, contrôle et supervise. En effet, sa mise en œuvre permet de suivre les variables d'action, de relier les informations pour comprendre des effets et de recentrer la prise de décision. Chaque type de tableau de bord répond à des besoins spécifiques.

L'utilisation de tableaux de bord pour la gestion permet aux entreprises de mieux définir, et communiquer les objectifs stratégiques. Dès lors, la construction du tableau de bord est l'occasion pour l'entreprise de souligner les responsabilités partagées existantes au sein de l'entreprise. Assurer la satisfaction du client suppose que les responsables commerciaux ont la capacité de comprendre les besoins des clients et de bâtir une offre adaptée, l'aptitude du service technique à effectuer des prestations de qualité dans les délais impartis et, en cas de dysfonctionnements, une intervention efficace et coordonnée du service après-vente.

D'une part, une fois construit, un système de tableaux de bord offre une décomposition de la performance du groupe en fonction de critères jugés pertinents (métiers, processus, stratégie). En conséquence, il est plus facile pour le gestionnaire de donner des consignes, pour les opérationnels de s'y plier et, au final, d'améliorer le processus de contrôle.

D'autre part, les tableaux de bord contribuent à une décentralisation de la prise de décision car ils permettent à chaque manager de disposer d'indicateurs de pilotage propres. Autrement dit, des arbitrages centralisés doivent parfois intervenir pour optimiser les ressources et améliorer la réactivité de l'organisation. De même, le processus de création des tableaux de bord, basé en partie sur des emboîtements successifs, clarifie les niveaux de responsabilité et aide à identifier les meilleurs arbitrages entre centralisation et décentralisation. Toutes ces raisons font que les tableaux de bord sont aujourd'hui des outils très utilisés dans le pilotage de la performance des organisations.

A travers la deuxième section de ce chapitre, qui constitue le fruit d'une réflexion essentiellement théorique, nous avons montré dans un premier point l'importance des outils de pilotage vertical classique tels que le contrôle budgétaire et le prix de cession interne qui permet d'évaluer et mesurer la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de toute l'entité. Ainsi, ces outils souffrent de leur interprétation mécaniste du fonctionnement de l'entreprise, ils adoptent une vision hiérarchique traditionnelle basée sur le critère coût seulement, chose qui a été contredite par le contexte actuel de l'entreprise.

Puis, dans un deuxième point, nous avons essayé d'expliquer l'importance et la contribution des outils de pilotage transversal pour notre question de recherche : ABC/ABM et tableaux de bord. Le choix de la description de ces outils n'est pas sans intérêt ; certains seront repris ultérieurement dans notre recherche de terrain.

Conclusion

Dans la première section de ce chapitre, nous avons tenté dans un premier temps, de dresser l'état de l'art de système de pilotage de la performance. Ainsi, il a été démontré qu'il n'existe pas de définition unique pour ce concept. Pour notre recherche, nous adoptons la définition de Lorino, qui synthétise les différentes définitions en deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en plans d'actions opérationnels (déploiement) et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience). Puis, nous avons mis l'accent sur les différentes structures de pilotage, dont les principales sont qualifiées de centralisée, hiérarchisée, coordonnée, distribuée et distribuée supervisée. Nous avons, dans un second temps traité les différentes visions de pilotage. Généralement, la littérature sur ce concept fait apparaître deux visions majeures. Une vision classique hiérarchique découpant l'organisation en centres de responsabilités. Cette vision s'appuie sur un mode de contrôle cybernétique dont les principales caractéristiques sont un mode de l'utilisation diagnostique des outils de contrôle de gestion et une dimension exclusivement financière visant l'adéquation entre les ressources employées et les objectifs fixés. A côté de cette vision traditionnelle, une vision qualifiée de « processuelle » s'est développée. Elle met en avant des nouveaux impératifs en termes de flexibilité stratégique, de l'innovation et de l'apprentissage et envisage l'organisation comme un processus, intégrant en plus de la dimension financière de la performance, la dimension non financière. Toutefois, pour certains chercheurs, l'organisation doit adopter un système de pilotage transversal qui combine entre les deux visions dans le but de confronter la contrainte relative à l'équilibre entre l'opérationnel et le stratégique.

Dans la deuxième section, nous avons essayé d'analyser, dans un premier point, les outils de pilotage classique vertical. En effet, nous avons souligné l'importance des PCI. Ceux-ci jouent un rôle très important puisqu'ils permettent de juger de façon objective le résultat de la gestion des unités décentralisées en tenant compte de toutes les ressources consommées et toute la valeur créée. Sans PCI les consommations internes seraient « gratuites » et certains centres s'approprieraient le résultat créé par d'autres. Puis nous avons abordé la gestion budgétaire et son importance pour le pilotage de la performance qui s'explique par les multiples fonctions qui lui sont attribuées (planification, coordination, contrôle, évaluation des performances, etc.).

Ces outils souffrent de leur interprétation mécaniste du fonctionnement de l'entreprise. Ils sous-tendent une vision hiérarchique traditionnelle basée sur le critère du coût seulement. Puis, dans un deuxième point, nous avons expliqué notre choix de quelques outils de pilotage transversal qui permettent de mesurer la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise. En effet, nous avons analysé la méthode ABC/ABM, qui a permis de mettre en valeur l'importance de la notion de transversalité des processus, notion capitale dans le management des coûts. La volonté d'appréhender les processus permet d'éclairer la coordination entre les activités. Ainsi, l'évolution des coûts d'une activité d'un processus peut avoir des répercussions positives ou négatives sur les coûts d'une autre activité du même processus. Tous les éléments du processus sont liés et définissent une présentation transversale. L'approche des coûts complets par la méthode ABC introduit donc une nouveauté en termes de responsabilité. Elle permet de voir les organisations autrement. Puis nous avons présenté les tableaux de bord qui permettent de mettre en valeur le lien entre ce qui est financier et ce qui est non financier. Les tableaux de bord créent la compréhension, l'intégration et l'harmonisation au sein de l'entité, entre les stratégies économiques et les intérêts de l'entreprise et les responsabilités pour chaque manager.

Au terme de ce chapitre, nous constatons que les deux approches, verticale et transversale se complètent et peuvent être utilisées de manière simultanée dans l'entreprise. En effet, la performance d'un centre passe par la maîtrise des activités dont il est chargé. Cette complémentarité permet une forte amélioration de la performance de l'entreprise.

Chapitre 3

Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche

Introduction

Le chercheur en sciences de gestion, pour que sa recherche soit réalisable, doit s'intégrer dans un cadre théorique en partageant un sens de paradigmatique avec une (des) communauté (s) scientifique (s) et s'outiller des méthodes et techniques intégrant et pertinentes pour mieux opérationnaliser ses hypothèses de recherche. Le premier souci du chercheur est le travail logique, c'est-à-dire qu'il doit être conscient qu'il peut donner du phénomène qu'il étudie des représentations très diverses selon le paradigme dans lequel il inscrit sa recherche. Le deuxième souci est méthodologique, c'est-à-dire que le chercheur est censé justifier la méthode de travail pour mener et réaliser sa recherche. La méthodologie peut être soit déductive, inductive ou hyper-déductive selon que le chercheur est intégré dans un courant positiviste, post-positiviste ou interprétativiste ou combinant l'un et l'autre. Mais le dénominateur commun de tous ces soucis est l'élaboration de la connaissance utile et ayant des impacts positifs sur la communauté scientifique, sur la pratique managériale et sur la société dans son ensemble.

Dans ce chapitre nous aborderons le positionnement épistémologique retenu dans le cadre de ce travail doctoral. Toute recherche scientifique repose sur une vision du monde, suit une méthodologie et offre des éléments de réponse¹ pour simplifier son travail. Nous exposerons brièvement les caractéristiques fondamentales de notre paradigme épistémologique puis, nous justifions le choix de la posture interprétativiste retenue. Par ailleurs, nous décrirons la démarche, les méthodes et techniques utilisées pour atteindre les objectifs de cette recherche et répondre aux questions de recherche. La suite de ce chapitre est organisée de la manière suivante : d'abord on présente un rappel de l'objet de cette recherche qui sera suivi de précisions sur le type de recherche (exploratoire), l'approche (qualitative) et la stratégie de recherche adoptée (étude de cas et recherche action). Suivra, ensuite, la présentation des outils

¹ Giordano. Y., Jolibert. A., (2008), « Spécifier l'objet de la recherche » dans M.-L. Gavard-Perret et al., Méthodologie de la Recherche - Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences gestion, Pearson Education, Paris.

et méthodes de collectes de données ainsi que la méthode d'analyse et les tactiques utilisées durant ce processus afin de garantir la validité et la fiabilité de cette recherche.

Section I. L'interprétativisme comme posture épistémologique de la recherche

La recherche doctorale en sciences de gestion implique l'amorce d'une réflexion critique sur le statut des connaissances, sur l'objet de la recherche et sur les dimensions épistémologiques et méthodologiques de développement des savoirs. En ce sens, nous reviendrons sur la question problématique qui a guidé notre recherche, les questions de recherche et le modèle théorique, puis nous présenterons les choix épistémologiques de notre recherche.

I.1. Design global de la thèse

Ce paragraphe a pour objectif de clarifier l'objet, la question problématique, les questions de recherche ainsi que le modèle théorique de ce travail.

I.1.1. Objet de recherche

L'objet de recherche est l'élément central de la recherche scientifique et représente la réflexion commune sur laquelle se fonde le processus de recherche. Cependant, l'objet nous permet d'acquérir une compréhension plus profonde de la réalité que nous souhaitons découvrir. Loin de l'impression qui fait penser parfois que la conception de l'objet de recherche intervient rapidement dans une recherche, « l'étape d'élaboration de la problématique s'avère l'une des plus difficiles à saisir et à maîtriser. Et pourtant, il s'agit d'une étape très importante puisque c'est elle qui donne à la recherche ses assises, son sens et sa portée » (Chevrier, 2003)¹. Par conséquent, la construction de l'objet de recherche inclut l'élaboration d'une question problématique articulant ou interrogeant des objets théoriques méthodologiques ou empiriques à travers laquelle le chercheur découvrira une réalité.

L'objet de notre recherche est d'étudier le sens de la relation entre la performance de toute l'entreprise et la performance des centres de responsabilité, en contexte des entreprises industrielles. Il consiste également à analyser le système de pilotage de la performance de

¹ Chevrier, Jacques (2003) La spécification de la problématique, dans Gautier, Benoît : Recherche sociale : de la problématique à la recherche des données. Sainte-Foy : Presse de l'Université du Québec.

toute l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité. Autrement dit, mesurer la contribution des performances des centres dans la performance de toute l'entité.

I.1.2. Problématique de la recherche

Etudier la relation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité est la question que nous avons mise au centre de notre préoccupation. Une telle question peut être formulée en ces termes : « **Comment piloter la performance de toute l'entreprise en passant par les centres de responsabilité ?** »

Pour comprendre ce processus de pilotage de la performance, le contexte de travail s'illustre tout d'abord par l'étude d'un certain nombre d'ouvrages et d'articles universitaires afin d'analyser les grandes tendances qui ont déjà été répertoriées sur le sujet par des auteurs qualifiés. Puis, de manière plus spécifique, la documentation interne et externe sur la société DELTA amènera des éléments de réponses fondées concernant les pratiques développées par cette entreprise.

I.1.3. Questions de la recherche

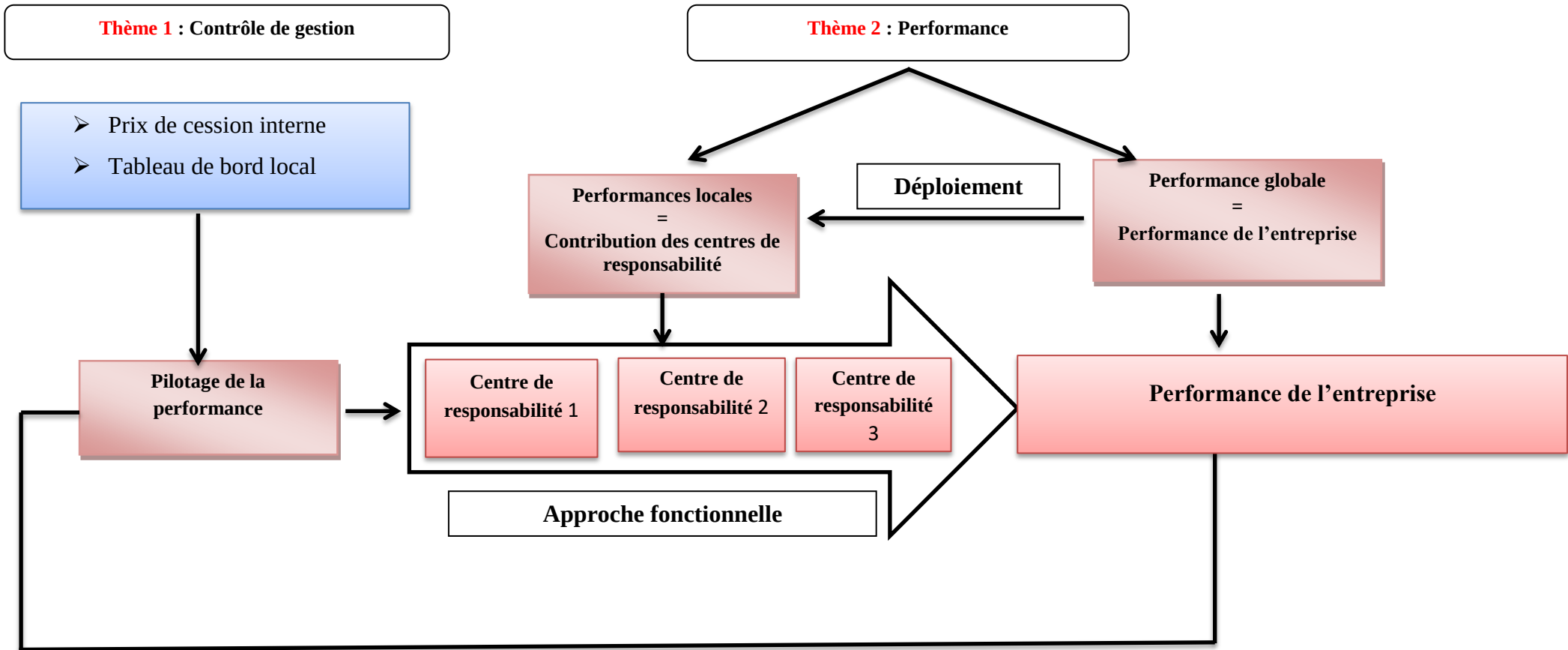
La réponse à notre problématique passe à notre sens par la réponse aux sous questions suivantes :

1. Comment la littérature en management appréhende-t-elle la relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise ?
2. Quelle approche doit-on investir en vue de saisir la performance au niveau d'un centre de responsabilité et au niveau de toute l'entreprise ?
3. Quels sont les outils pertinents à mobiliser pour rendre compte de la performance d'un centre de responsabilité et de sa contribution à la performance de toute l'entité ?

I.1.4. Modèle théorique de la recherche

Notre modèle théorique explicité au niveau de la figure 18 met en relation deux thèmes importants : le contrôle de gestion et la performance dans sa dimension globale (globale et locale).

Figure 18 : Modèle théorique de la recherche



Source : Elaboration personnelle

Ce modèle théorique explicite la démarche de pilotage de la performance de toute l'entreprise en passant par les centres de responsabilité.

Cette démarche recouvre tout d'abord, le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité en suivant l'approche fonctionnelle de contrôle de gestion. Ensuite, un travail de mesure et de pilotage de la performance, tant au niveau global de l'entreprise qu'au niveau de chaque centre de responsabilité qui la compose. Ces deux niveaux de mesure doivent être cohérents ; autrement dit la contribution du centre doit être définie à partir des objectifs globaux.

Piloter la performance exige, cependant, de préciser le type de performance visé. La performance peut prendre des formes très différentes d'un contexte à l'autre. Dans ce travail, nous employons la performance de toute l'entreprise et la performance locale désignant le résultat constaté au niveau d'un centre de responsabilité. Chaque centre étant une brique de l'édifice de l'entreprise.

La relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de toute l'entité est dialogique :

- ❖ La performance de toute l'entité est fonction des performances au niveau de chacun des centres.
- ❖ La performance d'un centre de responsabilité est un élément de la performance de toute l'entité.

De cette relation se dérive la question liée aux outils de mesure à mobiliser afin de rendre compte de la performance de l'entreprise et de celle de chaque centre de responsabilité. Nous avons jugé pertinent de mobiliser deux outils adéquats à la nature de la question soulevée, à savoir : les prix de cession interne et les tableaux de bord locaux.

Ce choix se justifie par plusieurs raisons. D'abord, les prix de cession internes permettent de juger de façon objective le résultat de la gestion des unités décentralisées en tenant compte de toutes les ressources consommées et toute la valeur créée. Sans PCI, les consommations internes seraient « gratuites » et certains centres s'approprieraient le résultat (la performance) créé par d'autres. Ensuite, les tableaux de bord locaux permettent à chaque responsable de disposer des moyens pour justifier sa bonne performance et la qualité de sa gestion. Enfin,

dans une organisation décentralisée, la mesure de performance doit donc être construite non seulement au niveau global de l'organisation, mais également au niveau local pour chaque centre de responsabilité. Cette mesure a pour but de clarifier le type de contribution attendue de chaque centre dans la réalisation de la performance d'ensemble. C'est sur cette base que seront fixés les objectifs des centres de responsabilité, c'est-à-dire le niveau de performance attendu.

En somme, dans ce premier paragraphe, nous avons mis l'accent sur le design global de notre recherche, en particulier, l'objet, la question problématique et le modèle de recherche. Nous allons, dans le cadre du deuxième paragraphe, tenter de cerner le positionnement épistémologique de notre recherche.

I.2. Positionnement épistémologique de la recherche

Dans toute recherche, le positionnement épistémologique permet d'ancrer la recherche dans des paradigmes scientifiques et épistémologiques. Le positionnement est un choix du chercheur qui nécessite de faire le tour des différents paradigmes et de faire ensuite les choix adaptés en fonction de la problématique traitée et du cadre conceptuel élaboré à partir de la revue de la littérature. Ces choix épistémologiques impliquent des choix méthodologiques.

Le présent paragraphe a pour objectif d'étudier les paradigmes épistémologiques dans lesquels peut s'inscrire une recherche en sciences de gestion (positivisme, constructivisme et interprétativisme) et les implications du choix du chercheur sur le mode de raisonnement à adopter (déduction, induction et abduction) afin de justifier notre positionnement à la lumière des paradigmes exposés.

I.2.1. L'épistémologie de la recherche en science de gestion

Ce point vise à décrire l'ensemble des choix d'ordre épistémologique qui guident notre travail et les éléments qui justifient notre positionnement.

I.2.1.1. Qu'est-ce que l'épistémologie ?

Le dictionnaire philosophique définit l'épistémologie comme étant le "discours sur la connaissance". Il s'agit d'une discipline qui fait « l'étude de la constitution des connaissances

valables » (Piaget 1967, cité par (Gavard-Perret et al 2012)¹). Elle désigne aussi « une branche de la philosophie spécialisée dans l'étude des théories de la connaissance » (Gavard-Perret et al 2012)². Pour Cohen, l'épistémologie est un regard critique de la connaissance sur elle-même, sur son objet, sur ses conditions de formation et de légitimité (cité par Ben Aissa 2001)³.

Qu'est-ce que la connaissance ? Comment est-elle élaborée ? Comment justifier son caractère valable ? En d'autres termes « Quelle est votre posture épistémologique ? » voilà la question à laquelle est souvent confronté le chercheur quand il présente son travail de recherche.

La recherche d'une réponse à ces questions nous a conduit au constat de Piaget en 1967⁴, selon lequel le questionnement épistémologique était devenu à l'époque déjà indispensable de la pratique de la recherche scientifique dans ses diverses disciplines comme les mathématiques, physique, biologie, diverses sciences sociales.

Dans son article publié dans le numéro 6 du Libellio, Hervé Dumez⁵ refuse l'opposition entre positivisme, constructivisme et interprétativisme. Pour lui, cette opposition ne résiste pas à l'analyse, et l'épistémologie de la recherche qualitative en gestion peut et doit allier les différents de ces trois courants. Il propose ainsi aux doctorants des réponses relatives à la question « Quelle est votre posture épistémologique à suivre ? ». Une année plus tard, Avenier⁶ répondra à cet article en soulevant plusieurs critiques. Tout d'abord, la recherche qualitative en sciences de gestion ne se limite plus à l'étude de cas, ainsi, l'article se limite au questionnement méthodologique qui ne constitue qu'une partie du cadre épistémologique.

La prise en compte de ces critiques conduira Dumez⁷ en 2011 à nuancer ses propos en conseillant aux doctorants qui choisissent un cadre épistémologique précis d'être cohérent en

¹ Marie-Laure Gavard-Perret, David Gotteland, Christophe Haon, Alain Jolibert, (2012), « Méthodologie de la recherche en sciences de gestion - Réussir son mémoire ou sa thèse », Pearson, 2ème édition.

² Gavard-Perret et al (2012); Op. Cité

³ Ben Aissa H., (2001), « Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion ? », Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec 13- 14-15.

⁴ Jean Piaget, (1967), « Logique et connaissance scientifique », Collection Encyclopédie de la Pléiade (n° 22), Gallimard, Paris.

⁵ Dumez., H. (2010). Elément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. Le Libellio d'Aegis, volume 6, N 4, pp : 3-16.

⁶ Avenier M.J. (2011). « Pourquoi jeter le bébé avec l'eau du bain ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de la réflexion ! » Le Libellio d'Aegis, volume 7, N 1, pp : 39-52.

⁷ Dumez., H. (2011). « Elément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. Une réponse à Mari José Avenier ». Le Libellio d'Aegis, volume 7 ; N 1, pp : 53-62.

aval. En 2012, Avenier et Thomas¹ reviennent à la question de l'épistémologie de recherche qualitative en science de gestion en traitant de manière détaillée le rôle que joue le référentiel épistémologique dans la justification de la validation interne et externe de la recherche et de ses résultats.

Face à ce débat, nous avons jugé important d'explicitier notre positionnement épistémologique.

I.2.1.2. Les principaux paradigmes épistémologiques en science de gestion

Comme nous l'avons déjà cité, l'épistémologie est l'étude de la constitution des connaissances valables, se positionner épistémologiquement, choisir sa posture épistémologique ou encore définir son paradigme épistémologique signifie que le chercheur se rejoint aux principes, croyances, techniques et valeurs d'une communauté scientifique.

La littérature en sciences de gestion distingue une multitude de classification des paradigmes épistémologiques contemporains. Comme le soulignent Avenier et Gavard-Perret², l'évolution de ces paradigmes a conduit à distinguer entre :

- Le positivisme logique ;
- Le constructivisme pragmatique (radical) et le constructivisme conceptualisé ;
- L'interprétativisme ;
- Le post-positivisme incluant le réaliste scientifique et le réaliste critique.

Nous présentons dans le tableau ci-dessous ces paradigmes épistémologiques de manière synthétique ainsi que les hypothèses fondatrices relatives à chacun d'eux.

¹ Avenier M.J., et Thomas, C. (2012). « A quoi sert l'épistémologie dans la recherche en science de gestion ? Un débat revisité ». Le Libellio d'Aegis, volume 8, N 4, pp : 13-27.

² Avenier, M-J et Gavard-Perret, M. L, (2012). Op cit,

Tableau 7: Les hypothèses fondatrices de différents cadres épistémologiques contemporains

	Cadres épistémologiques Post-Positivistes (Boisot & McKelvey, 2010)	Paradigme épistémologique Réaliste Critique (PERC) (Bhaskar, 1978)	Paradigme épistémologique Constructiviste Pragmatique (PECP) (von Glasersfeld, 1984, 2001 ; Le Moigne, 1995, 2001)	Paradigme épistémologique Interprétativiste (Sandberg, 2005 ; Yanow, 2006)	Paradigme épistémologique Constructiviste au sens de Guba et Lincoln (PECGL)
Hypothèses d'ordre ontologique	Il existe un réel en soi indépendant de ce qui est perçu et des représentations qu'on peut en avoir.	Il existe un réel en soi indépendant de l'attention que peut lui porter un humain qui l'observe. Le réel est organisé en trois domaines stratifiés : le réel profond, le réel actualisé et le réel empirique. Les phénomènes sociaux diffèrent des phénomènes naturels ; ils sont difficiles à mesurer.	Aucune hypothèse fondatrice. Il existe des flux d'expériences humaines.	Il existe de l'activité humaine structurée (patterned). La signification consensuellement attribuée par des sujets à une situation à laquelle il participe est considérée comme une réalité intersubjective de cette situation.	Le réel est relatif : il existe de multiples réalités socialement construites, qui ne sont pas gouvernés par des lois naturelles, causales ou d'autre sorte.
Hypothèse d'ordre épistémique	Le réel (en soi) n'est pas forcément connaissable (fiabilité possible des dispositifs de mesure).	Le réel n'est pas observable. L'explication scientifique consiste imaginer le fonctionnement des mécanismes générateurs (MG) qui sont à l'origine des événements perçus.	Est connaissable l'expérience humaine active. Dans le processus de connaissance, il y a indépendance le sujet connaissant et de qu'il étudie, lequel peut néanmoins exister indépendamment du chercheur qui l'étudie. L'intention de connaître l'expérience que l'on a de ce que l'on étudie.	Est connaissable l'expérience vécue. Dans le processus de connaissance, il interdépendance entre le sujet connaissant et ce qu'il étudie.	Dans le processus de connaissance, il y a interdépendance entre le sujet connaissant et ce qu'il étudie.

But de la connaissance	Connaître et expliquer des phénomènes observables (via éventuellement des concepts inobservables). Conception représentationnelles de la connaissance. Enoncés sous forme réfutable.	Mettre au jour les mécanismes générateurs et leurs modes d'activation. Conception représentationnelle et/ou pragmatique des mécanismes générateurs.	Construire de l'intangibilité dans le flux de l'expérience à fin d'action intentionnelle. Une conception pragmatique de la connaissance.	Comprendre les processus d'interprétation, de construction de sens, de communication et d'engagement dans les situations. Construction pragmatique de la connaissance.	Comprendre les constructions de sens impliquées dans le phénomène étudié. Pas de généralisation. Conception pragmatique de la connaissance.
Principes de justification spécifique	Neutralité. Objectivité. Réfutation, corroboration, justification de la validité externe via les répliques.	Pouvoir explicatif des mécanismes générateurs (MG) via des mises à l'épreuve successif dans des recherches qualitatives ou quantitatives.	Adaptation fonctionnelle et fiabilité de la connaissance pour agir intentionnellement. Justification de la validité des connaissances génériques via de la mise à 'épreuve dans l'action (recherche qualitative).	Validité communicationnelle, pragmatique et transgressive.	Authenticité. Description épaisse de processus (méthodes herméneutiques mobilisées de manière dialectique).

Source : Gavard-Perret, Marie Laure, Gotteland David, Haon Cristophe et Jolibert Alain (Eds). Méthodologie de la recherche en science de gestion. Réussir son mémoire ou sa thèse. 2^{ème} Edition, Paris Pearson Education France, pp : 11- 62.

I.2.2. L'interprétativisme comme posture épistémologique de la recherche

Nous allons ici préciser le positionnement épistémologique retenu pour notre recherche. Il est courant que le choix d'un positionnement épistémologique se fasse simplement en résistant à un autre. Cazal (2000)¹ s'en souvient en se référant à Le Moigne (1995)², qui a construit sa vision du constructivisme en l'opposant systématiquement au positivisme. Il nous semble plus judicieux de justifier notre position par rapport à notre conception de la recherche et aux finalités que nous lui attribuons.

Il semble que la recherche ne peut se limiter à cette dichotomie entre les positionnements objectifs/subjectifs, les épistémologies positiviste/constructiviste voire méthodes quantitative/qualitative³. Un chercheur adhérant à l'un ou l'autre de ces paradigmes ne peut nier l'existence des résultats que les chercheurs ont obtenus par des positionnements concurrents. Il y a une complémentarité évidente entre ceux-ci⁴. De plus, il est courant que le chercheur qui se dit positiviste se retrouve même partiellement constructiviste (et vice versa) à un moment donné de sa recherche. Comme le soulignait Ben Letaifa (2006), « toutes les recherches, même les plus scientifiques, n'échappent pas au constructivisme, ne serait-ce que dans leur processus »⁵. Différents auteurs se sont ainsi attachés à casser cette opposition permanente entre positivisme et constructivisme (Latour, 1991⁶ ; Piaget, 1970⁷).

Dans cette recherche, nous optons pour le positionnement épistémologique interprétativiste. Dans ce qui suit, nous allons justifier, tout d'abord, pourquoi les autres positionnements ne sont pas adaptés à notre recherche et nous allons, ensuite, exposer les raisons qui nous ont poussé à choisir l'interprétativisme comme cadre épistémologique de notre recherche.

¹ CAZAL, D. (2000, juin). *Entre théories et pratiques : pour une approche réflexive des organisations* (cahier de recherche). Lille : CLAREE, IAE de Lille.

² Le Moigne, J.-L. (1995). *Les épistémologies constructivistes* (2^e éd. corrigée : 1999). Paris, France : PUF.

³ Nous y reviendrons plus loin dans ce chapitre à la méthode de recherche mise en œuvre.

⁴ Jonathan POTTIEZ ; (2011) ; « Évaluation de la performance de la formation en entreprise par une approche systémique. Tome II Méthode de recherche et études empiriques » ; thèse de doctorat, Université de Lille.

⁵ Ben Letaifa, S. (2006). *Compatibilité et incompatibilité des paradigmes et méthodes*. Communication présentée à l'atelier méthodologie de l'AIMS « Étude de cas », IAE de Lille, France.

⁶ Latour, B. (1991). *Nous n'avons jamais été modernes. Essai d'anthropologie symétrique*. Paris, France : La Découverte.

⁷ PIAGET, J. (1970). *L'épistémologie génétique*. Paris, France : PUF.

I.2.2.1. Débat autour du paradigme épistémologique à adopter

En développant notre problématique et nos outils à partir de notre seule revue de littérature, nous avons estimé pouvoir mener notre recherche dans un cadre positiviste relativement strict. L'extériorité du chercheur face au terrain étudié (positivisme affirmé), indissociable de ce positionnement, était difficilement conciliable avec la démarche et la problématique de cette recherche. Privilégiant l'épistémologie du quotidien (Wacheux, 1997)¹, de par la multiplicité des contacts établis avec le terrain de recherche, il ne nous paraissait pas approprié de nous réclamer du courant des positivistes.

En même temps, le cadre du constructivisme nous semble incompatible avec la réalité de notre positionnement. Il aurait été possible d'opter pour un cadre constructiviste en commençant, par exemple, notre recherche par une phase empirique intense (démarche inductive), afin de participer et de faire participer les acteurs à la construction théorique de notre objet de recherche. Cependant, il nous semble nécessaire de combiner revue de littérature et confrontation avec le terrain pour établir un cadre théorique solide, puis se confronter à nouveau à la théorie et au terrain². Par conséquent, ni le positivisme ni le constructivisme ne peuvent être des choix épistémologiques judicieux pour notre recherche, du moins dans une perspective radicale. Pour diverses raisons, le paradigme interprétativiste nous semble plus approprié à notre étude.

Le paradigme interprétativiste est réaliste, pragmatique et semble prendre en compte la contribution de chaque positionnement concurrent. Les avantages de ce positionnement ne doivent pas occulter les précautions qu'il implique, comme l'influence du chercheur sur les perceptions des acteurs de terrain.

I.2.3. Un raisonnement de type abductif

Au même titre que d'un positionnement épistémologique ne découle pas automatiquement une méthode de recherche, ce positionnement ne force pas non plus l'adoption d'une démarche de recherche de nature déductive ou inductive. Il convient de préciser la nature de notre démarche de recherche dans un cadre interprétativiste. Notre revue de littérature a

¹ Wacheux, F. (1997). *La gestion des ressources humaines et l'épistémologie du quotidien* (cahier n° 97/01). Paris, France : CERGOR, Université Paris 1 – Panthéon-Sorbonne.

² Ce point sera détaillé après, à l'occasion de la distinction entre déduction, induction et abduction.

montré la prédominance des démarches de nature déductive. Celles-ci s'opposent ainsi fréquemment aux démarches de nature inductive. Cette opposition déductif-inductif a fait l'objet de critiques, notamment de la part de David et al. (2000) qui notent la perméabilité des frontières entre les méthodes. Il n'est pas rare de trouver des chercheurs usant habilement des deux méthodes.

Les chercheurs inscrivant leur thème de recherche dans le paradigme interprétativisme, ne s'arrêtent pas à l'identification de régularités par déduction comme dans le cas du positivisme. En effet, il ne suffit pas d'émettre que chaque fois que l'événement A se produit, l'événement B tend à se produire, mais il faut également comprendre la relation qui existe entre les événements. C'est-à-dire d'examiner si les mécanismes générateurs imaginés permettent bien d'expliquer l'ensemble des événements observés en mobilisant toutes les informations collectées. Il s'agit ici d'émettre des conjectures sur les explications plausibles d'un phénomène observé en adoptant un raisonnement abductif.

Pour Koenig¹, l'abduction est l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses.

Le tableau suivant permet de mieux expliquer les différences entre les trois démarches : l'induction, l'abduction et la déduction.

¹ Koenig G., (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. Revue de Gestion des Ressources Humaines, n°9, pp :4-17.

Tableau 8: Les trois démarches de production de connaissance

	La déduction	L'induction	L'abduction
Le point de départ	Formulation d'hypothèses théoriques ou empiriques.	Etablissement des faits par observation.	Etablissement des faits par observation.
La logique de recherche	Passage du général au particulier.	Passage du particulier au général.	Passage du particulier à un « général plus limité ».
La démarche de recherche	Inférence logique. Etablissement des relations causales entre les variables.	Inférence conjecturale.	Emergence de régularités fondées sur un cadre théorique général. Allers-retours entre éléments théoriques et empiriques.
Le point d'arrivée	Lois et théories universelles.	Lois et théories universelles.	Conceptualisations (hypothèses, modèles, théories).
Le statut des connaissances construites	Explicatif ou prédictif	Explicatif ou prédictif	Explicatif ou compréhensif.

L'adoption d'une démarche abductive favorise l'ajustement permanent de la recherche et le rapprochement systématique des éléments théoriques et empiriques. La recherche n'en est que plus cohérente, cela permettant d'intégrer des éléments non-prévus théoriquement, mais émergeant directement des terrains étudiés. Ainsi que le mentionne Wacheux (1996), « les allers-retours permanents entre théories et faits sont une source d'enrichissement »¹.

I.2.4. Une démarche qualitative de la recherche pour étudier la contribution des centres de responsabilité à la performance globale

La méthodologie est « l'étude des méthodes permettant de constituer des connaissances » (Avenier & Gavard-Perret, 2008)². Chaque chercheur est donc amené à mobiliser un certain nombre de méthodes d'accès au « réel » en fonction de son positionnement épistémologique. Chaque méthode utilise des outils de collecte et de traitement des données. On peut distinguer deux méthodes principales : les méthodes quantitatives et les méthodes qualitatives.

¹ Wacheux F. (1996), « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica, Paris.

² Avenier, M.-J. & Gavard-Perret, M.-L., 2008. « Inscire son projet de recherche dans un cadre épistémologique ». In M.-L. Gavard-Perret et al., eds. Méthodologie de la Recherche en sciences gestion - Réussir son mémoire ou sa thèse. Paris ; Pearson Education France.

Les méthodes quantitatives sont des méthodes de recherche qui sont généralement combinées avec un positionnement positiviste et un mode de raisonnement hypothético-déductif. Elles utilisent de nombreux outils d'analyse mathématiques et statistiques pour décrire, expliquer et prédire les phénomènes. Parmi les méthodes liées à l'approche quantitative, on peut citer l'enquête par sondage, les panels, l'expérimentation, etc.

Les recherches qualitatives sont considérées depuis longtemps comme destinées à l'exploration. La liberté que peut prendre le chercheur dans le déploiement de sa recherche, de la mise en place de sa méthodologie ainsi que dans ses choix, était perçue comme subjective, arbitraire et répond peu à l'exigence de la démarche scientifique. Contrairement à la méthode quantitative basée sur la modélisation statistique, la méthode qualitative, quant à elle, regroupe un ensemble de techniques interprétatives qui cherchent à décrire, décoder, traduire et généralement percer le sens et non la fréquence de certains phénomènes¹. En sciences de gestion, l'analyse qualitative est vue comme le processus de reformulation, d'explication ou de théorisation d'un témoignage, d'une expérience ou d'un phénomène. En revanche, le but n'est pas de vérifier sur terrain des hypothèses mais de comprendre des phénomènes en profondeur.

En effet, l'approche qualitative consiste à partir de l'hypothèse que la compréhension du fait humain n'a rien à voir avec la vérification de la fréquence des phénomènes. Ainsi, la construction de l'objet de recherche se fait progressivement au fur et à mesure que le contact avec le matériel empirique se fait plus intime.

En sciences de gestion, en particulier en contrôle de gestion, certaines recherches sont encore axées sur la recherche quantitative. Cependant, de nombreux chercheurs ont privilégié, depuis les années 2000, les méthodes qualitatives. La méthode qualitative s'est avérée la plus adaptée au contenu spécifique de notre recherche, car sa logique essentielle tient à sa nature compréhensive.

Pour réaliser une recherche avec des méthodes qualitatives, le chercheur peut se référer à plusieurs méthodes. Le tableau ci-après, issu des travaux de Wacheux², présente quelques-unes des méthodes mobilisables selon les objectifs poursuivis par le chercheur, mais également selon ses compétences et les contraintes rencontrées.

¹ Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en science de gestion, Séminaire d'études qualitatives, CEFAG, pp : 1-20.

² Wacheux F. (1996). Op. Cité

Tableau 9: Les méthodes dans la recherche de nouvelles pratiques managériales

	Objectif et question de recherche	Hypothèses implicites et contrôle	Investigations et exemples
Étude de cas	Explorer, comprendre et générer des hypothèses sur le pourquoi et le comment	Capacité du chercheur à se distancier au moment de l'analyse	Le groupe, l'organisation, les relations inter-organisationnelles
Méthode comparative	Repérer des déterminants locaux et généraux de l'objet d'analyse	Signification semblable des faits dans des contextes différents	Les comparaisons internationales
Recherche expérimentale	Causalisme simple ou contextuel	Capacité de manipuler des variables et de reproduire l'expérience	Le comportement de l'individu et du groupe
Scénario et simulation	Comprendre les mobiles de l'action et les représenter	Possibilité de modéliser des situations complexes et de les réduire à des déterminants généraux	La prospective
Recherche action	Étudier les changements provoqués	Capacité du chercheur à enregistrer et analyser en temps réel	Le développement organisationnel
Méthode biographique	Compréhension de l'environnement social, déterminants du comportement	Capacité de l'acteur à se raconter	L'école de Chicago
Phénoménologie	Introspection de l'expérience personnelle	Capacité de distanciation avec le vécu	Les expériences des dirigeants
Innovation méthodique	Logique de la découverte	Capacité d'innovation et de construction théorique	La cogénération

Source : Méthodes mobilisables selon F. Wacheux (1996)

Nous repérons aisément dans ce tableau les méthodes les plus pertinentes dans la recherche de nouvelles pratiques managériales et leurs impacts : les études de cas et la recherche action. Ces éléments seront explicités en détail au niveau de la deuxième section.

