

Royaume du Maroc

Ministère de l'Education Nationale, de la Formation
Professionnelle, de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Fès



المملكة المغربية

وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني و التعليم العالي
و البحث العلمي

جامعة سيدي محمد بن عبد الله

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - فاس

Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion

Laboratoire de Recherche: Management, Finance et Audit des Organisation LAMAFAO

Thèse pour l'obtention du Doctorat

en Sciences Economiques et Gestion

Sous le thème :

CONTRÔLE DE GESTION ET ORIENTATION DES COMPORTEMENTS :

QUELS APPORTS DE L'APPROCHE PAR LES PROCESSUS ? -

CAS DES ENTREPRISES TOGOLAISES

Présentée et soutenue par :

Mawouto HOEDEGBE

Sous la direction du professeur :

Mr Abdellatif MARGHICH

Le 1^{er} Juillet 2019

JURY

Mr Abdellatif EDDAKIR,

PES, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Fès

Mr Abdellatif MARGHICH,

PH, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Fès (Directeur de thèse)

Mr Laurent CAPPELLETTI,

PES, Conservatoire National des Arts et Métiers CNAM Paris

Mr Abdelkader MAAROUFI,

PES, Faculté des sciences Juridiques, Économiques et Sociales d'Oujda

Mr Youness ZERHOUBI LAQRIB,

PH, Faculté des sciences Juridiques Économiques et Sociales Meknès

Mr Samir ERRABIH,

PH, École Nationale de Commerce et de Gestion Fès

Année universitaire : 2018-2019

Royaume du Maroc

Ministère de l'Éducation Nationale, de la Formation
Professionnelle, de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique



§

المملكة المغربية

وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني والتعليم العالي

و البحث العلمي

Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion

Laboratoire de Recherche : Management, Finance et Audit des Organisation

LAMAFAO

Thèse pour l'obtention du Doctorat

en Sciences Economiques et Gestion

Sous le thème :

CONTRÔLE DE GESTION ET ORIENTATION DES COMPORTEMENTS :

QUELS APPORTS DE L'APPROCHE PAR LES PROCESSUS ? -

CAS DES ENTREPRISES TOGOLAISES

Présentée et soutenue par :

Mawouto HOEDEGBE Le 1^{er} Juillet 2019

JURY

Sous la direction du professeur :

Mr Abdellatif MARGHICH

Mr Abdellatif EDDAKIR,

PES, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Fès

Mr Abdellatif MARGHICH,

PH, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Fès (Directeur de thèse)

Mr Laurent CAPPELLETTI,

PES, Conservatoire National des Arts et Métiers CNAM Paris

Mr Abdelkader MAAROUFI,

PES, Faculté des sciences Juridiques, Économiques et Sociales d'Oujda

Mr Youness ZERHOUMI LAQRIB,

PH, Faculté des sciences Juridiques Économiques et Sociales Meknès

Mr Samir ERRABIH,

PH, École Nationale de Commerce et de Gestion Fès

Année universitaire : 2018-2019

Résumé :

Dans quelles mesures et sous quelles conditions le contrôle de gestion fondé sur les processus constitue un vecteur efficace d'orientation des comportements dans la mise en œuvre de la stratégie ?

Cette question est au cœur de la présente recherche qui est menée suivant une approche hypothético-déductive visant à tester, dans le contexte particulier des entreprises au TOGO, un modèle issu d'une analyse de la littérature sur le sujet. A travers une étude quantitative réalisée auprès d'une quarantaine d'entreprises togolaises avec une approche complémentaire de recherche-intervention dans une entreprise industrielle, nous avons vu que le rôle du contrôle de gestion en général dans l'orientation des comportements organisationnels passe principalement par le contrôle par les résultats et est significativement influencé par la détermination des dirigeants et les compétences du contrôleur de gestion. L'apport des processus dans la réalisation des trois articulations de gestion qui sont : cout-valeur ; les horizons court terme-long terme et les niveaux local-global est confirmé mais il est toutefois difficile d'apprécier leur contribution à l'orientation des comportements à travers le soutien à la dynamique **implication-interaction-socialisation**. Quant aux facteurs influençant l'efficacité du modèle par les processus l'étude a montré qu'il s'agit essentiellement d'une part, de sa construction basée sur un arbitrage entre les processus partant du terrain et les normatifs et d'autre part, l'articulation vision processus et vision hiérarchico-fonctionnelle.

Mots clés :

Contrôle de gestion-processus – orientation des comportements- socialisation

Abstract :

To what extents and under what conditions is the management control based on process an effective vector of behavioral orientation in the implantation of the strategy?

This question is at the heart of this research which is conducted using a hypothetical-deductive approach aimed at testing, in the particular context of the companies in TOGO, a model derived from an analysis of the literature on the subject. Through a quantitative study of some 40 Togolese companies with a complementary approach of research-intervention in an industrial company, we have seen that the role of management control in general in the orientation of organizational behaviors passes mainly by the control of the results and is significantly influenced by the determination of the leaders and the skills of the management controller. The contribution of the processes in the realization of the three management joints which are: cost-value; the short-term-long-term horizons and the local-global levels, is confirmed, but it is difficult to assess their contribution to the orientation of behaviors through the support of the dynamic of involvement-interaction-socialization. As for the factors influencing the efficiency of the process model, the research has shown that it is essentially, on the one hand, its construction based on an arbitration between the processes starting from the field and the normative processes and ,on the other hand, the articulation vision process and vision hierarchical-functional.

KEY WORDS

Management control-process-behavioral orientation- socialization;

SOMMAIRE

| | |
|---|------------|
| INTRODUCTION GENERALE | 8 |
| Partie I. CONTRÔLE DE GESTION FACE A LA PROBLEMATIQUE DE L'ORIENTATION DES ACTIONS ET COMPORTEMENTS D'ACTEURS AUTONOMES..... | 20 |
| Chapitre 1. CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE ORGANISATIONNELLE..... | 24 |
| Section 1. Évolution et finalités du contrôle de gestion..... | 26 |
| Section 2. Contrôle de gestion au service de la stratégie par l'orientation des comportements | 41 |
| Section 3. Le contrôle de gestion face aux mécanismes du contrôle organisationnel | 61 |
| Chapitre 2. PILOTAGE PAR LES PROCESSUS, POUR UNE MEILLEURE COHERENCE ORGANISATIONNELLE..... | 72 |
| Section 1. Problématique d'orientation des comportements : approches classiques vs approches modernes..... | 73 |
| Section 2. Mécanismes d'orientation des comportements par de l'approche par les processus | 81 |
| Section 3. Déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus | 105 |
| Partie II. APPORT DU CONTRÔLE DE GESTION FONDE SUR LES PROCESSUS DANS LA CONVERGENCE DES ACTIONS INDIVIDUELLES : Etude empirique dans les entreprises au TOGO... | 117 |
| Chapitre 1. Méthodologie de la recherche..... | 120 |
| Section 1. Posture épistémologique et Démarche de recherche..... | 121 |
| Section 2. Recherche quantitative en deux phases | 127 |
| Section 3. Approche complémentaire : recherche-intervention | 133 |
| Chapitre 2. Présentation et discussion des résultats de l'étude empirique | 141 |
| Section 1. Descriptions générales de l'échantillon et de l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises :..... | 142 |
| Section 2. Analyse quantitative des données | 161 |
| Section 3. Enseignements d'une recherche-intervention dans une PME industrielle | 182 |
| CONCLUSION GENERALE :..... | 200 |
| ANNEXES : | 207 |
| GLOSSAIRE | 216 |
| Bibliographie | 217 |
| TABLES DE MATIERES | 230 |

LISTE DES FIGURES

| | | |
|-----------|---|-----|
| Figure 1 | Modèle de recherche..... | 13 |
| Figure 2 | Problématique de la convergence des comportements organisationnels..... | 22 |
| Figure 3 | : Le cycle du contrôle de gestion..... | 27 |
| Figure 4 | Demarche stratégique..... | 42 |
| Figure 5 | La double lecture de la notion de facteur clé de succès..... | 43 |
| Figure 6 | : <i>Approche top down</i> | 47 |
| Figure 7 | : Approche Bottom-up..... | 48 |
| Figure 8 | Six axes de classification des modes de contrôle..... | 61 |
| Figure 9 | Les systèmes de contrôles chez Simons (1995)..... | 67 |
| Figure 10 | Articulation des compétences..... | 79 |
| Figure 11 | - Modèle de processus..... | 83 |
| Figure 12 | Représentation d'un processus..... | 84 |
| Figure 13 | : Cartographie des processus..... | 86 |
| Figure 14 | Description de l'entreprise comme un macro-processus..... | 86 |
| Figure 15 | Organisation des systèmes ABC..... | 87 |
| Figure 16 | L'articulation du court-terme et du long terme..... | 103 |
| Figure 17 | La transversalité porte l'utopie d'une coordination idéale..... | 109 |
| Figure 18 | -Intérêts de la recherche..... | 118 |
| Figure 19 | - Démarche de la recherche..... | 140 |
| Figure 20 | -Outils du contrôle de gestion dans les entreprises au TOGO..... | 148 |
| Figure 21 | - Pratique de la méthode ABC et les raisons de son absence..... | 151 |
| Figure 22 | -Types de contrôles de gestion selon les finalités..... | 153 |
| Figure 23 | - Contrôle de gestion et les dimensions du contrôle..... | 156 |
| Figure 24 | - Compétences clés du contrôleur de gestion togolais..... | 159 |
| Figure 25 | : Diagramme en bâtons : Approche par les processus et l'articulation coût-valeur par les processus..... | 163 |
| Figure 26 | Articulation coût-valeur par les processus et apprentissage entreprise..... | 169 |
| Figure 27 | : Test d'indépendance de khi-deux de la relation entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »..... | 173 |
| Figure 28 | Diagramme : Appr.processus * Présence de responsables des processus..... | 175 |
| Figure 29 | Diagramme : Appr.processus * Retribution.indivi.collect..... | 178 |
| Figure 30 | : Modèle des processus de CHAMPISO..... | 190 |

LISTE DES TABLEAUX

| | |
|--|-----|
| Tableau 1 Types de contrôle et conditions préalables (OUCHI W, 1979)..... | 63 |
| Tableau 2 – Échelle de mesure de la socialisation | 132 |
| Tableau 3- Transformation d'une observation en connaissance dans une recherche-intervention en contrôle de gestion. | 135 |
| Tableau 4 Démarche et outils de notre recherche-intervention | 137 |
| Tableau 5 Secteur d'activité | 142 |
| Tableau 6 Tableau croisé Type d'entreprise * Secteur d'activité | 143 |
| Tableau 7 : Tableau croisé Forme Juridique * Effectif du personnel | 143 |
| Tableau 8. Tableau croisé Présence du CDG * Secteur d'activité | 144 |
| Tableau 9 Tableau croisé Présence du CDG * Forme Juridique | 145 |
| Tableau 10 Tableau croisé Présence du CDG * Type d'entreprise | 145 |
| Tableau 11 : Objectifs généraux & Stratégie adoptée par les entreprises | 147 |
| Tableau 12 - Pratiques budgétaires | 148 |
| Tableau 13- Indicateurs de performance | 149 |
| Tableau 14- Présence de tableau de bord stratégique..... | 149 |
| Tableau 15- Perception du contrôle de gestion par le personnel | 150 |
| Tableau 16- Perception du contrôle de gestion par les cadres | 150 |
| Tableau 17- Présence de l'approche les processus dans les entreprises..... | 151 |
| Tableau 18- Pratique de la méthode ABC et les raisons de son absence | 151 |
| Tableau 19. Les Huit types de contrôle | 152 |
| Tableau 20 : Types de contrôle de gestion selon les finalités du système dans les entreprises au TOGO | 153 |
| Tableau 21 Orienter les actions et les comportements individuels comme finalité du contrôle de gestion..... | 154 |
| Tableau 22 Valeurs véhiculées par le contrôle de gestion selon les contrôleurs et les contrôlés | 157 |
| Tableau 23 Facteurs déterminants de l'efficacité du CDG..... | 158 |
| Tableau 24 Tableau croisé « APPROCHE PAR LES PROCESSUS » et l' « ARTICULATION COÛT-VALEUR »..... | 163 |

| | |
|--|-----|
| Tableau 25 : Tests du Khi-deux Approche par les processus et l'articulation coût-valeur par les processus..... | 164 |
| Tableau 26 : Tableaux de contingence/Test du Khi-deux entre "articulation Local & Global" et "Approche par les processus | 165 |
| Tableau 27- Tableaux de contingence/Test du Khi-deux entre "articulation CT & LT" et "Approche par les processus"..... | 166 |
| Tableau 28 Résultats des estimations du modèle Logit-Multinomiale entre les variables « approche par les processus » et les articulations de gestion » | 167 |
| Tableau 29 Tableau croisé APPRENTISSAGE ENTREPRISE * articulation coût- valeur par les processus..... | 168 |
| Tableau 30 Résultat des tests d'indépendance de khi-deux de la relation entre les dimensions de socialisations et les articulations de gestion réalisées par les processus..... | 170 |
| Tableau 31 : Résultats des estimations du modèle Logit multinomial de la relation entre les dimensions de socialisations et les articulations de gestion réalisées par les processus | 170 |
| Tableau 32 Tableau croisé Appr.processus * Processus du terrain..... | 172 |
| Tableau 33. Modèle Logit Binaire entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus » | 174 |
| Tableau 34 Tableau croisé Appr.processus * Présence de responsables des processus..... | 175 |
| Tableau 35 : Tests du Khi-deux de la dépendance entre « présence de responsable des processus » et l'approche par les processus..... | 176 |
| Tableau 36-Estimation du modèle logit binaire de la relation entre « Présence de responsables des processus» et « approche par les processus » | 177 |
| Tableau 37 Tableau croisé Appr.processus * Retribution.indivi.collect..... | 178 |
| Tableau 38 : Tests du Khi-deux entre les variables Appr.processus * Retribution.indivi.collect..... | 179 |
| Tableau 39- Estimation du modèle logit binaire rétribution individuelle & collectif et l'approche par les processus..... | 180 |
| Tableau 40- Version brute de la carte des activités service commercial..... | 186 |
| Tableau 41 – Liste simplifiée des activités du service commercial | 186 |
| Tableau 42 : Matrice Activités & inducteurs..... | 188 |
| Tableau 43 : Formalisation du modèle | 189 |
| Tableau 44 : Fiche de coût..... | 192 |

DEDICACE

A mon Tendre et Bon Père Céleste, le Seul Vrai Dieu et à Jésus Christ mon Sauveur !

A mes parents et à toute ma famille et à tous mes frères et sœurs en Christ !

A M. Timothée COQUEREL, un tuteur, un aîné et un modèle dans la foi !

A Éric ADJAKPA, mon cher frère en Christ, qui m'a encouragé à entreprendre ce parcours !

A Kokouvi HOEDEGBE, mon grand frère qui n'a cessé de m'encourager à persévérer !

REMERCIEMENTS

Je me réjouis de pouvoir mentionner quelques noms à défaut de pouvoir citer tous ceux qui, durant tout mon long parcours doctoral, n'ont ménagé aucun effort pour m'encadrer, me soutenir, me conseiller et m'encourager. Je vous prie tous de bien vouloir agréer toute ma profonde reconnaissance.

A M. **Abdellatif MARGHICH**, vous avez cru en moi et depuis ma 4^{ième} année à l'ENCG vous avez accepté de m'encadrer pour mes stages puis pour ma thèse, vous m'avez conseillé à entreprendre ce parcours doctoral, vous étiez toujours disponible malgré votre emploi du temps bien chargé et face aux difficultés vous avez su m'encourager et m'orienter. Sans vos encouragements il y a bien longtemps j'aurais abandonné la course. Merci pour tout !

A M. **Pierre Mevellec**, je tiens à vous exprimer toute ma gratitude pour tous vos conseils et orientations depuis que j'ai eu l'honneur de vous rencontrer lors du colloque international de notre laboratoire en 2016. Votre aide m'a été d'une grande importance dans la modélisation de l'ABC lors de ma recherche-intervention.

A M. **Ouchen Abdessamad** : sans votre aide je ne saurais pas comment procéder pour analyser nos données collectées. Malgré vos occupations vous vous êtes libéré pour deux bonnes séances de travail avec moi. Merci infiniment.

M. **Timothée COQUEREL**, votre soutien n'a pas été des moindres durant tout ce parcours. Il fut tant sur le plan spirituel, moral que financier. Dieu vous en bénisse !

Aux gérants du **cabinet INFORMA PLUS CONSULTING** et aux Directeurs des écoles **EPSIEL et ETIGE**, j'adresse mes vives reconnaissances pour l'opportunité qu'ils m'ont accordée d'avoir de l'expérience professionnelle dans l'enseignement. Cela m'a été d'une grande aide durant ce parcours doctoral.

A **tous les dirigeants, managers et contrôleurs de gestion** qui ont accepté m'accorder les entretiens ou de répondre à mon questionnaire, le présent travail ne saurait jamais aboutir sans vous. Je regrette de ne pas pouvoir mentionner tous vos noms.

Aux membres du jury je voudrais adresser mes remerciements pour avoir accepté juger mon travail.

Merci à tous et que mon Dieu vous bénisse !

INTRODUCTION GENERALE

La plus grande difficulté pour les entreprises n'est pas tant de définir une stratégie mais bien de parvenir à la décliner et à l'exécuter (Kaplan et Norton¹ 2000). En effet, ce qui manque le plus souvent aux entreprises, ce n'est pas une bonne stratégie permettant de créer de la valeur, mais la définition des moyens de mise en œuvre de cette stratégie. La meilleure stratégie peut échouer car, sur le terrain, des managers ne l'ont pas comprise ou ont effectué des choix en contradiction avec ceux des autres membres de l'organisation. Depuis les travaux de Cyert et March² dans les années soixante, on sait que les organisations n'ont pas de buts, mais que seuls les individus qui les composent en ont. Le travail du manager est alors d'établir une cohérence entre les différentes aspirations. De façon générale, *la déclinaison de la stratégie consiste à rendre cohérentes les différentes actions de l'entreprise*. Les managers, en charge de ce qu'il faut bien appeler une véritable traduction de la stratégie en objectifs, doivent s'assurer qu'il existe une forme de cohérence ou de pertinence entre ce que l'analyse stratégique a révélé et les tâches opérationnelles que les objectifs impliquent.

Le contrôle de gestion a une place privilégiée dans ce processus de déploiement et aussi d'enrichissement de la stratégie. Ses missions et finalités ont bien évolué au fil du temps. En effet la « crise des savoirs gestionnaires, eux-mêmes liés à la transformation des espaces économiques et des structures sociales, crise par conséquent de la représentation des systèmes et processus de gestion »³ ont poussé à des réflexions sur la modernisation des systèmes de contrôle afin de pouvoir répondre aux nouveaux défis auxquels sont confrontés les organisations contemporaines. Du "facilitating décision", le contrôle de gestion s'est vu attribué la mission d'orientation des actions et des comportements individuels de l'ensemble des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière (Antony. R, 1988). . La pertinence des systèmes de contrôle tient donc, non plus seulement à leur capacité à fournir des informations afin de s'assurer « que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation » (Anthony R. , 1965) mais surtout à leur capacité à orienter, voire à modeler les interactions entre unités, et les comportements. Henri BOUQUIN, (1996) considère qu'un système de contrôle de gestion «idéal» doit être

¹ (Kaplan R. et Norton D. P., 2000) *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press,

² (Cyert R. M.& March J. G., 1963) *A behavioral theory of the firm*, New Jersey, Prentice Hall,

³ Yves Dupuy (1999) « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique », Vuibert

tridimensionnel. Selon l'auteur le contrôle de gestion vise à **orienter les actions et comportements des acteurs autonome (dimension A pour animation)** pour **interconnecter la stratégie au quotidien** (dimension I) à travers **une modélisation des relations** entre les diverses catégories **de ressources** réunies et consommées et **les finalités** qu'elles permettent d'atteindre (dimension M). Il s'agit du modèle AMI.

L'orientation des comportements est ainsi au cœur du processus de mise en œuvre de la stratégie. Il s'agit pour le contrôle de gestion de :

- d'une part **s'assurer du pilotage de la performance de chacune des entités** de l'organisation en aidant les managers dans la maîtrise de leur activité afin d'atteindre leur objectif individuel.
- et d'autre **part favoriser le pilotage de la performance de l'organisation dans sa globalité** en veillant à la coordination des décisions, des actions et des comportements des différents responsables mais aussi de leurs collaborateurs et partenaires afin d'assurer leur cohérence et leur convergence vers l'intention stratégique de la direction générale.

Orienter les comportements revient donc à faire converger les efforts individuels vers un but commun, à «créer ou de renforcer **la cohésion organisationnelle sur la base du partage des représentations de la performance**»⁴.

Dès lors nous pensons, comme beaucoup de chercheurs, que dans le cadre de la réflexion sur un contrôle de gestion en mutation, « **la question du dénominateur commun que doivent posséder chacune des entités et l'organisation dans son ensemble, pour agir dans le même sens et pour partager la même vision de la performance souhaitée** »⁵ constituent les principaux enjeux à considérer.

Le rôle joué par le contrôle de gestion dans l'orientation des comportements est, a priori, une conviction préalable. Nous ne sommes pas, loin s'en faut, les premiers à nous intéresser à cet aspect de la discipline. Le maintien de la convergence des buts au sein de l'organisation est, depuis longtemps, une finalité reconnue du contrôle de gestion et de ses instruments (Drucker P., (1954), ROSE T., (1958) ; CORDINER R., (1956) ; KOONTZ H., (1959), Anthony (1965)). Toutefois, eu égard à la contingence du domaine, les travaux antérieurs ne sauraient avoir un caractère définitif. Notre thèse ne vise donc pas à prouver l'existence de cette contribution du

⁴ (Guibert et Dupuy, 1995) « La confiance, variable clé d'un contrôle rénové » Actes des XVIe congrès AFC, 18-19 mai, P.357

⁵ Fabienne ORIOT, « **A la recherche d'un maillage pertinent et cohérent pour le contrôle de gestion** » in cahier de recherche FNEGE "Faire de la recherche en contrôle de gestion", mai 1996, p. 176-210

contrôle de gestion à l'orientation des comportements mais à apporter des réponses constructives dans l'analyse des mécanismes et des facteurs déterminants du niveau d'efficacité de cette vocation du contrôle de gestion surtout dans les nouvelles formes d'organisation.

PROBLEMATIQUE :

La problématique du contrôle des comportements consistait à veiller au respect des règles, des prescriptions et des plans établis par la direction. Mais cette situation est dépassée dans les organisations modernes fondées sur plus d'autonomie, le travail en équipe et la responsabilisation. Aussi est-il que la définition de la stratégie n'est plus considérée comme émanant des dirigeants mais elle émerge souvent des opérationnels. La problématique de l'orientation des comportements dans les nouvelles formes d'organisation n'est donc plus de veiller au respect des directives établies mais « de soutenir la **dynamique implication-interaction-socialisation** » (Lionel Honoré, 2007)⁶ dans le but non seulement de permettre la mise en œuvre de la stratégie mais aussi son émergence. Il ne s'agit plus vraiment de gérer le risque de comportement (risque d'opportunisme, de coordination) mais de gérer « le risque comportemental qui s'assimile désormais à un risque de pertinence »⁷. *En effet, l'interprétation correcte par les individus des messages qu'ils reçoivent, puis les réponses qu'ils y apportent à leur niveau dans l'accomplissement de leurs activités, deviennent primordiales pour, d'une part, permettre une bonne articulation des processus opérationnels et d'autre part, veiller au maintien de la cohérence de cette articulation avec le principe de finalité.*

En outre la transversalité accrue des activités dans les organisations a donné naissance à l'approche de la gestion par les activités et les processus. La logique des processus est un élément essentiel dont plaide la modernité en contrôle de gestion comme mentionné dans l'écrit de B. Ekoka, (2003) à propos des perspectives d'évolution du contrôle de gestion : *La modernité en contrôle de gestion à travers le modèle stratégique-opérationnel plaide de plus en plus pour la confiance, l'écoute des opérationnels, la connaissance des activités de l'entreprise, la logique du processus, la recherche causale, l'apprentissage individuel et aussi collectif.* ;

Selon Bescos et Mendoza (1994), la réussite d'une stratégie donnée passe de plus en plus par une approche transfonctionnelle de l'organisation.