Au terme de cette section, nous soulignons que notre travail s'inscrit dans le paradigme interprétativiste. Celui-ci nous offre un cadre épistémologique pour approcher la problématique de pilotage de la performance dans le contexte des entreprises industrielles. Notre raisonnement scientifique est abductif. Nous avons utilisé la méthode d'étude de cas pour mener une étude exploratoire qui nous a permis de déterminer notre question de recherche. Cette méthode a été complétée par une recherche-action, dans une entreprise intéressée par notre démarche, pour tester nos propositions de recherche et mesurer la contribution des performances des centres de responsabilités à la performance de l'entreprise.

Section 2. Une démarche qualitative de la recherche basée sur l'étude de cas et la recherche action

La présente section a pour objectif l'explicitation de l'approche méthodologique que nous avons adoptée tout au long de notre travail de recherche. Dans un premier temps, nous justifions notre choix méthodologique basé sur l'étude de cas et la recherche action. Et dans un second temps, nous traitons les méthodes et les outils employés dans notre recherche.

II.1. Justification du choix méthodologique

L'approche méthodologique de notre recherche, l'approche qualitative, est basée sur l'étude de cas et la recherche action. Nous préciserons les raisons de ce choix méthodologique, ainsi que les critères de la sélection de notre étude de cas.

II.1.1. Etude de cas

La méthode des cas est une méthode de recherche généralement acceptée par les chercheurs qui ont choisi une approche qualitative. Nous la définirons d'abord et présenterons ses principales caractéristiques. Ensuite, nous discuterons de ses principes théoriques et fondamentaux. Enfin, nous expliquerons pourquoi nous avons eu recours à cette méthode et montrerons comment nous l'avons utilisée pour notre recherche.

II.1.1.1. Définitions et caractéristiques générales de l'étude de cas

L'étude de cas est largement reconnue comme stratégie de recherche en sciences de gestion. Stake (2005)¹ affirme que cette méthodologie est devenue l'une des méthodes les plus utilisées pour mener des études qualitatives. En effet, cette méthode a fait l'objet d'un nombre croissant de travaux (Eisenhardt², 1989 ; Miles et Huberman, 1994³/2003⁴ ; Guba & Lincoln 1994⁵ ; Yin, 1989⁶, 1994⁷, 2003a⁸, 2003b⁹). Elle peut être mobilisée pour traiter un grand nombre de problématiques, notamment le contrôle de gestion.

Wacheux (1996)¹⁰ décrit la méthode d'étude de cas comme « une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications ». C'est cette complexité que nous souhaitons étudier pour le système de pilotage de la performance. Evrard indique que « les études de cas sont particulièrement recommandées lorsqu'on aborde des champs nouveaux, complexes, où les développements théoriques sont faibles, et où la prise en compte du contexte est déterminante pour l'élaboration du processus de compréhension »¹¹.

L'étude de cas est considérée comme l'étude approfondie d'un ou de peu d'objets de recherche, ce qui permet d'obtenir une connaissance vaste et détaillée de ces derniers. L'idée de base de l'étude de cas est que si nous étudions avec attention toute unité d'un certain univers, nous serons dans les conditions de connaître quelques aspects généraux de celui-ci ou nous aurons, au moins, une perspective qui orientera une recherche postérieure.

¹ Stake, R. E. (2005). « Qualitative Case Studies». In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research* (pp. 443–466). Sage Publications Ltd.

² Eisenhardt, K.M., (1989). "Building Theories from Case Study Research". *Academy of Management Review*, 14(4).

³ Miles, M.B. & Huberman, A.M., (1994). "Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook S". Publications, ed., Sage Publications.

⁴ Miles, M.B. & Huberman, A.-M., (2003). "Analyse des données qualitatives », De Boeck Supérieur.

⁵ Guba, E. & Lincoln, Y., (1994). "Competing paradigms in qualitative research". In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, eds. *Handbook of qualitative research*. London: Sage Publications,

⁶ YIN, R. K. (1989). *Case study research: Design and methods* (éd. rév.). Newbury Park, CA: Sage Publications.

⁷ YIN, R. K. (1994). *Case study research: Design and methods* (2^e éd.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

⁸ YIN, R. K. (2003a). *Applications of case study research* (2^e éd.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

⁹ YIN, R. K. (2003b). *Case study research: Design and methods* (3^e éd.). Thousand Oaks, CA : Sage Publications.

¹⁰ Wacheux F. (1996), Op. Cité

¹¹ Evrard Y., Pras B, Roux E. (2000), « Market, études et recherches en marketing », Dunod.

La méthode étant définie, il reste à préciser quand le chercheur a intérêt à y recourir.

II.1.1.2. Pourquoi l'étude de cas ?

D'après la littérature, le choix de la méthode des cas dépendrait notamment du positionnement épistémologique, de la problématique de recherche et des théories développées autour du sujet.

Concernant le positionnement épistémologique, il est généralement admis qu'à un positionnement épistémologique donné correspondrait une méthode de recherche principale. Cette association est exagérée. Royer et Zarlowski¹ ont ainsi dénoncé l'association quasi-systématique entre positionnement positiviste et méthode quantitative, positionnement constructiviste et méthode qualitative (et l'éternelle confrontation entre objectivité et subjectivité). Eisenhardt² rappelle aussi que les deux types de méthodes, quantitative et qualitative, peuvent être mobilisées, y compris simultanément, dans le cadre de la méthode des cas. Il n'y aurait donc pas de design de recherche pré-formaté, mais plutôt un ensemble de choix à effectuer pour rendre ce design cohérent.

Notre objectif de comprendre et de mesurer la contribution de la performance des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise, duquel découle, en partie, notre positionnement épistémologique (l'interprétativisme) légitime le choix de la méthode de cas pour être au plus près du terrain.

La problématique de recherche peut aussi favoriser le choix de la méthode des cas. C'est pourquoi pour Stake³ « l'étude de cas n'est pas un choix méthodologique, mais un choix en fonction de l'objet qui est étudié ». Le recours à une étude de cas peut ainsi servir l'atteinte de différents objectifs de recherche, comme le test d'une théorie (Eisenhardt, 1989)⁴, l'exploration, la compréhension ou la génération des hypothèses sur le « pourquoi » et le « comment » (Wacheux, 1996)⁵, la compréhension d'un processus non maîtrisé du point de vue

¹ Royer, I. et Zarlowski P. (2003a). Le design de la recherche. Dans R.-A. THIÉTART (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2^e éd., chap. 6, p. 139-168). Paris, France : Dunod.

² EISENHARDT, K. M. (1989). Op. Cité.

³ STAKE, R. E. (1998). Case studies. Dans N. K. DENZIN et Y. S. LINCOLN (dir.), *Strategies of qualitative inquiry* (vol. 2, chap. 4, p. 86-109). Thousand Oaks, CA : Sage Publications.

⁴ Eisenhardt, K.M., (1989), Op. Cité.

⁵ Wacheux F. (1996). Op. Cité

théorique (Koenig, 2005)¹, l'étude d'un phénomène nécessitant l'intégration d'un nombre important de facteurs (Giordano, 2003)², ou encore simplement la structuration de la chronologie des événements (Miles et Huberman, 1984/1991³ ; Pettigrew, 1990 ; Yin, 1994⁴). Wacheux⁵ rappelle aussi que le choix de la méthode de recherche ne dépend pas uniquement des objectifs de la recherche mais aussi des questions auxquelles elle souhaite apporter des réponses. Ce faisant, Yin (2003b)⁶ a proposé trois critères de choix à ce niveau : la forme de la question de recherche (nature du questionnement de recherche), le contrôle requis sur les événements comportementaux (décision ou non d'évaluer les comportements des acteurs) ainsi que l'intérêt porté aux événements contemporains (observation directe d'un phénomène ou reconstitution *a posteriori*, non dans une logique historique). L'auteur a synthétisé ces critères dans un même tableau et formulé ainsi différentes stratégies de recherche possibles.

Tableau 10: Les critères de choix d'une stratégie de recherche

Stratégie	Forme de la question de recherche	Nécessite le contrôle des événements comportementaux ?	Met l'accent sur les Evénements contemporains ?
Expérimentation	Comment, pourquoi ?	Oui	Oui
Enquête	Qui, quoi, où, combien ?	Non	Oui
Analyse d'archives	Qui, quoi, où, combien ?	Non	Oui/Non
Étude historique	Comment, pourquoi ?	Non	Non
Étude de cas	Comment, pourquoi ?	Non	Oui

Source : adapté et traduit de Yin (2003b, p. 5)

En somme, le recours à l'étude de cas, pour Yin, est approprié lorsque se pose une question de type « comment » ou « pourquoi » à propos d'un ensemble contemporain d'événements, sur lesquels le chercheur a peu ou pas de contrôle. Pour aider à viser et à formuler les questions,

¹ Koenig, G. (2005). Études de cas et évaluation de programmes : une perspective campbellienne. Dans *Actes de la XIV^e Conférence de l'AIMS*. Angers, France.

² Giordano. Y, (2003). « Les spécificités des recherches qualitatives ». Dans Giordano. Y (dir.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative* (chap. 1, p. 11-39). Colombelles, France : EMS

³ Miles. M, Huberman. A, (1991), « Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes » (C. DE BACKER et V. LAMONGIE, trad.). Bruxelles, Belgique : De Boeck Université. (Ouvrage original publié en 1984 sous le titre *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publications).

⁴ YIN, R. K. (1994), Op. Cité.

⁵ Wacheux F. (1996). Op. Cité

⁶ YIN, R. K. (2003b), Op. Cité.

les chercheurs conduisent une revue de littérature. L'objectif de cette revue est d'identifier les recherches précédemment conduites sur le sujet et de raffiner et définir les questions de recherche.

Au vu de notre problématique de recherche (débutant par « comment »), le choix de la méthode de l'étude de cas nous a paru, en toute logique, justifié. Elle permet d'expliquer le passage de pilotage de la performance de l'entreprise vers la performance des centres de responsabilité.

Enfin, les théories existantes peuvent justifier ou non le recours à cette méthode. Elle peut s'avérer utile dans le cadre de recherches où le phénomène étudié est relativement méconnu et peu étudié par les recherches antérieures, ou encore lorsque les théories qui ont été établies se révèlent insatisfaisantes (Eisenhardt, 1989¹ ; Yin, 1989²). En effet, les études de cas constituent une voie privilégiée d'investigation en ce qu'elles autorisent des analyses fines en termes de processus et qu'elles permettent d'aboutir à des modèles théoriques à la fois plus intégrateurs et dont la portée réelle peut être mieux cernée (De La Ville, 2000)³.

Pour Koenig (2005)⁴, l'étude de cas peut servir à la construction de théories nouvelles, mais également pour en réfuter, car « toute expérience qui permet de réfuter un énoncé universel revêt une portée qui correspond à l'universalité de l'énoncé en question ». L'étude de cas peut donc être essentiellement descriptive, ou alors cherchant à tester une théorie existante ou à en générer une nouvelle (Eisenhardt)⁵.

En résumé, pour synthétiser ces éléments, les études de cas apparaissent fécondes pour :

- « comprendre et décrire les fonctionnements organisationnels élaborés au cours du temps ;
- aborder des thèmes qui ne font pas l'objet de théories bien établies, mais demandent de l'exploration ou un renouvellement des analyses ;
- associer fortement les acteurs au processus de recherche ;

¹ Eisenhardt, K.M., (1989).Op. Cité.

² YIN, R. K. (1989), Op. Cité.

³ De la Ville, V.-I. (2000). « La recherche idiographique en management stratégique : une pratique en quête de méthode ? », Finance contrôle stratégie, 3(3), 73-99

⁴ KOENIG, G. (2005). Op. Cité.

⁵ Eisenhardt, K.M., (1989).Op. Cité.

- approfondir les résultats obtenus par enquêtes et traitements statistiques » (Bournois, Livian et Louart, 1993)¹.

Comme énoncé précédemment, il nous semble justifié d’avoir recours à cette méthode au vu de **notre positionnement épistémologique** (nombreux sont les chercheurs adoptant un positionnement interprétativiste), de **notre problématique de recherche** (qui insiste sur le « comment ») et des **théories existantes sur le sujet** (les modèles théoriques existants sont focalisés sur la question de la mesure et sur le pilotage de la performance de toute l’entité, abstraction faite de ses origines, non sur les performances locales des centres de responsabilité et leur contribution à la réalisation de la performance de l’entreprise). Toutefois, un autre choix méthodologique s’impose : choisir d’étudier un cas unique ou des cas multiples.

II.1.1.3. Justification du choix d’un cas unique

Une étude de cas unique exploratoire, selon l’approche de Yin (2018)², a été entreprise pour analyser le système de pilotage de la performance de toute l’entité en passant par les performances des centres de responsabilité. Selon Dahl et al. (2014)³, l’étude de cas est un devis de recherche qui permet de comprendre et d’analyser des situations complexes, dans leur contexte respectif. Tel qu’expliqué plus haut (chapitre 1 et 2), le concept de performance ainsi que son pilotage sont étroitement liés au contexte et que plusieurs facteurs à plusieurs niveaux sont à considérer. Le devis d’étude de cas se distingue par son analyse en profondeur d’un cas et de son contexte inséparable (Hentz, 2012)⁴. Pour une thèse de doctorat, la charge de travail exigée pour l’étude d’un cas unique convenait amplement, comparativement à une étude de cas multiples. De plus, le caractère exploratoire d’un devis qualitatif, tel que l’étude de cas unique, permettrait de répondre le plus justement aux questions de recherche.

¹ Bournois. F, Livian. Y-F, Louart. P, (1993), « Recherches et interventions autour d’une GRH en question(s) », Dans *Actes du IV^e congrès de l’Association francophone de gestion des ressources humaines (AGRH)* (p. 389-398). Jouy-en-Josas, France.

² Yin, R. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6e éd.). Thousand Oaks, CA : SAGE.

³ Dahl, K., Larivière, N., & Corbière, M. (2014). L’étude de cas: Illustration d’une étude de cas multiples visant à mieux comprendre la participation au travail de personnes présentant un trouble de la personnalité limite. Dans M. Corbière & N. Larivière (Éds), *Méthodes qualitatives, quantitatives et mixtes* (pp. 73-96). Québec, QC : Presses de l’Université du Québec.

⁴ Hentz, P. (2012). Case study: The method. Dans P. L. Munhall (Éd.), *Nursing research: A qualitative perspective* (5e éd., pp. 491-502). Sudbury, MA : Jones & Bartlett Learning.

Finalement, considérant le faible nombre de grandes entreprises adoptant un système de pilotage de la performance, il aurait été difficile de mener une étude de cas multiples.

L'étude de cas unique permet donc d'explorer comment piloter la performance de toute l'entité en passant par les performances des centres de responsabilité et de mesurer la contribution de chaque centre à la performance de toute l'entité. Yin (2018)¹ a présenté cinq types d'étude de cas unique à savoir : critique, inhabituel, commun, révélateur et longitudinal (traduction libre). Pour notre travail, le type qui concorde le mieux est le commun. Le type commun représente un cas typique parmi d'autres et son objectif est de capturer l'essentiel d'un contexte pour ainsi en apprendre davantage sur ce qui constitue la normalité (Yin, 2018)². La compréhension à un niveau théorique d'un cas commun peut permettre de tirer des conclusions quant à son fonctionnement, dans son contexte.

Dans ce qui suit, nous allons exposer les différentes autres étapes de réalisation de l'étude de cas en commençant par la sélection du cas.

II.1.1.4. Sélection du cas

Il est primordial dans une recherche par étude de cas de trouver un terrain « représentatif » de la question de recherche. De ce choix dépendent en grande partie la qualité des résultats et la compréhension du phénomène étudié (Gagnon 2012³). La sélection de cas adéquats est l'élément le plus important de la démarche de recherche (Miles & Huberman 1994⁴ ; Stake 2005⁵).

Comme l'affirme Gagnon (2012)⁶, il est préférable, dans la méthode de l'étude de cas, de parler d'échantillonnage théorique et non d'échantillonnage statistique. Un cas n'est pas choisi pour sa représentativité mais plutôt pour son caractère informatif. Les principaux critères de sélection d'un cas sont l'équilibre, le potentiel de découverte, l'objectif de la recherche, l'homogénéité ou, au contraire, la variété maximale.

¹ Yin, R. (2018). Op. Cité

² Yin, R. (2018). Op. Cité.

³ Gagnon, Y.-C., 2012. L'étude de cas comme méthode de recherche, Presses de l'Université du Québec.

⁴ Miles, M.B. & Huberman, A.M., (1994). Op.Cité.

⁵ Stake, R. E. (2005).Op. Cité.

⁶ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

Dans cette recherche nous avons choisi l'entreprise DELTA comme cas à étudier. Ce choix s'est fait sur la base des critères avancés par Rispal¹ :

Tableau 11: Les critères avancés par Rispal

Critères	Détails
<i>Représentativité théorique</i>	- Entreprise opérant dans un environnement dynamique et en mutation continue ; - Entreprise disposant d'un système de gestion de la performance ; - Entreprise qui dispose des unités décentralisées ; - Niveau de structuration élevé.
<i>Variété</i>	- Secteurs d'activité (industriel) ; - Style de management différent (Boutom up/Top Down).
<i>Equilibre</i>	Nous avons tenté au mieux d'avoir des situations différentes quant aux modes d'usage des pratiques de contrôle de gestion.
<i>Potentiel de découverte</i>	L'entreprise sélectionnée dans le cadre de notre étude se caractérise par un riche potentiel de découverte.
<i>Prise en compte de l'objectif de recherche</i>	La prise en compte de l'objectif de recherche au niveau de la sélection de cas à étudier est un fait naturel et logique.
<i>Autres critères</i>	-Taille de l'entreprise : moyenne et grande entreprise ; - Main d'œuvre : entreprise employant une main d'œuvre importante.

Source : Elaboration par nous-mêmes

Nous avons choisi d'étudier l'entreprise DELTA, une grande entreprise industrielle, qui exerce ses activités dans un environnement turbulent. Son activité porte sur la production, la valorisation et la commercialisation de l'acide phosphorique.

Durant le déroulement de notre stage et suite à la présentation de notre rapport de diagnostic sur les insuffisances de système de pilotage de la performance de l'entreprise, l'encadrant de stage a montré son intérêt pour notre recherche et la problématique soulevée et nous a proposé

¹ Rispal, M.H., (2002). La méthode des cas, application à la recherche en gestion. *De Boeck supérieur*.

d'accompagner ses acteurs durant la mission de la mesure de la contribution des performances de ses trois ateliers dans la performance de toute l'entité.

II.1.2. Justification de recherche action

La recherche-action¹, qui s'incarne dans la célèbre formule de Lewin « One of the best way to know the world is to change it » (cité par Argyris et al. 1985)², est la forme la plus connue de recherche transformative (Jönsson, Lukka, 2005)³. La recherche action en sciences de gestion a pour objectif la production de connaissances « à la fois scientifiques et utiles à l'action » (David, 2000b)⁴. Comme l'évoquent Dupuy et al. (2006)⁵, le contrôle de gestion, tout comme la comptabilité et l'audit, s'inscrit « dans un projet scientifique mais en même temps dans une praxis », ainsi, il est « à la fois sciences et techniques ». Notre recherche intervention en contrôle de gestion poursuit ainsi deux finalités : agir avec l'entreprise dans l'optimisation de sa performance et participer à la production de connaissances dans le cadre d'une recherche scientifique. Cette deuxième finalité distingue la recherche intervention de la consultance. Comme l'indiquent Perret et Girod-Séville (2002)⁶, la différence entre chercheurs et consultants est que le consultant apporte des solutions à court terme alors que le chercheur va mener une réflexion plus générale sur les outils, sur leur validité à moyen ou long terme pour les organisations⁷.

En passant de l'étude de cas à la recherche-action, nous adoptons une autre posture du chercheur, celle du « chercheur - observateur » à celle du « chercheur - intervenant »

¹ Laurent Cappelletti. (2010), « La recherche intervention : Quels usages en contrôle de gestion ? », Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France.

² Argyris, C., Putnam, R., McLain Smith, D. (1985). "Action Science: Concepts, Methods, and Skills for Research and Intervention". Jossey-Bass Publishers San Francisco.

³ Jönsson, S., Lukka, K. (2005). "Doing interventionist research in management accounting". Gothenburg Research Institute-rapport

⁴ David. A, (2000b.), « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management édition les nouvelles fondations des sciences de gestion, Paris : Vuibert.

⁵ Dupuy Y., Lacroix M. et G. Naro (2006), « Identités et dilemmes de l'enseignant chercheur en sciences comptables », Comptabilité Contrôle Audit, Tome 12, Vol 2, décembre, pp. 9-26.

⁶ Perret V. et Girod-Seville M. (2002), « Les critères de validités en Sciences des organisations : les apports du pragmatisme », in Questions de Méthodes en Sciences de Gestion, sld Nathalie Mourgues, Ems, pp. 319-338.

⁷ Rasoarimanana Distler, (2009), Op. Cité.

(Avenier, 1989)¹. Le tableau ci-dessous montre les différentes caractéristiques de l'étude de cas et de la recherche action.

Tableau 12 : Synoptique des principales caractéristiques des recherches de terrain : l'étude de cas et la recherche action

	Étude de cas	Recherche action
	Chercheur-observateur	Chercheur-intervenant
Objectifs possibles	• Découvrir des problématiques nouvelles, • Rendre intelligible un phénomène, • Suggérer des hypothèses, • Vérifier des hypothèses.	• Rendre intelligible des phénomènes par et pour l'action, • Inventer des dispositifs de gestion nouveaux.
Modes d'investigation	• Observation directe, • Questionnaire, • Entretiens, • Analyse de documents.	• Observations au cours d'interventions demandées par des organisations.
Hypothèses implicites	• Neutralité de l'observateur.	• L'intervention permettra au chercheur de recueillir des informations pertinentes à son projet de recherche.

Source : (d'après Avenier, 1989)

Avenier précise que le chercheur - intervenant a l'avantage de pouvoir :

- « avoir accès à tous les documents de l'organisation,
- assister quasiment à toutes les réunions qui se tiennent dans l'organisation,
- organiser toute réunion complémentaire pourvu que son objet apparait pertinent à la résolution des problèmes de l'organisation ».

Notre recherche ayant comme finalité de construire un système de pilotage qui permet de mesurer la contribution des performances des ateliers dans la performance de toute l'entreprise, elle revêt les caractéristiques d'une recherche action.

¹ Avenier, M.-J., (1989), « Méthodes de terrain et recherche en management stratégique », Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion, Tome XXIII, SG 14, n° 14, pp. 199-218.

En somme, sur le plan de choix de la méthodologie de recherche, nous avons opté pour l'approche qualitative, basée sur l'étude de cas et la recherche action.

La dernière précision méthodologique, relative à notre méthodologie de recherche, porte sur les données : quelles ont été les sources mobilisées ? Quel est le statut et le type de données collectées ? Quel a été leur mode de production ?

II.2. Méthodes et outils employés dans la phase exploratoire

Nous présentons, à travers ce paragraphe, les outils et les méthodes employés dans l'analyse de nos données. Nous commençons par la phase de production des données qui constitue une étape cruciale de processus de recherche. Puis nous allons présenter les étapes adoptées pour analyser nos données.

II.2.1. La production des données

Selon Baumard *et al.* (2003), « La collecte des données est un élément crucial du processus de recherche en management. Elle permet au chercheur de rassembler le matériel empirique sur lequel il va fonder sa recherche »¹. C'est cette phase de collecte (ou production) des données sur notre terrain de recherche que nous allons ici exposer.

II.2.1.1. La nature et le volume des données collectées

Dans le contexte d'une étude de cas, la quantité des données collectées peut rapidement devenir très importante, notamment en raison de la multiplicité des sources de données à exploiter. Le chercheur doit donc déployer un effort considérable sur le plan de la sélection, du traitement et de l'exploitation de ces données.

II.2.1.1.1. La nature des données collectées

Selon Baumard et Ibert², la nature des données collectées peut être classée selon deux grandes catégories (tableau 13).

¹ Baumard. P, Donada. C, Ibert. J et Xuereb. J.-M. (2003). « La collecte des données et la gestion de leurs sources ». Dans R.-A. THIÉTART (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2^e éd., chap. 9, p. 224-256). Paris, France : Dunod.

² Baumard. P et al, (2003). Op.Cité

Tableau 13 : Nature des données collectées

Les données primaires	Les données secondaires
De « première main », sont collectées directement sur le terrain. Leur validité interne est immédiate, le chercheur en étant le premier producteur. Le risque identifié par ces auteurs consiste à « se contenter d'esquisses peu robustes et à ignorer des variables explicatives ou intermédiaires ».	De « seconde main », ont déjà été traitées et peuvent, à ce titre, détenir un statut de « vérité » du fait qu'elles ont déjà été formalisées et publiées. Toutefois, elles peuvent n'être que partielles (et partiales, par définition) selon leur provenance car déjà « réduites » et donc difficiles à exploiter.

Source : Baumard, P., Donada, C., Ibert, J. et Xuereb, J.-M. (2003). La collecte des données et la gestion de leurs sources. Dans R.-A. Thiétart (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2^e éd., chap. 9, p. 88-94). Paris, France : Dunod.

Afin de bénéficier des atouts et de pallier les inconvénients de chaque type de données, nous avons eu recours à des données tant primaires (les entretiens semi-directifs et l'observation (dont entretiens informels)) que secondaires (documentation interne et archives enregistrées). Pour Baumard, ces données ont « un statut d'assertion permettant au chercheur de poursuivre son travail sans avoir à lutter avec le statut de vérité des propositions qu'il émet » (BAUMARD, 2003)¹.

La clé n'est pas de savoir si ces données sont « vraies » ou « fausses », mais qu'elles nous permettent d'avancer dans notre réflexion. Nous savons que nos présupposés théoriques et méthodologiques affectent inévitablement les données que nous collectons, en particulier à travers les acteurs que nous interrogeons et donc de la manière dont sont menés nos entretiens et nos analyses. Nous évoquons ici la « réactivité » des sources de données, qui doit être prise en compte et maîtrisée au maximum.

En effet, le chercheur a besoin de générer ces données en rapport avec son terrain de recherche. Celles-ci sont ainsi « produites au travers d'une relation observateur/observé » (Baumard et Ibert, 2003)². Ces données doivent nous permettre d'apporter des réponses à notre problématique de recherche, de valider notre cadre théorique, voire de l'enrichir ou de le

¹ Baumard. P et al, (2003). Op.Cité.

² Baumard et Ibert, (2003). Op. Cité.

préciser. Leur collecte doit être pensée en ce sens et combiner la cohérence à la pertinence, la faisabilité à l'acceptabilité.

II.2.1.1.2. Le volume des données collectées

Dans cette étape, le chercheur doit prendre des décisions successives afin de maîtriser le volume des données collectées (GIROUX, 2003)¹ :

- **Au niveau des entretiens** : choix des personnes à rencontrer, répartition hiérarchique, nombre, planning, fréquence des rencontres, réactivité du chercheur face aux imprévus (ex. réorganisation, départ ou mutation d'un salarié, etc.), etc.
- **Au niveau des observations** : temps à consacrer à l'observation, zones à privilégier, mode d'observation, etc.
- **Au niveau des documents** : types de documents à privilégier, importance accordée aux données secondaires, etc.

Pour obtenir ces données, nous avons eu recours à différentes méthodes de collecte.

II.2.1.2. Les méthodes de collecte de données mobilisées

Dans une étude de cas, le chercheur utilise le maximum de sources possibles pour collecter les données. Il s'agit, en effet, d'amasser le maximum d'informations mais surtout de s'assurer que les informations collectées représentent bien la réalité. Pour ce faire, il est nécessaire de recourir à des tests dont le plus répandu est la triangulation (Yin 1994)² qui consiste à « vérifier systématiquement si l'information recueillie d'une source est corroborée par d'autres sources » (Gagnon 2012)³.

Selon les deux auteurs Eisenhardt et Yin, la méthode des cas permet au chercheur de mobiliser différentes techniques de collecte et de production des données. L'étude de cas apparaît en effet davantage comme une démarche de relation avec un terrain de recherche que comme une méthode de recherche, ce qui lui vaut d'avoir recours à différents modes de

¹ Giroux. N, (2003), « L'étude de cas ». Dans, Giordano. Y Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative (chap. 2, p. 41-84). Colombelles, France : EMS.

² YIN, R. K. (1994).Op. Cité.

³ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

collecte et d'analyse des données (Eisenhardt, 1989)¹.

Wacheux (1996)² recense cinq techniques de collecte principales :

- 1) **L'entretien** : technique la plus fréquemment utilisée ;
- 2) **L'observation directe** : nécessite un guide d'observation et le contrôle de la perturbation occasionnée par la présence du chercheur ;
- 3) **L'observation participante** : permet la présence quotidienne du chercheur sur son terrain, mais implique une prise de distance ;
- 4) **Les archives** : en reconstituant les données comme le ferait un acteur de l'organisation étudiée ;
- 5) **La documentation** : provenant de l'organisation ou du chercheur lui-même, à rapprocher en permanence du discours des acteurs.

Yin (2003b)³ a ajouté une sixième technique à savoir les artefacts physiques ou culturels (outils ou objets pouvant être des sources d'information sur le contexte du cas, le rôle central de l'objet d'étude, des acteurs, etc.). Ces techniques peuvent être utilisées simultanément dans la mesure où elles se complètent. Le recours à plusieurs méthodes de collecte permet de pallier les limites de l'usage individuel d'une méthode. En effet, comme indiqué ci-après, chaque méthode présente des limites.

¹ Eisenhardt, K.M., (1989), Op. Cité.

² Wacheux F. (1996). Op. Cité

³ YIN, R. K. (2003b). Op. Cité.

Tableau 14: Qualification rapide des avantages et des inconvénients des méthodes de recherche

Méthodes	Avantages	Inconvénients
Observation	Écoute des lieux et des discours sans influence de discours.	Erreurs d'interprétation toujours possibles. Modification du comportement des sujets observés. Accès parfois difficile.
Documents	« Étrangers à la recherche ». Documents formalisés et publiés : lecture facilitée et validité supérieure à celle des discours non publiés. Force probante. Permettent de valider ou de nuancer les propos des acteurs.	Accès parfois difficile. Intentions des auteurs à déchiffrer <i>a posteriori</i> . Les informations ne sont pas actualisées. Objectivité... de surface ?
Entretiens	Fournissent une information directe sur le phénomène étudié. Modes de recueil et d'analyse diversifiés.	Informations limitées à ce que les acteurs peuvent dire du phénomène étudié. Discours « langue de bois » toujours possible. Faible disponibilité des acteurs.

Source : Hlady Rispal, M. (2002). *La méthode des cas. Application à la recherche en gestion*. Bruxelles, Belgique : De Boeck Université.

Une lecture rapide de ce tableau montre bien la complémentarité nécessaire de ces méthodes, puisqu'aucune n'est parfaite. C'est pourquoi nous avons fait le choix de combiner plusieurs méthodes de collecte des données en utilisant les trois méthodes précédemment énoncées : entretien, observation (directe, et participante) et documentation.

Nous détaillerons les caractéristiques de chacune de ces méthodes, ainsi que la manière dont nous les avons mobilisées dans la phase empirique.

II.2.1.2.1. L'entretien de recherche

Cette technique est considérée comme la plus importante source d'informations dans une étude de cas (Yin 1994)¹. L'entretien est défini comme une rencontre sociale qui implique une interaction entre le chercheur et le répondant et dans laquelle le premier adresse au second un certain nombre de questions liées au sujet de la recherche. L'entretien est vu également comme « un dispositif de face-à-face où un enquêteur a pour objectif de favoriser chez un enquêté la production d'un discours sur un thème défini dans le cadre d'une recherche » (Gavard-Perret et al. 2012)². L'entretien peut être individuel ou de groupe. L'entretien individuel est bien adapté pour l'exploration de processus individuels complexes (compréhension, évaluation, décision, appropriation, immersion, imagerie mentale, etc.), dans le cas de sujets confidentiels touchant à l'intimité de l'individu et/ou pour mettre en évidence les différences individuelles (Gavard-Perret et al. 2012)³.

L'entretien peut prendre trois formes en fonction du degré de liberté laissée au répondant et du niveau de profondeur et de finesse de l'information recherchée. Il peut ainsi être directif, semi-directif ou libre (Gagnon 2012⁴; Gavard-Perret et al. 2012)⁵. L'entretien directif est composé de questions structurées et fermées. Ce type d'entretien est similaire à un questionnaire avec des questions fermées. Les données recueillies via ce type d'entretien peuvent être traitées via les moyens statistiques d'analyse des données (Gagnon 2012)⁶. Dans l'entretien semi-directif le degré de liberté laissé au répondant est réduit. Les questions posées sont ouvertes et quelque peu larges. Le contenu de ces questions est structuré par certains thèmes tirés du protocole de recherche (Gagnon 2012)⁷. Ce type d'entretien est le plus utilisé en sciences de gestion (Gavard-Perret et al. 2012)⁸. Il est mené à l'aide d'un guide (grille ou canevas) qui comprend une liste de thèmes à aborder avec tous les répondants (Gavard-Perret et al. 2012)⁹. Par contre, dans l'entretien libre seul un thème central est déterminé à l'avance. Il peut être décomposé en sous-thèmes. Le rôle central dans ce type d'entretien est joué par le

¹ YIN, R. K. (1994). Op. Cité.

² Gavard-Perret et al (2012) ; Op. Cité

³ Gavard-Perret et al (2012) ; Op. Cité

⁴ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

⁵ Gavard-Perret et al (2012) ; Op. Cité

⁶ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

⁶ Plane J-M. (2000), Méthodes de recherche-intervention en management, L'Harmattan.

⁷ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

⁸ Gavard-Perret et al (2012) ; Op. Cité

⁹ Gavard-Perret et al (2012) ; Op. Cité

répondant. Le chercheur doit veiller à ne pas devenir dépendant de ces données et ce en corroborant les données recueillies avec d'autres sources (Gagnon 2012)¹.

Cette recherche traite une question importante qui est la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de toute l'entité. L'entretien est donc une technique de collecte des données que nous allons utiliser comme principale source. L'entretien semi-directif sera utilisé puisqu'il permet de centrer le discours des acteurs interviewés autour de différents thèmes définis au préalable dans un guide d'entretien. Par ailleurs, il permet de « réunir un maximum d'informations concrètes sur le vécu quotidien des acteurs » (Plane, 2000)².

Afin de collecter des informations relatives aux différents aspects de pilotage de la performance, nous avons intégré différentes sous-thématiques au sein du guide d'entretien³ :

- Le système d'information de l'entreprise,
- Le concept de performance,
- La relation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité,
- Les outils de mesure de la performance.

Le concept de performance comprend la perception qu'ont les acteurs de l'entreprise de ce concept. Le thème de la relation entre la performance locale des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise vise à appréhender la performance à deux niveaux : au niveau de chaque centre de responsabilité et au niveau de toute l'entreprise. La thématique des outils a pour contenu les types d'outils utilisés, l'évolution des outils, la connaissance de ces outils, acquise par exemple par la formation. Et la question de la diffusion de l'information est essentielle. En effet, comment construire une représentation partagée de l'organisation, comment organiser l'action collective sans organiser une bonne circulation de l'information ? Les manques en matière d'information peuvent être un élément caractéristique du type de pilotage pratiqué.

¹ Gagnon, Y.-C., 2012.Op. Cité

² Plane J-M. (2000), Op. Cité

³ Voir annexe 1

La liste des personnes à interroger fut établie avec notre parrain de recherche. Nous nous sommes rapidement mis d'accord sur les caractéristiques de l'échantillon (nombre d'interlocuteurs, niveaux hiérarchiques, etc.). Une fois ces caractéristiques établies, le parrain fit parvenir un courriel explicatif aux différents responsables d'unités concernés en expliquant brièvement la raison de notre venue.

Ainsi, dans la perspective de recueillir des données nécessaires pour répondre à notre question de recherche, nous avons ciblé tous les postes clés susceptible de manipuler les outils de contrôle de gestion à savoir : la direction générale, comptable, le contrôleur de gestion ou le directeur administratif et financier, le responsable du contrôle inventaire, etc. Enfin, les tops managers de chaque département (responsable de qualité, responsable commercial, responsable de production, responsable de logistique, etc) ont été retenus comme source d'information pour notre recherche.

Vu l'engagement de la confidentialité que nous avons signé avec l'entreprise d'accueil, nous nous sommes engagés à respecter l'anonymat des personnes interviewées en indiquant seulement le poste occupé. Nos entretiens individuels semi-directifs ont été réalisés en face à face. Ils ont été conduits de manière à recueillir le maximum des données et de guider le moins possible l'interviewé dans ses réponses pour pouvoir émerger du terrain la connaissance dont le chercheur ne fait que rendre compte.

Le tableau suivant présente la liste des acteurs interviewés, leur fonction ainsi que la durée moyenne de ceux-ci.

Tableau 15 : Liste des acteurs interviewés, leur fonction ainsi que la durée moyenne de ceux-ci

Nom	Fonction	Durée de l'entretien
1	Contrôleur de gestion	3H30
2	Directeur financier	2H50
3	Responsable RH	1H40
4	Responsable commercial	50 min
5	Responsable de qualité	45 min
6	Comptable	3H10
7	Responsable de production	3h20
8	Responsable de maintenance	2H
9	Responsable de stocks	1H30

Les entretiens réalisés ont duré au minimum 45 minutes et au maximum trois heures et trente minutes avec les acteurs clés (soit une durée moyenne de 130 minutes). Parfois la richesse des échanges avec certains interviewés nous a conduit à organiser plusieurs entretiens avec eux (cas des entretiens réalisés avec le contrôleur de gestion, le directeur administratif et financier et le responsable production que nous avons eu l'occasion d'interroger à plusieurs reprises).

Nous avons donc pu accumuler un matériau riche pour mener nos analyses, et cela, juste grâce aux entretiens qui nous ont permis d'être au plus près des acteurs et de leurs perceptions. Comme l'ont constaté Yin et Wacheux, les entretiens ne peuvent pas constituer l'unique source de données. Ainsi, nous avons cherché à explorer d'autres voies de collecte d'information.