⁶Honoré Lionel, « Modernisation des organisations et contrôle des comportements. Quels liens et quels enjeux ? », Revue française de gestion 7/2007 (n° 176), p. 53-62

⁷ E. Routy et G. Solle « Gestion "par" les compétences et positionnement du contrôle de gestion ? » May 2002, France

La démarche ABC /ABM, en favorisant une représentation par enchaînement d'activités, clarifie le champ de compétences de chacun et pose les prémices d'un modèle de fonctionnement transversal qui permet de gérer la complémentarité des services de façon organisée (Noel Barbu, 2006).

Cette approche par les processus semble plus adaptée à la problématique actuelle d'orientation des comportements organisationnelle. Aussi voudrions-nous savoir :

Dans quelles mesures et sous quelles conditions le contrôle de gestion fondé sur les processus constitue un vecteur efficace d'orientation des comportements dans la mise en œuvre de la stratégie ?

Autrement dit, il s'agit de savoir comment le pilotage par les processus peut-il soutenir efficacement la dynamique **implication-interaction-socialisation** ? Comment peut-il, en reprenant les termes de Guibert et Dupuy (1995) « créer ou renforcer la cohésion (et la cohérence⁸) organisationnelle » ?

Cette problématique constitue l'ossature de notre recherche et de celle-ci se dégagent plusieurs lignes directives à savoir :

- Analyse de l'évolution de la vocation du contrôle de gestion et (par conséquent) de la mission du contrôleur de gestion : cette vocation a-t-elle évolué comme le prescrivent les écrits ? Quelle en est la réalité au sein des entreprises togolaises ?
- Les modalités d'orientation des comportements. Quels sont les mécanismes d'influence du contrôle de gestion sur les comportements ?
- L'importance du contrôle de gestion par rapport aux autres moyens de contrôle de l'individu : peut-on déterminer sa proportion dans l'ensemble des moyens de contrôle de l'individu en entreprise ?

⁸ (Pech-Varguez J.L., 2003) « Cohérence et cohésion de l'équipe de direction dans la petite et moyenne entreprise, *Thèse de Doctorat*, HEC Paris) distingue entre cohésion et cohérence : Selon cet auteur, la cohésion est « *le degré d'adhésion volontaire des membres du groupe à un idéal, une aspiration ou un sentiment commun, qui lui permet de se renforcer émotionnellement les uns les autres et ainsi de faire face, comme un tout, aux difficultés qu'ils rencontrent* » ; la cohérence se définit comme « *le degré d'articulation existant entre les différentes fonctions des éléments d'un groupe qui permet, à travers la réalisation des objectifs individuels spécifiques, d'atteindre les objectifs collectifs* »

- Déterminants du niveau d'efficacité de la contribution du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements : Sous quelles conditions le processus du contrôle de gestion peut devenir un outil efficace d'orientation des comportements ?
- Quels apports de l'approche par les processus dans la déclinaison de la stratégie, déterminant essentiel de l'orientation des comportements ?

Les réponses à ces questions nous ont permis d'élaborer un modèle des modalités et des conditions de l'apport du système de contrôle de gestion, en particulier le pilotage par les processus, dans l'influence exercée sur les acteurs de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie.

MODELE ET HYPOTHESES DE RECHERCHE :

Les principaux travaux, qui nous ont permis d'aboutir à l'élaboration de notre modèle de recherche ainsi que les hypothèses présentées ci-après, sont les suivants :

- **BRECHET J.P., MEVELLEC P.(1997)** sur "*l'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion : L'apport de la modélisation en termes d'activités et de Processus*" AIMS, Actes de la conférence de Montréal, 25 p. Ils considèrent que la modélisation par les processus contribue efficacement au management stratégique en apportant une aide remarquable dans la gestion des trois paradoxes du management que sont : l'articulation entre la notion de coût et la notion de valeur ; le niveau local et le niveau global, le court terme et le long terme. L'article n'apporte toutefois pas de résultats empiriques par rapport à ses affirmations.

- **Fabienne ORIOT (1996)** sur « *à la recherche d'un maillage pertinent et cohérent pour le contrôle de gestion* » in cahier de recherche FNEGE "Faire de la recherche en contrôle de gestion", mai 1996, p. 176-210. . Cet auteur considère que pour construire des organisations cohérentes, le contrôle de gestion devra considérer simultanément des aspects qui sont à la fois contradictoires et complémentaires. Il a déterminé 6 **couples théoriques** (mais non empiriquement validés), dont trois concernent la dimension organisationnelle du contrôle de gestion : il s'agit de : *la coordination hiérarchique et la coordination transversale ; le court terme et le long terme ; le coût et la valeur*. Les autres couples sont relatifs à la dimension informationnelle du contrôle de gestion. Il s'agit de : *langage financier et langage physique ; maillage stable et maillage évolutif ; maillage fin et maillage global*.

- Honoré Lionel (2007), sur la « *Modernisation des organisations et contrôle des comportements. Quels liens et quels enjeux ?* », Revue française de gestion 7/2007 (n° 176), p. 53-62,

Cet article fournit un éclairage sur la problématique du contrôle des comportements dans les nouvelles formes d'organisation. Il s'agit, non plus du formalisme mais d'un dynamisme d'implication, d'interaction et de socialisation. Il s'agit aussi de l'interrogation de cette problématique dans le passage du modèle "contribution individuelle-rétribution collective" au modèle inverse de "contribution collective-rétribution individuelle."

Le modèle de notre recherche se présente de la façon suivante :

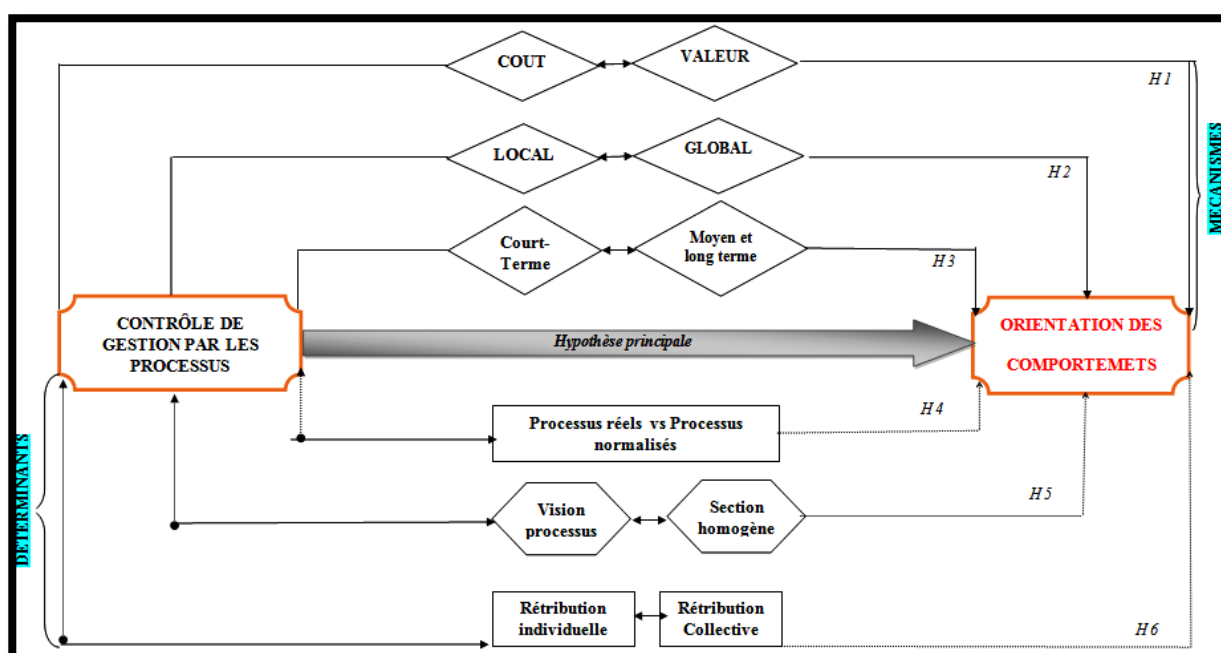


Figure 1 Modèle de recherche

(Source : nous-même)

Les hypothèses de notre modèle de recherche sont décrites ci-après.

Hypothèses

L'hypothèse principale de notre recherche est formulée comme suit :

Le contrôle de gestion fondé sur les processus représente un outil et une pratique de management enrichissant pour mieux assurer la convergence des comportements, laquelle est sinon suffisante du moins nécessaire au succès de la stratégie.

Car :

Hypothèse 1 : Le pilotage par les processus à travers l'articulation entre le coût et la valeur favorise la gestion interactive et intégrative.

Hypothèse 2 : La formation des processus qui constitue le niveau global crée de la coordination et la coopération entre les activités au niveau local.

Hypothèse 3 : Les inducteurs d'activité et de coûts permettent une action coordonnée à court terme au sein des activités et une résultante qui se lira au niveau des processus sur le moyen et le long terme.

Cela ne serait efficace que si certaines conditions sont remplies. En effet il ne suffit pas simplement de changer d'outil ou d'approche pour assurer une meilleure cohésion organisationnelle. Encore faut-il bien s'en servir. Les hypothèses suivantes considèrent certains des facteurs déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements organisationnels :

Hypothèse 4 : la modélisation par les processus partant du terrain est plus efficace que celle partant des processus normalisés.

En effet « si l'action sur les comportements ou les modalités de fonctionnement ne part pas de la perception des acteurs, l'échec est programmé »⁹

Hypothèse 5 : La construction d'une articulation entre la vision processus de l'organisation et la structure en centres de responsabilité de celle-ci assure l'efficacité du modèle par les processus.

Hypothèse 6. Le modèle des processus induit plus de socialisation lorsqu'il est accompagné par un système de rémunération articulant "l'individuel" et "le collectif"

Notre modèle de recherche ainsi décrit s'inscrit dans un ensemble de théories d'organisations dont les principales sont évoquées ci-après.

⁹BRECHET J.P., MEVELLEC P « L'ARTICULATION DE LA STRATÉGIE ET DU CONTROLE DE GESTION : L'APPORT DE LA MODÉLISATION EN TERMES D'ACTIVITÉS ET DE PROCESSUS » p. 20

PRINCIPALES THEORIES MOBILISEES :

La présente recherche s'inscrit principalement dans les approches agentielle, comportementale et contingente de l'entreprise.

L'approche agentielle ou la théorie d'agence a été déjà abordée par Adam Smith (1723-1790) en ces termes : « les directeurs de ces sortes de compagnies étant les régisseurs de l'argent d'autrui plutôt que de leur propre argent, on ne peut guère s'attendre qu'ils y apportent cette vigilance exacte et soucieuse que les associés d'une société apportent souvent dans le maniement de leurs fonds. ». Mais c'est en 1979 que Jensen et Meckling, donnent à la théorie la définition reconnue : « Nous définissons une relation d'agence comme 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. ». De ce fait, cette relation d'agence couvre non seulement les relations actionnaires-dirigeants mais aussi toutes celles où il existe une délégation (un mandat) et un contrat formel ou tacite : supérieur hiérarchique-subordonné, client-banque, médecin-patient, étudiant-professeur...