II.2.1.1.2. L'observation

L'observation représente un deuxième outil que tout chercheur, faisant recours à l'approche qualitative, peut mobiliser. Il était important pour nous d'observer comment la performance est créée au sein de l'entreprise ? Comment les acteurs perçoivent cette performance ? La réponse à ces questions nécessite la présence du chercheur sur le terrain d'observation en vue de mieux appréhender le terrain et d'accéder à des situations particulières ; cela est à même de contribuer à enrichir les données primaires collectées. Nous avons assisté, dans ce sens, à

différentes réunions qui ont été particulièrement significatives et riches par rapport à notre recherche.

Ces deux méthodes, génératrices de données primaires, sont renforcées par une analyse documentaire qui génère, elle, des données secondaires.

II.2.1.2.3. L'analyse documentaire

Parallèlement au recours aux techniques de l'analyse de contenu et à l'observation, nous avons consulté un ensemble de documents de différentes natures. Ces documents contiennent des informations variées sur notre étude de cas et peuvent provenir des archives, des sites Internet, des manuels, des revues ou alors des documents qui proviennent directement des personnes interrogées.

Dans le cadre de notre cas, nous avons utilisé quelques documents qui ont servi pour analyser et comprendre le système de pilotage de la performance globale de l'entreprise en passant par les performances locales des centres de responsabilité. Ces documents nous ont été fournis par le personnel de l'entreprise et ils ont enrichi notre enquête parce qu'ils contiennent des informations qui ne pouvaient pas être évoquées lors des entretiens telles que les organigrammes, les reporting etc.

La collecte des documents à étudier a été orientée sur quatre axes :

- La recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité de l'entreprise, des points marquants de son histoire ;
- La consultation de bases documentaires de l'entreprise pour recueillir des informations financières, les pratiques de contrôle de gestion (système budgétaire, indicateurs de pilotage), les politiques de l'entreprise ainsi que les directives et procédures existantes ;
- L'identification des méthodes de gestion et des systèmes d'information propres à l'entreprise ;

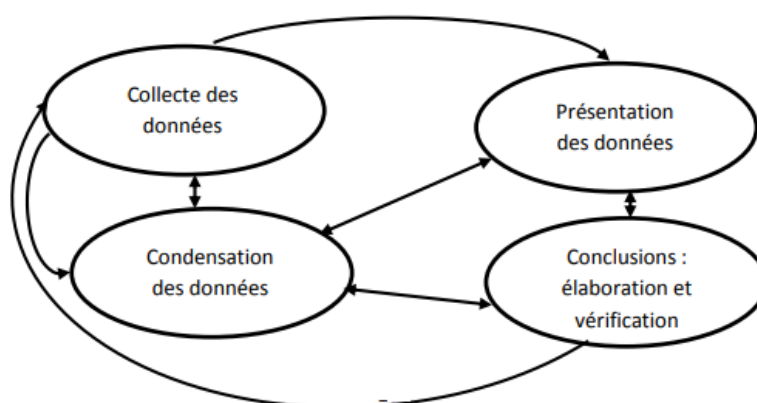
Les données recueillies par les diverses méthodes de collecte ont par la suite fait l'objet d'une analyse.

II.2.2. L'analyse des données

La méthode choisie pour le traitement des données qualitatives issues des entretiens et des données secondaires est l'analyse de contenu. La recherche qualitative est souvent critiquée pour le manque de rigueur et de transparence des méthodes, outils et techniques d'analyse utilisés. Afin de surmonter ces critiques, nous essayons de détailler le processus de transformation des données brutes recueillies à leur analyse.

Pour notre recherche, nous avons adopté le modèle proposé par Miles & Huberman (2003)¹ qui classe l'analyse des données qualitatives en trois activités : condensation des données, présentation des données et élaboration/vérification des conclusions. Cette analyse est un processus cyclique et interactif comme le montre la figure suivante.

Figure 19: Composantes de l'analyse des données : modèle interactif



Source : (Miles & Huberman 2003, p.31)

Ces trois étapes seront adoptées dans l'analyse des données de notre recherche. Nous allons ci-après présenter les principaux éléments.

II.2.2.1. La condensation des données ou le codage

La condensation des données renvoie à l'ensemble des « processus de sélection, simplification, abstraction et transformation des données 'brutes' figurant dans les

¹ Miles, M.B. & Huberman, A.-M., (2003), Op. Cité

transcriptions des notes de terrain. » (Miles et Huberman, 2003)¹. La principale activité de la condensation des données est la codification. Cependant, une épuration des données est nécessaire avant la codification. Il s'agit notamment de s'assurer que les données sont pertinentes pour la recherche, que les éléments de base quant à leur source et la façon de collecter sont bien renseignés et présentés dans un format approprié pour la codification (Gagnon 2012)².

Le codage des données est proposé dans la littérature comme un moyen de traiter la richesse des données qualitatives et d'effectuer une analyse systématique des données. Par conséquent, la codification consiste à simplifier le texte dans un format clair afin que le chercheur puisse utiliser le code pour l'interprétation. Le code est défini comme un label pour une section de texte. Il indexe un thème ou des aspects identifiés par le chercheur comme important pour l'interprétation (Cong 2008)³. Le processus de codage consiste donc à identifier et à coder des passages de textes évoquant les catégories ou les concepts qui décrivent le phénomène étudié (Gagnon 2012)⁴. La codification est répartie en deux étapes : la définition des règles de découpage et la définition d'un système organisé de « rubriques » et de « catégories » (grille de codage) (Gavard-Perret & Helme-Guizon 2012)⁵. Les règles de découpage consistent à déterminer quelles seront les unités à prendre en considération dans la codification (mot, phrase, paragraphe, etc.).

La définition de la grille de codage nécessite une attention particulière. Elle comprend des rubriques et des catégories et leurs codes respectifs. Une rubrique renvoie à « ce dont il est question dans l'extrait du corpus faisant l'objet de l'analyse mais ne renseigne en aucune façon sur ce qui a été dit à ce propos » (Gavard-Perret & Helme-Guizon 2012)⁶. Par contre, une catégorie dépasse une simple annotation descriptive : le travail de catégorisation

¹ Miles & Huberman ; (2003), Op. Cité

² Gagnon, Y.-C., 2012. Op.Cité

³ Cong, X., 2008. Towards a framework of knowledge management in the chinese public sector: a case study of china customs. Northumbria University.

⁴ Gagnon, Y.-C., 2012. Op. Cité

⁵ Gavard-Perret, M.-L. & Helme-Guizon, A., (2012). Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative. In M.-L. Gavard-Perret et al., eds. *Méthodologie de la Recherche en sciences gestion -Réussir son mémoire ou sa thèse*. Montreuil : Pearson Education France, pp. 275–308.

⁶ Gavard-Perret, M.-L. & Helme-Guizon, A., (2012). Op. Cité.

s'apparente au travail de construction des concepts (Gavard-Perret & Helme-Guizon 2012)¹. Le libellé de la catégorie permet d'avoir une idée sur l'extrait concerné.

II.2.2.2. Présentation des données

Le but de la présentation des données est d'aider le chercheur à définir les relations entre les thèmes et à tirer les conclusions appropriées. Le chercheur doit développer les meilleurs formats de présentation pour une analyse qualitative efficace. Pour Miles & Huberman (2003), un « format de présentation » signifie un « assemblage organisé d'informations qui permet de tirer des conclusions et de passer à l'action »².

La présentation des données qualitatives se fait généralement par le biais des textes narratifs. Mais cette méthode est risquée pour plusieurs raisons : un texte est « extrêmement difficile à manipuler, dispersé, plus séquentiel que simultané, peu structuré et terriblement volumineux » (Miles & Huberman 2003)³. Il est nécessaire d'utiliser d'autres formats de présentation. Les travaux sur le codage fournissent un ensemble varié et original de mises en forme de données, dont notamment des matrices, des graphiques, des tableaux (Saubesty - Vallier 2004)⁴.

II.2.2.3. Elaboration et vérification des conclusions

C'est la dernière étape de processus d'analyse des données collectées, son succès est conditionné par la maîtrise des étapes précédentes. L'élaboration des conclusions se fera en plusieurs étapes :

- revoir les documents établis lors de la recherche : notes, codes, rapports de recherche, etc.
- revisiter les objectifs de la recherche,
- analyser en profondeur les données de chaque catégorie,
- comparer avec les données issues de la revue de la littérature,
- extraire des passages (verbatim) pour argumenter.

¹ Gavard-Perret, M.-L. & Helme-Guizon, A., (2012). Op. Cité.

² Miles & Huberman; (2003), Op. Cité

³ Miles & Huberman ; (2003), Op. Cité

⁴ Saubesty Vallier, C., (2004), « Codage de données qualitatives dans les processus de construction de coopérations en management de projets : le cas d'un "pôle confort" à la SNCF. », Séminaire "Les Ficelles du métier", ENS Cachan, Université de Marne la Vallée, Ecole Polytechnique, Ecole des Mines de Paris, Décembre.

Signalons, ici, que la méthode choisie pour le traitement des données qualitatives issues des entretiens et des données secondaires est l'analyse de contenu. Nous avons adopté le modèle proposé par Miles & Huberman (2003)¹ qui classe l'analyse des données qualitatives en trois activités : condensation des données, présentation des données et élaboration/vérification des conclusions.

En somme, sur le plan méthodologique, nous avons opté pour l'approche qualitative, basée sur l'étude de cas unique et la recherche action, reposant sur la conduite des entretiens individuels semi-directifs, l'observation participante et l'analyse documentaire. Sur le plan de l'analyse et de traitement des données qualitatives issues des entretiens et des données secondaires nous avons opté pour l'analyse de contenu. Notre démarche d'analyse est largement inspirée des travaux de Milles et Huberman (2003)². Cette analyse a été réalisée en quatre étapes :

1. Identifier les observables et procéder à la collecte des données nécessaires pour répondre à nos questions de recherche.
2. Repérer dans un groupe de segments du discours en fonction des dimensions et des indicateurs tirés de son cadre conceptuel.
3. Regroupement catégorisation des segments précédemment identifiés.
4. Interpréter les données sur la base des objectifs de notre recherche.

¹ Miles, M.B. & Huberman, A.-M., (2003), Op. Cité

² Milles et Huberman (2003). Op. Cité

Conclusion

Ce troisième chapitre a pour objectif de présenter les choix d'ordre épistémologique et méthodologique qui ont guidé notre travail de recherche. Nous avons choisi d'inscrire notre recherche dans le paradigme interprétativiste qui nous offre un cadre épistémologique pour approcher la problématique de pilotage de la performance de l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité dans le contexte des entreprises industrielles. Cette problématique nécessite la mobilisation d'outils méthodologiques de collecte et d'analyse des données qualitatives intégrées dans le cadre d'une stratégie de recherche basée sur l'étude de cas unique et la recherche action. L'entreprise DELTA a été choisie comme cas d'étude pour des raisons objectives liées aussi bien à la nature de la question étudiée qu'à la nature de l'organisation offrant un terrain d'étude approprié et répondant aux exigences de notre problématique de recherche.

Quant au traitement des données qualitatives issues des entretiens et des données secondaires, nous avons opté pour l'analyse de contenu. Nous avons adopté le modèle proposé par Miles & Huberman (2003)¹ qui classe l'analyse des données qualitatives en trois activités : condensation des données, présentation des données, et élaboration/vérification des conclusions.

¹ Miles, M.B. & Huberman, A.-M., (2003), Op. Cité

Chapitre 4

Proposition d'une démarche d'évaluation de la performance : étude de cas

Introduction

Ce quatrième chapitre s'inscrit dans une démarche recherche action, qui vise à enrichir les pratiques en place. Cette démarche nous a permis en effet, tout en restant en contact avec le terrain, d'apprendre à identifier ses besoins et d'établir une démarche pour atteindre des objectifs de changement. Notre intervention vise à proposer l'introduction des outils de pilotage permettant la mesure et l'évaluation de la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise.

Nous délimiterons, dans un premier temps, le contexte de notre recherche action ainsi que les différentes caractéristiques de l'entreprise d'accueil DELTA. Puis, dans un second temps, nous analyserons les résultats du diagnostic de terrain basé sur des entretiens semi directifs. Dans un troisième temps, nous essayerons d'explicitier les fondements et les conditions de mise en œuvre d'une démarche de mesure et d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité (trois ateliers) à la performance de l'entreprise. Cette démarche est basée sur deux outils pertinents à savoir : les PCI et les tableaux de bord.

Section I. L'intervention au sein de l'entreprise DELTA

Cette section est dédiée à la présentation des données de terrain. L'accent sera mis sur le cadre général de l'intervention en présentant l'entreprise d'accueil DELTA et le contexte de cette intervention (paragraphe 1). Puis nous présenterons les résultats de diagnostic de terrain qui découlent de l'analyse thématique de chacun des quatre thèmes retenus. Pour ce, nous avons procédé à l'analyse des différents verbatim des interlocuteurs à l'aide de logiciel NVIVO, à l'analyse documentaire et à l'enregistrement de notes lors de l'observation directe sur le terrain (paragraphe 2).

I.1. Le cadre de notre intervention

Le présent paragraphe est consacré à la présentation de cadre de notre intervention au sein de l'entreprise d'accueil DELTA. Dans ce cadre, nous tenterons, dans un premier point, de faire une description générale de l'entreprise et d'expliquer les raisons qui nous ont motivés pour choisir cette entreprise. Puis, dans un deuxième point, nous essayerons de présenter le contexte de notre action.

I.1.1. Présentation et raisons de choix de terrain d'investigation

Nous tenterons de faire, ici, une description générale de l'entreprise et de son processus de création de performance en vue de comprendre et d'analyser le système de pilotage de la performance de toute l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité.

I.1.1. 1. Présentation générale de l'entreprise DELTA

DELTA est une société anonyme maroco-indienne. Elle se place comme acteur mondial de premier plan sur le marché de l'acide phosphorique. Elle a su maintenir ce positionnement grâce à une quête permanente de l'excellence et de la performance : triple certification (Qualité ISO 9001, Santé & Sécurité OHSAS 18001 et Environnement ISO 14001) de son système de management intégré.

Depuis sa création en 1997, l'entreprise s'est lancée dans un processus de transformation profonde qui vise à renforcer sa position dans le marché. Son activité porte sur la production, la valorisation et la commercialisation de l'acide phosphorique principalement en Inde.

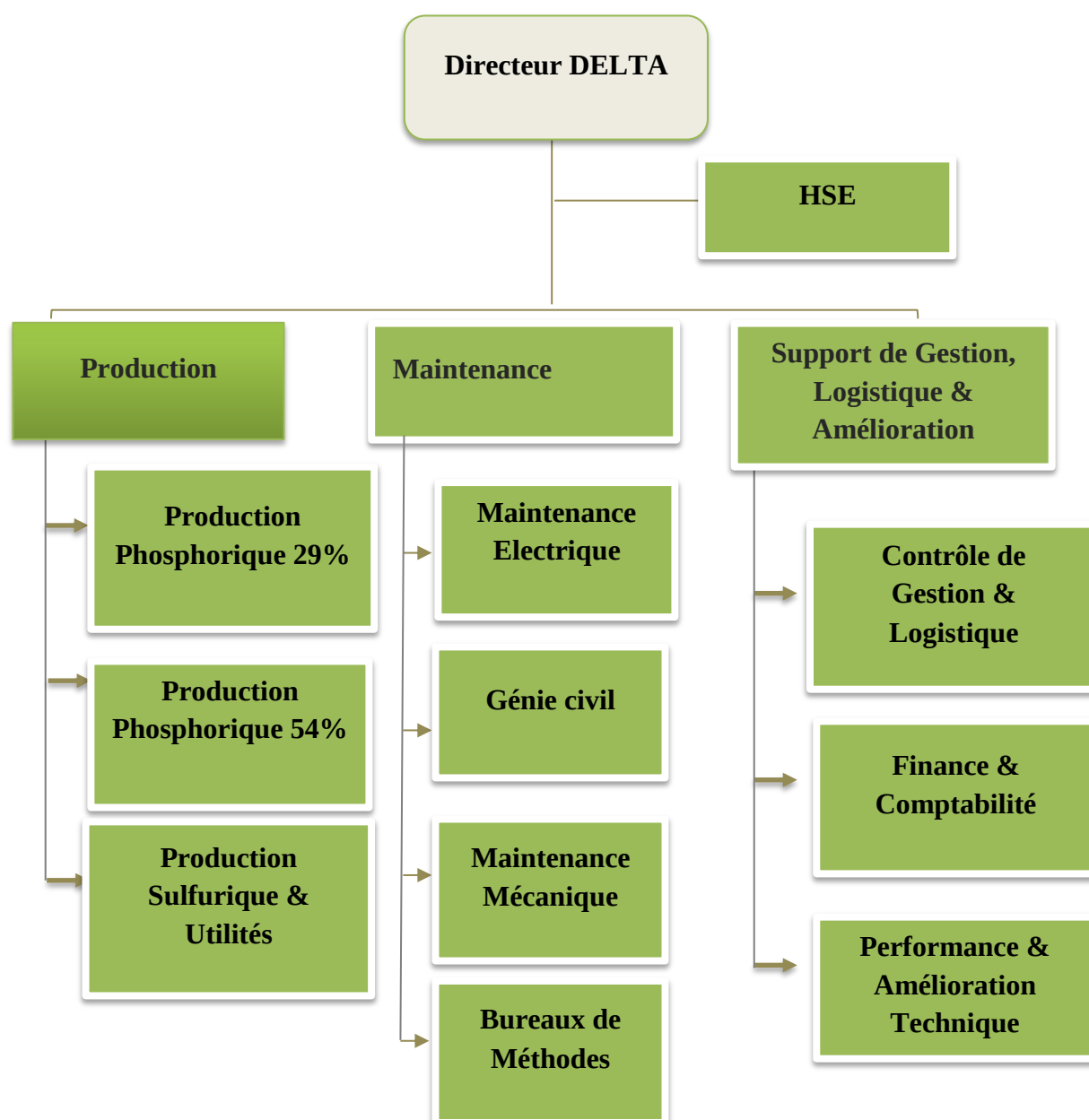
Tableau 16: Fiche signalétique de l'entreprise DELTA

Raison sociale	DELTA
Date de création	20 Novembre 1997
Forme juridique	Société anonyme de droit marocain
Capital Social	620 Millions de Dirhams
Chiffre d'affaires (CA)	700 Millions de Dirhams en 2018
Site de Production	Jorf Lasfar
Coût de projet	2 milliards de DH
Exercice Social	12 mois
Capacité de production	430000 tonnes P2 O5 par an
Secteur d'activité	Production et commercialisation d'acide phosphorique Marchand

Source : Documents de l'entreprise

L'entreprise DELTA dispose d'une structure souple, explicitée par un organigramme qui permet de définir et de préciser les tâches et les responsabilités de chaque individu. L'organigramme comprend quatre directions : la direction de production, la direction de maintenance, la direction de support de logistique et amélioration technique et la direction la HSE (figure 14).

Figure 20: Organigramme de l'entreprise DELTA



Source : Document de l'entreprise

Les tâches relatives à chaque direction sont formalisées par des procédures et des manuels permettant aux personnels de l'entreprise d'avoir une idée claire sur leur mission.

L'entreprise DELTA est structurée en trois ateliers séparés (mais complémentaires), chacun est équipé par des installations nécessaires pour son fonctionnement.

❖ **Atelier sulfurique**

L'atelier sulfurique a une capacité de production de 2850 TMH/jour d'acide sulfurique. Le processus de fabrication y est basé sur le procédé MANSOINTO. Cet atelier comprend un four, une chaudière, un filtre à gaz, un convertisseur, un échangeur gaz-gaz et une tour d'absorption intermédiaire.

❖ **Atelier phosphorique**

Un atelier phosphorique d'une capacité annuelle de 350 000 tonnes P_2O_5 basé sur le procédé PRAYON MARK IV.

❖ **Atelier des utilités**

Cet atelier se compose de :

➤ **Une centrale thermoélectrique**

La centrale thermoélectrique contient les installations suivantes :

- Un groupe turbo alternateur de 27 MW
- Un groupe diesel alternateur de 1200 KVA
- Un réseau vapeur (HP), (MP) et (BP)
- Un poste électrique de 60 KV
- Un distributeur électrique de 10 KV

➤ **Une unité de traitement d'eau**

L'unité de traitement d'eau est constituée des installations suivantes :

- Un réseau d'eau brute ;
- Un réseau d'eau d'incendie ;
- Un réseau d'eau potable ;
- Un poste de filtration d'eau composé d'un filtre bicouche et d'un filtre à charbon actif ;
- Une installation d'eau de mer comportant deux chaînes pouvant traiter chacune 120 m³/h.

➤ **Unité de compression d'air**

L'unité de compression d'air est composée des équipements suivants :

- Deux compresseurs
- Deux ensembles de séchage
- Deux ballons tampons

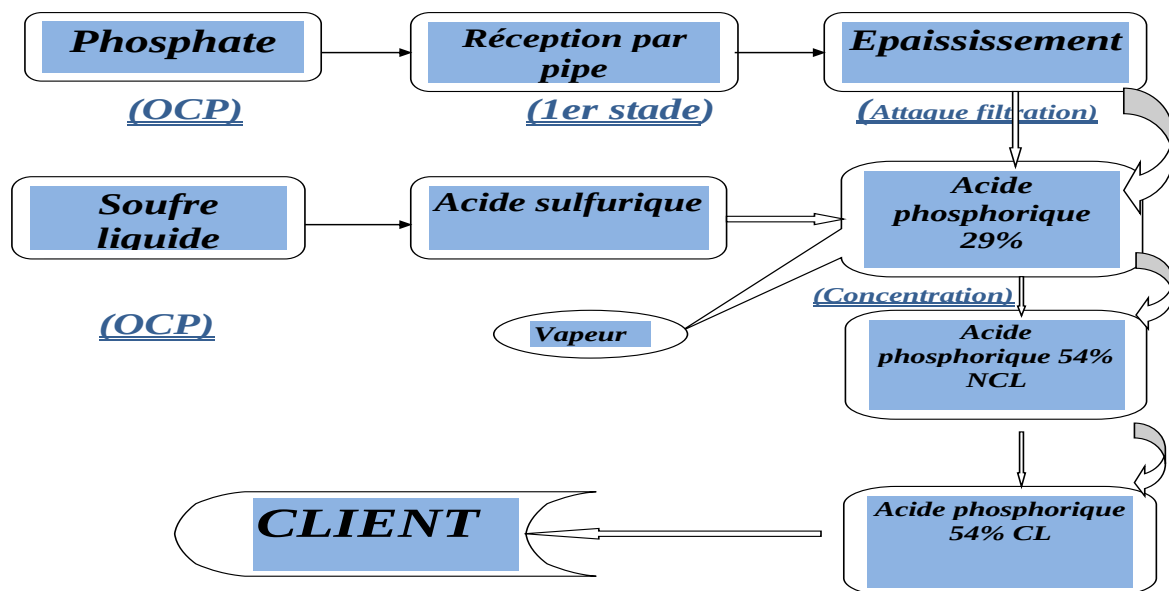
➤ **Unité de reprise eau de mer**

L'unité de reprise d'eau de mer se compose essentiellement de :

- Un canal d'amenée d'eau de mer à partir du réservoir existant à MP III/IV,
- Un bassin de reprise d'eau de mer
- Un réseau bas pression composé de trois pompes qui alimente la CTE et l'atelier sulfurique,
- Un réseau de haute pression, composé de deux pompes de 4500 m³/h.

Ce complexe a permis de produire annuellement 430 000 tonnes de P2O5 et 1.300.000 tonnes d'H2SO4. L'énergie électrique nécessaire est fournie par un groupe turboalternateur de 27 MW fonctionnant au moyen de la vapeur haute pression produite par la chaleur dégagée par la combustion du soufre. Son processus de production est présenté comme suit :

Figure 21: Le schéma bloc général du procédé utilisé pour la production de P2O5



Source : Document de l'entreprise

Le procédé utilisé à DELTA est PRAYON MARK IV. Selon ce procédé, l'acide phosphorique 29% est produit à partir d'un phosphate introduit dans une cuve d'attaque sous

forme de pulpe où il est attaqué par l'acide sulfurique et l'acide de retour. La bouillie résultante de cette attaque est un mélange de liquide et de solide (gypse). Elle est véhiculée vers un filtre rotatif qui a pour rôle de séparer les deux phases liquide et solide. Le liquide, appelé acide phosphorique dilué, est récupéré par une pompe qui le refoule vers l'unité de clarification et de stockage d'acide dilué. Cet acide dilué a une teneur en P_2O_5 de 29% alors que le produit marchand doit avoir une teneur de 54% en P_2O_5 . Pour améliorer la teneur de l'acide 29%, il est acheminé dans une unité de concentration comportant trois échelons d'une capacité unitaire de 440 T P_2O_5 /jour. Le produit est ainsi chauffé sous vide à l'aide de la vapeur basse pression pour augmenter sa concentration en P_2O_5 par évaporation pour ainsi passer de 29% à une concentration de 54% P_2O_5 . L'acide produit par les échelons de concentration est non clarifié. Il contient des particules solides. Pour réduire ce taux de solide, l'acide 54% est admis dans une unité de stockage et de clarification.

❖ Atelier sulfurique

L'acide sulfurique est produit en brûlant le soufre dans une chaudière en présence de l'oxygène pour former les dioxydes de soufre, le gaz est ensuite mélangé avec l'air avant de passer dans un convertisseur pour former le soufre trioxyde. Comme la réaction est exothermique, pour stabiliser la température on a recours à un système de refroidissement. Ceci est réalisé en passant le gaz dans la chaudière de récupération. Cette réaction a comme conséquence la production de vapeur HP. Cette vapeur est utilisée pour faire tourner une turbosoufflante qui, à son tour, génère de l'électricité et de la vapeur MP. Cette vapeur est ensuite utilisée pour la concentration de l'acide phosphorique 29% en 54% P_2O_5 .

❖ Atelier phosphorique

- **Manutention :**

Le phosphate acheté de Khouribga arrive par pipeline puis stocké dans un terminal situé au niveau du site de Jorf Lasfar avant d'être acheminé par conduites vers les différentes usines installées au niveau de la plateforme de Jorf dont fait partie l'usine DELTA.

- **Épaississement :**

Arrivant à la plateforme DELTA, le phosphate est repris par un décanteur pour augmenter son taux de solide. Il est ensuite introduit dans un bac à pulpe puis dans la cuve d'attaque.

- **Attaque du phosphate :**

La section d'attaque comporte une cuve cloisonnée en 6 compartiments, construite en béton armé et revêtue de brique en graphite et caoutchouc.

Chaque compartiment est équipé d'un agitateur. L'acide sulfurique est alimenté en deux points (compartiment 1 et 2). La pulpe est injectée dans les compartiments 1 et 2 puis mélangée avec un grand débit de bouillie en circulation du compartiment 6 vers le compartiment 1. Ce flux de bouillie passe d'un compartiment à un autre par une porte immergée et par chenal extérieur.

- **Filtration :**

Le filtre est constitué d'une série de cellules individuelles de filtration qui reçoivent une bouillie à filtrer et les liquides de lavage par l'intermédiaire des nacelles d'alimentation. Les cellules, reliées au distributeur central à l'aide des tuyaux en caoutchouc armés, permettent le drainage des filtrats. Après basculement de la cellule, le gâteau se décharge à l'aide d'une contre pression d'air. La cellule, toujours en position retournée, se déplace au-dessus d'une rampe assurant le lavage de la toile pour retrouver sa position normale et recommencer le cycle de filtration.

- **Concentration :**

Le principe de la concentration d'acide phosphorique consiste à éliminer une partie de l'eau de dilution du P_2O_5 par une évaporation forcée sous vide et chauffage de l'acide à l'aide de la vapeur.

I.1.1.2. L'entreprise DELTA : un cadre approprié pour une recherche action

Plusieurs facteurs se combinent pour faire de l'entreprise DELTA un cas d'étude adéquat, pouvant conduire à des résultats concluants eu égard à notre question de recherche.

Tout d'abord, les spécificités de l'activité de l'entreprise et de son environnement. En effet, DELTA est une entreprise industrielle de grande taille exerçant son activité dans un environnement économique concurrentiel, chose qui peut inciter l'entreprise à chercher constamment à améliorer sa performance et son système de pilotage.

Ensuite, l'organisation et la structure interne de l'entreprise. Celle-ci est dotée d'une structure hiérarchique fonctionnelle, permettant d'identifier les responsabilités attribuées à chaque centre. La performance de l'entreprise DELTA est construite dans les trois ateliers (centres de responsabilité) structurant le processus de création du produit fini.

Enfin, la présence d'un système de contrôle de gestion et la nature de ses missions. En effet, le contrôleur de gestion participe en collaboration avec la direction générale et les responsables des centres de responsabilité à la préparation des projets annuels traduits ensuite en termes de budgets annuel et mensuels. En plus de sa mission de surveillance, le contrôleur de gestion participe régulièrement à des réunions de suivi des réalisations et propose des ajustements nécessaires pour l'amélioration continue de la performance de la société et pour fournir de l'information nécessaire à la prise de décision. Cette implication dans les différentes phases du processus stratégique s'inscrit dans le cadre d'un management participatif dans lequel s'est engagée l'entreprise, visant à mieux impliquer les acteurs autour d'une vision partagée de la stratégie.

I.1.2. Le contexte de l'intervention

Les premiers pas en entreprise se sont faits dans le cadre d'un stage conventionné. Cette période nous a permis d'avoir une idée générale sur l'historique de l'entreprise, sa structure son fonctionnement, son style de leadership et surtout son système de pilotage de performance qui constitue la pierre angulaire de notre problématique de recherche.

Durant le déroulement de notre stage et suite à la présentation de notre rapport de diagnostic sur les limites et les insuffisances de système d'évaluation et de mesure de la performance de l'entreprise ainsi que sur les perspectives d'amélioration proposées, l'encadrant de stage a montré son intérêt pour notre recherche et pour la problématique soulevée et nous a proposé de prolonger la durée de notre stage et d'être parmi son équipe de projet d'amélioration du système de pilotage de la performance en souhaitant pouvoir mesurer la contribution des trois ateliers à la formation de la performance de l'entreprise.

L'intention de la direction d'améliorer son système de pilotage nous a facilité l'intégration de l'équipe de pilotage au sein de l'entreprise et nous a permis de mieux saisir le fonctionnement des processus et des activités.

I.1.2.1. Clarification de la problématique

Le QQQQCP ci-dessous, nous montre la question primordiale à résoudre et permet une explication de la problématique de départ. Grâce à cet outil, nous pouvons mettre en place un plan d'action général bien détaillé.

Tableau 17: Cadrage de la problématique

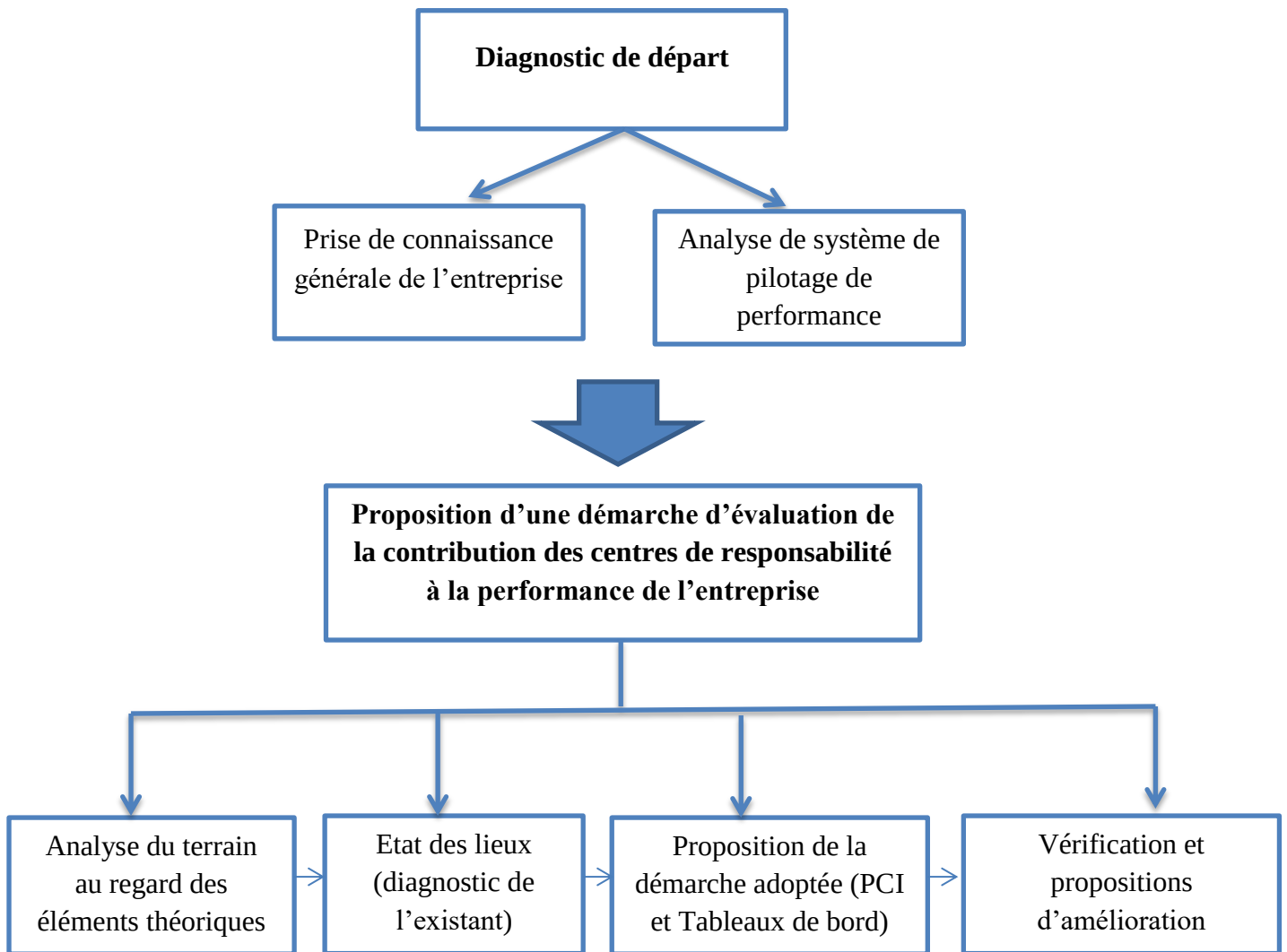
Quoi ?	La mesure de la contribution des performances des ateliers dans la performance de l'entreprise DELTA.
Qui ?	Doctorante chercheur, direction générale et responsable de chaque centre de responsabilité.
Où ?	Entreprise DELTA.
Quand ?	2019
Comment ?	Par les outils de pilotage de la performance.
Pourquoi ?	Amélioration de système de pilotage de la performance.

Source : nous-même

I.1.2.2. Cheminement de l'intervention

La prise de connaissance de l'entité étudiée et de son système de pilotage de la performance constitue la première étape dans la recherche-action. Cette étape est préalablement indispensable pour tout essai de proposition de méthodes d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise.

Figure 22 : Les étapes de notre intervention



Source : nous-mêmes

Le diagnostic de départ avait pour objectif la prise de connaissance de l'entreprise et l'analyse du système d'évaluation et de mesure de la performance de l'entreprise. Pour ce faire nous avons mobilisé plusieurs outils (l'observation, les documents internes de l'entreprise et les entretiens semi directifs). A l'issue de cette étape nous avons fait état des limites et des insuffisances du système d'évaluation et de mesure de la performance de l'entreprise ainsi que les perspectives d'améliorations possibles. A partir des résultats de ce diagnostic, notre encadrant de stage a souhaité implanter un système de mesure de contribution des centres de responsabilité à la performance de toute l'entreprise.

En inscrivant notre projet de recherche dans les attentes des responsables de l'entreprise DELTA, nous avons proposé une démarche d'évaluation de la contribution des trois ateliers, érigés en centres de responsabilité, à la performance de l'entreprise. Pour cela, nous avons commencé par l'analyse du terrain au regard des éléments théoriques, puis nous avons procédé à un diagnostic de l'existant concernant les outils de mesure de la performance mobilisés au sein des trois centres de responsabilité. Par la suite nous avons proposé l'implantation de deux outils pertinents à la mesure et l'évaluation de la performance des centres de responsabilité à savoir : les PCI et les tableaux de bord locaux. La portée et le contenu de ces outils feront l'objet d'une présentation détaillée. Toutefois, il importe, au préalable, de présenter les premiers résultats de notre observation.

I.2. Résultats de l'analyse thématique

Sur la base des entretiens avec différents acteurs de la société DELTA, de l'analyse documentaire et de l'enregistrement de notes lors de l'observation directe sur le terrain, nous avons pu collecter de nombreuses informations utiles pour répondre à notre problématique de recherche. Les résultats de cette première phase de la recherche seront présentés en quatre thèmes : le système d'information de l'entreprise, le concept de performance, la relation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité et les outils de mesure de la performance.

I.2.1. Le système d'information de l'entreprise

La circulation de l'information au sein de l'entreprise DELTA constitue un acte fondamental pour l'amélioration de sa performance. En effet, l'entreprise DELTA a mis en place un système d'informations « NETPHOS » qui permet une meilleure circulation de l'information entre les différents acteurs de l'entreprise et facilite la gestion des flux d'information. Les domaines concernés par le projet NETPHOS sont :

- Finances et comptabilité ;
- Gestion de la maintenance et de la logistique ;
- Gestion des ressources humaines ;
- Gestion commerciale ;
- Gestion de la production.

Les coûts des produits sont calculés selon la méthode des coûts complets et la méthode des coûts partiels. Cette dernière apporte une analyse plus détaillée des coûts et des marges. La méthode de calcul a fait l'objet d'amélioration grâce à une analyse minutieuse des activités, l'objectif est de ne considérer comme frais généraux que les activités qui sont liées au fonctionnement de l'administration, alors que les activités dites de « support : garage, véhicules et engins, sécurité,... » sont considérées comme des activités mesurées et qui sont imputées aux produits directement, ce qui a réduit considérablement les imputations arbitraires des charges indirectes et par conséquent minimisé les répartitions et réduit l'impact des frais généraux.

En plus du système d'informations « NETPHOS », l'entreprise mobilise d'autres outils d'information : réseau intranet et extranet, messagerie électronique, les progiciels (Oracle), etc.

« Les systèmes d'information nous ont permis d'accélérer les échanges d'information et de la rendre disponible pour tous les acteurs de différentes fonctions...Notre entreprise a mis en place différents outils afin de bien circuler l'information à savoir : réseau intranet et extranet, messagerie électronique, les progiciels (Oracle par exemple), etc. » **Comptable**

En somme, le nouveau système d'information de l'entreprise DELTA présente les avantages suivants :

- La prise en compte d'un événement comptable (factures par exemple) d'une façon automatique à l'échelle de l'entreprise.
- La fiabilité des informations.
- La réduction des délais de traitement des factures.
- La disponibilité en ligne des informations relatives aux principaux éléments de gestion (clients, fournisseurs, ...).
- Le transfert instantané des données pour traitement sur machine (synthèse, analyses, rapport...).
- L'unicité de la base de l'information ce qui permet d'éviter de saisir des informations identiques au niveau de plusieurs entités.
- Environnement de travail convivial sur oracle Applications.
- La mise en place de nouvelles fonctionnalités : Aide à la décision (discover, OFA), data-warehouse.