Cette théorie met en exergue les risques de dysfonctionnement importants, certes pour le bon fonctionnement du marché mais aussi pour celui de l'entreprise. Le management se limite essentiellement aux risques affectant l'entreprise. Deux axes sont privilégiés : renforcer les contrôles et rechercher une convergence d'intérêts entre le principal et l'agent.

Cette théorie est celle qui justifie l'introduction des mécanismes de contrôle organisationnel dont le contrôle de gestion qui est un moyen pour les supérieurs hiérarchiques ou la société-mère de contrôler la gestion de leurs subordonnées ou celles de ses divisions ou filiales (*le reporting*). Il vise à réguler et orienter les comportements des subordonnées qui ont souvent des intérêts personnels contraires à ceux de l'entreprise. L'enjeu majeur est de rendre les intérêts de l'agent et du principal identiques ou du moins convergents afin d'éliminer le risque de sélection adverse et le risque moral.

L'approche comportementale des organisations, quant à elle, apporte des explications sur le comportement de l'individu. Au travers de leur célèbre ouvrage : " A behavioral theory of the firm " (1963), Richard CYERT et James MARCH se sont efforcés de donner un caractère opératoire aux idées de SIMON. Ils décrivent toutes les organisations comme des processus dynamiques et continus de prises de décisions. Ils remarquent que l'entreprise est " un groupe de participants aux demandes disparates ", bien que tous aient, " in fine " intérêt à la bonne

marche du système. Il existe donc des négociations entre coalitions qui conduisent à la prise des décisions. Donc les buts poursuivis ne sont pas rationnels, mais représentent le meilleur compromis possible.

Ainsi, selon eux, la théorie du comportement de la firme peut être résumée en 4 concepts fondamentaux qui résument un ensemble de pratiques importantes permettant d'observer des déviations du comportement effectif des entreprises par rapport à leur modèle rationnel ou politique : - *La résolution des conflits, L'élimination de l'incertitude, La recherche de la problématique et. L'apprentissage :*

Une autre approche importante dans laquelle s'inscrit cette recherche est celle de la contingence.

La théorie de la contingence est une classe de théorie comportementale qui soutient qu'il n'y a aucune meilleure manière d'organiser une entreprise, d'être un leader d'entreprises ou de prendre des décisions. En effet les approches contingentes ont le mérite de montrer qu'il n'existe pas des modes universels de contrôle, mais que, plutôt, selon certains facteurs dits de contingence, la problématique du contrôle dans l'organisation se présente en des termes différents, fait appel à des modalités bien différenciées et induit des comportements différents.

La théorie de Fiedler (1976) est la toute première théorie et fait l'objet des recherches les plus intenses. L'approche de Fiedler s'écarte du trait de caractère et des modèles comportementaux en affirmant que la performance de groupe est contingente de l'orientation psychologique du leader et de trois variables contextuelles : l'atmosphère de groupe, la structure de tâche, et la position de puissance du Leader. Cette théorie explique que la performance de groupe est le résultat de l'interaction de deux facteurs : le style de leadership et le contexte favorable ou non de la situation. Dans le modèle de Fiedler, l'efficacité de leadership est le résultat de l'interaction entre le style du Leader et les caractéristiques de l'environnement dans lequel le Leader travaille.

La théorie de la contingence appliquée à la GRH a permis de mettre en exergue principalement deux formes d'alignement : l'alignement vertical et l'alignement horizontal (Delery et Doty 1996). L'alignement vertical, par l'entremise de la perspective comportementale, suggère que chaque stratégie externe (stratégie d'affaires) requiert des comportements spécifiques et que le rôle de la GRH est justement de stimuler ces comportements (Schuler et Jackson 1987). De l'autre côté, l'alignement horizontal appuie l'idée

que ce sont les stratégies internes à l'entreprise qui sont la source d'un avantage concurrentiel et que la cohérence entre les politiques de rémunération et les systèmes de ressources humaines (organisation du travail, gestion de la qualité, culture organisationnelle) serait plus déterminante que la cohérence entre les pratiques de rémunération et les stratégies d'affaires (Baird et Meshoulam 1988).

Les théories qui viennent d'être exposées succinctement servent comme grille de lecture de l'orientation des comportements en entreprises. D'autres théories des organisations, telles que l'apprentissage organisationnel, l'approche stratégique sont aussi sollicitées pour l'aboutissement des objectifs de cette recherche.

Nous décrivons dans le point suivant notre méthodologie de recherche adoptée pour la présente étude.

METHODOLOGIE :

Notre recherche s'inscrit dans une démarche **hypothético-déductive**. La méthodologie adoptée se décompose en trois grandes phases :

- **Une phase de conceptualisation** : Cette phase comprend une revue de la littérature existante, afin de repérer les évolutions du contrôle de gestion, ces courants fondateurs, les critiques qui lui ont été adressés, ainsi que la pertinence et les déterminants des nouvelles approches
- **Une phase de modélisation** : Cette seconde phase vise l'élaboration d'un modèle issu d'une revue critique de la littérature, modèle comportant les hypothèses sus-mentionnées.
- **Une phase de validation** : Nous entreprendrons ici la confrontation du modèle issu du monde théorique avec la réalité des pratiques au sein des entreprises togolaises, afin d'en déduire un modèle plus robuste, et de saisir la réalité du vécu des systèmes de contrôle de gestion fondé sur les processus.

Cette phase de validation empirique du modèle est effectuée en trois étapes :

- *Etape 1 : Etude exploratoire et le pré-test du questionnaire auprès d'un échantillon réduit.*
- *Etape 2 : Enquête principale auprès d'un grand échantillon d'entreprises togolaises.*
- *Etape 3 : Recherche-intervention confirmatoire*

PLAN

Pour rendre compte des résultats de notre recherche nous adoptons un plan en deux parties :

- La première partie constitue la présentation du cadre conceptuel du rôle du contrôle de gestion en général et du pilotage par les processus, en particulier, dans la création de la convergence des actions et comportements d'acteurs autonomes au sein des entreprises.

Nous traitons, dans un premier chapitre, du contrôle de gestion en tant qu'outil au service de la gouvernance de l'entreprise à travers l'interrogation de ses finalités et outils dans leur évolution et de la considération du rôle joué par le contrôle de gestion dans l'orientation des comportements pour la mise en œuvre de la stratégie. Une attention particulière est portée aux processus de déclinaison et d'émergence de la stratégie et aux composantes du contrôle de gestion assumant le pilotage de ce processus. La dimension sociologique du contrôle de gestion y est aussi mentionnée. Il s'agit à ce niveau d'identifier les mécanismes ainsi que les facteurs d'efficacité de l'orientation des comportements par le contrôle de gestion en général. Nous y avons aussi considéré l'apport du contrôle de gestion dans un ensemble plus vaste que constitue le contrôle organisationnel. En effet, la problématique du contrôle des comportements n'est pas une affaire exclusive du contrôle de gestion et l'importance de ce dernier dépend des autres systèmes de contrôle présents dans l'entreprise.

Le second chapitre de cette partie est consacré à l'analyse de la pertinence et de l'apport de l'approche par les processus dans le renforcement de la dynamique implication-interaction-socialisation.

- La seconde partie de ce travail présente l'étude empirique menée dans les entreprises togolaises.

La méthodologie de collecte des informations et de traitement des résultats est décrite dans le premier chapitre de cette deuxième partie.

Le deuxième chapitre présente les résultats de notre recherche. Leurs portées et leurs limites ainsi que les prolongements de la recherche sont abordés dans la conclusion du travail.

La structure de notre travail se présente comme suit :

PARTIE 1 : CONTROLE DE GESTION FACE A LA PROBLEMATIQUE DE L'ORIENTATION DES ACTIONS ET COMPORTEMENTS D'ACTEURS AUTONOMES.

CHAP I : CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE ORGANISATIONNELLE

Section 1 : Evolution et finalités du contrôle de gestion

Section 2 : Contrôle de gestion au service de la stratégie par l'orientation des comportements

Section 3 : Contrôle de gestion face aux Mécanismes du contrôle organisationnel

CHAP II : PILOTAGE PAR LES PROCESSUS, POUR UNE MEILLEURE COHERENCE ORGANISATIONNELLE

Section 1 : Problématique d'orientation des comportements : approche classique vs approche Moderne

Section 2 : Mécanismes d'orientation des comportements par les processus.

Section 3 : Déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus

Partie 2 : APPORT DU CONTROLE DE GESTION FONDE SUR LES PROCESSUS DANS LA CONVERGENCE DES ACTIONS INDIVIDUELLES : Etude empirique dans les entreprises togolaises.

CHAP I : METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Section 1. Posture épistémologique et Démarche de recherche

Section 2. Recherche quantitative en deux phases

Section 3. Approche complémentaire : recherche-intervention

CHAP II : PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

Section 1. Description générale de l'échantillon et de l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises :

Section 2. Analyse quantitative des données

Section 3. Enseignements d'une recherche-intervention dans une PME industrielle

**Partie I. CONTRÔLE DE GESTION FACE
 A LA PROBLEMATIQUE DE
 L'ORIENTATION DES ACTIONS ET
 COMPORTEMENTS D'ACTEURS
 AUTONOMES.**

Cette partie correspond à la description du cadre conceptuel de notre recherche et s'étale sur deux chapitres :

- LE CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE ORGANISATIONNELLE (Chapitre 1)**

- LE PILOTAGE PAR LES PROCESSUS, POUR UNE MEILLEURE COHÉRENCE ORGANISATIONNELLE (Chapitre 2)**

Introduction Partie 1 :

La convergence des actions et des comportements a toujours été une préoccupation majeure dans la gestion des organisations. Là où il est question de division de travail, il y est nécessaire d'assurer la coordination des différentes responsabilités. En effet, selon Michel Foudriat (2007)¹⁰ dans toute organisation coexistent trois fonctions (ou principes) auxquelles correspondent trois types d'activités. Il s'agit de :

- **la fonction de différenciation ou de spécialisation** : à cette fonction correspondent toutes les activités visant à assurer l'atteinte des objectifs individuels
- **la fonction d'intégration ou de coordination** : comprendre l'ensemble des actions permettant la cohérence et la cohésion de l'action collective.
- **la fonction d'adaptation aux environnements** : ceci nécessite plusieurs activités qui assurent à l'entreprise une meilleure connaissance de son environnement par l'identification des opportunités ainsi que les menaces afin d'élaborer des stratégies pour une adaptation aux évolutions de l'environnement. Selon l'auteur, ces activités concernent l'anticipation, l'élaboration de projets, et d'innovations, la planification prévisionnelle.

Toutes ces activités permettent une action collective visant l'atteinte de la stratégie et contribuent à la pérennisation de l'organisation.

Le rôle du contrôle de gestion dans la spécialisation et la coordination et même dans l'adaptation aux mutations de l'environnement, est d'une importance capitale. Le besoin de coordination dépend du niveau de séparation des tâches qui varie selon les différentes structures organisationnelles. Selon Henri Mintzberg, les besoins de coordination, et donc de contrôle de gestion, vont croissant en allant de la structure fonctionnelle à la divisionnelle.

Toute cette question d'orientation des comportements est intimement liée à la problématique de la gouvernance organisationnelle. En effet « la gouvernance traite la question de savoir comment la coopération et l'ordre sont créés et maintenus dans l'entreprise »¹¹ (Freeland R. F., 2001). Pour mettre en œuvre des principes de la gouvernance et organiser le management, le contrôle de gestion constitue une des majeures voies employées. En réalité, le processus de

¹⁰ Michel Foudriat, (2007) « sociologie des organisation : Pratique du raisonnement" 2ème PEF, 2007, p43

¹¹ Freeland R. F., « "The Struggle for Contrôle of the Moderne Corporation; Organizational Change at General Motors, 1924-1970" Cambridge University Press, 2001, p-7.

déclinaison de la stratégie pose un problème de convergence à deux niveaux : d'abord au niveau du management intermédiaire puis au niveau du management opérationnel (les centres d'exécution) car la stratégie définie par les actionnaires et dont la mise en œuvre est confiée aux dirigeants est aussi déclinée d'abord au niveau des centres de responsabilités qui se chargent ensuite de traduire les objectifs intermédiaires dans les opérations quotidiennement comme le montre la figure ci-dessous.

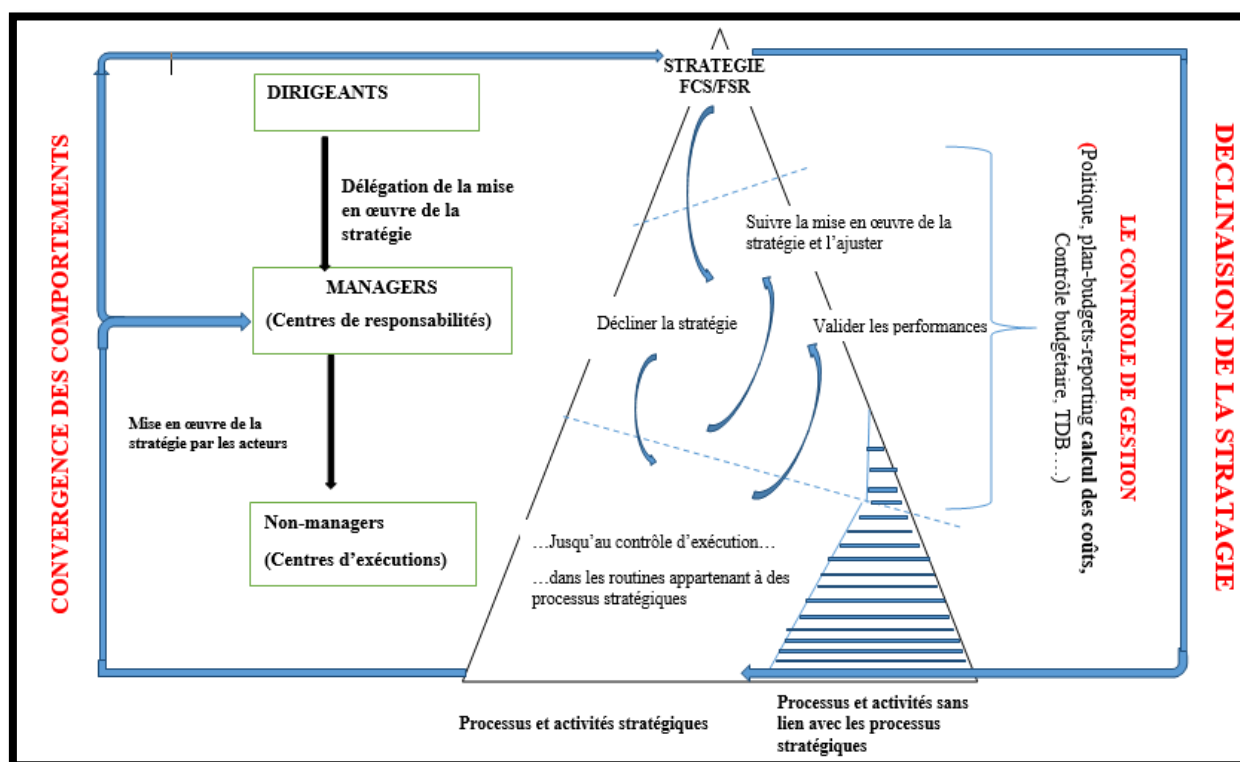


Figure 2 Problématique de la convergence des comportements organisationnels

(Source : nous-même)

La discipline du contrôle de gestion vue comme un outil essentiel au service de la gouvernance organisationnelle et donc un outil d'orientation des comportements sera décrite dans un premier chapitre dans lequel cet aspect sera interrogé dans sa dimension historique afin d'analyser l'évolution des mécanismes par lequel le contrôle de gestion assume cette responsabilité dans la convergence des buts organisationnels vers l'intention stratégique de l'organisation. L'autre argument en faveur du rôle du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements est celui de son appartenance au système de contrôle organisationnel qui regroupe « l'ensemble des références retenues et promulguées par les dirigeants pour orienter les processus qui organisent et relient les décisions, les actions, les résultats affectant

l'organisation »¹². Bouquin (1994, p.4 ; 1996, p.98) souligne que le contrôleur de gestion n'a pas le monopole du contrôle, d'autres fonctionnels coordonnant également les actions des individus. Ce point est aussi abordé dans ce premier chapitre.

Le deuxième chapitre de cette partie conceptuelle de notre recherche est consacré à la modélisation par les processus. Les changements des contextes d'organisation et des situations de gestion qui ont vu l'apparition du contrôle de gestion ont entraîné le développement de nouvelles approches et mécanisme de contrôle des comportements. L'approche par les processus, comme évoquée précédemment, semble le mieux adapté à la problématique actuelle d'orientation des comportements vers la stratégie.

¹² (Henri BOUQUIN et Catherine KUSZALA, 2014), op cité, p. 89

Chapitre 1. CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE ORGANISATIONNELLE

La gouvernance est, selon Henri BOUQUIN (2014), « l'ensemble des dispositifs qui ont pour fonction de délimiter le pouvoir de ceux qui se voient déléguer des droits de décisions ». Trop souvent limitée aux liens entre les actionnaires et les dirigeants chargés de la mise en œuvre de la stratégie décidée par les actionnaires, la notion de gouvernance concerne aussi bien la relation que les dirigeants entretiennent avec les managers auxquels ils délèguent à leur tour cette mise en œuvre. En effet, le "Corporate Governance" qui peut être défini comme « l'ensemble des mécanismes qui délimitent l'espace discrétionnaire du dirigeant », (Gérard Charreaux, 1997) dépasse la conception qui limite la gouvernance à la représentativité du conseil d'administration au regard de l'assemblée générale des actionnaires, dans la perspective de gouverner les dirigeants. Il recouvre aussi les questions liées à la répartition des pouvoirs dans l'entreprise. La définition de Gérard Charreaux (1997) regroupe l'ensemble des relations qu'entretient une entreprise, représentée par ses dirigeants, avec ses différents stakeholders dont les salariés, les clients, les fournisseurs, les créanciers financiers mais également les pouvoirs publics, les hommes politiques, les médias et plus généralement l'environnement sociétal.

La définition de Gilles Paquet, (2008) révèle la notion essentielle qui nous intéresse dans notre recherche sur l'orientation des comportements par le contrôle de gestion. Selon l'auteur, la gouvernance se définit comme la *coordination efficace quand pouvoir, ressources et information sont vastement distribués entre plusieurs mains*. Cette considération de ce qu'est la gouvernance qui privilégie surtout ce que Bouquin (2014) appelle la gouvernance interne (dirigeants-managers) par opposition à la gouvernance externe (actionnaires-dirigeants), pousse les organisations à mettre en place des mécanismes de coordination efficace qui assureront leur performance et leur pérennité. Létourneau, (2009) considère que la compréhension que nous avons de la gouvernance aura un effet sur les prises de décisions concrètes et une absence de clarté sur les rôles et les responsabilités de chacun causera des flottements, des hésitations et des actions contradictoires de plusieurs auteurs. En effet, la spécialisation, précédant la coordination, est primordiale pour une bonne gouvernance.

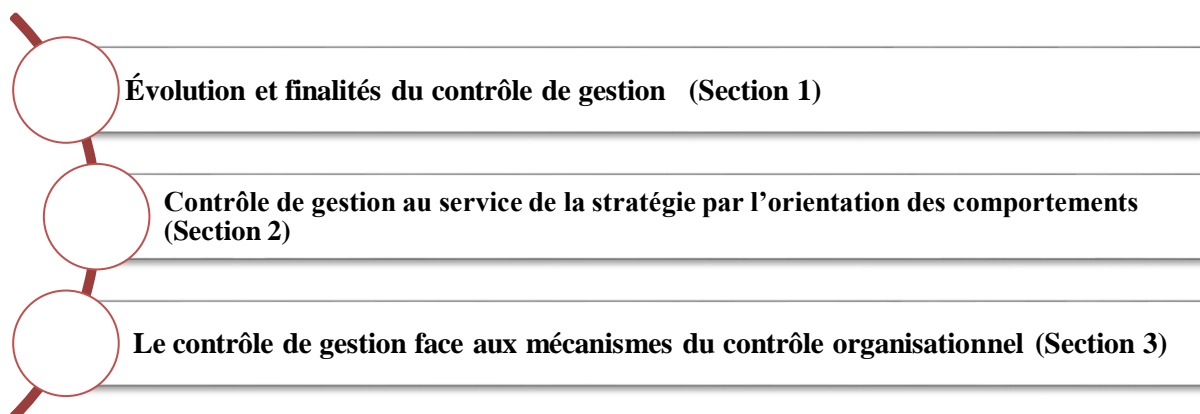
Ainsi la gouvernance se réfère aux règles et pratiques de gestion qu'une organisation se donne, à la structure organisationnelle qu'elle met en place et au partage clair des responsabilités entre les différents acteurs qu'elle établit pour que sa gestion soit efficace et efficiente.

Il convient d'ajouter que la gouvernance est un processus dynamique. Selon Khanchel (2005) la gouvernance des organisations est un processus stable à court terme mais elle évolue à moyen et long terme. Elle affecte et est affectée par le changement stratégique.

Un système de gouvernance doit être efficace en permettant à l'entreprise de maximiser la richesse créée pour l'ensemble des stakeholders concernés. La gouvernance organisationnelle vise le couple « **pertinence – cohérence** » qui prévaut en fait (BOYER. R & FREYSSENET.M, 2003), les deux aspects étant garants de la pérennité de l'organisation.

« Le contrôle de gestion est au cœur des liens entre dirigeants et managers. Il peut aider aussi à éclairer les actionnaires et les tutelles et il peut servir à l'analyse des coûts, risques, et avantages que les autres parties prenantes perçoivent. » (Henri BOUQUIN et Catherine KUSZALA, 2014) ¹³.

Le rôle joué par le contrôle de gestion dans la gouvernance interne de l'entreprise ainsi que la discipline elle-même, sa conception, ses outils et son utilisation ont fait objet de profondes mutations. Cette évolution de la fonction et des finalités du contrôle de gestion sera considérée dans la première section de ce chapitre. La seconde section traite de la déclinaison de la stratégie par le contrôle de gestion et la dimension sociologique et comportementale du contrôle de gestion où l'influence du contrôle de gestion sur les comportements individuels est mise en exergue. Nous finissons ce chapitre par une troisième section qui montre la place du contrôle de gestion dans l'ensemble du système de contrôle organisationnel, place qui prouve son apport incontestable dans la problématique du contrôle et de l'orientation de comportement vers le but organisationnel.



¹³ (Henri BOUQUIN et Catherine KUSZALA, 2014)« Le contrôle de Gestion » 10 éd, 2014, p.12

Section 1. Évolution et finalités du contrôle de gestion

La réalité de l'évolution du contrôle de gestion a été mise en évidence par plusieurs auteurs dont Giard V. (1990), Maeder R. (1991), Evraert et Mévellec (1991), Lorino P., 1996, H Bouquin (, 1996, 2014) , Berland N. & Simon F-X, (2010). Le contrôle de gestion n'a pas seulement connu d'évolution au niveau des outils qui sont utilisés mais ce sont toute la conception, la philosophie ainsi que les finalités qui fondent ce système qui ont connu de changement. Certains auteurs parlent même d'un « nouveau » contrôle de gestion ou d'un contrôle de gestion "rénové" (Savall H. -Zardet V (1992, 2008), Naro G, (1998) , Kaplan R.S & Norton D.P, (2004), Bourguignon A., (2003), Davila A. & Foster G., (2007).