Il semble que l'entreprise DELTA dispose d'un système d'information bien organisé qui facilite la transmission d'information entre les différents acteurs de l'entreprise et qui aide à l'amélioration de la performance de cette dernière.

I.2.2. La performance : un concept complexe aux multiples dimensions

Les résultats de thème performance sont présentés à travers plusieurs sous-thèmes à savoir : la perception de la performance par les acteurs, les dimensions et déterminants de la performance.

I.2.2.1. La perception de la performance par les acteurs

Dans le présent sous thème, nous procédons à une analyse de différentes perceptions des acteurs de l'entreprise sur le concept de la performance.

La performance de l'entreprise DELTA de manière générale se reflète par la création de la valeur, la qualité, la capacité d'innovation, les coûts de production et la satisfaction des clients. Et comme le résume quelques répondants en décrivant les éléments qui reflètent la performance : « *C'est relatif la performance, ... je pense qu'en bout de ligne ce que les gens aiment voir tout le temps c'est la valeur de l'entreprise, puis les ventes ; sans ça tu ne t'en sors pas. Il y a d'autres façons de regarder la performance de l'entreprise c'est la création de la valeur qui est difficile à chiffrer des fois mais qu'est-ce qu'on fait nous que les autres ne font pas, c'est une performance ça. C'est difficile à évaluer la performance.* » **Responsable qualité**

« *De nos jours, compte tenu de l'intensité concurrentielle sur les marchés, de la disparition relative des barrières douanières, des ruptures technologiques fréquentes et continues auxquelles on assiste, ou de tout simplement des innovations majeures dans les chaînes de valeur pour le client, l'entreprise performante est, pour moi, celle qui continue à « survivre » et à s'adapter à son environnement* ». **Comptable**

« *Pour moi la performance c'est assurer le bon fonctionnement des équipements techniques de la chaîne de production et anticiper les besoins de l'entreprise. C'est aussi faire l'entretien et les réparations au bon moment, c'est-à-dire, il ne faut pas attendre qu'une panne arrive pour la résoudre, il faut faire tout pour l'éviter. Aussi la performance c'est veiller à ce*

qu'aucun dysfonctionnement ne perturbe l'outil de production. Il faut donc procéder à des vérifications régulières et à des diagnostics techniques pour anticiper le moindre problème ».

Responsable maintenance

A la lumière des constats précédents, nous remarquons que la performance n'est pas absolue. Les différents acteurs ne partagent pas une même vision de la performance. Celle-ci peut être saisie de différentes façons ; par conséquent, ce concept ne peut avoir de signification que pour ceux qui s'y réfèrent dans leur rapport avec les organisations. Il ne faut donc pas s'étonner de trouver une multitude de significations attribuées à ce concept.

I.2.2.2. Dimensions et déterminants de la performance

Nous représentons dans le tableau ci-dessous les différentes dimensions de performance tirées des entretiens réalisés avec les acteurs de l'entreprise (illustrant les parties prenantes selon leur appartenance aux différents environnements (micro, macro), les processus critiques et les capacités de l'organisation).

Tableau 18 : Les dimensions de la performance de l'entreprise DELTA

Macro environnement
• Social ; • Légal et réglementaire ; • Écologique ; • Technologique ; • Economique
Micro environnement
• Client ; • Concurrents ; • Partenaires ; • Employés ; • Fournisseurs
Processus critiques
• Processus de gestion de production ; • Processus maintenance ; • Processus de recherche et de développement ; • Processus audit et performance
Capacités organisationnelles
• Organisation agile et autonome ; • Démarche QSE ; • Stratégie de développement durable ; • Capital humain ; • Savoir-faire spécialisé ; • Communication ; • Clarté de rôle et des responsabilités ; • Infrastructure importante

Source : nous-mêmes

L'entreprise DELTA cherche à intégrer dans sa performance des attentes des diverses parties prenantes. Les principales parties prenantes souvent citées dans les données collectées sont :

✓ **Le macro-environnement**

Le macro-environnement est composé des obstacles et d'opportunités qui peuvent impacter l'activité et la performance de l'entreprise. En effet, l'entreprise ne peut pas véritablement agir sur son macro-environnement, elle doit s'y adapter et élaborer une stratégie d'entreprise en conséquence de cet environnement.

❖ **Légal et réglementaire**

L'environnement légal et réglementation représente une opportunité à la performance de l'entreprise DELTA au niveau :

- des plans lancés par l'Etat : politique de régionalisation, plan Maroc vert...
- de veille légale et réglementaire en SST (Santé et sécurité de travail)

Il constitue également une menace au niveau des nouvelles réglementations contraignantes de l'activité de l'entreprise.

❖ **Technologique**

Les changements technologiques influencent les résultats de l'entreprise. Cette dernière veille à intégrer ces nouvelles technologies que ce soit au niveau de l'approvisionnement ou des lignes de production, dans la mesure où celles-ci lui permettraient d'améliorer sa productivité.

❖ **Environnement écologique**

En matière de responsabilité environnementale, l'entreprise déploie des efforts au niveau d'un ensemble d'éléments en relation avec l'environnement à savoir : le traitement adéquat des eaux usées, le soutien de certains organismes qui s'impliquent dans le recyclage des déchets, la saine gestion de l'approvisionnement en eau potable et la réduction du poids des emballages utilisés dans les usines (caisse, plastique et cabaret).

✓ **Le micro environnement**

Le micro environnement regroupe plusieurs acteurs qui influencent directement la performance de l'entreprise :

❖ **Clients**

Les clients constituent la partie prenante la plus importante pour chaque entreprise. Pour le cas de l'entreprise DELTA qui opère dans un marché de concurrence, les clients exercent de la pression sur elle pour avoir les prix les plus bas et des produits de qualité. Dans ces conditions pour satisfaire sa clientèle et se démarquer de la concurrence, l'entreprise mise sur

sa capacité de fournir, de manière flexible, la qualité et le prix de ses produits ainsi que sur le service à la clientèle. Ces éléments lui permettent aussi bien de retenir sa clientèle que d'aller chercher de nouveaux contrats.

❖ Fournisseurs

Nous constatons d'après l'analyse des verbatim que les fournisseurs jouent un rôle très important dans le processus de création de la valeur dans l'entreprise. En effet, cette partie prenante peut affecter les résultats et même la performance de l'entreprise. D'après le responsable production, les fournisseurs sont considérés pour l'entreprise comme des acteurs internes : « *L'élément le plus important dans le processus de création de valeur c'est nos fournisseurs, ... pour moi je les considère comme acteurs internes* ».

L'entreprise DELTA est connue par sa flexibilité de production qui lui permet de satisfaire la totalité de la demande de ses clients. Cet avantage qui n'aurait pu être réalisé sans la contribution des fournisseurs qui sont flexibles et capables de répondre à des commandes imprévisibles.

❖ Concurrents

L'entreprise DELTA œuvre dans un marché très concurrentiel, notamment avec des concurrents nationaux et internationaux.

Tableau 19: Les concurrents de l'entreprise DELTA

Dénomination	Domaine d'activité	Forme juridique	Siège social	Date de création	Actionnaires	Capacité de production d'acide phosphorique
X	Fabrication et commercialisation d'une large gamme de produits principalement phosphatés et fluorés, ainsi que des spécialités de la chimie minérale.	Société anonyme	Engis (Belgique)	1981	OCP S.A : 50% Société Régionale d'Investissement de Wallonie : 50%	
Y	Production et commercialisation d'acide phosphorique purifié	Société anonyme	Casablanca	29/01/1996	OCP S.A : 33,33% Prayon (Belgique) : 33,33% Chemische Fabrik Budenheim (Allemagne) : 33,33%	150 KT/an
Z	Production et commercialisation d'acide phosphorique marchand, d'engrais phosphatés et azotés et d'autres produits dérivés	Société anonyme	Casablanca	15/04/2008	OCP S.A : 100%	375 KT/an
(DELTA)	Production et commercialisation d'acide phosphorique marchand	Société anonyme	Casablanca	20/11/1997	OCP S.A : 33,33% Chambal Fertilizers and Chemicals Ltd (Inde) : 33,33% Tata Chemicals Limited (Inde) : 33,33%	430 KT/an
V	Production et commercialisation d'acide phosphorique marchand	Société anonyme	Casablanca	09/09/2004	OCP S.A : 50% Groupe Fauji (Pakistan) : 50%	375 KT/an
W	Fabrication et commercialisation d'engrais et autres dérivés phosphatés	Société anonyme	Casablanca	09/12/2014	OCP S.A : 100%	183 KT

Source : d'après l'analyse documentaire de l'entreprise DELTA

Nous pouvons constater que la concurrence affecte la performance de l'entreprise DELTA. En effet, le fait de partager le même potentiel de marché avec les concurrents permet de stimuler l'innovation et d'améliorer l'efficacité de la production et par conséquent apporter aux clients des produits de meilleur rapport qualité/prix.

❖ **Employés**

Pour l'entreprise DELTA, le capital humain est considéré comme un facteur de performance le plus important. En effet, malgré l'existence des nouvelles technologies, des matières premières et du capital, c'est grâce à la compétence et l'expérience des employés que l'entreprise peut performer. Des compétences telles que l'entrepreneuriat (audace et créativité), le travail d'équipe, la communication intra et inter équipes pour éviter de répéter des erreurs et ultimement le souci d'offrir un produit et un service de qualité au client.

Comme dit le responsable ressources humaines : « *Je suis persuadé que ce qui fait la performance, c'est avant tout humain et non pas technologique... c'est lui qui va faire toute la différence quelle que soit la technologie* ».

En raison de l'importance des ressources humaines, l'entreprise adopte plusieurs pratiques de gestion de personnel que ce soit pour le développement des connaissances, la motivation ou l'amélioration des conditions de travail. Ces pratiques permettent à la fois d'augmenter la satisfaction des employés et d'améliorer les compétences disponibles pour soutenir les processus de création de valeur de l'organisation.

✓ **Les processus critiques de la performance**

Nous présenterons les deux principaux processus soutenant la performance de l'entreprise DELTA en lui permettant de créer de la valeur pour ses parties prenantes : le processus de production et le processus audit et performance.

❖ **Processus de production**

La production est considérée comme un processus critique pour l'entreprise. Comme l'indique l'un des répondants :

« Pour moi le processus critique de création de la valeur c'est la production. En effet, si nous ne sommes pas capables de produire donc nous n'aurons pas des produits à vendre et par la suite nous ne pourrions pas réaliser plus de gains. Autrement dit c'est notre capacité de production qui va nous permettre de vendre plus ou moins qui va faire un chiffre de vente plus ou moins bon ». **Responsable production**

Nous avons constaté que l'entreprise DELTA accorde beaucoup d'importance à la performance des lignes de production qui peut être affectée par une formation inadéquate du personnel, un bris d'équipement ou un retard d'approvisionnement.

❖ **Processus audit et performance**

Ce processus est critique pour l'entreprise, car il permet de booster et encourager le reste des processus, de travailler de manière efficace et efficiente. Par exemple, nous avons constaté que plus le nombre des réunions de comité d'audit augmente plus l'efficacité et la performance de l'entreprise s'améliore. Le fait de contrôler la réalisation des objectifs stratégiques et opérationnels et l'analyse des risques et des déficiences qui peuvent exister permet une amélioration continue des capacités des acteurs et par la suite de la performance de l'entreprise

Le processus audit englobe donc toutes les missions qui ont pour but d'améliorer la performance de l'entreprise.

✓ **Capacités organisationnelles**

Pour performer au niveau de tous ses processus critiques de création de valeur, l'entreprise DELTA repose sur un ensemble de capacités dont : le capital humain, l'infrastructure, le savoir-faire, la communication, la structure organisationnelle...

- ♦ La structure de l'entreprise favorise non seulement sa capacité d'innover mais aussi d'agir rapidement. C'est cette flexibilité qui lui permet de répondre aux demandes des clients.
- ♦ Clarté des responsabilités : au début de l'année la direction élabore, avec la collaboration de chaque responsable, les objectifs personnels et professionnels qu'il

doit atteindre durant l'année prochaine de façon à s'enligner avec les objectifs corporatifs.

- ♦ Communication : la communication au sein de l'entreprise permet de prendre des décisions rapidement.
- ♦ Polyvalence (multidisciplinarité) : la polyvalence des employés aide l'entreprise dans la mesure où elle ne dispose que d'une petite équipe de six employés. Les employés sont encouragés à explorer d'autres tâches.

I.2.2.3. Les critères de la performance

Les critères de la performance dans les verbatim font référence (font allusion) à l'efficacité, la pertinence, la qualité, la satisfaction, la rentabilité, la pérennité, le mode de production... Cela signifie que le choix des critères de performance est lié au statut et aux rôles des acteurs dans l'organisation. À titre d'exemple :

« Ce n'est pas facile de dire en un seul mot c'est quoi la performance, Il y a des critères pour la définir : à travers la qualité de produit, le coût de production, l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente etc. ». **Responsable qualité**

« Pour le cas de notre entreprise, la performance est inhérente à plusieurs critères, en l'occurrence : la marge brute, l'excédent brut d'exploitation, la compétence des RH, ... »

Comptable

« Pour moi les critères les plus importants de la performance c'est la maximisation des résultats et la diminution des coûts » **Contrôleur de gestion**

Les critères de performance peuvent être d'ordres quantitatifs ou qualitatifs. Ils sont définis en fonction des objectifs propres à chaque acteur.

I.2.3. L'articulation performance locale/performance de l'entreprise

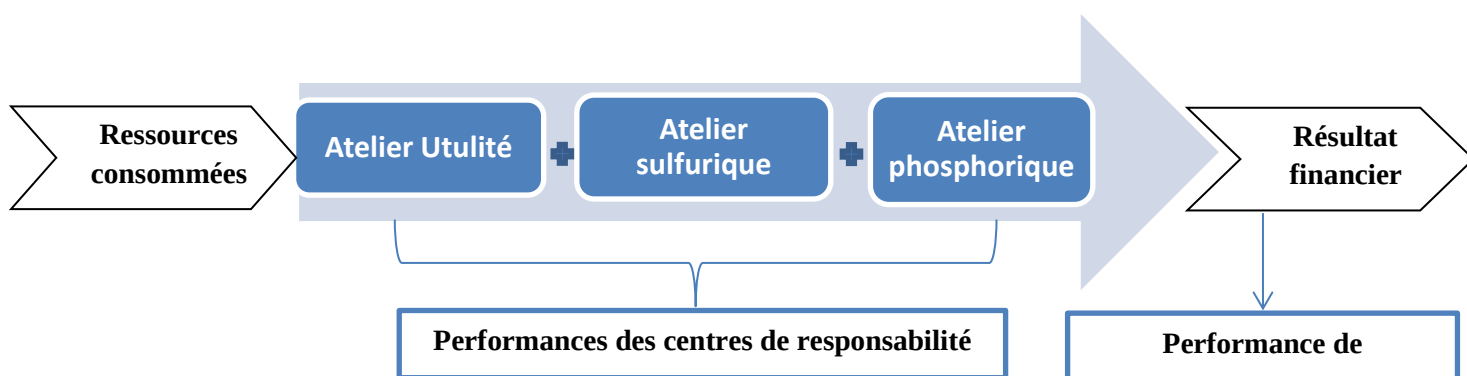
Ce troisième thème tente de présenter une synthèse de différentes conceptions des acteurs sur les deux niveaux de performance, à la fois au niveau global de l'entreprise et pour chacune des entités qui la composent. La définition de la performance locale dépend de l'acteur interviewé et de sa responsabilité. Par exemple selon le responsable production « ...la performance locale, c'est chaque étape qui consiste à optimiser le processus qui permet de

créer le produit final ». Selon le directeur financier « *Tout d'abord, la définition de la performance locale consiste à bien connaître son processus de production. Vous devez également prêter attention à tous les résultats de votre entreprise, et pas seulement aux résultats finaux ».*

Il apparaît ainsi que la performance locale, celle d'un centre de responsabilité est un élément de la performance de toute l'entreprise. Par ailleurs, notre observation directe de l'entreprise, confirme ce constat, la performance locale est le résultat constaté au niveau d'un centre de responsabilité (atelier), chaque centre étant une brique dans l'édifice de la performance de toute l'entreprise.

Nous pouvons schématiser la relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise DELTA selon la figure suivante :

Figure 22: La relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise DELTA



Source : nous-mêmes

Afin de répondre à notre problématique de recherche, nous avons considéré que le résultat financier généré par l'entreprise à la phase finale de son processus est appréhendé comme la performance de l'entreprise. Chaque atelier, dans la mesure où il consomme des ressources et constitue une phase de processus de production, représente un centre de création de performance.

1.2.4. Les outils de mesure de la performance

En partant des entretiens, de l'analyse documentaire et de l'observation directe, il s'avère que la performance de l'entreprise DELTA est saisie par des outils de contrôle de gestion permettant de rendre compte de la dimension financière et non financière de cette performance.

1.2.4.1. Les outils de mesure de la performance financière

Suite à nos entretiens avec le contrôleur de gestion et le comptable de l'entreprise DELTA et l'observation directe nous essayons de faire l'état de l'existant et d'interroger la pertinence des méthodes utilisées pour la mesure de la performance.

1.2.4.1.1. Le calcul et l'analyse des coûts

L'entreprise DELTA mobilise et combine entre plusieurs méthodes de calcul des coûts. Parmi ces méthodes nous trouvons :

- **Méthode des coûts variables (Direct costing)**

D'après cette méthode, l'entreprise DELTA distingue les coûts variables des coûts fixes et ne rattache aux produits que les coûts variables qui les concernent. Ainsi l'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type :

$$\text{Coûts totaux} = (\text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantité}) + \text{Coûts fixes}$$

La figure ci-dessous présente un exemple de calcul de la marge sur coût variable pour l'entreprise DELTA.

Figure 23: Calcul de la marge sur coût variable de l'entreprise DELTA

CUMUL	Réalisé 2019
JUIN 2019	Coût DH
<u>Prix de vente FOB</u>	7000
<u>Coût de revient</u>	5700
<u>Charges variables dont :</u>	5000
- Phosphates	3000
- Soufre	2000
Marge sur coût variable/tonne	2000

Source : documents de l'entreprise

D'après l'analyse des verbatim des acteurs de l'entreprise DELTA, cette méthode présente les limites suivantes :

« La méthode du direct costing, du fait de son caractère partiel s'avère inadaptée pour rendre compte de la réalité des coûts... C'est une méthode qui présente une modélisation sommaire de l'entreprise... Seule la variabilité par rapport aux quantités est prise en compte et le non traitement des coûts fixes pose de nombreux problèmes conduisant à des choix pertinents à court terme mais économiquement dangereux à long terme. » **Contrôleur de gestion**

La méthode des coûts partiels convient mieux aux besoins de prise de décisions à court terme pour lesquelles il est possible de considérer qu'un certain nombre de coûts sont fixes. Ces coûts sont considérés comme fatals et la décision ne doit pas avoir pour objet de les remettre en cause. En outre cette méthode doit être limitée aux décisions factuelles, non récurrentes et non stratégiques.

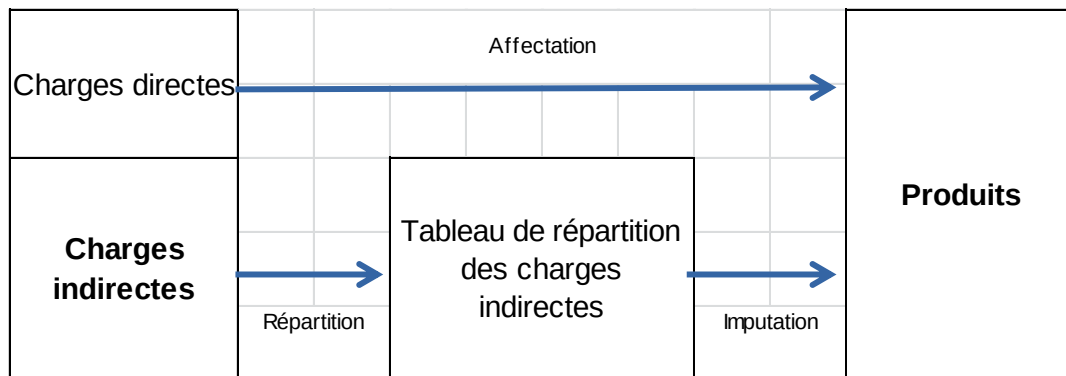
Compte tenu de ces limites, l'entreprise DELTA complète cette méthode par celle des coûts complets.

- **Méthode des coûts complets**

Cette méthode permet d'affecter la totalité des coûts aux différents produits de l'entreprise et de chiffrer le coût de revient. Elle distingue deux types de charges pour l'entreprise :

- Charges directes qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé, et
- Charges indirectes qui concernent plusieurs produits et font l'objet d'une répartition et nécessitent un calcul préalable à leur imputation.

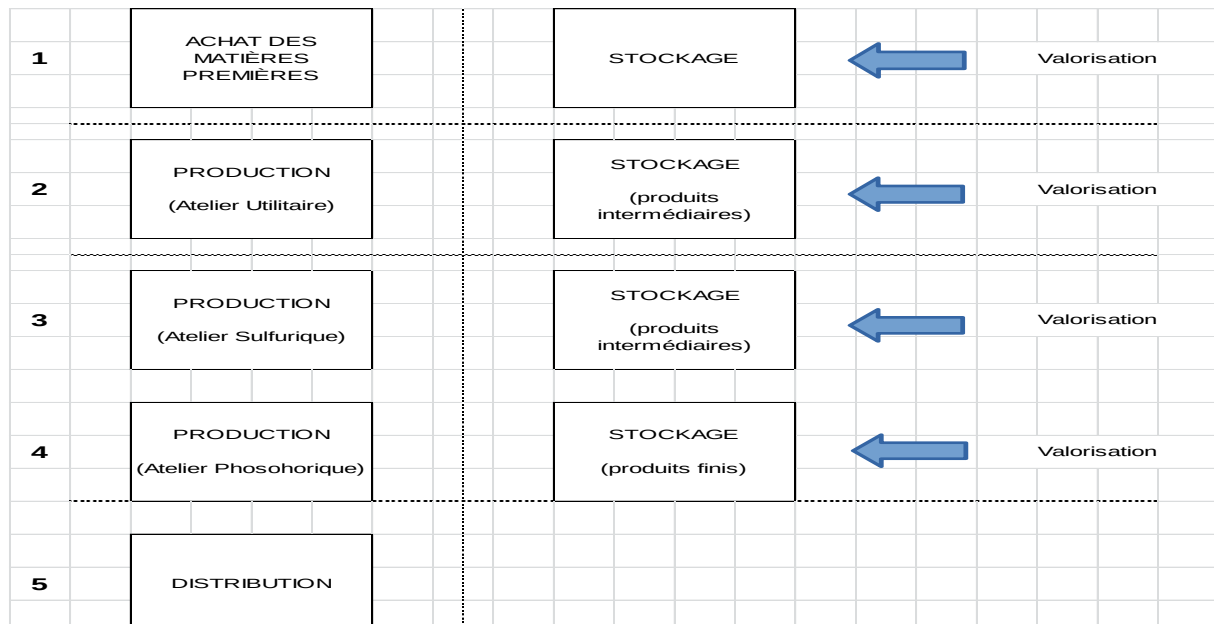
Figure 24: La démarche d'imputation des charges directes et indirectes



Source : nous-mêmes

Pour le calcul de coût de revient, l'entreprise DELTA suit le processus suivant :

Figure 25: Processus production de l'entreprise DELTA



Source : nous-mêmes

D'après le contrôleur de gestion, cette méthode permet de contrôler la formation du coût de revient aux différents stades du processus de fabrication et constitue une aide précieuse pour évaluer les différents types de stocks (matières premières, produits en cours, produits finis). Cependant, elle comporte quelques limites :

- les calculs à mettre en œuvre sont souvent laborieux et l'analyse des coûts est tardive,
- les choix d'imputation sont subjectifs et les résultats obtenus seront toujours discutables,
- le découpage de certaines charges peut occulter des éléments qu'il aurait mieux valu considérer de manière globale.

I.2.4.1.2. La gestion budgétaire chez DELTA

Au niveau de ce point, nous essayons de présenter et d'analyser la gestion budgétaire de l'entreprise DELAT.

I.2.4.1.2.1. Examen de la procédure budgétaire de DELTA

Selon le contrôleur de gestion, la procédure budgétaire au sein de l'entreprise DELTA comprend trois phases: l'élaboration des budgets, l'approbation des budgets et la concrétisation (suivi budgétaire et contrôle budgétaire).

✓ L'élaboration des budgets

Pour l'élaboration des budgets, l'entreprise DELTA suit trois étapes :

Première étape, la direction générale adresse une lettre de cadrage aux différents centres de responsabilité. L'objectif de la note de cadrage est de fournir aux centres de responsabilité budgétaire les informations (calendrier, hypothèses budgétaires, orientations budgétaires et formats de transmission de l'information) destinées à l'élaboration de leur budget.

Deuxième étape, les centres de responsabilité font des projets de budgets, qui sont provisoirement consolidés, puis corrigés progressivement pour assurer la cohérence des objectifs. L'objectif de cette phase est l'élaboration, par les centres de responsabilité, des budgets prévisionnels pour l'exercice A+1. Ces données traduisent de façon chiffrée les objectifs prévisionnels ainsi que les ressources nécessaires pour les atteindre.

Troisième étape, examen des budgets préalablement à leur présentation à la direction générale. L'objectif de cette phase est de procéder à une présentation et à un examen des projets de budget des centres de responsabilité budgétaire et des plans d'actions correspondants en préparation de leur présentation au directeur général.

✓ **L'approbation des budgets par la direction générale**

Dans cette étape, le projet de budget est soumis au directeur général pour approbation. Lorsque le projet de budget fait l'objet d'amendements à la demande du directeur général, un budget révisé est élaboré par les centres de responsabilité concernés et soumis à la direction financière. Une fois examiné, il est transmis pour approbation au directeur général.

Après approbation, le fascicule budgétaire est diffusé par la direction financière auprès des centres concernés. Cette approbation du budget donne droit à son exécution, et en particulier, à la passation des commandes relatives aux projets d'investissement, de Gros Travaux et autres charges externes, sans documents budgétaires complémentaires.

✓ **La concrétisation**

Cette étape est décomposée en deux phases : le contrôle budgétaire et le suivi budgétaire.

Le suivi budgétaire constitue un processus qui couvre toute l'année budgétaire. Il permet, sur une base mensuelle, de s'assurer que les objectifs fixés en début d'exercice sont respectés. L'analyse porte sur les données du mois, les données cumulées à fin mois de l'année budgétaire ainsi que les données prévisionnelles de l'année. De plus, le suivi budgétaire se traduit par la comparaison des éléments suivants :

- Le budget mensualisé (données du mois, cumul à fin mois et prévisions de clôture de l'année concernée arrêtées à fin mois) ;
- Les données réelles (mensuelles et cumulées) à la clôture de chaque mois telles qu'elles sont enregistrées en comptabilité et dans le reporting mensuel.
- Les écarts significatifs (en % ou en valeur) entre les réalisations et le budget font l'objet d'une analyse détaillée par le service contrôle de gestion et transmis à la direction générale.

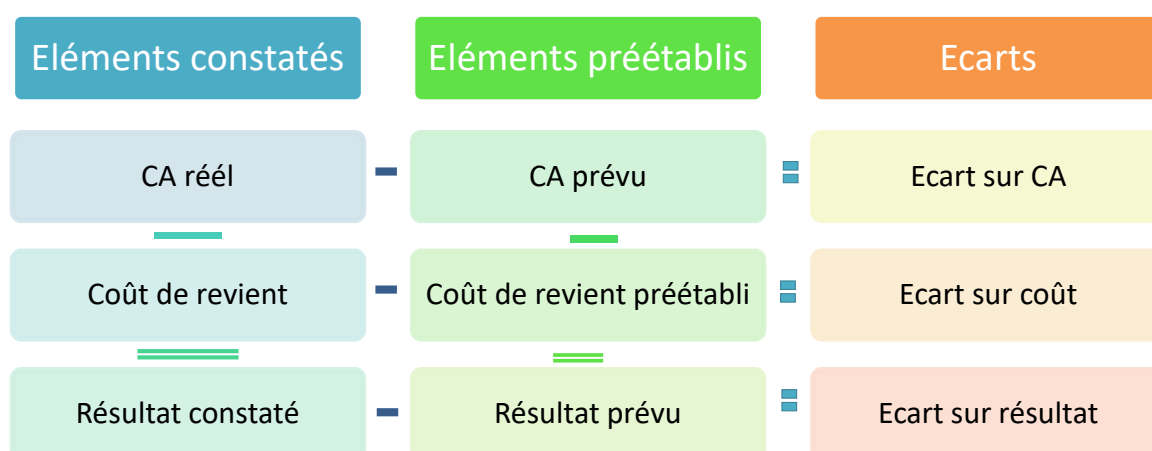
Le contrôle budgétaire est réalisé à partir des données budgétaires intégrées dans le système d'information. Il intervient préalablement à l'engagement de la dépense (contrôle a priori) pour les budgets d'investissement, de Gros Travaux et des Autres Charges Externes. En revanche, le contrôle budgétaire intervient a posteriori pour les autres postes de dépenses budgétaires.

Le contrôle budgétaire permet de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité. Il achève la démarche budgétaire.

I.2.4.1.2.2. Le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance réalisée

Nous avons constaté d'après l'observation directe que l'analyse de la performance de l'entreprise repose sur l'identification et l'analyse des écarts entre les données budgétées et les réalisations (voir schéma d'analyse).

Figure 26 : Schéma d'analyse des écarts



Source : D'après les documents de l'entreprise

- **L'écart sur chiffre d'affaires**

L'écart sur chiffre d'affaires est pertinent dans le cadre d'un centre de recettes dont l'objectif est de maximiser le chiffre d'affaires des produits proposés.

Tableau 20 : Ecart global sur chiffre d'affaires

Produit	Prévisions			Réalizations			Ecart	
	Qté (Tonnes)	P.U (DH)	MT (Millions)	Qté	P.U	MT	En valeur	En (%)
Acide phosphorique 54% CL	36000	6800	244,8	22500	6400	144	-100,8 (Déf)	41,18

L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires fait ressortir un écart global défavorable de 100,8 Millions MAD puisque les ventes réelles sont inférieures aux ventes prévisionnelles.

Cet écart peut être le résultat de deux causes possibles :

- La variation du prix de vente (le prix réel est toujours inférieur au prévu) ;
- La variation du volume des ventes (les quantités vendues n'ont pas atteint les objectifs de ventes prévisionnels) ;

Cet écart global sur chiffre d'affaires fera l'objet d'une décomposition afin de détecter ses causes.

Ecart global sur chiffre d'affaires = Ecart sur prix + Ecart sur quantité

Ecart sur prix = (prix réel – prix budgété) × quantité réelle

Ecart sur prix = (6400 – 6800) × 22500

Ecart sur prix = -9 Millions MAD (Défavorable)

Ecart sur quantité = (quantité réelle – quantité budgétée) × prix budgété

Ecart sur quantité = (22500 – 36000) × 6800

Ecart sur quantité = -91,8 Millions MAD (Défavorable)

Ecart global sur chiffre d'affaires = -100,8 Millions MAD (Défavorable)

L'écart global défavorable peut être expliqué en grande partie par un écart sur quantité avec 91,8 Millions de DH. En effet, la quantité des ventes réelle est inférieure à la quantité budgétée.

L'écart sur chiffre d'affaires est complété par l'écart sur marge.

- **Ecart sur marge**

Ecart sur marge = Marge dite " réelle " – Marge budgétée

$$= (CA_r - CP_p) - (CA_b - CP_b)$$

Avec : CP_p (Coût de production préétabli) = $CP_p = CPU_b \times Q_r$

$$CP_p = 5900 \times 22500 = 132,75 \text{ Millions de DH.}$$

Tableau 21: Ecart sur marge

	CA_r	CP_p	Marge réelle	CA_b	CP_b	Marge budgétée	Ecart sur marge
Acide phosphorique 54% CL	144	132,75	11,25	244,8	132,75	112,05	-100,8 (Défav)

L'acide phosphorique 54% CL a enregistré un écart défavorable de 4,8 Millions MAD causé par un chiffre d'affaires réel en dessous de celui budgété.

Afin d'analyser les causes de cet écart défavorable l'entreprise DELTA procède à sa décomposition en écart sur marge unitaire et écart sur quantité.

- **L'écart sur Coûts**

L'écart sur coût est décomposé en écart sur coût de production, écart sur charges directes et écart sur charges indirectes.

➤ **Ecart sur coût de production**

Le calcul des écarts permet de détecter l'origine des différences entre les prévisions de coût de production d'un produit et le coût réel.

Ecart sur coût de production = Coût réel – Coût prévu

Tableau 22 : Ecart sur coût de production

	Réel			Budgété			Ecart	
	Qté	CPU	Total	Qté	CPU	Total	En valeur	En (%)
Acide sulfurique	112000	490	54,88	106000	560	59,36	-4,48 (F)	7,54
Acide phosphorique 29%	30000	5200	156	29500	5600	165,2	-9,2 (F)	5,57
Acide phosphorique 54% NCL	44200	5400	238,68	40600	5700	231,42	7,26 (D)	3,14
Acide phosphorique 54% CL	45300	5600	253,68	43000	5900	253,7	- 0,02 (F)	-0,008
Ecart global sur coût de production			703,24			709,68	-6,44 (F)	

L'écart global sur coût de production s'élève à 6.44 Millions MAD. La répartition sur les quatre produits fait ressortir les éléments suivants :

Un écart favorable sur l'acide sulfurique, de 4,4 Millions MAD, s'explique par la baisse de coût de production unitaire réel malgré l'augmentation des quantités réellement produites.

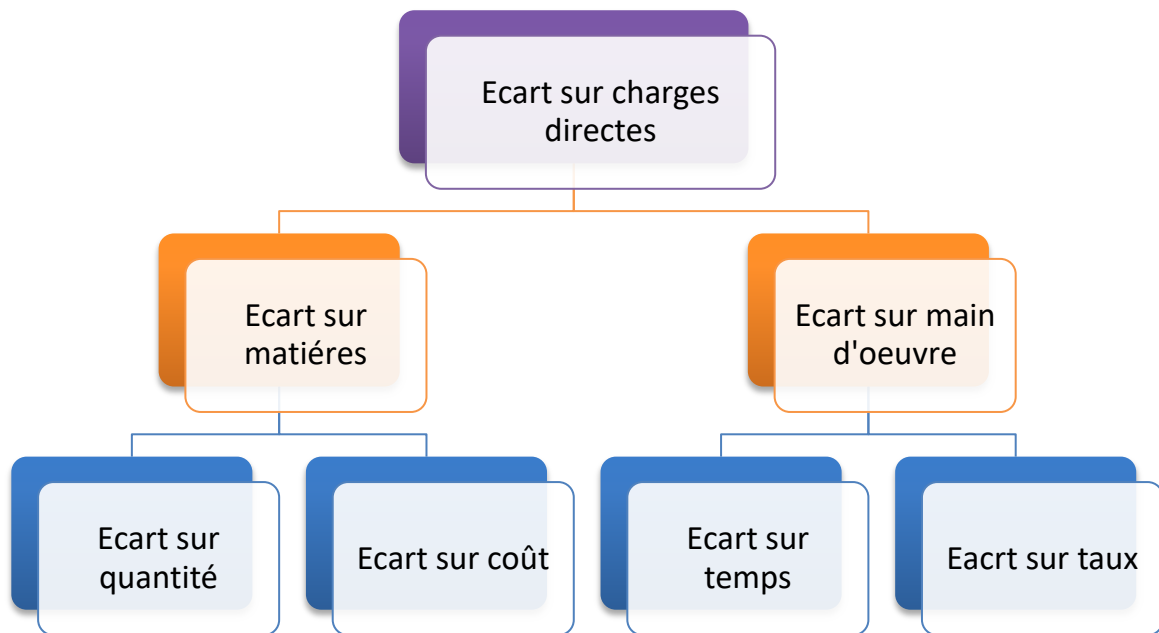
Un écart favorable sur Acide phosphorique de 9,2 Millions MAD pour les mêmes causes citées ci-haut.

Enfin, un écart défavorable de 7,26 Millions MAD sur Acide Phosphorique 54% CL, qui a connu une baisse du coût de production unitaire réel et un accroissement de la quantité produite.

➤ **Ecart sur charges directes**

L'écart sur charges directes est la différence entre le coût réel et le coût préétabli de la production réelle. De ce fait, il est expliqué uniquement par des variations de quantités ou de coûts. Il se décompose généralement en un écart sur matière et un écart sur main d'œuvre directe (MOD).

Figure 27 : Ecart sur charges directes



Source : d'après les documents de l'entreprise

L'écart sur matières se divise en deux sous-écarts : le sous-écart sur quantités et le sous-écart sur coûts unitaires.

- ✓ Les écarts sur quantités proviennent essentiellement d'un défaut de qualité, de rebuts et déchets, ou d'une mauvaise définition des standards.
- ✓ Les écarts sur coûts proviennent d'une variation de prix imprévue ou d'une mauvaise politique d'approvisionnement (rupture, approvisionnement en urgence, etc.). L'écart sur coût des matières premières pourra être décomposé en :
 - un sous-écart sur le coût d'achat des matières (responsabilité du service achats),
 - un sous-écart sur quantités consommées (responsabilité de la production).

L'écart sur main d'œuvre directe (MOD) :

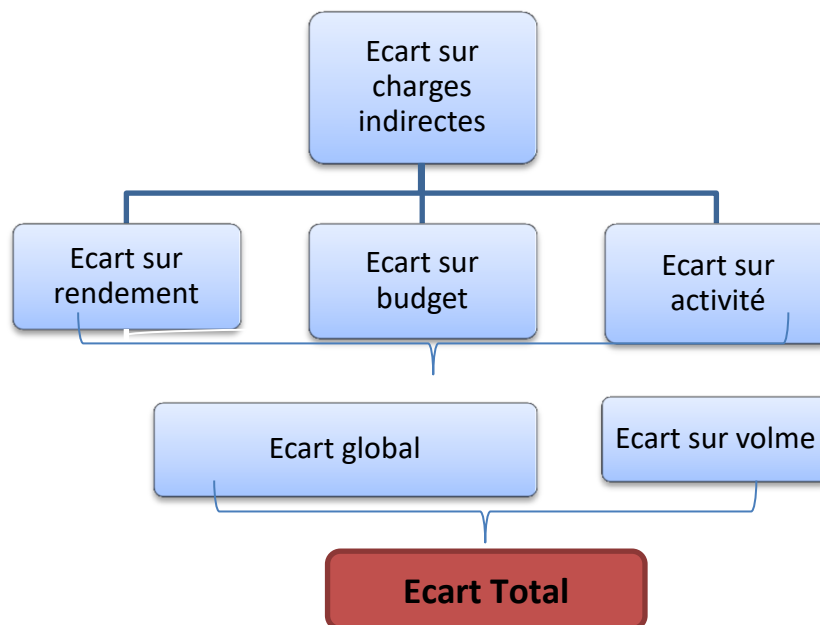
Le principe est le même que pour l'écart sur matière mais la terminologie est différente. En effet, le sous-écart sur coût est appelé « sous-écart sur taux horaire » et le sous-écart sur quantité, exprimé en nombre d'heures, est appelé « sous-écart sur temps ».