L'évolution de l'environnement, des structures organisationnelles, des politiques de gestion des ressources humaines, justifient ces mutations en contrôle de gestion. En effet, si le management, que le contrôle de gestion désire servir, change de nature il est bien évident que ce dernier aussi s'adapte au "nouveau management" pour continuer à jouer efficacement son rôle.

Le contrôle traditionnel devient, selon les auteurs, inadapté au contexte de gestion moderne à cause de la multiplication des modes d'organisation des activités.

Notre approche historique est justifiée par le fait que la problématique de gouvernance des organisations et de l'orientation des comportements ne date pas d'aujourd'hui. Aussi est-il vrai que « le processus de contrôle de gestion a toujours eu pour vocation d'orienter le comportement de l'ensemble des managers de l'entreprise vers la réalisation des objectifs stratégiques » (Alazard. C & Sépari.S, 2010).

Les remises en cause du contrôle de gestion qui ont abouti à des mutations dans le système, dont nous parlons, concerne, comme nous l'avons déjà signalé :

- en premier lieu les méthodes et outils du contrôle de gestion qui sont issus des principes tayloriens (I)
- puis de son rôle, de sa position dans l'organisation, ses acteurs.....: c'est ce que la littérature appelle le problème de l'identité du contrôle de gestion. (II)

I. Fondement et évolution des méthodes et outils du contrôle de gestion.

Les méthodes et les outils du contrôle de gestion tirent leur fondement de l'organisation scientifique du travail (OST) de Taylor (1). Le cycle du contrôle de gestion étant allocation des

budgets, mesure des écarts entre budgets et réels puis analyse et recherche de solutions d'optimisation (Figure ci-dessous), les outils et les méthodes utilisés servaient donc essentiellement à la fixation des objectifs, au calcul des coûts et au contrôle budgétaire. Il y a une remise en cause de la méthode traditionnelle des sections homogènes (2) et développement des méthodes modernes (3).

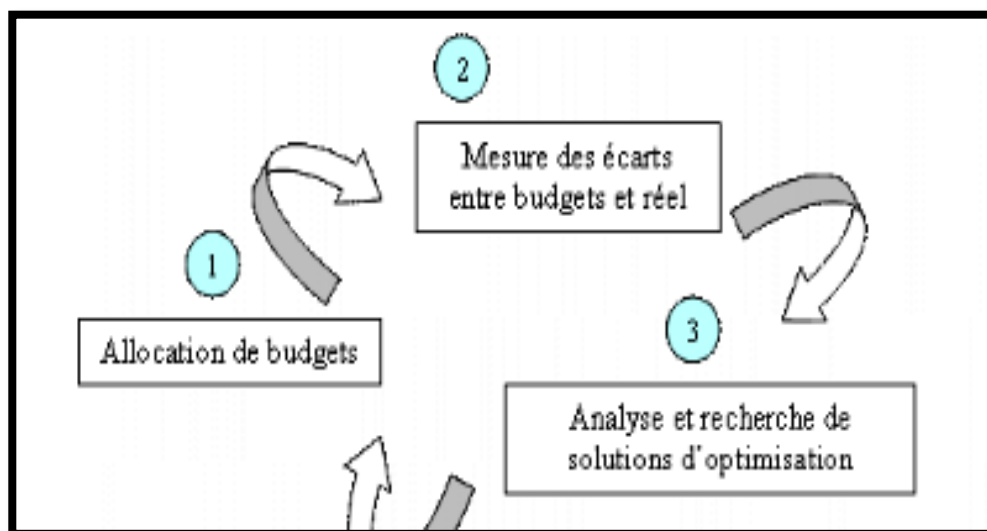


Figure 3 : Le cycle du contrôle de gestion

1. L'OST : Fondement du contrôle de gestion

« Le département d'organisation et les responsables fonctionnels imaginés par Taylor constituent une rupture conceptuelle radicale de l'organisation du travail au sein de l'atelier. La mesure et les coûts prennent alors une place qu'ils n'avaient pas jusqu'alors. En définitive, Taylor consacre ainsi les fondements du contrôle organisationnel moderne »¹⁴.

Méthode de gestion et d'organisation du travail, l'OST, l'organisation scientifique du travail, repose sur une division du travail. Selon l'auteur, la productivité d'une entreprise ne peut être améliorée qu'en décomposant les différentes étapes d'un travail, en cherchant les gestes les plus efficaces et rapides, le but étant de définir une procédure optimale de travail.

¹⁴ (Caroline Lambert, 2005) La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Business administration. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2005. P. 23

(Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion)

Le modèle taylorien, repose sur un ensemble de principes (1.1) qui jette de lumière sur la nature des outils et pratiques du contrôle de gestion. Il visait deux finalités essentielles comme toutes les approches classiques : rationalité et diminution de coût (1.2)

1.1. Principes du Taylorisme

Un ensemble de principes de gestion du travail sont élaborés par Taylor. Guy CAIRE, (1983), in « lectures du taylorisme », en identifie trois principes essentiels :

- La division verticale du travail
- La division horizontale du travail,
- Le salaire au rendement et contrôle des temps.

Par rapport à la **division verticale du travail** l'idée du taylorisme réside dans la nécessité de distinguer entre le travail opérationnel du travail intellectuel de conception, assuré par les ingénieurs du « bureau des méthodes ». Cette idée de dissocier celui qui pense de celui qui exécute est bien antérieure à Taylor. Dès 1776 Adam Smith légitime l'existence et l'utilité de ceux qui « pensent sans faire ». Cette distinction assure, selon cet auteur, «un progrès de la société ».

La proposition de Taylor est de trouver comment obtenir dans les meilleures conditions possibles l'exécution de la tâche individuelle ou de l'ensemble des tâches au sein des entreprises pour que l'individu ou l'entreprise en tire le maximum d'avantages. L'OST consiste donc en la conception de l'exécution du travail et systématise un nouveau principe de division du travail et des personnes qui y sont affectées. Le "bureau des méthodes" composé des ingénieurs déterminent la seule bonne façon d'effectuer une tâche à travers une démarche scientifique (étude du poste, décomposition et simplification des gestes, attribution d'un temps d'exécution à chaque tâche élémentaire).

Il y a ici, ce qui explique la nécessité d'assurer une bonne traduction de ce que conçoit le « bureau des méthodes » dans le langage opérationnel et en retour s'assurer que le travail d'exécution est cohérent avec le travail fonctionnel ou intellectuel.

La division verticale du travail est suivie d'une **division horizontale des tâches**. Il s'agit de la répartition des tâches entre opérateurs. A chaque opérateur est attribuée une tâche

élémentaire, la plus simple possible, afin d'automatiser et d'accélérer les gestes. La division horizontale des tâches, menée le plus loin possible, aboutit au travail à la chaîne, innovation de Ford, appliqué à partir de 1913 dans ses usines. Au début du siècle, cependant, les machines ne réalisent que des opérations simples : l'homme est irremplaçable pour les manipulations complexes (changer la pièce par exemple). La chaîne contraint ainsi l'homme à adopter le rythme de la machine.

Cette parcellarisation des tâches passe par :

- une analyse minutieuse des modes opératoires de façon à déterminer les processus les plus économiques et les plus efficaces.
- une étude du temps des opérations par chronométrage, observation et expérimentation, afin de découvrir la seule meilleure méthode qui permet d'accomplir un ouvrage, méthode qui permet le niveau moyen de production quotidienne le plus élevé, critère de rendement.

Une organisation efficiente du travail, passe par la définition de la capacité physiologique de l'être humain et la prévision des activités de façon à faire plein usage de cette capacité. C'est ainsi que les tâches trop lourdes pour l'organisme humain doivent être effectuées par une machine. Il importe également de simplifier à l'extrême le comportement du travailleur.

La standardisation rigoureuse est une cause principale de l'efficacité.

Cette forme d'organisation du travail a pour effet de faire éclater le métier au profit du poste de travail. Les tâches ne devront plus être complexes, mais parcellaires et répétitives. Le métier unitaire qui suppose une connaissance de l'ensemble de l'objet produit n'est plus le propre de l'ouvrier de fabrication. Celui-ci a une tâche parcellaire, limitée, toujours semblable à elle-même (répétitive) ce qui réduit la possibilité pour le travailleur de s'identifier à son travail et d'y trouver un sens.

Cette organisation du travail entraîne une déshumanisation, une déqualification et une aliénation des ouvriers selon FRIEDMAN (1956) mais ces critiques ne sont pas partagées par tous.

La division, d'abord verticale puis horizontale, étant effectuée et ayant permis une rationalisation des tâches, devrait se faire suivre par des moyens de motivation des travailleurs afin d'obtenir un maximum de rendement possible.

Pour ce qui est principe du **salaire au rendement et contrôle des temps**, selon Taylor, le travailleur doit être motivé dans ce travail, qui, à vrai dire, est abrutissant et aliénant, caractérisé par une terrible monotonie. Selon l'auteur la seule motivation d'un tel travail ne peut donc être que l'argent. Pour cette raison, le salaire au rendement s'impose : à chaque tâche correspond un temps d'exécution ; le chronomètre détermine alors la rémunération de l'ouvrier en écart au temps référentiel (système des « boni »).

Le salaire au rendement permet donc la lutte contre les temps morts, qui découle d'une mauvaise organisation ou de la tendance spontanée des travailleurs à choisir leur propre rythme (« la flânerie ouvrière »).

Ce système de motivation est semblable à une conception de l'homme comme un « automate » dont on peut obtenir davantage en mécanisant ses activités et en motivant par l'appât du gain. Effectivement Taylor dans toute une série d'interventions sur le terrain menées selon ces principes, a pu multiplier par 7 ou 10 la productivité des travailleurs pris individuellement. Il est à noter que la plus value de ce travail va au capital et non aux ouvriers dont le salaire est doublé dans les meilleurs des cas. Par ailleurs cette forte amélioration de rendement s'accompagnait de licenciement puisque l'on n'avait plus besoin d'autant de personnel.

Nouveau modèle de gestion adapté à ces principes : la coordination du travail au moyen de la hiérarchie fonctionnelle.

Pour que les principes ci-dessus puissent agir effectivement, il y a, selon Taylor, une nécessité de modifier radicalement le style de gestion et de management de l'entreprise.

Il faut, en effet, que le travailleur soit situé dans un environnement acceptable, que la chaîne de production soit adaptée (approvisionnement des postes, passage d'un poste à l'autre, stockage, etc...) et que la préparation du travail soit parfaite.

En outre, à la parcellarisation des responsabilités et des tâches de la direction et de l'encadrement, l'effort de rationalisation est aussi important pour les fonctions de commandement que pour les fonctions d'exécutions.

L'auteur considère que la coordination du travail doit se faire par la hiérarchie fonctionnelle : chaque ouvrier doit avoir autant de chefs spécialisés que l'on peut distinguer de fonctions

différentes impliquées par son travail (un chef pour son rythme de fabrication, un pour ses outils, un pour ses affectations).

L'organisation taylorienne est celle du modèle de la « machine » (Gareth Morgan, 1999). C'est une vision, selon laquelle l'entreprise peut se réduire à un ensemble mécanique de rouages, assemblés en vue de répondre chacun à un objectif particulier. Cette vision n'est pas à rejeter dans le passé car c'est elle qui fonde les techniques de gestion par objectifs, la rationalisation des choix budgétaires, les méthodes de planification..., qui suppose de concevoir l'organisation comme un système rationnel où l'individu doit s'adapter.

Les finalités poursuivies par le modèle de Taylor, ainsi que tous les modèles classiques, font l'objet du point suivant.

1.2. Finalités et apports du taylorisme

Deux finalités essentielles étaient poursuivies dans le taylorisme et dans toutes les autres approches classiques : instaurer la rationalité comme principe de gouvernement de l'entreprise d'une part et diminuer les coûts d'autre part.