- ✓ Les écarts sur temps (ou quantités) traduisent un problème de rendement ou de mauvaise utilisation de la main d'œuvre.
- ✓ Les écarts sur taux (ou coûts) peuvent résulter de l'emploi d'heures supplémentaires ou d'une modification de la réglementation.

➤ **Ecart sur charges indirectes**

L'écart sur charges indirectes se décompose en un sous écart sur budget, un sous-écart sur activité et un sous-écart sur rendement.

Figure 28 : Ecarts sur charges indirectes



Source : d'après les documents de l'entreprise

L'écart sur budget est un écart sur coût. Il exprime la différence par rapport au budget non imputable au niveau d'activité. Il comprend une composante sur frais variables mais aussi une composante sur frais fixes, qui correspond à l'écart de frais fixes non imputables à l'activité. Il est souvent difficile à analyser car composite.

L'écart sur activité est un écart d'absorption des frais fixes. Il traduit la suractivité ou la sous-activité du centre (par rapport à l'activité normale). On peut déterminer un coefficient d'imputation rationnelle des frais fixes.

L'écart sur rendement : c'est un écart de quantité. Il valorise au coût préétabli la productivité du centre par rapport aux prévisions. Un écart défavorable traduit une performance médiocre du centre.

Figure 29: Exemple de calcul des écarts pour l'entreprise DELTA

Analyse des écarts		
Unité :DH/T	P14 - R14	R13 - R14
ECART DE VOLUME	-5,00	-63,58
ECART D'ACTIVITE	-18,71	30,36
Pièces de rechange	-4,40	2,38
Matières auxiliaires & consommables	-11,08	2,77
Travaux, Etudes & prestations de s ^{ce}	-1,70	1,70
Locations et charges locatives	-0,25	0,00
Entretiens & réparations	2,90	10,75
Assurances (Partie directe)	0,00	0,00
Personnel extérieur à l'entreprise	-2,88	5,76
Etudes Recherches & Documentation	0,03	0,83
Dotations d'exp. aux amortissements	-3,40	-1,63
Charges Indirectes	2,07	7,80

Source : document de l'entreprise DELTA

- **L'écart sur résultat**

L'analyse de l'écart sur résultat permet à l'entreprise de déterminer l'origine et surtout le niveau de responsabilité de chaque responsable.

- la distribution et les responsables des volumes et des prix de ventes,
- la production et les responsables des coûts de production.

En somme, le contrôle budgétaire constitue un outil pertinent pour le suivi des performances des unités décentralisées. Il permet à l'entreprise DELTA de suivre le processus de construction de la performance globale en pilotant les performances des centres de responsabilité. L'analyse des écarts au fur et à mesure de leur constatation permet ainsi de remonter aux origines des dysfonctionnements et d'envisager des mesures correctives permettant de maintenir le contrôle sur les processus de réalisation des objectifs pré-identifiés.

Il convient de souligner que le contrôle budgétaire assure en plus d'autres rôles dans le management de l'entreprise DELTA. Il constitue un outil de prévision, de coordination, de contrôle et d'évaluation de la performance. Ainsi, la réussite de cet outil réside dans la mise en place des prévisions budgétaires réalistes et réalisables par les gestionnaires de l'entreprise.

Malgré cette importance, le contrôle budgétaire reste insuffisant pour expliquer l'articulation entre la performance de l'entreprise et la performance locale des centres de responsabilité, car il est incapable d'intégrer tous les facteurs de performance. Le budget est conçu essentiellement comme un outil comptable et financier. Or, la stratégie ne s'exprime pas uniquement en termes financiers. La complexité des facteurs clés de succès et des leviers d'action ne peut être correctement traduite. Il faut donc compléter ces indicateurs financiers de performances par d'autres non financiers.

I.2.4.1.3. La méthode de l'analyse par ratios

L'entreprise DELTA utilise aussi la méthode des ratios pour analyser et piloter sa performance. Grâce à l'étude de rapports significatifs entre des grandeurs extraites des états financiers de l'entreprise, la méthode des ratios fournit une démarche simple permettant d'apprécier la performance créée par l'entreprise. Cette appréciation s'opère sur la base d'une comparaison entre les ratios calculés sur l'entreprise et des ratios de référence traduisant des normes significatives, internes et/ou externes.

Compte tenu de la multitude de ratios existant, l'entreprise DELTA sélectionne les plus pertinents. Parmi ces ratios nous trouvons les ratios de liquidité, de solvabilité, de trésorerie, etc. Une fois les ratios calculés, l'entreprise obtient des informations simples à analyser qui permettent de détecter facilement ses points forts et ses points faibles.

I.2.4.1.4. Le reporting financier

L'entreprise DELTA utilise le reporting financier comme outil de remontée de l'information de gestion vers la direction générale. Ce reporting contient des mesures de chiffre d'affaires, du résultat, des éléments du bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité mensuelle.

Selon le comptable et le contrôleur de gestion, le reporting financier est peu coûteux en termes de système d'information, dans la mesure où il repose sur les informations produites par le système comptable, donc disponibles et fiables. Le reporting financier présente également des avantages plus spécifiques à la mesure de performance des centres de responsabilité. D'une part, le reporting offre à la direction générale une vision synthétique de la performance des entités locales. Ce caractère synthétique permet de préserver un espace d'autonomie pour les responsables d'entités, et évite donc les risques de « sur-contrôle ». D'autre part, les mesures financières sont techniquement faciles à décomposer par entités, au moins à des niveaux de responsabilité élevés. Les responsables de l'entreprise DELTA ont construit des mesures qui puissent non seulement appréhender la performance de l'organisation, mais également asseoir les systèmes d'incitation des managers.

I.2.4.2. Les outils de mesure de la performance non financière

Au niveau de l'entreprise DELTA, les limites des outils financiers ont conduit au développement des outils non financiers qui permettent de piloter la performance de l'entreprise d'une façon globale. DELTA utilise la méthode de tableau de bord pour compléter les mesures financières.

Le tableau de bord de l'entreprise DELTA est un outil établi mensuellement qui contient un certain nombre d'indicateurs liés aux objectifs stratégiques de l'entreprise à travers lesquels le contrôle de gestion vise à maîtriser la conduite de l'organisation et le suivi des indicateurs de performance de l'entreprise. Les résultats de ce tableau de bord sont revus mensuellement par le management avec la direction générale et transmis lors d'une réunion mensuelle aux employés pour permettre une transparence des résultats et une analyse de la situation de l'entreprise.

Tableau 23: Exemple d'indicateurs utilisés par l'entreprise DELTA classés par catégorie

Catégorie	Indicateurs
Coût	Coût de production Coût des retards
Délai	Taux de retards MTBF (la durée moyenne entre deux pannes) MTTR (Moyenne des temps techniques de réparation)
RH	Taux de formation Taux d'absentéisme Turnover
HSE (Hygiène Sécurité Environnement)	Taux de déchets recyclés Taux de gravité des accidents Nombre de réclamations client

En somme, les entretiens que nous avons réalisés avec les dirigeants de l'entreprise DELTA, nous ont permis d'établir les constats suivants :

- ♦ La perception de la performance diffère d'un acteur à l'autre ;
- ♦ Existence d'une variété de critères de performance. Celle-ci peut être entendue dans le sens de rendement, de l'efficacité, de la productivité, de la qualité ;
- ♦ La performance locale est appréhendée comme un élément de la performance de toute l'entité. La performance locale est le résultat constaté au niveau d'un centre de responsabilité (atelier) ;
- ♦ Pour la mesure de la performance, l'entreprise utilise une variété de méthodes : méthode des coûts variables, méthode des coûts complets, reporting, tableau de bord, ...
- ♦ Les outils de mesure de la performance de l'entreprise DELTA présente quelques insuffisantes suivantes :
 - ✓ Certains acteurs sont déçus par l'inadéquation de système de mesure de la performance pratiqué : le système de mesure de la performance prend en considération la performance de toute l'entreprise seulement et il y a une

absence quasi-totale de système de pilotage des performances des centres de responsabilité.

- ✓ En outre, nous constatons une absence totale des nouveaux systèmes de calcul des coûts (la méthode ABC/ABM)
 - ✓ Enfin, les indicateurs financiers sont parfois jugés comme peu lisibles par les managers. Reposant sur des conventions de calcul parfois complexes et discutables, ils supposent un niveau de connaissances comptables et financières que ne possèdent pas tous les managers.
- ♦ L'entreprise DELTA dispose d'un système d'information bien organisé qui facilite la transmission d'information entre les différents acteurs de l'entreprise.

A l'issue des entretiens et de l'observation, nous avons constaté l'existence d'un système de contrôle de gestion qui ne permet de suivre/mesurer/évaluer que la performance de toute l'entreprise en tant qu'entité. Il est, en conséquence, important de remonter aux différents centres de responsabilité en vue de valoriser la consommation des ressources dans un premier temps, et de mesurer dans un deuxième temps la contribution de chacun des centres à la formation de la performance l'entreprise. L'importance d'une telle démarche, réside dans la volonté tout d'abord de mettre sous tension les responsables des centres -une des finalités du contrôle de gestion- et de les inciter à s'engager dans le processus d'amélioration de la performance de l'entreprise par la recherche de l'efficience et de l'efficacité au niveau local.

Section II. Conditions de mise en place d'une démarche d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité

Notre démarche s'inscrit dans le cadre d'une recherche-action autour d'une question stratégique révélant un degré élevé de complexité : l'évaluation de la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise. L'entreprise DELTA positionnée parmi les leaders de son marché, cherche en effet à améliorer son système de pilotage de la performance en souhaitant pouvoir mesurer la contribution de ses trois ateliers à la formation de sa performance. C'est dans le même objectif que notre stage vient s'inscrire : implanter une démarche permettant de rendre compte de l'apport de chacun des trois ateliers dans le résultat global de l'entreprise.

En cherchant à apporter des éléments de réponse à la question de recherche qui nous a guidé dans le présent travail, et répondre aux attentes des dirigeants de l'entreprise, nous avons jugé pertinent de mobiliser deux démarches adéquates à la nature de la question soulevée ; à savoir : les prix de cession interne et les tableaux de bord.

II.1. Les PCI : de la valorisation des transferts inter-fonctions au pilotage de la performance

Dans une organisation décentralisée, comme l'entreprise DELTA, le système de contrôle de gestion est plus complexe que dans une organisation simple. Le processus de pilotage doit alors s'exercer à la fois au niveau global de l'entreprise et au niveau local des entités qui la composent. En effet, le système de mesure conçu initialement pour l'ensemble de l'entreprise doit être complété par une évaluation des ressources consommées au niveau de chaque entité décentralisée. L'intérêt des prix de cession interne réside dans la valorisation des achats/ventes en interne et de la performance réalisée par chaque centre. Les PCI permettent de transformer les centres de coût en centres de profit.

Avant la mise en place de la méthode des prix de cession interne pour l'entreprise DELTA, il nous semble pertinent de réaliser un diagnostic de système d'évaluation des échanges internes de l'entreprise.

II.1.1. Diagnostic de l'existant

Ce point a pour objectif de réaliser un diagnostic de système d'évaluation des échanges internes de l'entreprise DELTA. Ce diagnostic s'est déroulé en trois étapes :

- Une première étape d'entretiens : dans un premier temps un entretien avec le DG, puis des entretiens individuels avec les trois responsables des trois centres, ensuite avec le contrôleur de gestion.
- Une deuxième étape d'étude de différents documents ayant une relation avec notre problématique.
- Une troisième étape d'analyse : elle vise à bien repérer les éléments clés nécessaires à la mesure de la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise. Pour cela, le recours à nouveau à des entretiens individuels ou en réunion a été nécessaire pendant les phases d'étude et d'analyse.

L'analyse des résultats de diagnostic nous a permis, d'une part, de déduire que le système de calcul des coûts au sein de DELTA est fondé sur la méthode des « Sections Homogènes » qui est basée sur le découpage de l'entreprise par sections et l'analyse des charges en charges directes et indirectes, ces dernières étant appelées charges de sections. Son objectif principal est de calculer le coût complet ou le prix de revient. Néanmoins, elle a été adaptée aux besoins du Contrôle de Gestion, dans la mesure où les analyses qu'elle a faites des charges sont devenues plus fines. Ainsi, les buts visés par le système de calcul des coûts à DELTA sont :

- Calculer le coût complet ou le Prix de Revient. Ce dernier intègre, en effet, toutes les charges relatives à un produit depuis sa fabrication jusqu'au stade de la vente. Ce coût complet est indispensable pour calculer le résultat analytique, ainsi que pour arrêter les prix de vente ;
- Analyser les coûts en coûts directs et coûts indirects ;
- Analyser les coûts par variabilité ;
- Valoriser les stocks des produits intermédiaires et finis en utilisant la méthode de l'imputation rationnelle ;
- Analyser les coûts par nature de charges.

D'autre part, de constater l'absence de valorisation des échanges entre les trois ateliers. En effet, les consommations internes sont gratuites et le centre phosphorique s'approprie de la performance des deux autres centres (utilité et sulfurique). Nous avons alors besoin d'un outil permettant la mesure de la contribution de chaque centre à la formation de la performance de l'entreprise. Pour ce faire, nous proposons la mise en place des prix de cession interne.

II.1.2. La mise en place de la méthode des PCI

Notre démarche adoptée s'est focalisée sur l'instauration et la mise en place des prix de cession interne au sein de l'entreprise DELTA. Pour cela, nous commençons par la présentation des différentes étapes d'implantation. Puis, nous exposons les implications managériales et organisationnelles engendrées par la mise en place de cet outil.

II.1.2.1. Les étapes d'implantation des PCI

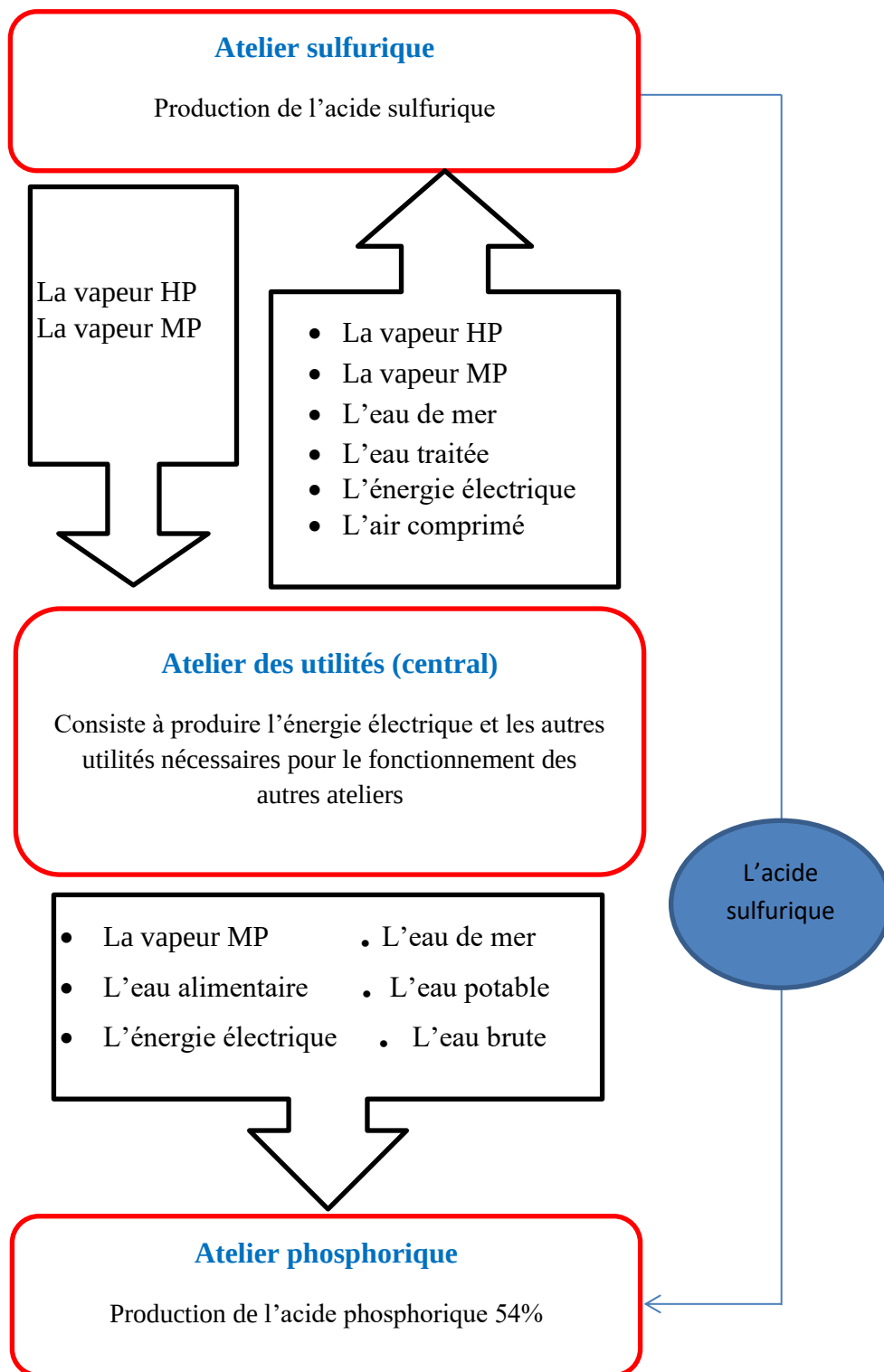
Nous exposons, dans les développements ci-dessous, les différentes étapes d'implantation de la méthode des PCI pour valoriser les cessions au sein de l'entreprise DELTA.

II.1.2.1.1. L'analyse des échanges entre les ateliers

L'entreprise DELTA est composée de trois ateliers : l'atelier utilité, l'atelier sulfurique et l'atelier phosphorique.

Les deux ateliers utilité et sulfurique se situent en amont et ont une mission d'industriel au sein du groupe. Ils sont chargés de la fabrication des produits intermédiaires dont a besoin le groupe. La totalité de leur production est vendue en interne seulement. Cette mission leur confère le rôle de centres de coûts. L'atelier phosphorique se situant en aval a pour mission la production et la commercialisation de l'acide phosphorique. Il représente un centre de profit pour l'entreprise.

Figure 30: Les échanges entre les ateliers de l'entreprise DELTA



Source : nous-mêmes

Les ateliers de l'entreprise DELTA consomment d'énormes quantités d'énergie électrique (environ 10 MW/h) et d'utilités (l'air de service et d'instrument ; eau brute, filtrée et déciliée¹, vapeur MP² et HP³). Pour répondre à cette demande, DELTA est équipée d'un atelier d'utilités.

Les échanges de l'atelier d'utilités avec l'atelier sulfurique et phosphorique peuvent être résumés comme suit :

- ✓ Fournir à **l'atelier d'acide sulfurique**, l'eau traitée nécessaire à la chaudière de récupération, l'énergie électrique nécessaire à la fabrication, l'air comprimé, l'eau de mer, ainsi que la vapeur (HP, MP).
- ✓ Fournir l'énergie sous forme de vapeur à l'atelier phosphorique pour la filtration et la concentration, au traçage et au stockage réchauffé, l'eau (de mer, potable, brute et alimentaire), et de l'énergie électrique.

Et en contrepartie, l'atelier d'utilités reçoit de la vapeur (HP, MP) depuis l'atelier sulfurique. Ce dernier constitue le producteur de l'acide sulfurique et le fournisseur de l'atelier phosphorique.

En considérant fictivement l'atelier comme une entreprise autonome, la question se ramène alors à la détermination des prix (appelés prix de cession interne) utilisés pour valoriser les échanges entre les ateliers.

II.1.2.1.2. Choix de la méthode de valorisation des échanges internes

Pour la fixation des prix de cession interne, nous nous sommes basés sur deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et de la stratégie adoptée.

La nature des sources d'approvisionnement

La direction générale de DELTA impose aux trois centres de responsabilité l'approvisionnement interne. L'imposition d'approvisionnement interne peut être justifiée, selon le contrôleur de gestion, par la protection contre les risques d'approvisionnement en

¹ Eau déciliée : eau produite dans l'atelier des utilités.

² Vapeur moyenne pression.

³ Vapeur haute pression.

produits intermédiaires et la protection de savoir-faire technologique. « Nos produits intermédiaires ont une valeur stratégique élevée et leurs coûts de fabrication fluctuent énormément. Si nous les achetons auprès des fournisseurs externes, nous serons exposés au risque de fluctuation des prix desdits fournisseurs, ce qui est susceptible d'affecter la valeur compétitive de notre produit final. » ... « Il y a aussi un risque de diffusion de notre savoir-faire... Si notre fournisseur des produits intermédiaires est externe, le processus de production de nos produits sera susceptible d'être copié par la concurrence. » **Contrôleur de gestion**

La nature de la stratégie

En nous basant sur les études d'Eccles, qui a fait correspondre quatre types d'organisations avec des politiques de PCI distinctes, nous pouvons déduire que l'entreprise DELTA ressemble au style coopératif, dans la mesure où elle adopte une structure fonctionnelle et une stratégie d'intégration verticale. Cette stratégie permet à l'entreprise de bénéficier des avantages classiques de la stratégie d'intégration (ajustements de la production, réduction des coûts, gain de synergies, etc.) et de réaliser des économies d'échelle grâce à d'importants volumes de cessions.

En somme, selon ces deux critères, les échanges entre les trois centres de responsabilité de DELTA doivent être valorisés et réglés selon les méthodes fondées sur les coûts.

L'approche de détermination des prix de cession interne étant discutée, quelles méthodes pouvons-nous adopter pour l'entreprise DELTA ?

✓ **Choix de la méthode de coût standard complet plus une marge de 10%**

Il existe plusieurs méthodes fondées sur les coûts, nous pouvons citer : la méthode de coût réel et la méthode de coût complet standard.

La méthode de coût réel est simple, mais elle ne permet pas la localisation des responsabilités. En effet, le coût réel transfère l'efficacité et l'inefficacité du centre vendeur vers le centre acheteur. Le choix d'un prix de cession égal au coût réel ne conduit pas les centres amont à l'efficacité puisqu'ils peuvent ainsi transférer leur non-productivité vers les centres aval : il n'y a pas de localisation des performances. (**Voir l'exemple ci-dessous**).

Le centre sulfurique produit l'acide sulfurique dont le coût standard est le suivant : 450 DH de charges variables unitaires (TMH) et 68 DH de charges fixes pour une production prévue de 107000 TMH. Toute sa production est cédée au centre phosphorique au coût réel. Le centre acheteur (phosphorique) adjoint à ce produit des autres composants dont le coût d'achat unitaire est de 5311 DH. Le produit est vendu sur un marché final au prix de 6600 DH.

Compte tenu des données fournies, le contrôle de gestion s'attend :

- **Pour le centre vendeur sulfurique**

- à une production à un coût réel égal au coût standard, soit 518 DH ;
- à un prix de cession qui est égal à 518 DH ;

- **Pour le centre acheteur phosphorique**

- à un coût de revient réel du produit monté égal à $518 + 5311 = 5\,829$;
- à un résultat du centre égal à $(6600 - 5829) * 22\,000 = 16\,962\,000$ DH

Supposons que dans la réalité le centre Sulfurique n'ait pu respecter ses contraintes de production : son coût de revient unitaire s'élève à 530 DH. Par contre, le centre Phosphorique a pleinement satisfait à ses engagements.

Il paraît que :

- Le prix de cession devient 530 DH ;
- Le coût de revient du centre Phosphorique égal à $530 + 5311 = 5841$ DH
- Et son résultat est de $(6600 - 5841) * 22\,000 = 16\,698\,000$ DH. Soit une diminution de 264 000 DH par rapport au résultat attendu.

Le centre Sulfurique est inefficace de 12 DH par TMH, ce qui implique une perte 264 000 DH.

Le centre Phosphorique qui a pleinement satisfait à ses obligations voit son résultat se détériorer de 264 000 DH (16 698 000 au lieu de 16 962 000 attendus), ce qui correspond au transfert de l'inefficacité du centre Sulfurique pour 264 000 DH.

C'est pourquoi il nous a semblé pertinent d'adopter la méthode des coûts complets standards plus une marge. Afin de pallier les lacunes de la méthode de coût réel, cette méthode préconise une valorisation des cessions au coût standard du centre vendeur plus une marge.

En effet, toute référence à un standard permet une localisation des performances : un gain d'efficacité à l'atelier sulfurique et/ou utilité (coût réel inférieur au coût standard), leur reste

acquis. A l'opposé, l'atelier phosphorique est assuré d'un coût d'approvisionnement stable et connu quelles que soit les performances des deux centres (sulfurique et utilité).

En appliquant la méthode de coût standard complet plus une marge, les deux centres (sulfurique et utilité) seront contrôlés par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et en valeur. Quant au centre phosphorique, il ne sera responsable que de la consommation (quantités) des produits achetés.

✓ **Justification de la marge de 10%**

Le responsable de chaque centre de responsabilité doit montrer qu'il est performant et garder une marge pour avoir un compte d'exploitation satisfaisant. Cette marge est considérée non comme du profit, mais comme un indice de la capacité de centre fournisseur à maîtriser les coûts de ses produits. C'est une performance que la direction générale de DELTA reconnaît pour chaque responsable d'atelier.

Ainsi, sur la base de cette marge la direction générale va établir un système de récompense/sanction (des primes aux responsables des centres performants par exemple).

II.1.2.1.3. Simulation de la méthode de coût standard complet plus une marge de 10%

Une fois la méthode de valorisation des échanges internes définie, nous avons procédé à une simulation qui a fait l'objet d'une présentation auprès de la direction générale, des responsables des centres et du contrôleur de gestion afin de juger l'adéquation de la méthode à leurs besoins d'information pour la prise de décision.

- Valorisation des échanges par la méthode de coût standard complet plus une marge de 10%

Les échanges entre les ateliers de DELTA avec PCI

Central vers Sulfurique			Sulfurique vers Central		
Matières	Coût standard	Prix de cession	Matières	Coût standard	Prix de cession
• La vapeur HP	30,65	33,715	• La vapeur HP	30,65	33,715
• La vapeur BP			• La vapeur MP		
• L'eau de mer	0,26	0,286			
• L'eau traitée	28,16	30,976			
• Air comprimé	1,03	1,133			
• L'énergie élect	317,54	349,294			

Central vers Phosphorique			Phosphorique vers Central		
Matières	Coût standard	Prix de cession	Matières	Coût standard	Prix de cession
• La vapeur MP	30,65	33,715			
• Air comprimé	1,03	1,133			
• L'eau brute	28,28	30,976			
• L'eau de mer	0,26	0,286			
• L'eau traitée	28,16	30,976			
• L'énergie élect	317,54	349,294			

Sulfurique vers Phosphorique			Phosphorique vers Sulfurique		
Matières	Coût standard	Prix de cession	Matières	Coût standard	Prix de cession
Acide Sulfurique	525	577,5			

Source : nous-mêmes

II.1.2.1.4. Calcul des marges des ateliers

Cette étape consiste à calculer la marge pour chaque atelier de l'entreprise DELTA. Pour ce faire, nous avons adopté un prix de vente égal au prix de cession interne pour les ateliers

sulfurique et central. Et pour l'atelier phosphorique nous avons choisi un prix de vente égal au prix de marché.

Atelier central

Marge Atelier central IMACID				
ENERGIE/MWh	vente à l'interieur			vente à l'interieur
<u>Prix De vente EE/MWh</u>	349,29		MARGE	33,75
COUT EE /U O	315,54		VENTE	4111,87
Marge /MWh	33,75		GLOBALE	138 775,61 MAD
VAPEUR	vente à l'interieur			vente à l'interieur
<u>Prix De vente</u>	33,72		MARGE	4,77
COUT VAP/U O	28,95		VENTE	150744,00
Marge VAP /Tonne	4,77		GLOBALE	719 048,88 MAD
EAU BRUTE				vente à l'interieur
<u>Prix De vente</u>	31,11		MARGE	2,83
COUT EAU BRUT/U O	28,28		VENTE	276582,00
Marge EB /M3	2,83		GLOBALE	782 173,90 MAD
EAU DE MER				vente à l'interieur
<u>Prix De vente</u>	0,29		MARGE	0,03
COUT EAU DE MER/U O	0,26		VENTE	8332052,00
Marge EAU DE MER /M3	0,03		GLOBALE	216633,35
AIR COMPRIE				vente à l'interieur
<u>Prix De vente</u>	1,13		MARGE	0,10
COUT AIR COMPRIE/U O	1,03		VENTE	357000,00
Marge AIR COMP /M3	0,10		GLOBALE	36771,00
Eau décilicée				vente à l'interieur
<u>Prix De vente</u>	30,98		MARGE	2,82
COUT EAU /U O	28,16		VENTE	34962,00
Marge EAU /M3	2,82		MARGE GLOBALE	98452,99

Source : nous-mêmes

Après le calcul des marges unitaires, nous procédons au calcul de la marge globale de l'atelier central.

MARGE GLOBALE	1 991 855,73 MAD
----------------------	-------------------------

Nous constatons que la marge globale de l'atelier central est de 1 991 855,73 MAD.

Atelier Sulfurique

Tableau 24: Calcul de cout de revient d'acide sulfurique avec PCI

Réception/Production	Ratios de consommation spec	Prix Unitaire	Cout total
A - Charges variables			450,5639536
Matière 1 ^{ère}			
<i>Soufre liquide</i>	0,328	1272,65	417,4292
Fournitures Internes			
<i>Energie Electrique</i>	0,0094	349,294	3,2833636
<i>Eau traitée</i>	0,266	30,976	8,239616
<i>Eau brute</i>	0,001	28,28	0,02828
<i>Air comprimé</i>	0,698	1,133	0,790834
<i>Eau de mer</i>	41,31	0,286	11,81466
Prestations Internes			
<i>Mécanique</i>	0,0062	3766,63	6,48
<i>Electrique</i>	0,0022	1332,42	1,784
<i>Régulation</i>	0,0023	583,57	0,714
B - Charges fixes			68,14
C - Coût de revient			518,7039536

Calcul de la marge globale de l'atelier sulfurique

Acide sulfurique	
PCI	577,50
Coût de revient	518,70
Marge unitaire	58,80
Qté vendue	62780,57
Résultat global	3 691 249,51 MAD

La marge globale de l'atelier sulfurique est de 3 691 249,51 MAD.

Atelier Phosphorique

Pour produire l'acide phosphorique 54% CL¹, le centre phosphorique passe par trois étapes : la production de l'acide phosphorique 29% (produit intermédiaire), puis la production de l'acide phosphorique 54% NCL² (produit semi-fini) et enfin le produit fini l'acide phosphorique 54% CL.

Tableau 25: Le coût de revient de l'acide phosphorique 29%

Réception/Production	Ratios de consommation spec	Prix Unitaire	Cout total
A - Charges variables			5457,832405
Produits Intermédiaires (peut être même fini)			
Phosphate broyé	3,646	936,672	3415,106112
Acide 29%			
ACP NCL			
H2SO4	3,14	577,5	1813,35
Fournitures Internes			
Energie Electrique	0,053	349,294	18,512582
Vapeur			
Eau brute	2,448	31,108	76,152384
Eau traitée	0,597	2,82	1,68354
Air comprimé	3,634	1,133	4,117322
Eau de mer	47,636	0,286	13,623896
Prestations Internes			
Mécanique	0,0244	3766,63	91,905772
Electrique	0,014	1332,42	18,65388
Régulation	0,0081	583,57	4,726917
B- Charges fixes			182,17
C- Coût de revient			5640,00

¹ CL = Clarifié

² NCL = Non clarifié

Tableau 26: Le coût de revient de l'acide phosphorique 54% NCL

Réception/Production	Ratios de consommation spec	Prix Unitaire	Cout total
A - Charges variables			5773,650634
Produits Intermédiaires (peut-être même fini)			
Phosphate broyé			
Acide 29%	1	5640,00	5640,002405
ACP NCL			
H2SO4			
Fournitures Internes			
Energie Electrique	0,012	349,294	4,191528
Vapeur	2,202	33,715	74,24043
Eau brute	0,288	31,108	8,959104
Eau traitée	0,349	30,976	10,810624
Air comprimé	1,922	1,133	2,177626
Eau de mer	66,3	0,286	18,9618
Prestations Internes			
Mécanique	0,003	3766,63	11,29989
Electrique	0,0016	1332,42	2,131872
Régulation	0,0015	583,57	0,875355
B- Charges fixes			32,95
C- Coût de revient			5806,60

Tableau 27: Le coût de revient de l'acide phosphorique 54% CL

Réception/Production	Ratios de consommation spec	Prix Unitaire	Cout total
A - Charges variables			5851,875337
Produits Intermédiaires (peut-être même fini)			
Phosphate broyé			
Acide 29%			
ACP NCL	1	5806,60	5806,600634
H2SO4			
Fournitures Internes			
Energie Electrique	0,00292	349,294	1,01993848
Vapeur			
Eau brute	0,022	31,108	0,684376
Eau traitée	0,027	2,82	0,07614
Air comprimé	0,162	1,133	0,183546
Eau de mer			
Prestations Internes			
Mécanique	0,0084	3766,63	31,639692
Electrique	0,006	1332,42	7,99452
Régulation	0,0063	583,57	3,676491
B- Charges fixes			53,50
C- Coût de revient			5905,38

Calcul de la marge globale du centre phosphorique

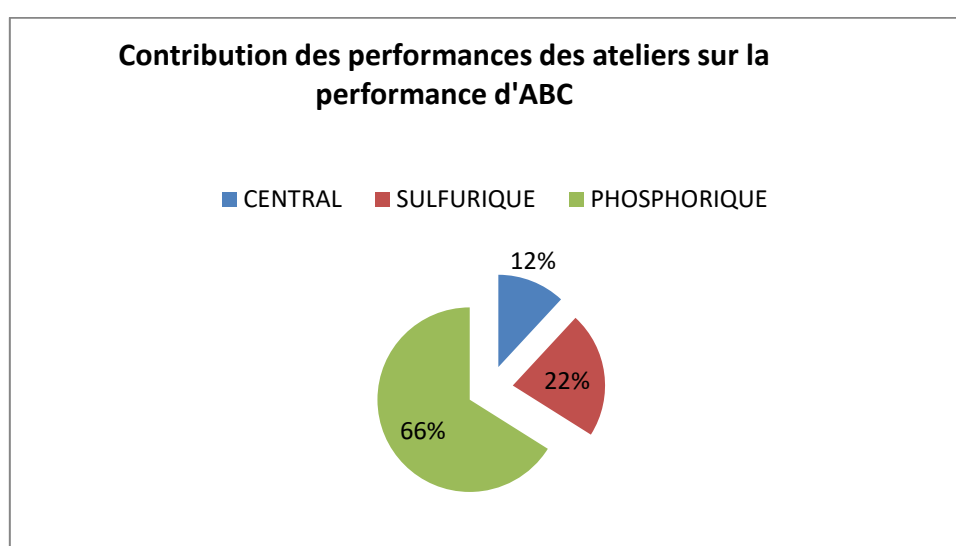
Acide phosphorique 54% CL	
Prix de vente	6397,06
<u>Coût de revient</u>	5905,38
<u>Marge unitaire</u>	491,68
Qté vendue	22500,00
marge globale	11 062 848,35 MAD

La marge globale de l'atelier phosphorique est de 11 062 848,35 MAD.

II.1.2.1.5. La contribution des performances des ateliers à la performance de l'entreprise DELTA

L'objectif de cette étape est de calculer la contribution de chaque atelier dans la performance de toute l'entreprise DELTA.

	Performance	Indice de contribution
CENTRAL	1 991 855,73	11,89454945
SULFURIQUE	3 691 249,51	22,04263549
PHOSPHORIQUE	11 062 848,35	66,06281506
DELTA	16 745 953,59	100



Source : nous-mêmes

Selon cette première analyse nous constatons que les ateliers phosphorique et sulfurique sont les ateliers les plus rentables avec des taux de contribution respectifs de 66 et 22%, vient après l'atelier central avec un taux de contribution de 12% de la performance totale de l'entreprise.

Le bon résultat du centre phosphorique tient à un mode de fixation du prix de cession qui lui est extrêmement favorable. Ce bon résultat peut être expliqué par l'efficacité et l'efficience des deux centres amont (sulfurique et utilité). Si les prix des prestations des deux ateliers amont étaient revus à la hausse, le résultat du centre phosphorique aurait diminué.

De plus, nous pouvons constater que le coût de revient réel de l'atelier sulfurique est inférieur au coût standard, cela est dû à l'efficience et à la meilleure performance de cet atelier. Soit une performance égale à : $(525 - 518,7) \times 62780,57 = 395\,517,591 \text{ MAD}$.

De même, le centre utilité a montré son efficience et efficacité au niveau des deux produits : l'énergie électrique et la vapeur : le coût réel est inférieur au coût standard.

Soit une performance de : 264 488,54 MAD

L'énergie électrique : $(317,54 - 315,54) \times 4111,87 = 8\,223,74 \text{ MAD}$.

La vapeur : $(30,65 - 28,95) \times 150744 = 256\,264,8 \text{ MAD}$.

En résumé, la méthode des prix de cession interne nous a permis la redistribution du résultat aux centres de responsabilité et incite ces derniers à être compétitifs. Par ailleurs, un système de PCI n'est pas seulement un outil de mesure ex post de la performance, il peut influencer le résultat global ex ante. Par exemple, la réalisation d'une mauvaise performance par un atelier peut affecter directement la performance de toute l'entreprise : un retard de production ou un défaut de qualité dans l'atelier sulfurique peut retarder tout le processus de production et donc la performance de l'entreprise.

II.1.2.2. Communication et diffusion de la méthode

Cette étape est primordiale pour la réussite de l'implantation de l'outil. Comme l'indiquent Kaplan et Reisen de Pinho (2007), « l'un des plus importants facteurs de réussite de la mise en œuvre de tout système est sa communication à travers tous les niveaux de management et les centres de responsabilité ».

Pour communiquer la méthode des PCI aux différents responsables concernés par sa mise en œuvre, une présentation, pour expliquer chaque étape de la méthode, par centre de responsabilité a été organisée par le contrôleur de gestion. Cette étape de la démarche communicationnelle a une vision pédagogique permettant de s'assurer que les acteurs s'approprient la méthode.

II.1.3. Les implications managériales et organisationnelles de la mise en place des PCI

Nous avons prolongé notre démarche en analysant les implications organisationnelles et managériales de la mise en place des PCI sur les responsables de chaque centre et sur l'entreprise.