En effet, tous les trois notables précurseurs de la théorie des organisations (Fayol, Taylor, Weber), fondateur de "l'École Classique du management", bien qu'ayant des préoccupations différentes, poursuivaient une même finalité qu'est la **recherche de la rationalité**.

Taylor, en se penchant surtout sur l'organisation des ateliers de production, recherchait la **rationalité productive**. Fayol, quant à lui, s'est principalement intéressé aux problèmes de direction de l'entreprise et a jeté les bases de la théorie administrative en vue d'obtenir une **rationalité administrative**. Et Weber poursuivait une **rationalité structurelle** en prônant une organisation bureaucratique de l'entreprise qui est, selon lui, l'assurance de l'efficacité organisationnelle, du moins plus supérieure aux modèles charismatique et traditionnel.

Par ailleurs, **la diminution des coûts** est une des premières questions posées par les dirigeants d'entreprise et Taylor, comme tous les autres théoriciens, s'est appliqué à prendre en compte les craintes formulées par les dirigeants de voir leurs organisations « envahies » par les improductifs. Taylor aborde, dans la direction des ateliers qu'il propose en 1902, la question en termes de coût d'opportunité et repose sa démonstration sur l'optimisation de la gestion des effectifs.

Selon lui, l'organisation hiérarchique traditionnelle est inadaptée à la grande variété des problèmes rencontrés dans les établissements industriels complexes. Son argument essentiel est de présenter sa nouvelle organisation du travail comme une optimisation de l'allocation des tâches entre les individus au sein de l'entreprise, en fonction des compétences de chacun et non comme la création de nouvelles activités coûteuses. Il n'est pas rationnel, d'un point de vue économique, d'employer un individu à des tâches pour lesquelles il n'est pas spécialisé. Cela revient à gâcher les compétences des ouvriers à haut potentiel pour assurer l'encadrement alors que les qualités exigées pour chacun de ces postes sont différentes.

Ainsi l'économie générée par une gestion optimale des effectifs, combinée à l'augmentation de la productivité suscitée par la nouvelle organisation du travail, selon Taylor, dépasse largement les dépenses liées à la mise en place de cette nouvelle organisation et en particulier la création de services fonctionnels.

Apports et limites du modèle taylorien

L'un des grands mérites de Taylor est d'avoir conçu à travers l'OST, un modèle d'organisation visant l'amélioration de la gestion de production en vue de l'augmentation de la productivité il est le premier théoricien a proposé une méthode opérationnelle très concrète. Il s'appuie sur la notion de « rationalité scientifique ». De plus Taylor a recherché des conditions de compatibilité d'intérêts entre l'entreprise et ses salariés. Aussi est-il que le fait que Taylor ait eu, dès le départ, à penser à la décentralisation des services fonctionnels, est un autre apport fondamental à l'organisation de l'entreprise.

Toutefois, il importe, « de noter qu'aucun des responsables fonctionnels n'est au service des opérationnels. L'ensemble de ce groupe collecte de l'information pour la direction et diffuse des informations venant de la direction»¹⁵.

En général, le modèle a connu du succès incontestable mais a fait face à des résistances et difficultés de mise en œuvre. Le problème majeur lors de la mise en place effective de ces principes concerne essentiellement le manque de clarté dans les responsabilités.

Les reproches adressés au taylorisme sont principalement :

- une division trop poussée des tâches qui limite l'initiative et l'autonomie au travail.

¹⁵ (Caroline Lambert, 2005), op cité, p.28

- une distinction stricte entre le cerveau et les mains humaines.

Malgré les remises en cause et le développement de nouvelles conceptions des modes d'organisation du travail, l'OST n'est pas "mort".

En somme le mode d'organisation des entreprises proposé par Taylor se caractérise par :

- une organisation hiérarchique, séparant services fonctionnels et ateliers, conception et fabrication, exécution et contrôle.
- Une main d'œuvre abondante et disponible, avec un niveau de connaissance relativement bas.
- Une organisation séquentielle de la production en sections de techniques homogènes, optimisant leur fonctionnement indépendamment les unes des autres.

C'est pour répondre aux besoins de contrôle nés de ce mode d'organisation que les principaux outils du contrôle de gestion classique ont été construits. En effet les fonctions comme « le calcul du coût de toutes les pièces fabriquées avec analyse complète et mensuelle des frais et des dépenses », ou « le perfectionnement du système et de l'organisation » marquent l'avènement des méthodologies spécifiques de contrôle de gestion.

2. Principaux outils du contrôle de gestion classique et leurs limites

Les principaux outils construits pour assurer le contrôle de gestion sont brièvement présentés avec leurs principales limites qui ont conduit aux innovations d'outils modernes.

2.1. Outils du contrôle de gestion traditionnel

Parmi les outils du contrôle de gestion (Gervais, (1983 ;2005) ; Meyer(1983) ; "Bouquin" (2014)) nous pouvons mentionner les principaux qui ont marqué le contrôle de gestion traditionnel :

- La comptabilité générale
- La comptabilité analytique
- Les techniques budgétaires
- Un système de sanction-récompense basé sur les primes de rendement et les sanctions
- Des tableaux de bord avec des indicateurs financiers et économiques.

La comptabilité générale constitue le système d'information de base sur les performances, la situation patrimoniale et financière de l'entreprise. La comptabilité analytique, utilisant les informations fournies par la comptabilité générale, a pour objet la détermination des coûts de produits. La méthode utilisée est celle des sections homogènes. Grâce à la gestion budgétaire, les budgets des services sont établis et le tableau de bord financier permet de surveiller le niveau des dépenses conformément aux objectifs budgétaires prédéfinis. L'évaluation des performances aboutissait à des primes de rendement ou à des sanctions.

2.2. *Les limites du contrôle de gestion classique et ses facteurs d'évolution*

Nous l'avons signalé, le contrôle de gestion classique tire son origine des principes du taylorisme. Pour Bouquin H. & Pesqueux Y, (1999) l'OST avait pour but de régler « les rapports opérateurs-tâches » dans laquelle les dirigeants travaillent dans des structures conçues pour prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler les autres cadres. La croissance de la taille et de la complexité des entreprises a provoqué le développement du rôle du management intermédiaire et supérieur et certains auteurs ont mis en évidence que depuis quelque temps, la forme « classique » des entreprises semble muer en forme « transversale », modèle d'entreprise réseau dans lequel les niveaux hiérarchiques s'aplatissent ((Desreumaux A., 1996). (Boltanski L. & Chiapello E., 1999) (Villesèque F., 2004) (Berland & Simon , 2010, p6) .

Il est donc évident que les outils et les méthodes de contrôle connaissent de profonde évolution.

Les principales limites du contrôle de gestion classique sont :

- Les techniques traditionnelles fonctionnent avec un environnement stable et prévisible,
- Les méthodes classiques ne permettent pas d'aboutir à une identification stimulante des causes profondes constituant de véritables leviers ou ressorts pour l'action,
- Le contrôle budgétaire par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards préétablis est essentiellement un système policier et est opposé aux besoins de flexibilité et de réactivité des entreprises.– budgets trop souvent établis en fonction des réalisations passées, prévisions élaborées en début d'année non adaptées aux réalités de l'environnement.

Les facteurs d'évolution sont essentiellement :

- Le progrès technologique
- L'accessibilité et la puissance de l'outil informatique
- Les aspirations des employés
- Et les nouvelles pratiques de gestion.

Les outils du contrôle de gestion, ont depuis lors, connu un développement considérable avec l'apparition de nouvelles méthodes.

3. De nouvelles méthodes de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a vu l'apparition et la diffusion de nouveaux outils et approches tels que l'Activity Based Costing, (ABC), de l'Activity based management (ABM), du balanced scorecard... La vocation de ces outils c'est d'attirer l'attention des managers sur la préparation de l'avenir de la société en sus de l'optimisation des résultats à court terme et à leur permettre de piloter la performance tant financière que non financière.

Les faiblesses des méthodes traditionnelles de calcul de coût, ont amené à la conception et à la diffusion de l'**Activity Baseb Costing** ou la comptabilité par activités qui permet le calcul d'un coût de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation. Cette méthode, objet de notre recherche, répond à la perte d'homogénéité des centres d'analyse en se focalisant sur les différentes activités élémentaires, au lieu de prendre appui sur les centres de responsabilité (Prouteau G., 1994). Le principe nouveau de calcul des coûts, selon Mévellec P, (1998), respecte un principe de causalité selon lequel un objet de coût ne recevra que les coûts dont il est la cause. Les notions de coûts complets et coûts directs ne sont plus pertinentes. Le respect de la règle de causalité fait que tous les coûts sont à la fois complets et directs. Cette règle ne permet plus d'affecter sur le produit les consommations de ressources liées aux canaux de distribution ou au marketing général. Celles-ci sont liées aux clients, aux points de vente ou aux domaines stratégiques et non aux produits.

Parallèlement à l'ABC, l'ABB « Activity Based Budgeting » ou budgets transversaux, apparaît pour remplacer les budgets classiques. Cette méthode de budgétisation, dérivée de l'ABC, est considérée favorable à la coordination dans l'organisation (Villesèque F., 2004) . Toutefois la mise en œuvre d'une telle démarche ABB se heurte généralement à la réalité opérationnelle qu'une représentation trop linéaire ne parvient pas à modéliser.

Pour le pilotage de la performance, les tableaux de bords ont fait place au **balanced scorecard**. Le tableau de bord prospectif permet de dépasser la limite des systèmes d'évaluation de la performance exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers, en intégrant d'autres dimensions non financières. Il est organisé autour de quatre axes principaux que sont : *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) (Kaplan R.S & Norton D.P, (1996), (Mendoza C. & Zrihen R., 1999))

L'évolution des outils de contrôle de gestion étant constatée, le paragraphe suivant traite de l'évolution de l'identité même du contrôle de gestion, c'est -à-dire de la conception et des missions du système. (Antony. R, 1988)

II. Évolution de la conception et des missions du contrôle de gestion

Nous relevons de la littérature trois types d'évolution essentiellement dans la conception et les finalités du contrôle de gestion : l'évolution du contrôle de gestion **vers un contrôle de gestion stratégique**, la prise en compte de la **dimension sociale et comportementale dans le contrôle de gestion** et le passage d'un système de surveillance à **un système de pilotage**

1. Vers un contrôle de gestion stratégique

Cette évolution est facilement remarquable de la première à la deuxième définition que Anthony donne au contrôle de gestion. Nous l'avons déjà mentionné dans notre introduction générale, le contrôle de gestion est passé du « processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965) au « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony 1998) .

Le contrôle de gestion revêt ainsi une mission stratégique. Le père incontestable de la discipline n'est pas le seul à avoir cette nouvelle conception du contrôle de gestion, plusieurs autres auteurs développent cet aspect du nouveau contrôle de gestion. En effet, le contexte économique et socio-technologique des entreprises connaissant des mutations continues oblige les entreprises à développer des stratégies et s'assurer de leur mise en œuvre effective au niveau opérationnel. Il importe alors que les systèmes d'information et de pilotage intègrent cette dimension stratégique.

Bien que Anthony fasse une distinction entre le contrôle opérationnel qui est, selon lui, « le processus qui consiste à obtenir la garantie que des tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente »¹⁶ et le contrôle de gestion dont la définition est celle qu'il donne en 1998, précédemment mentionnée, Bouquin et Pesqueux (1999) considèrent que le contrôle de gestion stratégique est un contrôle de gestion opérationnel qui intègre le fait que la stratégie soit déclinée jusqu'au terrain.

Nobre T., (2001), quant à lui, considère aussi que l'introduction de l'aspect stratégique dans le contrôle de gestion constitue une évolution remarquable du contrôle de gestion. Il note également l'extension de la notion de pilotage et l'attention portée au thème de la **valeur**.