D'abord, l'appropriation de la méthode par les responsables a été facilitée par la démarche participative adoptée lors de la mise en œuvre de la méthode. Au-delà de l'intérêt participatif apporté par la démarche participative, le soutien de la direction générale a facilité la mise en œuvre des PCI. Ainsi, pour éviter toute source de conflit entre les responsables des centres, les PCI sont fixés d'une manière impartiale, chose qui a permis de motiver les responsables et d'optimiser la performance de l'entreprise.

Puis, la méthode des prix de cession interne adoptée a permis de porter un jugement sur le résultat de la gestion des centres de responsabilité en tenant compte de toutes les ressources consommées et de la valeur créée. Sans PCI, les consommations internes seraient « gratuites » et certains centres s'approprieraient le résultat (la performance) créé par d'autres. C'est le cas pour l'entreprise DELTA. Sans l'application de prix de cession interne, l'atelier phosphorique s'approprierait la performance créée par les autres ateliers, à savoir l'atelier utilité et l'atelier sulfurique. Les prix de cession interne ont permis d'isoler les performances de chacun des ateliers et de les mettre dans une situation proche de celle qui serait la leur si elles étaient indépendantes.

Ensuite, par la mise en place d'un système de PCI, les coûts sont devenus visibles à tous les stades de la chaîne de valeur. Chaque fournisseur interne est incité à faire des progrès afin de rester compétitif.

Enfin, les prix de cession retenus n'influencent que les résultats partiels des centres. Le prix de cession est donc neutre sur le résultat global de DELTA, puisque les produits d'un centre

vendeur sont les charges d'un centre acheteur. De plus, ces prix de cession interne n'ont aucun impact fiscal sur l'entreprise, puisque les transactions internes se font entre les ateliers de même entreprise et sans responsabilité juridique distincte.

En somme, la méthode de PCI nous a conduit à une analyse focalisée sur des indicateurs d'ordre financiers, afin de mesurer la contribution de chaque centre de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise. Mais, elle a omis les autres facteurs influençant la performance des centres (qualité, respect de délai...). Cette analyse financière à court terme peut nuire à la performance globale de l'entreprise à long terme. Un indicateur unique est insuffisant, la performance doit s'évaluer au vu d'indicateurs portant sur toutes les ressources utilisées dans le processus (ressources techniques, humaines...) et sur les différents aspects de la création de valeur. Donc, la méthode des PCI doit être complétée par un outil permettant la mesure de la performance multicritère des centres de responsabilité. Pour ce faire, nous avons proposé la mise en place des tableaux de bord locaux.

II.2. Proposition de conception des tableaux de bord pour les centres de responsabilité : une démarche inspirée de la méthode OVAR

Dans le but de rechercher et maintenir son avantage concurrentiel, l'entreprise DELTA vise à instaurer un système de suivi de ses centres de responsabilité. C'est pourquoi, l'adoption de la méthode des tableaux de bord locaux est devenue une nécessité. Le but de cette méthode est d'obtenir une analyse pertinente de la contribution des ateliers à la performance de toute l'entreprise. Nous exposons, au niveau de ce paragraphe, la démarche suivie pour la proposition de la mise en place des tableaux de bord locaux ainsi que les impacts de cette démarche sur la gestion de l'entreprise DELTA.

II.2.1. Diagnostic de l'existant

Selon le diagnostic du système de pilotage de la performance et l'analyse des entretiens, nous avons constaté au niveau de l'entreprise DELTA :

- l'existence d'un tableau de bord stratégique destiné à un suivi annuel des orientations stratégiques. Cet outil a été conçu suite à la demande de la direction générale de l'entreprise, afin de rechercher un instrument de pilotage lui permettant d'avoir des informations synthétiques, fiables et homogènes. Cet outil de pilotage stratégique se

rapproche du Balanced Scorecard. Les objectifs du plan stratégique ont été déclinés en quatre axes (perspective financière, perspective clients, perspective processus internes et perspective apprentissage organisationnel).

- L'absence des tableaux de bord locaux permettant la mesure de la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise. Pour cela, nous avons proposé la mise en place des tableaux de bord au niveau de chaque centre de responsabilité. La démarche que nous avons suivie est explicitée dans les développements qui suivent.

II.2.2. Analyse de la démarche adoptée

Il existe des différences et des similitudes entre les deux approches OVAR et BSC. Dans la conception de BSC, Kaplan et Norton ont prédéfini les quatre perspectives de la performance (les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel) et les liens de causalité qui les relient. Chose qui n'existe pas dans la méthode OVAR. De plus, contrairement à la démarche participative préconisée par la méthode OVAR, la construction du BSC suit un processus de définition des objectifs et des indicateurs de type « top-down ».

Cependant, ces deux méthodes présentent deux points de convergence qui nous semblent importants. D'un côté, l'alignement stratégique du tableau de bord. Dans la méthode OVAR, un modèle causal relie la stratégie, les objectifs, les variables d'action et les indicateurs de performance qui composent le système de tableau de bord. Pour le BSC, Kaplan et Norton évoquent également un lien de causalité qui relie les quatre perspectives (apprentissage organisationnel, processus internes, satisfaction des clients et résultats financiers), un lien qui s'explique par une corrélation entre les indicateurs de chaque perspective et la stratégie de l'entreprise. De l'autre côté, les deux méthodes soulignent la nécessité de la coexistence d'indicateurs financiers et d'indicateurs non financiers. Dans les deux méthodes, l'intégration d'indicateurs extra-financiers peut s'expliquer par une conception multidirectionnelle de la performance.

La démarche que nous avons privilégiée pour la construction des tableaux de bord locaux combine la démarche cohérente de la méthode OVAR et les formes d'équilibre recommandées par le BSC. La méthode OVAR offre une démarche claire pour l'articulation

du système de tableaux de bord avec la structure de l'organisation. Elle recommande, dans une démarche participative, c'est-à-dire en concertation avec les responsables des centres de responsabilité, de déléguer les objectifs dans les différents centres en fonction des variables d'action dont disposent les responsables. Les objectifs et variables d'action ne doivent pas être en dehors du champ d'action du responsable afin que celui-ci puisse exercer son action¹. Comme l'indiquent Mendoza et al. (2002)², « la mise en place des tableaux de bord risque d'être rejetée si elle n'est pas cohérente avec les structures en place ».

Ainsi, la méthode OVAR implique une réflexion sur les objectifs poursuivis et les processus ou activités sur lesquels se concentrent les efforts de chaque centre de responsabilité dans l'entreprise. La démarche qu'elle propose est applicable peu importe la structure organisationnelle de l'entreprise. Dans le BSC cette étape d'articulation des tableaux de bord avec la structure est plus floue. Comme l'indiquent Mendoza et al. (2002)³, « le balanced scorecard ne permet pas de structurer le processus de déploiement des systèmes d'indicateurs suivant la ligne hiérarchique ». Kaplan et Norton (1998)⁴ évoquent, pour la conception de tableaux de bord par centre de responsabilité, « un effet de cascade du TBP (Tableau de bord prospectif, traduction française du BSC) de l'unité vers les centres de responsabilité qui peuvent ainsi agir en cohérence avec les objectifs de l'unité ». Cependant, ils n'ont pas précisé comment cet effet de cascade s'articule avec la structure organisationnelle de l'entreprise. La méthode de BSC, ne précise pas les modalités de négociation et de définition des objectifs et variables d'action par centre de responsabilité⁵. Cette étape est pourtant très importante dans la conception du système de tableau de bord pour assurer la cohérence hiérarchique et fonctionnelle des différents tableaux de bord composant le système (Lorino, 1996⁶). En répondant à la question « pour qui et pourquoi ? » (Bessire, 2000⁷), chaque centre de

¹ Rasolofo-Distler, Fana. (2010). « Conception d'un Systeme De Tableaux De Bord Integrant Le Developpement Durable : Une Demarche Qui Articule « Methode Ovar » Et « Balanced Scorecard ». HAL, Post-Print.

² Mendoza C., Delmond M-H., Giraud F., Löning H. (2002), Tableaux de bord et balanced scorecards, Groupe Revue Fiduciaire.

³ Mendoza C., Delmond M-H., Giraud F., Löning H. (2002), Op.Cité

⁴ Kaplan et Norton (1998), Op. Cité

⁵ Fana Rasolofo-Distler, (2010, Op. Cité

⁶ Ph. Lorino (1996). Op. Cit

⁷ Bessire D. (2000), "French tableau de bord versus American balanced scorecard: misery and glory of metaphors", The Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester Federal School of Business and Management, 28 pages

responsabilité définit ses objectifs qui s'intègrent dans les objectifs communs de l'organisation.

Comme nous l'avons évoqué plus haut, l'approche top-down du BSC ne favorise pas l'approche participative préconisée par la méthode OVAR. En revanche, la logique de BSC présente l'intérêt d'une vision équilibrée de la performance, premièrement, en l'analysant selon quatre perspectives (financière, clients, processus internes et capital humain) et deuxièmement en définissant de manière claire les liens de causalité entre celles-ci¹. La méthodologie du BSC permet en effet de formaliser les liens de cause à effet qui existent entre les objectifs stratégiques. Cette étape nous est apparue particulièrement importante dans la conception des tableaux de bord au sein de l'entreprise d'accueil.

La construction des tableaux de bord locaux a suivi un certain nombre d'étapes.

II.2.3. Les étapes de construction de tableau de bord par atelier

Les tableaux de bord des centres servent d'outil de pilotage aussi bien aux responsables locaux qu'à la direction générale. Leur élaboration passe par nombre d'étapes.

II.2.3.1. Détection des facteurs clés de gestion

Les facteurs clés de gestion d'un centre de responsabilité sont les variables d'action que ce centre doit suivre de très près, car leur évolution conditionne la réalisation des objectifs de l'entreprise et ceux du centre lui-même. La détermination des variables d'action pour un centre de responsabilité est l'étape la plus difficile : elle exige une réflexion très profonde sur les objectifs et la stratégie de l'entreprise, sur les sous-objectifs et plans d'action du centre de responsabilité et sur les interrelations entre ce dernier et les autres centres de responsabilité de l'entreprise.

Il nous semble important de souligner que cette étape que nous avons tirée de la méthode OVAR peut également être trouvée dans la méthode de Kaplan et Norton pour la conception des BSC, même si les termes utilisés paraissent différents. En fait, le BSC utilise le concept de plan d'action et la méthode OVAR celle de variable d'action. Une variable d'action est une variable liée par le biais d'une relation de causalité à un objectif recherché, alors que le plan

¹ Fana Rasolofo-Distler, (2010, Op. Cité

d'action planifie les actions à mettre en œuvre et alloue les ressources nécessaires à leur réalisation. Le concept de variable d'action dans la méthode OVAR rejoint le concept de facteurs clés de succès (FCS) dans la méthode BSC. Une variable d'action est une variable sur laquelle nous pouvons agir pour mieux atteindre les objectifs fixés. Un FCS est un facteur sur lequel l'entreprise doit agir afin d'arriver à ses objectifs.

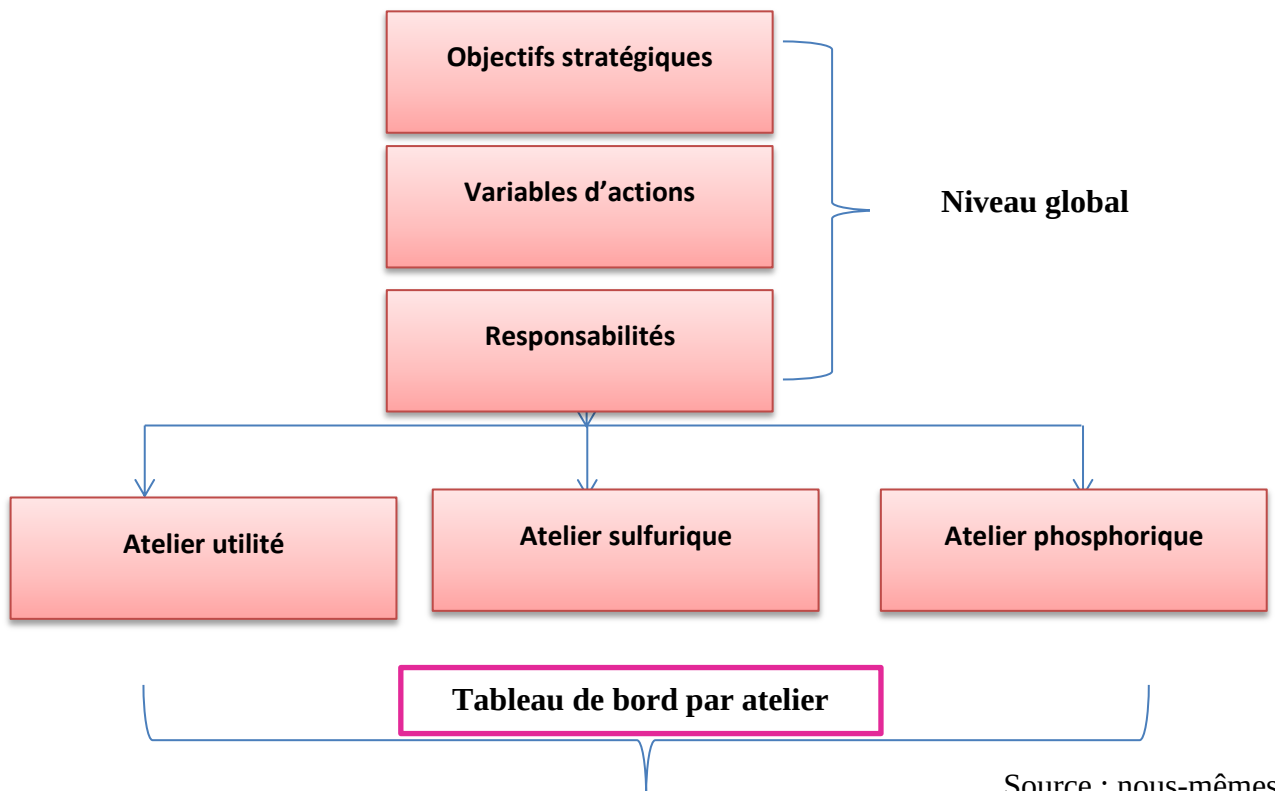
II.2.3.2. Délégation des responsabilités

Cette étape comprend la détermination des objectifs et des variables d'action attribués à chaque centre de responsabilité. La définition des objectifs et variables d'action par centre de responsabilité dépend de la structure organisationnelle de l'entreprise. La mise en œuvre des tableaux de bord selon la méthode OVAR (plan d'action niveau N = objectifs niveau N-1) assure une cohérence verticale dans le déploiement des objectifs de l'entreprise. Les indicateurs des tableaux de bord locaux sont directement liés aux objectifs, variables d'action et plans d'action définis pour l'ensemble de l'entreprise. La sélection des indicateurs servant à mesurer la performance des centres de responsabilité est réalisée en concertation avec les responsables, afin d'éviter toute confusion. En participant à la détermination des indicateurs, les responsables sont plus en mesure de les comprendre, de les identifier dans leur pratique habituelle et de les interpréter pour la prise de décision.

Afin d'assurer une méthodologie claire dans la construction des tableaux de bord locaux, nous nous sommes inspirée de la méthode OVAR qui assure une cohérence dans la conception du système de tableau de bord en permettant l'alignement des tableaux de bord opérationnels par centre de responsabilité avec le tableau de bord stratégique.

La structure organisationnelle de l'entreprise relève trois centres de responsabilité : Utilité, Sulfurique et Phosphorique. Les objectifs du plan stratégique ont été assignés aux différents centres de responsabilité conformément à la structure organisationnelle de l'entreprise.

Figure 26 : Déploiement de tableau de bord stratégique sur les trois ateliers de l'entreprise DELTA



II.2.3.3. Identification et choix des indicateurs

Les tableaux de bord locaux servent sont destinés aux responsables des trois centres de responsabilité et à la direction générale. Leur objectif est de s'assurer que les indicateurs retenus fournissent aux destinataires les informations facilitant leur prise de décision. Comme l'indique Honorat (1999)¹ « les indicateurs de la hiérarchie sont donc synthétiques et donnent une vue d'ensemble ».

Notre choix d'indicateurs est basé sur trois critères de pertinence :

- La concordance avec les choix stratégiques : pour assurer l'alignement des tableaux de bord locaux avec le tableau de bord stratégique, les indicateurs retenus dans chaque tableau de bord local correspondent aux objectifs et plans d'action identifiés dans le tableau de bord stratégique.

¹ Honorat P. (1999), « Une nouvelle vision du tableau de bord : just enough » in Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux, L'Harmattan.

- La cohérence avec le champ d'action du responsable : ce critère est basé sur deux principes : i) la pertinence opérationnelle (Lorino, 2001) en ce sens où les indicateurs retenus par centre de responsabilité sont liés à des processus d'action précis intervenant dans le champ de responsabilité du manager concerné et ii) la contrôlabilité (Demeestère et al., 2006) qui implique que le manager en question ait sous son contrôle les couples coût/performance du centre de responsabilité.
- L'indicateur doit permettre des comparaisons, pour évaluer les résultats obtenus, soit dans le temps, soit dans l'espace, soit entre différents acteurs.

Les indicateurs retenus ont été choisis en concertation avec les responsables des centres de responsabilité et de contrôleur de gestion.

Les tableaux ci-dessous présentent la délégation des objectifs aux centres de responsabilité de DELTA, les FCS et les indicateurs retenus.

Tableau 28: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier sulfurique

Objectifs	FCS	Indicateurs
Perspective financière		
OF1- Réduction des couts	-Augmentation de la productivité	- Taux de réduction des couts
OF2- Optimisation de la production	-Qualité du diagnostic et de la réparation -Veille pour se tenir informé des nouveautés en matière de machines et d'outils de production.	- Taux de productivité de l'acide sulfurique - Niveau de production de l'acide sulfurique
OF3- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Efficience dans l'utilisation des moyens	- Recette/Dépenses
Perspective client		
OC1- Amélioration de la satisfaction client (interne)	-Respect des délais prévus - Augmentation de la qualité	- Taux de livraison à temps - Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction
Perspective processus internes		
OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE (Qualité Sécurité Environnement) /Hygiène, Sécurité et Environnement)	-Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets	- VOSE (Visite d'observation sécurité environnement) - Taux de déchets recyclés
OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience	- Améliorer l'utilisation des ressources	- Efficacité de production = (Taux de production réel/Taux de production standard) x 100
Perspective apprentissage organisationnel		
OO1- Mettre en place un système de management par objectif	- Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.	-Indice de satisfaction des salariés
OO2- Améliorer la satisfaction des salariés		-Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés - Taux d'absentéisme -Evolution des niveaux d'instruction -Taux de rotation des salariés

Source : nous-mêmes

Tableau 29: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier phosphorique

Objectifs	FCS	Indicateurs
Perspective financière		
OF1- Accroître la marge et le CA	-Positionnement des prix	- Taux de rendement
OF2- Optimisation de la production	-Qualité du diagnostic et de la réparation	- Taux de productivité de l'acide phosphorique
OF3- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Efficience dans l'utilisation des moyens	- Recette/Dépenses
Perspective client		
OC1- Amélioration de la satisfaction client	-Respect des délais prévus	-Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction - Taux de livraison à temps
OC2- Augmentation de la part de marché	-Augmentation de la qualité	-Nombre de clients nouveaux
Perspective processus internes		
OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE (Qualité Sécurité Environnement) /Hygiène, Sécurité et Environnement)	-Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets - Améliorer l'utilisation des ressources	- VOSE (Visite d'observation sécurité environnement) - Taux de déchets recyclés - Efficacité de production = (Taux de production réel/Taux de production standard) x 100
OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience		
Perspective apprentissage organisationnel		
OO1- Mettre en place un système de management par objectif	Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.	-Indice de satisfaction des salariés -Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés - Taux d'absentéisme
OO2- Améliorer la satisfaction des salariés		-Evolution des niveaux d'instruction -Taux de rotation des salariés

Source : nous-mêmes

Tableau 30: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier utilité

Objectifs	FCS	Indicateurs
Perspective financière		
OF1- Réduction des couts	-Augmentation de la productivité	- Taux de productivité des utilités (vapeur, électricité...)
OF2- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Efficience dans l'utilisation des moyens	- Recette/Dépenses
Perspective client		
OC1- Amélioration de la satisfaction client (interne)	-Respect des délais prévus - Augmentation de la qualité	- Taux de livraison à temps - Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction
Perspective processus internes		
OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE (Qualité Sécurité Environnement) /Hygiène, Sécurité et Environnement)	-Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets	- VOSE (Visite d'observation sécurité environnement) - Taux de déchets recyclés
OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience	- Améliorer l'utilisation des ressources	- Efficacité de production = (Taux de production réel/Taux de production standard) x 100
Perspective apprentissage organisationnel		
OO1- Mettre en place un système de management par objectif OO2- Améliorer la satisfaction des salariés	- Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.	-Indice de satisfaction des salariés -Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés - Taux d'absentéisme -Evolution des niveaux d'instruction -Taux de rotation des salariés

Source : nous-mêmes

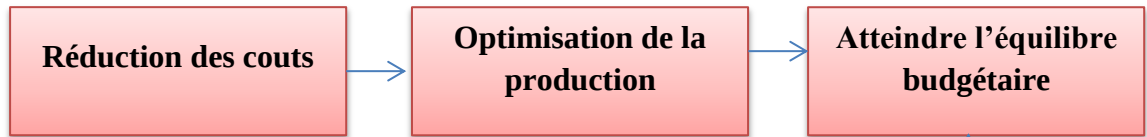
L'étape suivante a pour objectif l'élaboration des cartes stratégiques des tableaux de bord des trois centres de responsabilité.

II.2.3.4. Les cartes stratégiques des centres de responsabilité

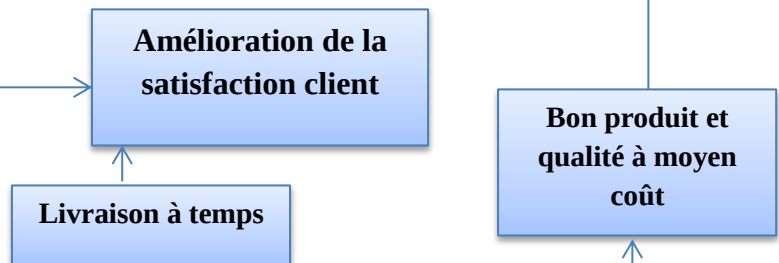
Dans cette étape, nous avons procédé à la rédaction des cartes stratégiques des trois centres de responsabilité. En effet, la carte permet de décrire comment chaque centre peut créer de la valeur, en connectant les objectifs du centre dans des relations de cause à effet entre eux par l'intermédiaire des quatre perspectives du BSC : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel.

Figure 31: La carte stratégique de l'atelier sulfurique

Perspective financière



Perspective client



Perspective processus interne



Perspective apprentissage organisationnel

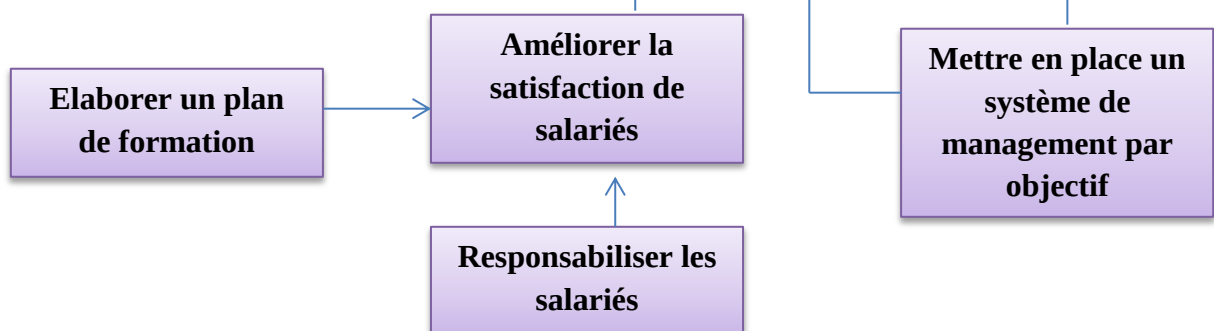


Figure 32 : La carte stratégique de l'atelier phosphorique

Perspective financière

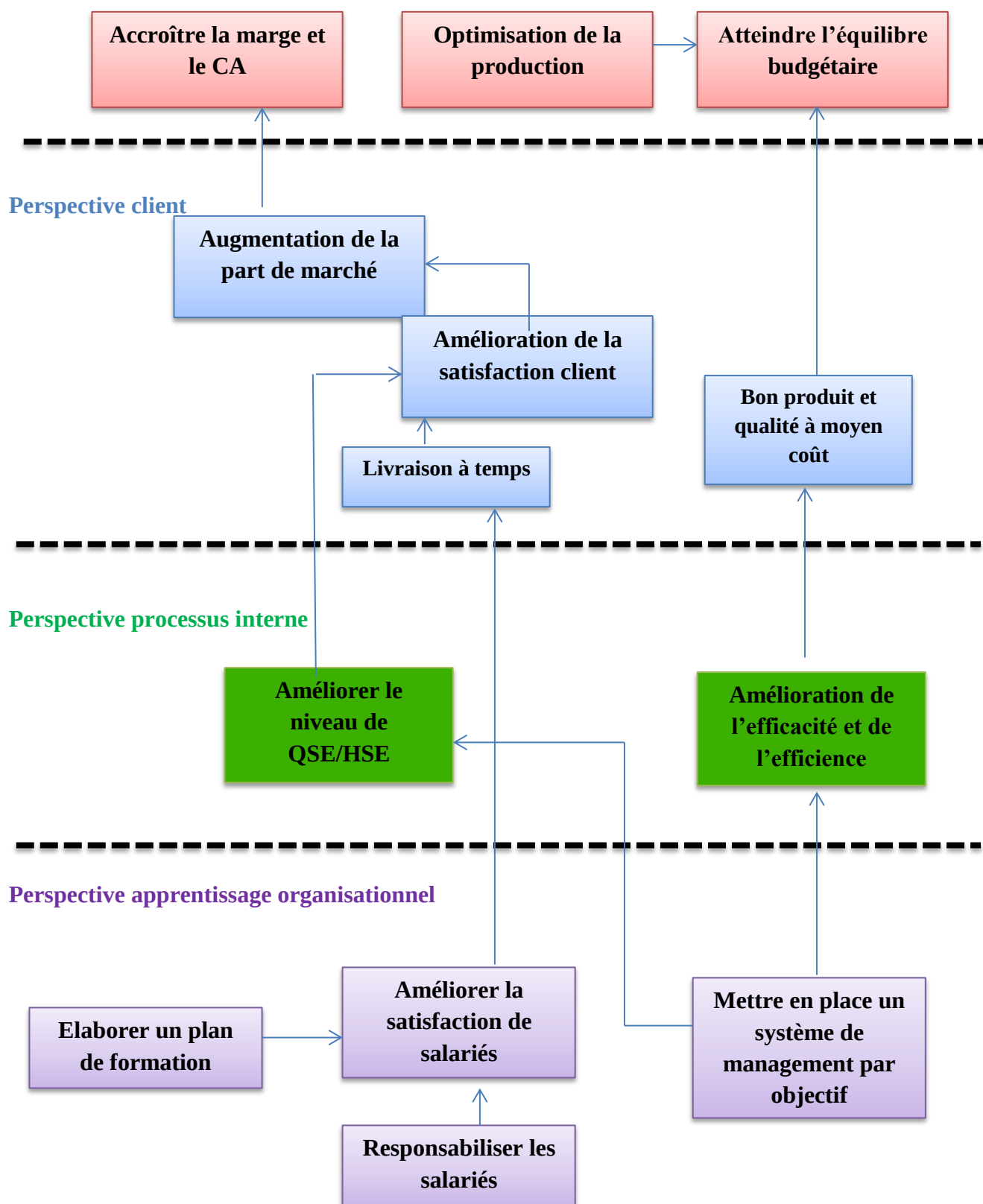
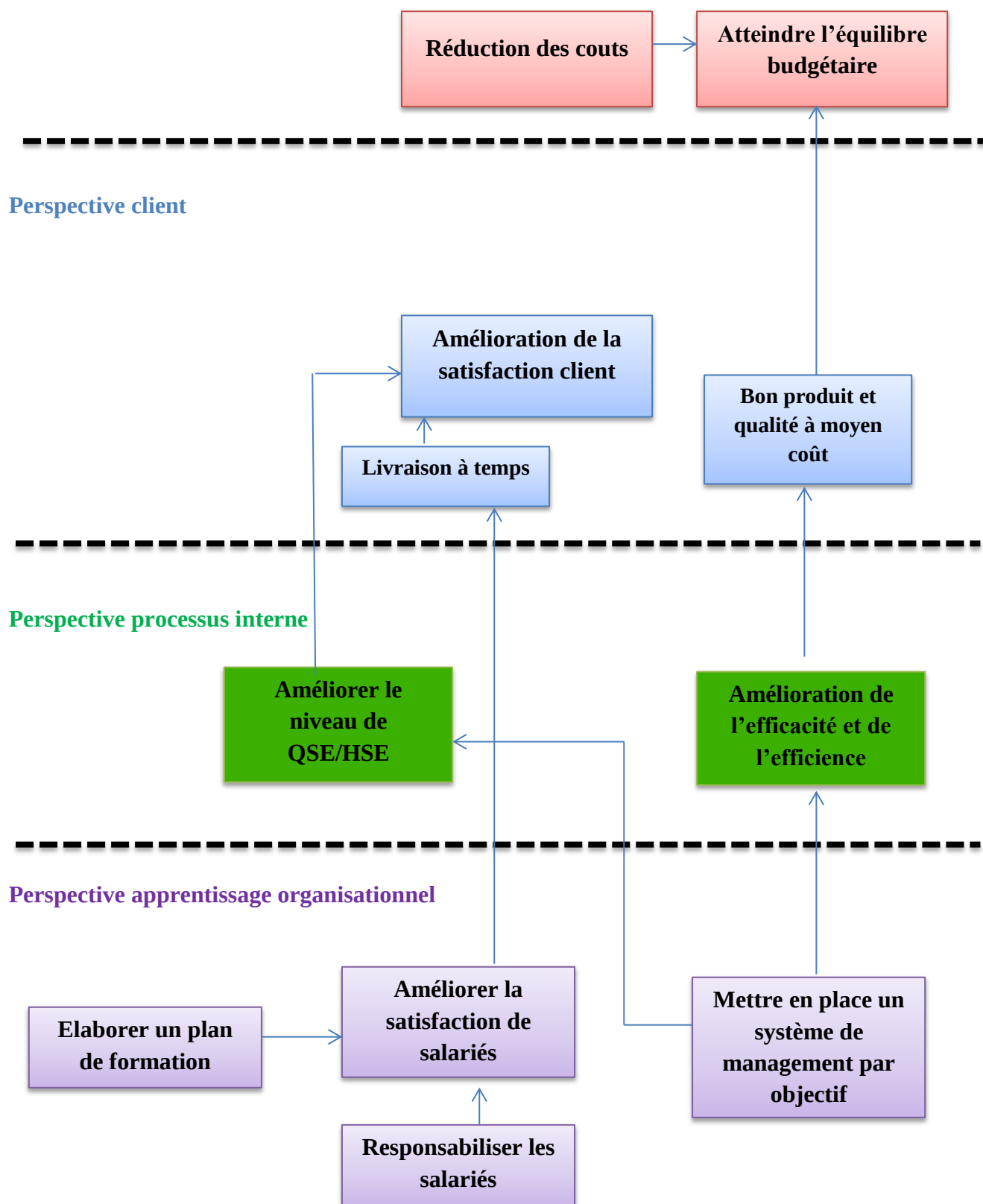


Figure 33: La carte stratégique de l'atelier utilité

Perspective financière



Après la réalisation de la carte stratégique de chaque atelier, nous procédons à la conception des tableaux de bord locaux.

II.2.3.5. Présentation des tableaux de bord locaux

Les tableaux de bord que nous avons proposés pour le pilotage des centres de responsabilité se présentent comme suit :

Tableau 31 : Tableau de bord de l'atelier sulfurique

Objectifs	Indicateurs	Actions concrètes	Performance cible	Performance réelle
Axe financier OF1- Réduction des couts OF2- Optimisation de la production OF3- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Taux de réduction des couts -Taux de productivité d'acide sulfurique -Recettes/Dépenses	-Augmentation de la qualité produite -Qualité du diagnostic et de la réparation -Veille concurrentielle -Efficience dans l'utilisation des moyens		
Axe client OC1- Amélioration de la satisfaction client	-Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction - Taux de livraison à temps	-Respect des délais prévus -Augmentation de la qualité		
Axe processus interne OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience	- Indicateur de sécurité - VOSE -Taux de déchets recyclés -Efficacité de production = (Taux de production réel/Taux de production standard) x 100	- Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets - Améliorer l'utilisation des ressources		
Processus apprentissage organisationnel OO1- Mettre en place un système de management par objectif OO2- Améliorer la satisfaction des salariés	- Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés -Evolution des niveaux d'instruction - Taux d'absentéisme -Taux de rotation des salariés - Indice de satisfaction des salariés	Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.		

Source : nous-mêmes

L'atelier phosphorique

Tableau 32 : Tableau de bord de l'atelier phosphorique

Objectifs	Indicateurs	Actions concrètes	Performance cible	Performance réelle
Axe financier OF1- Accroître la marge et le CA OF2- Optimisation de la production OF3- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Taux de rendement -Taux de productivité -Niveau de production -Recettes/Dépenses	-Positionnement des prix -Qualité du diagnostic et de la réparation -Efficience dans l'utilisation des moyens		
Axe client OC1- Amélioration de la satisfaction client OC2- Augmentation de la part de marché	-Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction - Nombre de nouveaux clients	-Respect des délais prévus -Augmentation de la qualité		
Axe processus interne OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience	- Indicateur de sécurité - VOSE -Taux de déchets recyclés -Efficacité de production = (Taux de production réel/Taux de production standard) x 100	- Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets - Améliorer l'utilisation des ressources		
Processus apprentissage organisationnel OO1- Mettre en place un système de management par objectif OO2- Améliorer la satisfaction des salariés	- Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés -Evolution des niveaux d'instruction - Taux d'absentéisme -Taux de rotation des salariés - Indice de satisfaction des salariés	Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.		

Source : nous-mêmes

Tableau 33 : Tableau de bord de l'atelier utilité

Objectifs	Indicateurs	Actions concrètes	Performance cible	Performance réelle
Axe financier OF1- Réduction des couts	- Taux de productivité d'acide sulfurique	-Augmentation de la qualité produite		
OF2- Atteindre l'équilibre budgétaire	-Recettes/Dépenses	-Efficience dans l'utilisation des moyens		
Axe client OC1- Amélioration de la satisfaction client	-Nombre de réclamation client -Taux de satisfaction - Taux de livraison à temps	-Respect des délais prévus -Augmentation de la qualité		
Axe processus interne OP1- Améliorer le niveau de QSE/HSE	- Indicateur de sécurité - VOSE -Taux de déchets recyclés	- Taux de gravité des accidents - Réduction des émissions polluantes -Initiative de réduction des déchets		
OP2- Amélioration de l'efficacité et de l'efficience	-Taux d'efficacité de production	-Améliorer l'utilisation des ressources		
Processus apprentissage organisationnel OO1- Mettre en place un système de management par objectif	- Indice de satisfaction des salariés - Nb de techniciens maîtrisant les technologies clés	Assurer une formation continue sur les nouveaux systèmes de production et de qualité.		
OO2- Améliorer la satisfaction des salariés	- Taux d'absentéisme -Evolution des niveaux d'instruction -Taux de rotation des salariés			

Source : nous-mêmes

Une fois la mise en forme des tableaux de bords locaux définie, nous avons procédé à une simulation avec le contrôleur de gestion. Cette simulation a pour objectif de tester l'adéquation de ces tableaux de bord aux besoins d'informations pour la prise de décision et de vérifier la capacité du système d'information à alimenter les tableaux de bord par les informations nécessaires au calcul des indicateurs. En effet, l'entreprise DELTA dispose d'un système d'information bien organisé permettant la transmission des informations pertinentes pour répondre aux besoins d'information de pilotage des centres de responsabilité.

Afin que l'entreprise DELTA puisse mesurer la contribution de chaque centre de responsabilité dans la performance de toute l'entreprise, notre proposition de construction d'un tableau de bord local vient à point nommé. Il a décrit la stratégie de l'entreprise en des objectifs opérationnels impliquant toutes ses composantes. Par ailleurs, nous avons décliné les objectifs stratégiques au niveau des trois ateliers, afin de montrer la contribution de chacun sur l'ensemble de l'entreprise. A travers les quatre axes (financier, client, processus internes, apprentissage organisationnel), nous avons choisi des indicateurs qui nous semblent pertinents et qui permettent de mesurer les performances et de piloter la mise en œuvre de la stratégie au niveau de chaque atelier. Puis, nous avons essayé de tester l'adéquation de ces tableaux de bord avec les besoins des responsables.

Dans le point suivant, nous essayons de répondre à la question suivante : Quels sont les impacts de la mise en place des tableaux de bord locaux sur les responsables des centres et sur l'entreprise ?

II.2.4. Les impacts de la mise en place des tableaux de bord locaux

La mise en place des tableaux de bord locaux, pour évaluer la performance des ateliers de l'entreprise DELTA, peut impacter le responsable de chaque centre et l'entreprise elle-même :

- Les tableaux de bord locaux ont contribué à redéfinir le concept de la performance de l'entreprise auprès des acteurs. Les indicateurs choisis dans chaque tableau de bord prescrivent les objectifs à atteindre pour chaque responsable des centres. Le fait que ces indicateurs ont été sélectionnés selon le principe d'alignement stratégique, implique que les résultats attendus de chaque responsable contribuent à l'atteinte des objectifs globaux de l'entreprise.

- Ils ont contribué à améliorer le pilotage fonctionnel via le système budgétaire, en harmonisant l'architecture budgétaire des centres de responsabilité et en favorisant ainsi un affinement de l'analyse des écarts ;
- Ils permettent au contrôleur de gestion d'améliorer leur position au sein de l'entreprise par un accès aux informations pertinentes en relation avec son domaine d'activité, parmi la multitude d'information, que pouvait générer le système informatique de gestion.
- Ils permettent de pallier le manque d'outil de pilotage adapté pour l'évaluation de la contribution de chaque centre de responsabilité à la performance multicritère de l'entreprise.

Cette section nous a permis d'exposer les différents résultats relatifs à notre recherche action au sein de l'entreprise DELTA. Nous avons proposé deux outils de mesure et d'évaluation des performances des centres de responsabilité, à même de compléter le système de mesure existant. Nous avons, dans un premier temps, essayé d'implanter la démarche des prix de cession interne afin de mesurer la contribution de chaque atelier à la performance de l'entreprise. Pour ce faire, nous avons procédé au diagnostic de l'état existant de système d'évaluation des échanges internes. Puis, nous avons proposé et appliqué la méthode de coût standard plus une marge de 10%. Nous avons, dans un second temps, proposé l'implantation des tableaux de bord locaux en concertation avec les responsables de l'entreprise DELTA. Pour cela, nous avons combiné l'outil BSC et ses formes d'équilibre avec l'approche participative et cohérente recommandée par la méthode OVAR. Cette combinaison favorise la cohérence verticale et horizontale du système de pilotage et de mesure de la performance. Elle permet aux responsables des trois centres de responsabilité de prendre des décisions quotidiennes en cohérence avec les objectifs globaux de l'entreprise. Les résultats de notre recherche action montrent que pour la conception des tableaux de bord locaux, les deux approches OVAR et BSC peuvent se compléter.

Nous avons prolongé notre travail de recherche sur l'analyse d'appropriation des outils proposés (PCI et tableau de bord local) par les acteurs de l'entreprise. Le processus d'appropriation des deux outils par les acteurs a été largement facilité par leur participation à la conception et à la mise en œuvre de ces derniers. Cette démarche participative a permis aux différents responsables de s'intégrer dans la démarche et de renforcer leur rôle professionnel en y apportant leurs propres expériences. De plus, le soutien que la direction a apporté à notre démarche a largement facilité la mise en œuvre des outils proposés.

Conclusion

La recherche action au sein de l'entreprise DELTA nous a permis d'élaborer une démarche claire pour la conception et la mise en place de deux outils de pilotage à savoir : les prix de cession interne et les tableaux de bord locaux. Ces outils permettent la mesure de la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise.

Au niveau de la première section, nous avons mis l'accent sur le cadre général de l'intervention en présentant l'entreprise DELTA et en expliquant les raisons qui nous ont motivé pour choisir cette entreprise. Puis, nous avons analysé les résultats du diagnostic qui découlent de l'analyse thématique de chacun des quatre thèmes retenus. Cette analyse nous a permis, dans un premier point, de mettre en évidence la nature multidimensionnelle et l'ambiguïté de la performance. Nous pouvons souligner que la performance n'est pas absolue, donc il n'y a pas une définition universelle de la performance. En outre, le concept de la performance doit être précisé chaque fois que l'on veut l'utiliser. En effet, la performance reste un sujet extrêmement vaste puisqu'on peut la définir selon une variété de critères dépendant de la perspective d'analyse choisie : elle peut être entendue au sens du rendement, de l'efficacité, de la productivité de qualité... Donc, la performance doit être appréhendée sous une approche intégrée (multicritère) et pas au regard des seuls dirigeants. Et, dans un deuxième point, le diagnostic nous a permis de relever les insuffisances du système de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise DELTA. En effet, nous avons constaté l'existence d'un système de contrôle de gestion qui ne permet de suivre/mesurer/évaluer que la performance de toute l'entreprise en tant qu'entité et négligeant la mesure de la contribution des centres de responsabilité.

Dans la deuxième section, nous avons présenté notre démarche de recherche action au sein de l'entreprise DELTA, qui vise à implanter des outils permettant de mesurer la contribution de chaque atelier dans la performance de l'entreprise. Pour ce faire, nous avons commencé par l'implantation des prix de cession interne, en effectuant un diagnostic de l'existant qui nous a confirmé l'absence de valorisation de cessions internes. Puis, en procédant à l'application de la méthode de coût standard plus une marge de 10% pour mesurer la contribution de chaque centre de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise. Ce nouvel outil a permis la redistribution du résultat aux centres de responsabilité et les incite à être compétitifs. Dans un deuxième paragraphe, nous avons proposé la mise en place des tableaux de bord

locaux, afin de compléter la méthode des prix de cession interne. Cette méthode nous a conduit à une analyse focalisée sur des indicateurs d'ordre financier seulement et a omis les autres facteurs influençant la performance des centres (qualité, respect de délai...). Pour cela, nous avons combiné entre la démarche cohérente de la méthode OVAR et les formes d'équilibre recommandées par le BSC. Puis, nous avons délégué les objectifs stratégiques aux différents centres de responsabilité en respectant les quatre perspectives du Balanced Scorecard. Ensuite, les indicateurs retenus dans chaque centre de responsabilité ont été choisis sur la base de trois critères que nous avons jugé pertinents. Ainsi, nous avons abouti à l'élaboration de trois cartes stratégiques des différents centres. Ces cartes permettent de connecter les objectifs des centres dans des relations de cause à effet entre eux. Un test a été effectué pour vérifier l'adéquation des tableaux de bord locaux aux attentes des responsables des centres. Enfin, nous avons prolongé notre démarche d'implantation des deux outils de pilotage vers une évaluation de leur appropriation par les acteurs et vers une analyse des impacts managériaux et organisationnels de leur mise en place sur les responsables et sur l'entreprise toute entière.

Conclusion générale

Le présent travail de recherche cherchait à répondre à l'interrogation : comment piloter la performance de l'entreprise en passant par les centres de responsabilité ? Il avait pour ambition, la saisie de la performance de l'entreprise en partant des centres de responsabilité qui contribuent à sa réalisation. En effet, tous les centres sont censés contribuer à la performance de toute l'organisation, et il est légitime d'évaluer la contribution de chaque centre à la formation de la performance de toute l'entreprise.

Même si l'on dit qu'une thèse n'est jamais finie, nous concluons nos travaux, en résumant les principaux résultats obtenus, en examinant ses apports théoriques, méthodologiques et pratiques, et en identifiant ses limites. Enfin, nous terminerons sur les perspectives futures de recherche découlant des limites et des voies ouvertes par notre thèse.

✓ Synthèse et résultats de la recherche

Nous avons essayé de traiter tant sur le plan théorique qu'au niveau de l'entreprise, les différentes questions développées autour de la problématique de pilotage de la performance. Dans le but de mener à bien cette recherche, nous avons dans un premier chapitre délimité le cadre conceptuel de cette problématique, en définissant, dans une première section, le concept de la performance, ses déterminants, ses approches ainsi que sa problématique de mesure et d'évaluation.

D'abord, la recherche d'une définition de la performance faisant l'unanimité est une tâche difficile. Elle relève d'une vision plurielle : multicritère, multi-acteur et multi-niveau. Elle se veut également pérenne. Pour les besoins de notre recherche, nous avons retenu que la performance contient une triple idée (Bourguignon, 1995¹ ; Burlaud et al. 2004²) :

- C'est un résultat qui représente le niveau de réalisation des objectifs ;
- C'est une action, qui implique une production réelle, donc un processus ;
- Ce peut être un succès, comme attribut de la performance, ce qui induit un jugement, donc de la subjectivité.

¹ Bourguignon, 1995. Op. Cité

² Burlaud A., Teller R., Chatelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E., (2004), Contrôle de gestion, Vuibert

Ensuite, la revue de littérature nous a permis de montrer qu'il existe plusieurs approches de performance (l'approche qui distingue la performance monocritère de la performance multicritère, l'approche distinguant la performance positionnée par rapport à l'environnement d'une performance centrée sur les ressources internes et l'approche qui oppose la performance locale à la performance globale). Pour notre recherche, la performance est appréhendée selon l'approche multicritère, l'approche centrée sur les ressources internes et l'approche opposant la performance locale à la performance globale. Enfin, nous avons tenté d'étudier la question d'évaluation et de mesure de la performance. Ainsi quel que soit l'acception retenue, la mesure de la performance est associée aux principes fondamentaux d'efficacité, d'efficience, de cohérence et de pertinence. Dans une deuxième section, nous avons constaté que le contrôle de gestion a fait l'objet de profondes mutations et en particulier d'un glissement paradigmatique en passant de la mesure, paradigme classique du contrôle, à celui de l'interprétation, on bascule du contrôle au pilotage.

Le deuxième chapitre de la thèse a mis au centre de son objet le concept de pilotage de la performance et sa relation avec le contrôle de gestion. Les outils de pilotage permettant d'évaluer la contribution des centres de responsabilité dans la construction de la performance de l'entreprise y sont également discutés. Ce chapitre a cherché à apporter des éléments de réponse à deux questions :

- Comment la littérature en management appréhende-t-elle la relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise ?
- Quels sont les outils à mobiliser pour rendre compte de la performance des centres de responsabilité et de leur contribution dans la performance de l'entreprise ?

Ainsi, nous avons essayé d'analyser un ensemble d'outils permettant de mesurer et d'évaluer la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise.

Nous nous sommes ensuite, au niveau du troisième chapitre, inscrit dans une posture interprétativiste qui nous offre un cadre épistémologique pour approcher la problématique de pilotage de la performance de l'entreprise en passant par les performances des centres de responsabilité dans le contexte des entreprises industrielles. Nous avons opté pour l'approche qualitative, basée sur l'étude de cas unique et la recherche action, reposant sur la conduite des entretiens individuels semi-directifs, l'observation participante et l'analyse documentaire. Sur

le plan de l'analyse et de traitement des données qualitatives issues des entretiens et des données secondaires nous avons opté pour l'analyse de contenu.

Le quatrième chapitre de ce travail, est réservé à l'étude empirique. Celle-ci consiste à tester notre modèle théorique en le confrontant à la réalité des pratiques. Pour ce faire nous avons adopté deux phases : une phase exploratoire au cours de laquelle nous avons étudié en profondeur le fonctionnement de l'entreprise DELTA ainsi que son système de pilotage de la performance, et une phase de recherche action au cours de laquelle nous avons proposé aux responsables de DELTA l'implantation de deux outils complémentaires permettant la mesure et l'évaluation de la performance des centres de responsabilité.

La phase exploratoire a révélé l'absence des outils de mesure et d'évaluation de la contribution des centres de responsabilité à la performance de l'entreprise. Dans ce cas, le centre phosphorique s'approprie de toute la performance créée par les autres centres (utilité et sulfurique). Nous soulignons, ici, l'intérêt qu'ont manifesté les responsables de l'entreprise DELTA pour la construction d'un système de pilotage de la performance des centres de responsabilité.

La phase de recherche action a abouti à la proposition de deux outils de pilotage complémentaires, les prix de cession interne et les tableaux de bord locaux. Pour les prix de cession interne, les responsables ont exprimé leur satisfaction, lors de la réunion de présentation du rapport des résultats, de la démarche choisie pour la fixation des prix évaluant les échanges entre les centres de responsabilité. Nous avons choisi la méthode de coût standard plus une marge de 10%, vu les caractéristiques de l'entreprise DELTA (intégration verticale, domination par les coûts, interdiction de vente à l'extérieur). Les PCI, ont permis la localisation des performances à chaque centre : le centre sulfurique et utilité seront contrôlés par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur. Le centre phosphorique, quant à lui, ne sera responsable que de la consommation (quantités) des produits achetés.

La mise en place des tableaux de bord au niveau des ateliers est à même de contribuer à déployer la stratégie de l'entreprise au niveau des centres de responsabilité. De plus, les indicateurs retenus dans les tableaux de bord prescrivent les objectifs à atteindre pour chaque centre de responsabilité. Le fait que ces indicateurs aient été sélectionnés dans un principe

d'alignement stratégique implique que les résultats attendus de chaque responsable contribuent à l'atteinte des objectifs globaux de l'entreprise. La représentation de l'efficacité au sein de l'entreprise est devenue homogène et intègre l'aspect multidimensionnel de la performance de l'entreprise.

Les deux outils proposés véhiculent un message à la fois simple et fondamental : l'amélioration de la performance de l'entreprise passe par l'efficacité et l'efficience des centres de responsabilité, d'où l'intérêt de mettre en place des outils de pilotage permettant de lier les facteurs de performance aux indicateurs de sa mesure.

✓ **Les apports de la recherche**

Les apports tant théoriques qu'empiriques de ce travail de recherche se sont révélés progressivement tout au long des étapes parcourues dans ce travail.

Les apports théoriques de la présente recherche se situent à trois niveaux :

Premièrement, cette étude a permis d'enrichir les travaux antérieurs qui étudient la problématique relative au pilotage de la performance. Parallèlement, comme nous l'avons mentionné précédemment (Cf. introduction générale) les travaux scientifiques portant sur le pilotage de la performance de l'entreprise à travers les centres de responsabilité sont peu nombreux. Ainsi, notre travail a participé à satisfaire le besoin de recherche dans ce domaine, et à accroître et approfondir nos compétences relatives à la problématique traitée.

Deuxièmement, notre recherche s'attache à la construction d'un modèle de recherche explicatif de l'articulation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise. Issu d'une littérature riche et variée, le modèle de recherche a intégré deux principaux thèmes, à savoir la performance et le contrôle de gestion.

Le dernier apport de cette recherche réside dans le fait qu'elle constitue une synthèse des travaux en science de gestion, et particulièrement en contrôle de gestion, étudiant l'articulation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité. L'analyse de la littérature représente un grand intérêt de notre travail de recherche. Elle nous a permis de mener à bien un modèle de recherche en prenant en compte toutes les variables mobilisées dans notre recherche.

Sur le plan empirique, notre recherche a suscité un intérêt auprès de nos interlocuteurs, aussi bien dans la phase exploratoire que dans la phase de recherche action. Nous avons perçu un réel besoin en matière d'outils de pilotage de la performance locale des centres de responsabilité. Par ailleurs, notre recherche a apporté une modeste réponse au besoin exprimé par les responsables de l'entreprise DELTA, en mettant à leur disposition une démarche permettant d'évaluer la contribution des centres de responsabilité à la formation de la performance de l'entreprise.

En somme, ce travail constitue une modeste contribution à la construction de la connaissance portant sur l'articulation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de toute l'entité. Cette articulation demeure, jusque-là, peu explorée dans le contexte des entreprises industrielles marocaines.

✓ **Les limites de la recherche**

Les apports du présent travail doivent être néanmoins nuancés en raison des limites tant bien objectives que subjectives.

Sur le plan théorique, nous avons conduit une recherche documentaire approfondie dans plusieurs bases de données pour sélectionner les sources pertinentes sur la question objet d'étude. Mais cela ne garantit pas l'exhaustivité ; d'autres travaux auraient utilisé des étiquettes différentes de celles de nos mots clés. Nous avons tenté de contourner cette éventualité en nous appuyant non seulement sur une recherche par mots-clés, mais également en analysant les références et les citations des documents initialement identifiés. Ainsi certaines études incluses dans notre bibliographie n'utilisent pas les termes « centre de responsabilité », « pilotage de la performance », « contrôle de gestion ». Ces travaux aient pu enrichir notre cadre théorique.

D'un point de vue méthodologique, ayant privilégié une étude de cas comme méthodologie de recherche, les résultats ne seraient pas être généralisables. Ils peuvent tout de même offrir des pistes de réflexion pour des recherches ultérieures.

Sur le plan contextuel, nous avons analysé dans notre recherche empirique, un seul secteur d'activité relatif à l'industrie phosphorique. Donc il convient de s'interroger sur la

généralisation des résultats qui sont contextualisés, est-ce que la démarche proposée à l'entreprise DELTA est applicable à d'autres entreprises de secteurs différents ?

Sur le plan épistémologique, les limites de notre travail sont liées à celles d'une posture interprétativiste. Les multiples interdépendances et interactions entre l'objet de recherche, et le chercheur sont telles que certaines interprétations de la réalité observée n'échappent pas à la subjectivité du chercheur.

✓ **Les perspectives de recherche**

Les limites que nous venons d'énumérer ouvrent des perspectives vers de nouvelles pistes de recherche. La plupart des recherches dédiées à la question d'articulation entre la performance de l'entreprise et la performance des centres de responsabilité ont conclu que ce phénomène est complexe et difficile à appréhender. La question dédiée au sujet de l'articulation complique encore tout effort de recherche le concernant et reste ouverte au débat. Le caractère exploratoire de la recherche est justifié par la jeunesse relative du sujet et qui ouvre les voies à des recherches futures.

Notre recherche a porté sur un pilotage de la performance de type fonctionnel où l'entreprise est découpée en centres de responsabilité. Certes cette démarche a donné ses résultats, mais il serait pertinent de la compléter par une étude à mener dans une entreprise où l'organisation est transversale. Cela permettrait d'identifier les facteurs de la performance au niveau des processus qui transcendent souvent les frontières des centres de responsabilité.

Dans la continuité de notre recherche exploratoire, nous comptons développer et alimenter notre base de données en faisant évoluer le guide d'entretien et les cibles (acteurs, entreprises). Nous comptons également poursuivre notre étude longitudinale au sein de l'entreprise DELTA afin d'obtenir les premiers résultats des outils de pilotage des centres de responsabilité à savoir les PCI et le tableau de bord local mis en place.

Bibliographie

Ouvrages et chapitre d'ouvrages

Alazard. C, Sépari. S, (2018), « Contrôle de gestion manuel et application », 5e édition DUNOD, Paris.

Albanes, (1978), La performance de l'entreprise, Economica, Paris.

Anderson D.R. (1947), "Practical Controllability", Richard D. Irwin.

Anthony R.N. (1965), "Planning and Control System: A framework for Analysis", Harvard University Press, Boston.

Anthony, Robert N. (1988). "The management control function". Harvard business school press, (Traduction française : La fonction contrôle de gestion. Paris, Publi-union, 1993).

Ardoin, J. L., D. Michel et J. Schmidt (1986), « Le contrôle de gestion », Paris : Publiunion.

Argyris, C, Putnam, R, McLain Smith, D. (1985). "Action Science: Concepts, Methods, and Skills for Research and Intervention". Jossey-Bass Publishers San Francisco.

Avenier, M.-J. & Gavard-Perret, M.-L., (2008). « Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique ». In M.-L. Gavard-Perret et al., eds. Méthodologie de la Recherche en sciences gestion - Réussir son mémoire ou sa thèse. Paris ; Pearson Education France.

Avenier, M.-J., (1989), « Méthodes de terrain et recherche en management stratégique », Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion, Tome XXIII, SG 14, n° 14, pp. 199-218.

Baille, C., Dangereux, K. (2018). Chapitre 10. « Le tableau de bord, un reflet du besoin de transversalité des PME ». Dans : Philippe Chapellier éd., *Comptabilités et Société: Entre représentation et construction du monde* (pp. 237-254). Caen: EMS Editions.

Baumard. P, Donada. C, Ibert. J et Xuereb. J.-M. (2003). « La collecte des données et la gestion de leurs sources ». Dans R.-A. THIÉTART (dir.), Méthodes de recherche en management (2^e éd., chap. 9, p. 224-256). Paris, France : Dunod.

Bellut, S, (1990), « La compétitivité par la maîtrise des coûts, conception à coût objectif et analyse de la valeur », Afnor Gestion.

Berland, N. (2009), « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine

- Berrah. L, (2002), « L'indicateur de performance : Concepts & Applications », Cépadues-Editions.
- Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol, D., Du jardin, Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). « Contrôle de gestion ». VUIBERT
- Bollecker, M et Gerald, N. (2014). « Le contrôle de gestion d'aujourd'hui : débats, controverses et perspectives ». Edition Vuibert.
- Bonnefous C. and Courtois A. (2001), « Indicateurs de performances », Hermès.
- Bouquin H. (1994), « Les fondements du contrôle de gestion, Que sais-je? », Presses Universitaires de France, Paris
- Bouquin H., (2003), « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris.
- Bouquin H., (2006), « Comptabilité de gestion », 4ème édition, Coll. Gestion, Economica.
- Bouquin, H. (2011). « Les Fondements Du Contrôle De Gestion », Presses Universitaires de France, Paris
- Bouquin. H, « Le contrôle de gestion », PUF, Paris, 8 ème édition, revue et mise à jour en 2008. (1 ère édition 1986).
- Bourguignon A. (2000), « Performance et contrôle de gestion », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sld Bernard Colasse, Economica, pp. 931-941.
- Burlaud A. (2000), « A la recherche d'un système de mesure de la performance : application aux réseaux », in Faire de la recherche en logistique et distribution ?, coordonné par N. Fabbe-Costes, J. Colin et G. Paché, Vuibert, Paris.
- Burlaud A., Teller R., Chatelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E., (2004), « Contrôle de gestion », Vuibert.
- Burlaud. A, Simon. C, (1981), « Analyse des coûts et contrôle de gestion », édition Vuibert.
- Carton R. B. et Hofer C. W., (2006), "Measuring Organizational Performance: Metrics for Entrepreneurship and Strategic Management Research", Cheltenham, GB: Edward Elgar Publishing Limited, 291 p.
- Chevrier, Jacques (2003), « La spécification de la problématique, dans Gautier, Benoît : Recherche sociale : de la problématique à la recherche des données ». Sainte-Foy : Presse de l'Université du Québec.

Court H. et Leurion. J, (1981), « Comptabilité analytique et budget », tome 2, édition FOUCHER, Paris.

Dahl, K., Larivière, N., & Corbière, M. (2014). « L'étude de cas: Illustration d'une étude de cas multiples visant à mieux comprendre la participation au travail de personnes présentant un trouble de la personnalité limite ». Dans Dans M. Corbière & N. Larivière (Éds), Méthodes qualitatives, quantitatives et mixtes (pp. 73-96). Québec, QC : Presses de l'Université du Québec.

David. A, (2000b), « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management », édition les nouvelles fondations des sciences de gestion, Paris : Vuibert.

Déjean, F. et J.-P. Gond (2002), « La responsabilité sociétale des entreprises : enjeux stratégiques et stratégies de recherche », in Réseaux des IAE (ed.) Sciences de gestion & pratiques managériales, Paris : Economica, 389-400.

Demeestère R., Loriono P. et Mottis N. (2006), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3ème édition, Dunod, Paris.

Depallens Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4eme édition SIREY, Paris.

DIXON-J. R, (1990). « The new performance challenge: measuring operations for world class competition ». Homewood, 1990.

Doriath. B et Gouje. C, (2002), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris.

Doriath. B, Goujet. Ch., (2007), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3ème édition, Paris.

Duncan, R.B., (1976), "The ambidextrous organization: designing dual structures for innovation". In R.H. Kilmann, L.R. Pondy et D. Slevin (eds), The management of organizations, New York, North Holland, 167-188.

Dupont, L. (1998), « La gestion industrielle », Paris : Hermès.

ECOSIP (1990), « Gestion industrielle et mesure économique : approches et applications nouvelles », édition Economica.

Fayol. H, (1916), « Administration et industrielle générale », DUNOD, Paris.

Gagnon, Y.-C., (2012). « L'étude de cas comme méthode de recherche », Presses de l'Université du Québec.

Gavard-Perret, M.-L. & Helme-Guizon, A., (2012). « Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative ». In M.-L. Gavard-Perret et al., eds. *Méthodologie de la Recherche en sciences gestion - Réussir son mémoire ou sa thèse*. Montreuil: Pearson Education France, pp. 275–308.

Gervais M., (1983), « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 2ème éd., Economica, Paris.

Gervais. M, (2009), « Contrôle de gestion », Edition Economica, Paris.

Giard, V. (2003), « Gestion de production », Edition Economica, Paris.

Giordano. Y, (2003). « Les spécificités des recherches qualitatives ». Dans Giordano. Y (dir.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative* (chap. 1, p. 11-39). Colombelles, France : EMS

Giordano. Y., Jolibert. A., (2008), « Spécifier l'objet de la recherche » dans M.-L. Gavard-Perret et al., *Méthodologie de la Recherche - Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences gestion*, Pearson Education, Paris.

Giroux. N, (2003). « L'étude de cas ». Dans, Giordano. Y *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative* (chap. 2, p. 41-84). Colombelles, France : EMS.

Grandjean P. (2015), « Chapitre 1. La performance, contenus et formes », in Fermon B. et Grandjean P. (dir.), *Performance et innovation dans les établissements de santé*, Dunod, pp. 9-29.

Guba, E. & Lincoln, Y., (1994), "Competing paradigms in qualitative research". In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, eds. *Handbook of qualitative research*. London: Sage Publications.

Harles. H et Alnoor. B, (2003), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2ème édition, PEARSON Education, France.

Hatch, M. et Cunliffe, A. (2006). "Organization theory: modern, symbolic, and postmodern perspectives." Oxford University Press - Business & Economics: 370.

Hayes, R., Wheelwright, S. et Clark, K. (1988). "Dynamic Manufacturing: Creating the Learning Organization " Free Press, New York, NY.

Helluy. A., Durand. X., (2009), « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Editions d'Organisation, Paris.

Hemmi M. et Marghich A. (2016) ; Contrôle de gestion. Edition El Maarif Al Jadida-Rabat.

Hentz, P. (2012). "Case study: The method". Dans P. L. Munhall (Éd.), *Nursing research: A qualitative perspective* (5e éd., pp. 491-502). Sudbury, MA : Jones & Bartlett Learning.

Hofstede G.H. (1967), « The Game of Budget Control », Van Gorcum.

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations*, Sage, Thousand Oaks, CA.

Honorat P. (1999), « Une nouvelle vision du tableau de bord : just enough », dans *Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux*, L'Harmattan.

Jacot. J.H, Micaelli. J.P, (1996), « La question de la performance globale » - Chap.1-pp.15-33 dans *la performance économique en entreprise- coordonné par J.P.Micaelli – HERMES* -

Jean Lochard, (1998), « Gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris.

Jean Piaget, (1967), « Logique et connaissance scientifique », Collection Encyclopédie de la Pléiade (n° 22), Gallimard, Paris.

Johnson H. Thomas, Kaplan Robert S, (1987), "Relevance lost - The rise and fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston 1987.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.1), "The balanced scorecard", The Harvard Business School Press.

Kaplan, R. (1990). "Measures for Manufacturing Excellence" edited by Robert S. Kaplan, 15–38. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. and Norton, D., (1998), « Le tableau de bord prospectif », Les Editions d'Organisation, Paris.

Langlois, G., Bonnier, C., Bringer, M., (2004), *Contrôle de gestion DECF, DESCF, MSTCF, épreuve 7*, collection LMD expertise comptable.

Langlois. L, Bonnier. C et Bringer. M, (2006), « Contrôle de gestion », FOUCHER, Paris.

Le Moigne, J.-L. (1995). *Les épistémologies constructivistes* (2^e éd. corrigée : 1999). Paris, France : PUF.

- Lebas, M. (1996). "Performance : Mesure et Management. Faire face à un paradoxe". in, Cazamian, P., Hubault, F. & Noulin, M. (dir). *Traité d'Ergonomie*. Éditions Octares, Toulouse.
- Lesca H. (1984), « Entreprise, gestion et compétitivité », chap.4, Economica, p.43
- Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Solé, A. (2013). *Contrôle de gestion: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Paris: Dunod.
- Lorino P. (1993), « Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités », Dunod Entreprise
- Lorino P. (1995), « Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise », Éditions d'Organisation, Paris
- Lorino P. (2003), « Méthodes et pratiques de la performance ». Éditions d'Organisations.3e édition. Paris.
- Lorino, Mottis, Demeestere, (2013), « Pilotage de l'entreprise et Contrôle de gestion ». 5 ème édition. Paris : Dunod, 397 p.
- Lorino. P, (1996), « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions d'Organisation.
- Lorino. P, Nicolas. M, (2017), « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », Dunod
- M. Cattan, N. Idrissi, et P. Knockaert, (2003), « Maîtriser les processus de l'entreprise », Editions d'Organisation, Paris.
- Maher M.W. (2005), *The Balanced Scorecard and Nonfinancial Performance Measures*, (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) *Handbook of cost management*, John Wiley and Sons.
- Malo J. L. (1992), " Tableaux de bord ", In *Encyclopédie du Management* », Tome 2, vuibert, pp. 923-939.
- Marie-Laure Gavard-Perret, David Gotteland, Christophe Haon, Alain Jolibert, (2012), « Méthodologie de la recherche en sciences de gestion - Réussir son mémoire ou sa thèse », Pearson, 2ème édition.
- Métais. E, (2004), « Stratégie et ressources de l'entreprise, Théorie et pratique » Economica.Paris.

Miles, M., B. Huberman, A.-M., (2003). Analyse des données qualitatives, De Boeck Supérieur.

Miles. M, Huberman. A, (1991), « Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes » (C. DE BACKER et V. LAMONGIE, trad.). Bruxelles, Belgique : De Boeck Université. (Ouvrage original publié en 1984 sous le titre Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods. Beverly Hills, CA : Sage Publications).

Mintzberg H., Alhstand B. et Lampel J. (2005). « Safari en pays stratégie : l'exploration des grands courants de la pensée stratégique ». Paris, Pearson Education France.

Morin, E. M., Savoie, A., Beaudin, G. (1994). « L'efficacité de l'organisation : Théories, représentations et mesures ». Montréal, Gaétan Morin.

Norbert. G, (2005), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, Organisation.

Payette. A, (2011), « Efficacité des gestionnaires et des organisations », Presses de l'Université du Québec, Organisation des entreprises.

Peeters T. et Waterman (1984), Le prix de l'excellence – les secrets des meilleures entreprises, Inter éditions, Paris.

Percerou R. (1984), Entreprise, gestion et compétitivité, Economica, Paris, p.3

Pesqueux Y. (2002), Organisations : modèles et représentations, Presses Universitaires de France, collection Gestion, Paris, 397 p

PIAGET, J. (1970). *L'épistémologie génétique*. Paris, France : PUF.

Pierre. L, par Robert. T, (1994), « Contrôle de gestion et budgets », 7^{ème} édition, SIREY.

Pierre-Laurent Bescos et al, (1997), « Contrôle de gestion et management », Montchrestien.

Plane J-M. (2000), Méthodes de recherche-intervention en management, L'Harmattan

Porter, M.E. (1982) Choix stratégiques et concurrence. Techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie, Économica.

Pujo. P, Kieffer. J-P, (2002), « Fondements du pilotage des systèmes de production », IC2 Productique, Hermès Sciences Publication, Paris.

Ragain, A., & Tahar, C. (2020). « Contrôle de gestion : Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions », Ed. Gualino.

Richard F. Vancil, (1979), "Decentralization : Managerial Ambiguity by Design", Irwin Professional Pub.

Rispal, M.H., (2002). La méthode des cas, application à la recherche en gestion. De Boeck supérieur.

Robert S. Kaplan et David P. Norton, (2002), « Le tableau de bord prospectif » ; Editions d'Organisation.

Roy, B. (1985), Méthodologie multicritère d'aide à la décision, Paris : Economica.

Royer, I. et Zarlowski P. (2003a). Le design de la recherche. Dans R.-A. THIÉTART (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2^e éd., chap. 6, p. 139-168). Paris, France : Dunod

Saulpic. O et al, (2011), « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », (Chapitre 1 – Le contrôle de gestion : vue d'ensemble), Pearson Education France.

Stake, R. E. (2005). Qualitative Case Studies. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research* (pp. 443–466). Sage Publications Ltd.

Toufik. S, Alain. B et Claude. S, (2008), « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, 3eme édition.

Trebucq S. Robert S. Kaplan (2012), « ABC, ABM, BSC », (dir : H. Bouquin) Les grands auteurs en Contrôle de Gestion, Editions EMS

Vernadat, F. B. (1996), "*Enterprise Modeling and Integration: Principles and Applications*", Chapman & Hall, London.

Wacheux F. (1996), « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Économica, Paris.

Xavier. B, François. S, (2000), "Les nouveaux visages de contrôle de gestion: approches techniques et comportementales", DUNOD, Paris.

Yin, R. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6e éd.). Thousand Oaks, CA : SAGE.

YIN, R. K. (1994). *Case study research: Design and methods* (2^e éd.). Thousand Oaks, CA : Sage Publications.

YIN, R. K. (2003a). *Applications of case study research* (2^e éd.). Thousand Oaks, CA : Sage Publications.

Revues et Cahiers de recherche

Andriopoulos, C, Lewis, M. W, 2009), "Exploitation-exploration tensions and organizational ambidexterity: Managing paradoxes of innovation" *Organization Science*. 20(4), 696-717.

Archer, S., Otley, D.T., (1991). "Strategy, Structure, Planning and Control Systems and Performance Evaluation-Rumenco Ltd". *Management Accounting Research*. 2, 263-303

Atkinson, A., Waterhouse, J. et Wells, R. (1997). "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement." *Sloan Management Review* 38(3): 13.

Avenier M.J. (2011). « Pourquoi jeter le bébé avec l'eau du bain ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de la réflexion ! » *Le Libellio d'Aegis*, volume 7, N 1, pp : 39-52.

Avenier M.J., et Thomas, C. (2012). « A quoi sert l'épistémologie dans la recherche en science de gestion ? Un débat revisité ». *Le Libellio d'Aegis*, volume 8, N 4, pp : 13-27.

Barney J.B. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage", *Journal of Management*, 17, 99- 120

Bartlett, C.A., Goshal, S., (1994). "Changing the role of top management: beyond strategy to purpose". *Harvard Business Review*. 72(6), 79-88

Becher, J. (2005). "Operational Alignment: Bridging the gap between strategy and execution." *Business performance management magazine* 3(1): 6.

Bertrand, T. & Mevellec, P. (2008). « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels ». *Comptabilité Contrôle Audit*, 14, 7-31.

Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 5, vol. 2, septembre.

Birch, A. (2005). "Business performance management: In their own redux." *Business performance management magazine* 3(1): 7.

Bititci, U. S., Carrie, A. S., McDevitt, L. et Turner, T. (1998). "Integrated performance measurement systems: a reference model: Organising the Extended Enterprise." Chapman & Hall, London.: 9.

Bourguignon A. (1995), « La performance, essais de définition », *Revue française de comptabilité*, n°269, Juillet-Aout, P. 60-65

Bourguignon A., (1997), « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance ». Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 5, vol.1, pp. 89-101.

Bourguignon Annick, (1998), « Représentations de la performance : le contrôle de gestion ne suffit pas » in Congrès Performance et Comptabilité, XIX^e siècle, Association Française de Comptabilité, Nantes, p. 537-553, V2.

Burgelman, R., (1991), "Intraorganizational Ecology of Strategy Making and Organizational Adaptation: Theory and Field Research", Organization Science. 2(3).

C. Gauzente « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs » ; Revue Finance Contrôle Stratégie - Volume 3, N° 2, juin 2000, Université d'Angers, P. 145

Cameron K.S (1986). "A study of organizational effectiveness and its predictors", Management Science, vol. 32, n°1. January, p.87.

Chaganti, R., & Damanpour, F. (1991). Institutional ownership, capital structure, and firm performance. Southern Medical Journal, 12, 479-491.

Chakravarthy, B.S., (1982), "Adaptation: a promising metaphor for strategic management". Academy of Management Review, 7(1), 35-44.

Chiapello E. et M.H. Delmond (1994) "Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement", Revue Française de Gestion, Janvier-Février, p. 49-58.

Chiapello, È. (1996). « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : Un essai d'organisation de la littérature ». Comptabilite Controle Audit, Tome 2(2), 51-74

Christophe Germain, Stéphane Trebucq. « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions ». Semaine sociale Lamy, Editions Lamy/Wolkers Kluwer France, 2004, pp.35-41.

Cong, X., (2008). "Towards a framework of knowledge management in the chinese public sector: a case study of china customs". Northumbria University.

Coutelle, P. (2005). « Introduction aux méthodes qualitatives en science de gestion », Séminaire d'études qualitatives, CEFAG, pp : 1-20.

De la Ville, V.-I. (2000). « La recherche idiographique en management stratégique : une pratique en quête de méthode ? », *Finance contrôle stratégie*, 3(3), 73-99.

Demeestère René, (2001), « L'ambiguïté de la notion de responsabilité en contrôle de gestion ». In: *Politiques et management public*, vol. 19, n° 3, 2001. Les nouvelles exigences de la responsabilité publique. Actes du dixième colloque international, Tome 2. pp. 79-100;

Dewarrat G. (1984), « La mesure d'efficacité des organisations non profits (ONP) : aspects et problèmes », *Direction et Gestion*, n°4

Dilts. D. M, Boyd. N. P, Whorms. H, (1991), « The evolution of control architectures for automated manufacturing systems », *Journal of Manufacturing Systems*, Vol. 10, N°1.

Dray. A et al, (2002), « La Mesure de La Performance Achats », *Ecole Supérieur des Affaires (Réseau I.A.E) Recherche collective DESMA* 17, 27, 2002, P.12.

Dumez., H. (2010), « Elément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion », *Le Libellio d'Aegis*, volume 6, N 4, pp : 3-16.

Dumez., H. (2011). « Elément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion ». Une réponse à Mari José Avenier. *Le Libellio d'Aegis*, volume 7 ; N 1, pp : 53-62.

Eccles, R. (1991). "The performance measurement manifesto." *Harvard Business Review* 69: 7.

Eccles, R. G. (1985), "The Transfer Pricing Problem: A theory for Practice," Lexington, Massachussetts. D. C. Heath and Company.

Eisenhardt, K.M., (1989). "Building Theories from Case Study Research". *Academy of Management Review*, 14(4).

Ekoka Essoua, B. (2006), « Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique » ; *Comptabilité Contrôle Audit*, 12.

Ekoka, B. (2003), « Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source », *Cahier de recherche n° 2003-160*, IAE de Toulouse

Evraert. S, Mevellec. P, (1991), *Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelle*, revue française de gestion N°78

Fiol M., Lebas M. (1999), « Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager », in *Contrôle : retour aux questions*, L. Collins (dir.), PUF, Paris.

Fisher, J. (1992). "Use of non-financial performance measures." *Journal of Cost Management* 6: 8.

Gallois, P. M. (2000), « Compétitivité et maîtrise du temps ou l'art du pilotage industriel », *Revue Française de Gestion Industrielle*, 19, 5-34.

Ghertman, M. (2003), « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », *Revue Française de Gestion*, n° 142, pp 43– 63.

Gibson, C.B., Birkinshaw, J., (2004). "The antecedent, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity". *Academy of Management Journal*, 47, pp. 209-226.

Globerson. S, (1985), « Issues in developing a performance criteria system for an organization » - *International Journal of Production Research*-Vol.23-pp.639-646.

Gomes. C.F., Yasin. M.M., Lisboa. J.V, (2004), "An examination of manufacturing organizations performance evaluation", *International Journal of Operations & Production Management*, 24 (5).

Grabot, (1998), « Objective satisfaction assessment using neural nets for balancing multiple objectives », *International Journal of Production Research*, Vol. 36, N°9.

Hachimi Sanni Yaya, M.Sc, (2003), « la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritérielle » .publication de la : faculté des sciences de l'administration Université laval / Québec canada. Document de travail 2003-036

Hansen G-S et Wernerfelt, B. (1989). Determinants of firm's performance: Relative importance of economic and organizational Factors. *Strategic Management Journal*, volume. 10, Issue 5, pp. 399-411.

Hax A. C., et Majluf N-C. (1983). Organization design: A case study on Matching Strategy and Structure. *Journal of Business Strategy*, volume. 4, Issue 2, pp:72-86.

He, Z.L., Wong, P.K., "2004. Exploration versus exploitation: an empirical test of the ambidexterity hypothesis". *Organization Science*, 15.

Henri Savall, Véronique Zardet, (1992), « Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés ». Eyrolles, pp.399.

Hirschleifer J. (1956), «On the Economics of Transfer Pricing », Journal of Business, July, n°29, pp. 172-184.

Hirschleifer J. (1957), «Economics of the Decentralized Firm », Journal of Business, April, pp. 99-108.

Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, Vol 3, issue 4.

Johnson H. Thomas; (1992), “It's time to stop overselling activity-based concepts”, Management accounting (IMA, New-York), 26-35.

Jönsson, S., Lukka, K. (2005). Doing interventionist research in management accounting. Gothenburg Research Institute-rapport.

Julien Batac, (2016). « Le contrôle ambidextre - Pour une contribution du contrôle à l'apprentissage et à la transformation des organisations ». Sciences de l'Homme et Société. Université Paris 1 - Panthéon Sorbonne.

Justin, J (2004). « Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle ». Comptabilité Contrôle Audit, numéro thématique. Tome 10, pp. 213-236.

Kaplan R.S. (1995) "Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts", L'Expansion Management Review, Décembre, p. 46-52

Kaplan, R. (1983). "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research." The Accounting Review 58(4): 20

Kennerley. M, Neely. A, (2003), “Measuring performance in a changing business environment”, International Journal of Operations and Production Management, 23, pp. 213-229

Koenig G., (1993). « Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles ». Revue de Gestion des Ressources Humaines, n°9, pp :4-17.

Kotha, S., & Nair, A. (1995). “Strategy and environment as determinants of performance: Evidence from the Japanese machine tool industry”. Southern Medical Journal, 16, 497-518.

Laurent Cappelletti. (2010), « La recherche intervention : Quels usages en contrôle de gestion ? », Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France.

Lebas M. et Euske K., (2007), A conceptual and operational delineation of performance, In Neely, A.D. « Business Performance Measurement: Unifying Theory and Integrating Practice ». 2e ed. Cambridge: Cambridge University Press, p. 125-139.

Lebas M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 66-71.

Lebas Michel, (1994), « Du coût de revient au management par les activités », Revue Française de Comptabilité n° 258, pp. 45-51.

Leidecker J.K et Bruno A.V. (1984) , Identifying and using critical success factors , Long Range Planning, vol.17, n°1, p.23 – 32.

Lenz R-T. (1981). Determinants of organizational performance : an interdisciplinary Review. Strategic management Journal, volume 2, pp 131-154.

Levinthal, D.A., March, J.G., 1993. The myopia of learning. Strategic Management Journal, 14, 95-112.

Lingle, J. and Schiemann, W., 1996, "From Balanced Scorecard to Strategic Gauges:Is measurement Worth it?" American Management Association.

Lorino P. (2002), « Vers une théorie pragmatique sémiotique des outils appliqués aux instruments de gestion », Working paper ESSEC, DR-02015.

Lorino. P, Tarondeau. J-C, (2006), « De la stratégie aux processus stratégiques », Revue Française de Gestion, 160.

M. Pillet, (1999), « Qualité des produits et qualité des caractéristiques élémentaires, l'objectif cible de la conception à la fabrication », Qualita 99, France, 12 pages.

M.J. Gregory, (1993), « Integrated performance measurement: a review of current practice and emerging trends », International Journal of Production Economics, Vol. 30/31.

Maeder. R, (1991), De nouvelles missions pour le contrôle, Revue Française de gestion

Magnan L.M. et Onge St . Sylvie. (1994), « La mesure de la performance organisationnelle et de changement stratégique », in Gestion, sept, pp. 29-37.

March, J.G. (1991), "Exploration and exploitation in organizational learning", *Organization Science*, 2, 71-87.

Maskell, B. H. (1992). "Performance Measurement for World Class Manufacturing. A Model for American Companies." Productivity Press, Cambridge, MA.

McNair, C., Mosconi, W. et Norris, T. (1989). "Beyond the Bottom Line: Measuring World Class Performance." Dow Jones-Irwin, Homewood, IL.

Medori, D., Steeples, D. (2000), A framework for auditing and enhancing performance measurement systems, *International Journal of Operations and Production Management*, 20 (5).

Mendoza C., Delmond M-H., Giraud F., Löning H. (2002), Tableaux de bord et balanced scorecards, Groupe Revue Fiduciaire.

Mévellec Pierre, (1995), « La comptabilité à base d'activités - Une double question de sens », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, volume 1.

Meyssonier, François, (2015), « Les dispositifs de pilotage de la performance en environnement innovant et incertain : étude comparative de huit startups ». *Revue internationale P.M.E.* 28, n° 3-4.

Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., Coleman, H. J. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. *The Academy of Management Review*, 3(3), 546–56.

Morin, E.M., Savoie, A. et Beaudin, G., (1994), « L'efficacité de l'organisation. Théories ? représentations et mesures », Montréal, Gaëtan Morin.

Morin, E. M., Guindon, M. & Boulianne, E. (1996). « Les indicateurs de performance ». *Ordre des comptables généraux licenciés du Québec*, Guérin.

Nanni, A. J., Dixon, J. R. et Vollmann, T. E. (1990). "Strategic control and performance measurement." *Journal of Cost Management* summer: 10.

Notat, N. (2007). Une question centrale. *Acteurs de l'Économie*, dossier spécial performance, octobre.

Oliver, J., (2009). Continuous improvement: role of organisational learning mechanisms. *International Journal of Quality & Reliability Management*, volume 26, pp: 546–563.

Ouchi W. G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", Management Science.

P. Cohendet, P. Llerena,(1990), *Nature de l'information, évaluation et organisation de l'entreprise*, Revue d'Economie Industrielle, no 51, pp. 141-165.

P. Falzon, A. Dicioccio, V. Mollo, A. Nascimento, (2013), « *Qualité réglée, qualité gérée* », Ouvrage collectif du Centre de Recherche sur le Travail et le Développement CRTD.

Perret V. et Girod-Seville M. (2002), « Les critères de validités en Sciences des organisations : les apports du pragmatisme », in Questions de Méthodes en Sciences de Gestion, sld Nathalie Mourgues, Ems, pp. 319-338.

Porter, M.E. (1979) "How Competitive Forces Shape Strategy". Harvard Business Review

R. Eccles, (1984-1985), « Prix de cession interne », Harvard, L'Expansion, hiver.

Raisch, S., Birkinshaw, J., Probst, G., Tushman, M. L., 2009. Organizational ambidexterity: Balancing exploitation and exploration for sustained performance. Organization Science, 20 (4).

Rasolofo-Distler, Fana. (2010). « Conception d'un Systeme De Tableaux De Bord Integrant Le Developpement Durable : Une Demarche Qui Articule « Methode Ovar » Et « Balanced Scorecard ». HAL, Post-Print.

Richard R. Nelson et Sidney G. Winter, (1982), "An Evolutionary Theory of Economic Change", Cambridge (MA), The Belknap Press of Harvard University Press.

Richard Rumelt., "Toward A Strategic Theory of the Firm," in R. Lamb (Ed.) Competitive Strategic kfanagement, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Robert Anthony (1965), Planing and control systems: a fram e work for analysis, Harvard University.

Robert S. Kaplan and David P. Norton (1996), The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Harvard Business School Press, Boston.

Roberts, J., 1990. Strategy and Accounting in a UK Conglomerate. Accounting, Organization and Society. 15(1/2), 107-125.

Said A.A., Hassab Elnaby H.R, Wier. B, (2003), “An empirical investigation of the performance consequences of non-financial measures”, *Journal of Management Accounting Research*, 15, 193-223.

Saulquin J.-Y. & Schier G. (2007), « Responsabilité sociale des entreprises et performance. Complémentarité ou substituabilité ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, n°223, pp. 57-65

Shindler. A, (2009). « Vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs » du centre de recherche intégré MIRCen du CEA , Gestion et management. Ecole Centrale Paris.

Simons R. (1995), “Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal”, Harvard Business School Press.

Simonsen, J. (1994). *Administrative Behavior: How Organizations can be Understood in Terms of Decision Processes*. Roskilde Universitet.

Smith, W. K., & Tushman, M. L. (2005). Managing strategic contradictions: A top management model for managing innovation streams. *Organization Science*, 16(5), 522–53

Strauss. E. & Zecher. C (2013). Management Control System: A Review. *Journal of Management Control*, volume 23, issue 4, pp : 133-288.

Swieringa R. J., Waterhouse J. H. (1982), «Organizational Views of Transfer Pricing », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 149-65.

Tarondeau J.C. & Wright R.W. (1995) “ La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus ”, *Revue Française de Gestion*, N° 104, Juin-Juillet-Août.

Teece David J., Pisano Gary & Shuen Amy (1997), « Dynamic capabilities and strategic management », *Strategic Management Journal*, vol. 18, n°7.

The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, 1990

Tushman, M.L., O'Reilly, C.A., 1996. Ambidextrous organizations, managing evolutionary and revolutionary change, *California Review*, 38, 8-30.

Van Der Ghinst. P, (1995), « Les nouvelles tendances du contrôle de gestion », *Problèmes économiques*, n° 2447, 22 novembre, pp. 4-9

Vasconcellos J.(1988), The impact of key success factors on company performance , *Long Range Planning*, vol.21, n°6, p. 56 – 64 .

WACHEUX, F. (1997). « *La gestion des ressources humaines et l'épistémologie du quotidien* » (cahier n° 97/01). Paris, France : CERGOR, Université Paris 1 – Panthéon-Sorbonne.

Watson D. H., Baumler J. V.(1975), «Transfer Pricing : A behaviorial Context », The Accounting Review, n° 3, July, pp. 466-474.

Wernerfelt B. (1984), "A Resource-Based View of the Firm", Strategic Management Journal, 5, 171-180.

Williamson O.E., (1975), "Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications", New York, Free Press.

Woods, M. (1989). "New manufacturing practices - new accounting practices." Production and Inventory Management Journal 30(4): 6.

Y. Ducq, B. Vallespir et G. Doumeingts, (2001), « Coherence analysis methods for production systems by performance aggregation », International Journal of Production Economics, Vol. 69, N°1.

Thèses

Archimède. B, (1991), « Conception d'une architecture réactive distribuée et hiérarchisée pour le pilotage des systèmes de production », Thèse de doctorat, Université de bordeaux I.

Avenier M.J, (1984), « Pilotage de l'entreprise et environnement complexe, une aide à la conception d'un pilotage plus effectif », Thèse d'État en Sciences Économiques, Université de Droit, d'Économies des Sciences d'Aix Marseille.

C. Berchet, (2000), « Modélisation pour la simulation d'un système d'aide au pilotage industriel », Thèse de doctorat, Institut national polytechnique de Grenoble.

C. Sohier, « Pilotage de cellules adaptatives de production : Apport des systèmes multi-agents », Thèse de Doctorat, Ecole Normale Supérieure de Cachan, 1996.

Cliville. V, (2004), « Approche systémique et méthode multicritère pour la définition d'un système d'indicateurs de performance », Thèse de doctorat Université de Savoie.

D. Trentesaux, (1996), « Conception d'un système de pilotage distribué, supervisé et multicritère pour les systèmes automatisés de production », Thèse de doctorat, Institut National Polytechnique de Grenoble.

Dindeleux. E, (1992), « Proposition d'un modèle et d'un système interactif d'aide à la décision pour la conduite d'atelier », Thèse de doctorat, Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambresis.

Hemmi Mohamed, (2007), « Management de l'innovation et performance des entreprises industrielles, cas des entreprise exportatrices ». Thèse de Doctorat, FSJES, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès.

Isabelle Lacombe, (1997), « Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational ». Gestion et management. Université Paris.

Lattuf. J.A, (2006), « Aide au pilotage d'une démarche d'innovation en conception de produit : vers un cahier des charges « augmenté » », thèse de doctorat, ENSAM ParisTech.

Michel Pendaries, (2011), « Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : cas des entreprises industrielles gérées par affaire », Thèse de doctorat de sciences de gestion, Université Aix Marseille.

Pech Varguez J.L. (2003), Cohérence et cohésion de l'équipe de direction dans la petite et moyenne entreprise, Thèse de Doctorat, HEC Paris.

R. Megartsi, (2001), « Proposition d'un support de conduite des processus d'entreprise dans un contexte perturbé - Etude comparative des méthodes d'analyse des systèmes de production », Thèse de doctorat, Université d'Aix Marseille III.

Rasoarimanana Distler, (2009), « Conception et mise en œuvre d'un système de pilotage intégrant la responsabilité sociale de l'entreprise : une méthode combinatoire. Gestion et management ». Thèse de doctorat, Université Paul Verlaine – Metz. Français.

Rima EL Sayed Ayoub, (2014), « Pilotage de la performance : Quelle modélisation par activités et processus ? Analyse de la convergence entre la Qualité et le Contrôle de Gestion. » ; Thèse de doctorat, Université de Nantes (Unam).

Roover - dans Yaya H. (1991), « la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritère », Thèse de doctorat, Faculté des sciences de l'administration Université Laval.

Y. Ducq, (1999), « Contribution à une méthodologie d'analyse de la cohérence des systèmes de production dans le cadre du modèle GRAI », thèse de doctorat, Université de Bordeaux I.

Actes de colloques et conférences

A. Cipriani. A, (2012), « L'innovation inverse : notion temporelle ou tendance économique pérenne ? », L'engagement international à l'écoute du local, 2ème conférence annuelle Atlas / AFMI Association Francophone de Management International, Lyon, France, 18 pages.

Ale. A.G, Coudel. E, Devatour. H, Soulard. C.T, Hubert. B, (2010), « Performances environnementale et socioéconomique des exploitations agricoles au Bénin, quelques pistes d'innovations pour un développement rural durable en Afrique », ISDA, Montpellier, France.

Barbu N. (2004), « Les besoins d'outils de gestion dans une petite organisation. Une modélisation à base d'activités et de processus », Actes du XXV^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans

Ben Aissa H., (2001), « Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion ? », Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec 13- 14-15.

Ben Letaifa, S. (2006). « *Compatibilité et incompatibilité des paradigmes et méthode* »s. Communication présentée à l'atelier méthodologie de l'AIMS « Étude de cas », IAE de Lille, France.

Bescos, P. L., & Mendoza. C. (2011). « Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence ». 20 ème congrès de l'AFC, France.

Bessire D. (2000), "French tableau de bord versus American balanced scorecard: misery and glory of metaphors", The Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester Federal School of Business and Management, 28 pages.

Bollecker. M, (2000). « Le contrôleur de gestion : une profession a dimension relationnelle ? », 21ème congrès de l'AFC, France.

Bournois. F, Livian. Y-F, Louart. P, (1993), «Recherches et interventions autour d'une GRH en question(s) », Dans *Actes du IV^e congrès de l'Association francophone de gestion des ressources humaines (AGRH)* (p. 389-398). Jouy-en-Josas, France.

Françoise Giraud., (2001), « Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique », 22ème congrès de l'AFC, France.

Galambaud B. (2003), «GRH et performances», Colloque AGEF, 23-24 jan, Marrakech.

Gumb B. (2003), « Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique », Les 9èmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management Gouvernement d'entreprise : perspectives historiques, Colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars.

Jean Gilles. M. (2003), « Les politiques de prix de cession interne : un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel », XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage

Koenig, G. (2005). Études de cas et évaluation de programmes : une perspective campbellienne. Dans *Actes de la XIV^e Conférence de l'AIMS*. Angers, France.

Pallas, Valérie & Batac, Julien. (2006). La gestion par les processus dans la banque : de l'intention à la mise en oeuvre. 27^{ème} congrès de l'AFC.

Pesqueux. Y (2004). « La notion de la performance globale ». Cinquième forum international sur la performance globale de l'entreprise, université de Tunisie Carthage, 1 et 2 décembre.

Saubesty Vallier, C., (2004), « Codage de données qualitatives dans les processus de construction de coopérations en management de projets : le cas d'un "pôle confort" à la SNCF. », Séminaire "Les Ficelles du métier", ENS Cachan, Université de Marne la Vallée, Ecole Polytechnique, Ecole des Mines de Paris, Décembre.

Zimnovitch. H., (1995). L'émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930. *Association Française de la Comptabilité*, Journée d'étude : Histoire de la Comptabilité.

Table des matières

Résumé	1
Abstract	2
Sommaire	3
Introduction générale.....	6
✓ Objet de recherche.....	8
✓ Intérêt de la recherche	9
✓ La problématique de recherche	11
✓ Les questions de la recherche.....	11
✓ Cadre épistémologique et méthodologique de la recherche.....	12
✓ Construction de la thèse	12
Chapitre 1	14
Contrôle de gestion et performance : cadre conceptuel et fondements théoriques	14
Introduction	14
Section I : Le concept de la performance : contenu, déterminants et mesure	14
I.1. Précisions terminologiques	15
I.1.1. La performance : un concept polysémique	15
I.1.2. Les critères de la performance : pour mieux cerner le concept.....	23
I.1.2.1 Le critère « coût »	23
I.1.2.2 Le critère « qualité ».....	24
I.1.2.3. Le critère « délai ».....	25
I.1.2.4. Le critère « innovation »	26
I.1.2.5. Le critère « développement durable »	27
I.2. Approches, sources et déterminants de la performance	29
I.2.1. La performance : un concept classé en approches	29
I.2.1.1. Performance monocritère versus performance multicritère	30
I.2.1.2. Performance positionnée par rapport à l'environnement versus performance centrée sur les ressources internes	31
I.2.1.3. Performance locale versus performance globale.....	33
I.2.2. Les sources de la performance	34
I.2.2.1. Environnement des affaires : source exogène de la performance	35

I.2.2.2. Source endogène : Actions et stratégies engagées	35
I.2.3. Les déterminants de la performance.....	35
I.2.3.1. Les déterminants environnementaux.....	36
I.2.3.2. Les déterminants organisationnels	36
I.2.3.3. Les déterminants humains.....	36
I.2.3.4. Les déterminants stratégiques	37
I.3. Mesure et évaluation de la performance : la boîte à outils... ..	38
I.3.1. La mesure de la performance : un exercice délicat mais incontournable.....	39
I.3.1.1. La performance est-elle toujours mesurable ?.....	39
I.3.1.1.1. Historique de la mesure de performance.....	40
I.3.1.1.2. Le rôle des systèmes de mesure	42
I.3.1.2. De la mesure de performance de l'entreprise à la mesure de performance des centres de responsabilité.....	43
I.3.2. L'évaluation de la performance	43
I.3.2.1. Définition	44
I.3.2.2. Les enjeux de l'évaluation de la performance.....	44
I.3.2.3. Les critères d'évaluation de la performance	45
Section II. Contrôle de gestion et paradigmes de la théorie des organisations : état de l'art	49
II.1. Le contrôle de gestion apparition et évolution	50
II.1.1. Aperçu historique de contrôle de gestion.....	50
II.1.2. Définitions et concepts de base.....	52
II.1.2.1. Signification du mot « Contrôle ».....	52
II.1.2.2. La typologie du contrôle selon « Anthony »	53
II.1.2.3. Quelques définitions du contrôle de gestion.....	54
II.1.3. Organisation et contrôle de gestion.....	56
II.2. Le contrôle de gestion à travers les théories des organisations	57
II.2.1. Le contrôle de gestion à travers la pensée managériale classique	58
II.2.1.1. Le contrôle de gestion dans la conception classique de l'organisation.....	58
II.2.1.2. L'école néoclassique et contrôle de gestion.....	59
II.2.1.3. Le modèle cybernétique de contrôle de gestion.....	60
II.2.1.4. Le contrôle de gestion et l'approche contractuelle	61
II.2.2. Le contrôle de gestion stratégique-opérationnel : vers une approche gestionnaire et managériale axée sur les processus	64
II.2.2.1. Le Lean management : quel apport pour le contrôle de gestion ?.....	64
II.2.2.2. Les théories psychologiques et contrôle de gestion	65

II.2.2.2.1. Les apports de Crozier et Friedberg en matière du contrôle de gestion.....	65
II.2.2.2.2. La théorie de la régulation sociale et le contrôle de gestion	67
II.2.2.3. Le contrôle de gestion et l'approche systémique	68
II.2.2.4. L'approche décisionnelle de l'organisation et le contrôle de gestion	68
II.2.2.4 L'approche évolutionniste de l'organisation et le contrôle de gestion	69
II.3. Le contrôle de gestion ambidextre : une combinaison entre le modèle classique et le modèle de pilotage	70
II.3.1.Le concept de « Contrôle Ambidextre »	71
II.3.2. Les apports de Simons (1995)	73
Conclusion.....	76
Chapitre 2 : Pilotage de la performance : vers une approche transversale multicritère	78
Introduction	78
Section I. Système de pilotage de la performance : état de l'art	79
I.1. Les fondements du système de pilotage de la performance.....	79
I.1.1. Le pilotage de la performance : essai de définition.....	80
I.1.2. La structure d'un système de pilotage.....	83
I.1.2.1. Les centres de décision et leurs liens de dépendance	83
I.1.2.2. La classification des structures de pilotage	84
I.1.2.3. Cohérence hiérarchique, spatiale et temporelle d'un système de pilotage	86
I.2. Pilotage de la performance et contrôle de gestion : quelle relation ?	87
I.2.1. La vision fonctionnelle de pilotage de la performance	88
I.2.1.1. Définition de concept de centre de responsabilité.....	88
I.2.1.2. Décentraliser : une question de degré	90
I.2.1.3. Les principes régissant la mise en place des centres de responsabilité	91
I.2.2. Le pilotage nécessite une vision par processus de l'entreprise	93
I.2.3. L'articulation entre pilotage par activité et pilotage fonctionnel	95
Section 2. Pilotage de la performance : la boîte à outils	99
II.1. Le pilotage fonctionnel de la performance : méthodes et outils.....	100
II.1.1. Les prix de cession interne, outil de management de la performance	100
II.1.1.1. Le prix de cession interne, définition et finalités	101
II.1.1.2. Prix de cession interne : un outil classé en approches	102
II.1.1.3. La détermination des prix de cession interne.....	103

II.1.1.3.1. Les méthodes fondées sur les coûts	104
II.1.1.3.2. Les méthodes fondées sur le prix du marché	105
II.1.1.4. Les critères de fixation des prix de cession interne	106
II.1.1.5. « Pourquoi les prix de cession interne (PCI) ? »	108
II.1.2. La gestion budgétaire au service de la performance	109
II.1.2.1. L'analyse conceptuelle de la gestion budgétaire	109
II.1.2.1.1. Définition de la gestion budgétaire	109
II.1.2.1.1.1. La prévision	110
II.1.2.1.1.2. Le budget	111
II.1.2.1.1.3. La stratégie.....	113
II.1.2.1.1.4. Les objectifs.....	115
II.1.2.1.2. Le rôle de la gestion budgétaire	115
II.1.2.2. Le processus budgétaire.....	116
II.1.2.2.1. La gestion prévisionnelle	116
II.1.2.2.2. Les étapes du processus budgétaire	117
II.1.2.2.2.1. La prévision	118
II.1.2.2.2.2. La budgétisation.....	119
II.1.2.2.3. Le contrôle budgétaire	120
II.1.2.3. Les apports de la gestion budgétaire pour notre recherche	122
II.2. La vision transversale de la performance : méthodes et outils de mesure.....	124
II.2.1. L'activité au cœur de la maîtrise de la performance : ABC/ABM	125
II.2.1.1. Les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités.....	125
II.2.1.2. ABC/ABM essai de définition	127
II.2.1.3. Les apports de l'ABC/ABM pour notre recherche	129
II.2.2. Tableau de bord et BSC : principaux outils de pilotage de la performance.....	131
II. 2.2.1. Les tableaux de bord : définition, rôles et typologies	131
II.2.2.1.1. Les tableaux de bord : essai de définition.....	131
II.2.2.1.2. Le rôle du tableau de bord	132
II.2.2.1.3. Les typologies des tableaux de bord	133
II. 2.2.2. La conception des tableaux de bord.....	137
II.2.2.2.1. Les principes de conception du tableau de bord	137
II.2.2.2.2. Les tableaux de bord : démarche de construction	138
II.2.2.2.3. Les indicateurs de tableaux de bord.....	141
Conclusion.....	146

Chapitre 3	148
Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche	148
Introduction	148
Section I. L'interprétativisme comme posture épistémologique de la recherche.....	149
I.1. Design global de la thèse	149
I.1.1. Objet de recherche.....	149
I.1.2. Problématique de la recherche	150
I.1.3. Questions de la recherche.....	150
I.2. Positionnement épistémologique de la recherche	153
I.2.1. L'épistémologie de la recherche en science de gestion.....	153
I.2.1.1. Qu'est-ce que l'épistémologie ?.....	153
I.2.1.2. Les principaux paradigmes épistémologiques en science de gestion.....	155
I.2.2. L'interprétativisme, comme posture épistémologique de la recherche	158
I.2.3. Un raisonnement de type abductif.....	159
I.2.4. Une démarche qualitative de la recherche pour étudier la contribution des centres de responsabilité à la performance globale	161
Section 2. Une démarche qualitative de la recherche basée sur l'étude de cas et la recherche action	164
II.1. Justification du choix méthodologique.....	164
II.1.1. Etude de cas	164
II.1.1.1. Définitions et caractéristiques générales de l'étude de cas	165
II.1.1.2. Pourquoi l'étude de cas ?.....	166
II.1.1.3. Justification du choix d'un cas unique.....	169
II.1.1.4. Sélection du cas	170
II.1.2. Justification de recherche action.....	172
II.2. Méthodes et outils employés dans la phase exploratoire.....	174
II.2.1. La production des données	174
II.2.1.1. La nature et le volume des données collectées.....	174
II.2.1.1.1. La nature des données collectées	174
II.2.1.1.2. Le volume des données collectées	176
II.2.1.2. Les méthodes de collecte de données mobilisées	176
II.2.1.2.1. L'entretien de recherche	179
II.2.1.2.2. L'observation.....	182

II.2.1.2.3. L'analyse documentaire	183
II.2.2. L'analyse des données	184
II.2.2.1. La condensation des données ou le codage.....	184
II.2.2.2. Présentation des données	186
II.2.2.3. Elaboration et vérification des conclusions	186
Conclusion.....	188
Chapitre 4	189
Proposition d'une démarche d'évaluation de la performance : étude de cas	189
Introduction	189
Section I. L'intervention au sein de l'entreprise DELTA	189
I.1. Le cadre de notre intervention	190
I.1.1. Présentation et raisons de choix de terrain d'investigation	190
I.1.1.1. Présentation générale de l'entreprise DELTA	190
I.1.1.2. L'entreprise DELTA : un cadre approprié pour une recherche action.....	196
I.1.2. Le contexte de l'intervention	197
I.1.2.1. Clarification de la problématique.....	198
I.1.2.2. Cheminement de l'intervention.....	198
I.2. Résultats de l'analyse thématique	200
I.2.1. Le système d'information de l'entreprise.....	200
I.2.2. La performance : un concept complexe aux multiples dimensions.....	202
I.2.2.1. La perception de la performance par les acteurs	202
I.2.2.2. Dimensions et déterminants de la performance	203
I.2.2.3. Les critères de la performance	209
I.2.3. L'articulation performance locale/performance de l'entreprise.....	209
I.2.4. Les outils de mesure de la performance	211
I.2.4.1. Les outils de mesure de la performance financière	211
I.2.4.1.1. Le calcul et l'analyse des coûts	211
I.2.4.1.2. La gestion budgétaire chez DELTA.....	214
I.2.4.1.2.1. Examen de la procédure budgétaire de DELTA	214
I.2.4.1.2.2. Le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance réalisée	216
I.2.4.1.3. La méthode de l'analyse par ratios.....	223
I.2.4.1.4. Le reporting financier.....	223
I.2.4.2. Les outils de mesure de la performance non financière	224

II.1. Les PCI : de la valorisation des transferts inter-fonctions au pilotage de la performance.....	227
II.1.1. Diagnostic de l'existant	227
II.1.2. La mise en place de la méthode des PCI.....	228
II.1.2.1. Les étapes d'implantation des PCI.....	228
II.1.2.1.1. L'analyse des échanges entre les ateliers	229
II.1.2.1.2. Choix de la méthode de valorisation des échanges internes	231
II.1.2.1.3. Simulation de la méthode de coût standard complet plus une marge de 10%.....	234
II.1.2.1.4. Calcul des marges des ateliers	235
II.1.2.1.5. La contribution des performances des ateliers à la performance de l'entreprise DELTA.....	241
II.1.2.2. Communication et diffusion de la méthode	242
II.1.3. Les implications managériales et organisationnelles de la mise en place des PCI	243
II.2. Proposition de conception des tableaux de bord pour les centres de responsabilité : une démarche inspirée de la méthode OVAR	244
II.2.1. Diagnostic de l'existant	244
II.2.2. Analyse de la démarche adoptée.....	245
II.2.3. Les étapes de construction de tableau de bord par atelier	247
II.2.3.1. Détection des facteurs clés de gestion	247
II.2.3.2. Délégation des responsabilités.....	248
II.2.3.3. Identification et choix des indicateurs	249
II.2.3.4. Les cartes stratégiques des centres de responsabilité.....	254
II.2.3.5. Présentation des tableaux de bord locaux	258
II.2.4. Les impacts de mise en place des tableaux de bord locaux	262
Conclusion.....	264
Conclusion générale	266
Bibliographie	272
Table des matières	300
Liste des tableaux	300
Liste des figures	302
Annexe	304

Liste des tableaux

Tableau 1 : Quelques définitions de l'efficacité et de l'efficience	21
Tableau 2: Les mesures traditionnelles versus les mesures non traditionnelles de la performance.....	41
Tableau 3: Dimensions, critères et exemples d'indicateurs de performance	46
Tableau 4: Typologies des budgets selon le critère de la hiérarchie	113
Tableau 5: Les étapes de la démarche de construction des tableaux de bord	139
Tableau 6: Les caractéristiques d'un bon indicateur de performance	143
Tableau 7: Les hypothèses fondatrices de différents cadres épistémologiques contemporains	156
Tableau 8: Les trois démarches de production de connaissance	161
Tableau 9: Les méthodes dans la recherche de nouvelles pratiques managériales	163
Tableau 10: Les critères de choix d'une stratégie de recherche.....	167
Tableau 11: Les critères avancés par Rispal	171
Tableau 12 : Synoptique des principales caractéristiques des recherches de terrain : l'étude de cas et la recherche action.....	173
Tableau 13 : Nature des données collectées	175
Tableau 14: Qualification rapide des avantages et des inconvénients des méthodes de recherche	178
Tableau 15 : Liste des acteurs interviewés, leur fonction ainsi que la durée moyenne de ceux-ci	182
Tableau 16: Fiche signalétique de l'entreprise DELTA.....	191
Tableau 17: Cadrage de la problématique	198
Tableau 18: Les dimensions de la performance de l'entreprise DELTA	203
Tableau 19: Les concurrents de l'entreprise DELTA	206
Tableau 20 : Ecart global sur chiffre d'affaires.....	217
Tableau 21: Ecart sur marge.....	218
Tableau 22 : Ecart sur coût de production.....	219
Tableau 23: Exemple d'indicateurs utilisés par l'entreprise DELTA classés par catégorie ..	225
Tableau 24: Calcul de cout de revient d'acide sulfurique avec PCI	237
Tableau 25: Le coût de revient de l'acide phosphorique 29%	238
Tableau 26: Le coût de revient de l'acide phosphorique 54% NCL	239
Tableau 27: Le coût de revient de l'acide phosphorique 54% CL	240

Tableau 28: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier sulfurique	251
Tableau 29: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier phosphorique.....	252
Tableau 30: Objectifs, FCS et indicateurs de l'atelier phosphorique.....	253
Tableau 31 : Tableau de bord de l'atelier sulfurique.....	259
Tableau 32 : Tableau de bord de l'atelier phosphorique	260
Tableau 33 : Tableau de bord de l'atelier utilité	261

Liste des figures

Figure 1: Le temps total de cycle	26
Figure 2: « Le schéma entrecroisé du développement durable »	28
Figure 3 : Le contrôle de gestion dans un groupe décentralisé : des systèmes de mesure à des niveaux multiples	43
Figure 4: Le contrôle de gestion et l'effet de rétroaction.....	61
Figure 5: Les leviers de contrôle de SIMONS	74
Figure 6 : La boucle du pilotage.....	81
Figure 7: Quelques structures de pilotage	85
Figure 8 : Centres de responsabilité et structure organisationnelle.....	90
Figure 9 : les trois visions de la structure d'une organisation	98
Figure 10: Grille d'Eccles (1984).....	107
Figure 11: De la stratégie aux plans et budgets.....	114
Figure 12: Les étapes du processus budgétaire	118
Figure 13 : Les étapes de gestion budgétaire d'avant l'action	120
Figure 14: Les étapes du processus de planification et de la gestion budgétaire	122
Figure 15: Trois niveaux d'analyse	126
Figure 16 : deux logiques opposées	128
Figure 17: Tableau de bord calqués sur les structures.....	135
Figure 18 : Modèle théorique de la recherche	151
Figure 19: Composantes de l'analyse des données : modèle interactif	184
Figure 20: Organigramme de l'entreprise DELTA	192
Figure 21: Le schéma bloc général du procédé utilisé pour la production de P2O5.....	194
Figure 22: La relation entre la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise DELTA.....	210
Figure 23: Calcul de la marge sur coût variable de l'entreprise DELTA.....	212
Figure 24: La démarche d'imputation des charges directes et indirectes.....	213
Figure 25: Processus production de l'entreprise DELTA	213
Figure 26 : Schéma d'analyse des écarts.....	216
Figure 27 : Ecart sur charges directes	220
Figure 28 : Ecart sur charges indirectes.....	221
Figure 29: Exemple de calcul des écarts pour l'entreprise DELTA	222
Figure 30: Les échanges entre les ateliers de l'entreprise DELTA	230

Figure 31: La carte stratégique de l'atelier sulfurique	255
Figure 33 : La carte stratégique de l'atelier phosphorique.....	256
Figure 34: La carte stratégique de l'atelier utilité	257

Annexe Guide d'entretien semi directif

Avec les acteurs de l'entreprise DELTA

Présentation de l'intervieweur (Présenter ma formation, expliquer que cet 'entretien entre dans le cadre de travail de recherche, Présentation du contexte).

Présentation de l'interviewé (Nom, Fonction, Parcours dans l'entreprise)

1. Le système d'information de l'entreprise

Ce thème est essentiel. En effet, comment construire une représentation partagée de l'organisation, comment partager les informations des différents centres d'analyses avec la direction générale et vice versa sans organiser une bonne circulation de l'information ?

1. Comment faire circuler l'information au sein de votre entreprise/ service ?

Cette question nous permet de définir le processus de circulation de l'information au sein de l'entreprise DELTA, afin de détecter les points forts et faible de ce processus et se son impact sur la performance de l'entreprise.

2. Quelles sont les éléments à prendre en considération lors de la diffusion de l'information ?

Pour cette question, nous pouvons détecter les éléments clés qui peuvent affecter la qualité de système de diffusion de l'information au sein de l'entreprise.

3. Quelles méthodes utiliser pour diffuser vos informations ?

Cette question vise à déterminer l'ensemble des méthodes utiliser au sein de l'entreprise ABC, afin de circuler ses informations.

4. Quels sont les avantages de votre système d'information?

En fin, cette question nous permet de détecter les avantages et les limites de système d'information de l'entreprise ABC ainsi son impact sur sa performance.

2. Le concept de performance

Ce thème réunit les informations relatives au concept de la performance. Plus précisément la perception des acteurs de l'entreprise pour ce concept. Le but était de déterminer la définition de la performance adopté au sein de l'entreprise.

1. Que signifie pour vous le terme « performance » ? (Quand pouvez-vous dire que votre service /entreprise est performante ?)

Cette question nous permet de connaître la perception des acteurs sur la performance, ainsi que l'importance de ce concept pour leurs services. Ces renseignements sont importants pour l'analyse ; en effet les réponses seront différentes selon la fonction de chaque. De plus, le statut de l'acteur dans l'entreprise va également influencer fortement ses choix de réponse en fonction de sa position hiérarchique et stratégique dans l'entreprise.

2. Quels sont, selon vous, les éléments les plus importants qui reflètent la performance de votre service/entreprise ?

Réplique 1 : en d'autres termes, quels sont vos objectifs de performance ?

Cette question permettra de dégager les objectifs de performance les plus pertinents pour l'entreprise et par conséquent les grandes dimensions de performance selon chaque acteur. Autrement, par cette question nous pouvons analyser l'adéquation des objectifs opérationnels avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

3. Quels sont les activités critiques dans votre entreprise, qui permettent d'atteindre cette performance ?

Cette question permet d'identifier les processus à la source de la performance de l'entreprise ainsi que les activités principales de ces processus.

4. Quels sont les facteurs clés de performance de votre entreprise ?

Réplique 1 : Quels sont, selon vous, les acteurs qui affectent le plus la performance de votre entreprise ?

Par cette question nous visons :

- Identifier les facteurs clés liés aux acteurs stratégiques pour l'entreprise (facteurs de croissance ou obstacles) que ce soit à cause des Capacités, l'opportunité/Menaces ou de leurs dynamiques.
- Identifier les acteurs internes et externes les plus stratégiques pour la performance de l'entreprise: le marché. Les clients, les fournisseurs, les concurrents, les sociétés de financement, les associations au niveau de l'industrie, les réseaux de recherche, groupes de pression, l'économie, les changements technologiques, la culture, la réglementation, la législation ou les tendances socio démographies, les ressources humaines, le savoir-faire de l'entreprise.

5. Qu'il est le processus de création de la performance dans votre service/ entreprise ?

Cette question nous permet de dresser le processus de création de la performance au sein de l'entreprise et déterminer les origines de cette performance.

6. Quels sont selon vous les critères de la performance ?

3. la performance des centres de responsabilité et la performance de l'entreprise

Ce thème tente de présenter une synthèse de différentes conceptions des acteurs sur les deux niveaux de performance, à la fois au niveau global de l'entreprise et pour chacune des entités qui la composent.

4. Les outils de mesure de la performance

Ce thème nous permettons d'observer la nature de système de mesure de la performance, c'est-à-dire les différents outils de contrôle de gestion employés par l'entreprise, leurs fréquences d'usage ainsi que leur mode d'usage par les acteurs.

1. Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisée pour mesurer la performance de votre entreprise ?

Cette question vise à repérer et d'écrire les différents outils de contrôle de gestion exploiter dans l'entreprise afin de mesure la performance.

- 2. Avez-vous un système de mesure de performance dans l'entreprise ? Si oui, ce système est-il à l'échelle globale de l'entreprise ou uniquement au niveau de certaines unités organisationnelles ?**

Cette question nous permet d'identifier le niveau de mesure de la performance et donner une idée sur le système de mesure de la performance de façon général de l'entreprise.

- 3. Sur quels indicateurs vous basez-vous pour apprécier si votre service / entreprise est performante ou pas ? Et quelles sont les raisons qui expliquent le choix de ces indicateurs de mesure ?**

Cette question nous permet de savoir les types des indicateurs (financier, non financier...) mobilisés par l'entreprise pour mesurer sa performance.