L'évolution du contrôle de gestion vers un contrôle de gestion plus stratégique mise en évidence dans la littérature, l'a été également par des études empiriques dont notamment celle réalisée par Ernst et Young¹⁷.

Cette évolution vers le contrôle de gestion stratégique sera plus développée dans la deuxième section de ce chapitre qui traite de la déclinaison et de l'émergence de stratégie.

Le paragraphe suivant décrit le contrôle de gestion qui intègre la dimension comportementale visant à influencer les actions et comportements des acteurs de l'entreprise dans le but d'assurer l'interconnexion entre la stratégie et l'opérationnel.

2. Vers un système d'orientation des comportements

Cette mission est intimement liée à celle de la déclinaison de la stratégie, précédemment évoquée. En effet, bien que Henri Bouquin (1996) considère que le contrôle de gestion a trois

¹⁶ (Anthony R. N., " Planning and control systems, a framework for analysis", 1965), op cité, 180 p.

¹⁷ Etude du cabinet Ernst et Young, « "Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise » 2006-2007, citée par Berland N. & Simon F-X, 2010, op_cité, p. 8.

dimensions (modèle AMI) qui correspondent à sa triple mission : orienter les actions et les comportements, modéliser les relations entre ressources et finalités et interconnecter la stratégie et le quotidien, il ajoute que les trois dimensions sont difficilement délimitables et devront être considérées simultanément car lorsqu'une dimension est négligée, le système de contrôle de gestion se trouve dégradé.

Il est évident en effet qu'interconnecter la stratégie au quotidien ou déployer la stratégie au niveau opérationnel passe forcément par l'orientation des comportements.

Les dispositifs de contrôle servent de support aux ordres de la hiérarchie en même temps rendent compte de l'impact des comportements des acteurs.

Le but du contrôle de gestion est de développer la coopération et la communication et de s'assurer que les actions individuelles s'orientent vers l'intérêt de l'entreprise. En effet, le découplage et la plus grande interdépendance des activités nécessitent une plus grande coopération et communication entre les différentes unités, ainsi le contrôle de gestion intervient afin de garantir que les intérêts des responsables coopérant et discutant convergent vers le but organisationnel.

Les systèmes de contrôle, en individualisant les performances favorisent dans certains cas les conduites opportunistes sur les coopératives, donc un autre enjeu pour l'évolution du système de contrôle sera non pas d'éviter ou d'entraver la coopération et la discussion mais plutôt de les encourager et d'y contribuer ; ce qui d'ailleurs passera certainement par une coopération et une discussion entre responsables, dirigeants et contrôleurs.

Ainsi, comme nous l'avons déjà mentionné en introduction générale, la pertinence des systèmes de contrôle tient surtout à leur capacité à orienter, voire à modeler les interactions entre unités, et les comportements et non seulement à fournir des informations.

C'est cet aspect que nous considérons dans notre étude. Nous développons cette influence que le contrôle de gestion exerce sur les comportements dans la troisième section de ce présent chapitre, dans son aspect général avant de voir l'apport de la modélisation par les activités et les processus dans ce rôle attribué au contrôle de gestion.

Il y a un lien direct entre cette évolution du contrôle de gestion vers la stratégie et vers l'orientation des comportements et le passage d'une logique de contrôle à une logique de pilotage que nous évoquons dans le paragraphe suivant.

3. Vers un système de pilotage

Cette évolution n'est que la conséquence des évolutions précédemment évoquées. En effet, le contrôle de gestion stratégique décliné jusqu'aux unités opérationnelles entraîne une décentralisation des activités du contrôle. Le contrôle de gestion devient « partagé » (Gumb B., 2000). Zolnai-Saucray E., (1999) et Lambert (2010) parle du « partage des activités du contrôle » entre les opérationnels et le contrôleur de gestion. Il s'agit pour Lorino, (1995) du **passage du paradigme de contrôle à celui de pilotage** marqué par l'autonomisation et la responsabilisation des acteurs.

Ainsi les activités de contrôle sont décentralisées, pour que les acteurs aient la liberté de réaliser des activités de contrôle locales (Besson P.& Bouquin H., (1991), Lorino P.,(2011) (De Montgolfier C., 1999) (Kaplan R.S., 1995)) et même d'apprendre à piloter (« apprentissage collectif et continu » selon Zolnai-Saucray. E., (1995)) .

En effet, souvent les opérationnels sont confrontés à des réalités que le contrôle de gestion ne peut pas prévoir ou planifier à l'avancer. L'exigence de la performance des entreprises constate la nécessité d'accorder aux opérationnels la possibilité de réaliser des missions initialement prévues pour le contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion devient plus un conseiller qu'un technicien ou un surveillant. Il assiste les acteurs dans l'exercice de leurs activités en les amenant à se servir efficacement des outils du contrôle de gestion. Bouquin (1997) parle d'une « **logique d'actualisation des normes par les acteurs eux-mêmes** ». Durand X., (2006), a montré que, dans le cadre de la décentralisation des activités de pilotage au sein des unités opérationnelles, l'efficacité du contrôle organisationnel dépend de l'existence ou de l'instauration d'une relation pédagogique entre les responsables du contrôle de gestion et les responsables opérationnels.

Deux dimensions de pilotage essentielles sont considérées :

- **le pilotage de la performance** qui consiste à aider dans la gestion efficace et efficiente des facteurs clés de compétitivité opérationnels pour atteindre les objectifs fixés : Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du

moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

- **et le pilotage du changement** : il s'agit de l'aide à la réactivité stratégique, à l'amélioration opérationnelle, au changement organisationnel... il s'agit d'une amélioration permanente de l'organisation : Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

Ainsi nous ne pouvons pas considérer la question de l'évolution et des finalités du contrôle de gestion qui, face à des changements continus dans l'environnement et des formes d'organisations ainsi que des politiques de gestion, se doit d'évoluer tant dans ses outils que dans son identité même. Dans ces évolutions nous notons l'importance de plus en plus croissante de la dimension sociologique et comportementale dans le processus de mise en œuvre de la stratégie et de pilotage de la performance. Est donc pertinent un système de contrôle de gestion qui a la capacité, au travers de ces outils et pratiques, d'orienter les comportements sur l'intention stratégique. L'approche ABC/M fait partie parmi de nouvelles méthodes permettant au contrôle de gestion d'atteindre cette finalité.

La section suivante décrit comment le contrôle de gestion assure la mise en œuvre de la stratégie à travers l'orientation des comportements.

Section 2. Contrôle de gestion au service de la stratégie par l'orientation des comportements

L'influence exercée par le contrôle de gestion sur les comportements s'inscrit dans le processus de déclinaison de la stratégie dont nous parlons premièrement avant d'aborder les mécanismes ainsi que les déterminants de l'orientation des comportements par le contrôle de gestion.

I. Contrôle de gestion, outil de déclinaison et d'émergence de la stratégie

La littérature montre que le contrôle de gestion ne sert pas seulement à décliner la stratégie mais elle contribue à son enrichissement. Pour Simons R., (1995) *les systèmes de contrôle ne sont pas seulement importants pour la mise en œuvre de la stratégie mais aussi pour sa formulation grâce au système de contrôle interactif.*

En effet, « **La relation entre stratégie et le contrôle n'est pas statique et unilatérale mais dynamique et réciproque** » (Macintosh, 1995, p. 105). Selon Villesèque (2004), la stratégie impulse le mode de contrôle qui aura un impact sur la stratégie en cours.

C'est un élément du contrôle organisationnel organisé autour de la stratégie, faisant l'interface entre le contrôle stratégique, tourné vers l'information stratégique dédiée aux dirigeants et le contrôle d'exécution, s'intéressant aux opérations quotidiennes et routinières. C'est aussi un ensemble d'outils organisés en systèmes d'information permettant d'éclairer actions et décisions dont les décisions stratégiques. Il est ainsi un outil d'aide à la décision stratégique, influençant ainsi la stratégie.

Ces deux rôles, mise en œuvre et aide à la décision, s'appuient sur une définition de la stratégie comme résultat de la réflexion des dirigeants de l'entreprise. Mais plusieurs travaux, dont notamment ceux de Burgelman .A., (1983), de Mintzberg H., (1978) et de Mintzberg H. & Waters J., (1985), ont montrés que la stratégie n'est pas entièrement pensée par les dirigeants mais une partie émerge d'autres niveaux hiérarchiques de l'organisation.

Le contrôle, outil de mise en œuvre, est avant tout un outil veillant à la conformité des comportements alors que l'émergence de stratégie demande créativité, innovation et non-conformisme.

G. Johnson et al, (2008) décrivent la démarche stratégique en trois étapes présenter dans la figure ci-dessous

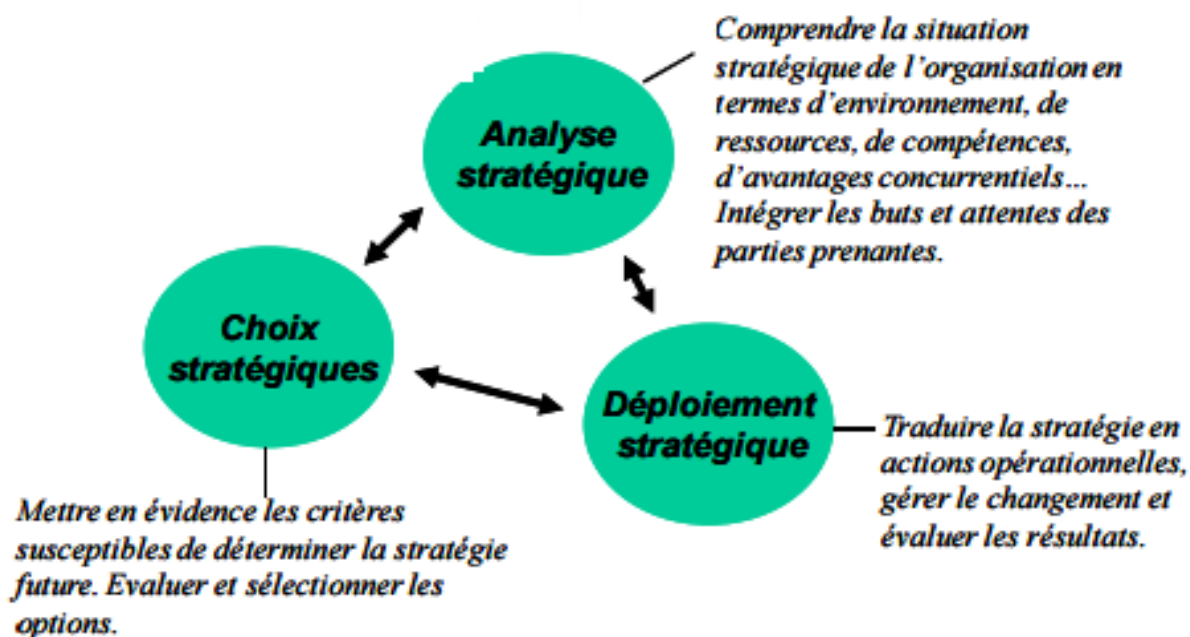


Figure 4 Demarche stratégique

Source : (G. Johnson et al., 2008, p.35-40)

Nous présentons les deux approches en matière de l'opérationnalisation de la stratégie : approche top down et l'approche Bottom-up (II) après la description du travail d'analyse et de décision, préalable au déploiement. L'analyse et le choix stratégique se base sur l'identification et de la maîtrise des FCS/FSR, (I)

1. Identification des FCS/FSR

Il convient d'élucider la notion des Facteurs clé de succès (FCS) ou des facteurs stratégiques de risque (FSR) avant de décrire la double logique stratégique qui se présentent à l'entreprise ainsi que la démarche du diagnostic des FCS.

1.1. Notion de Facteur clé de succès

Un facteur clé de succès recouvre simultanément l'idée d'une certaine attractivité de l'offre de l'entreprise au travers de la prestation proposée et celle d'un différentiel positif de ressources et de compétences en faveur de l'entreprise.

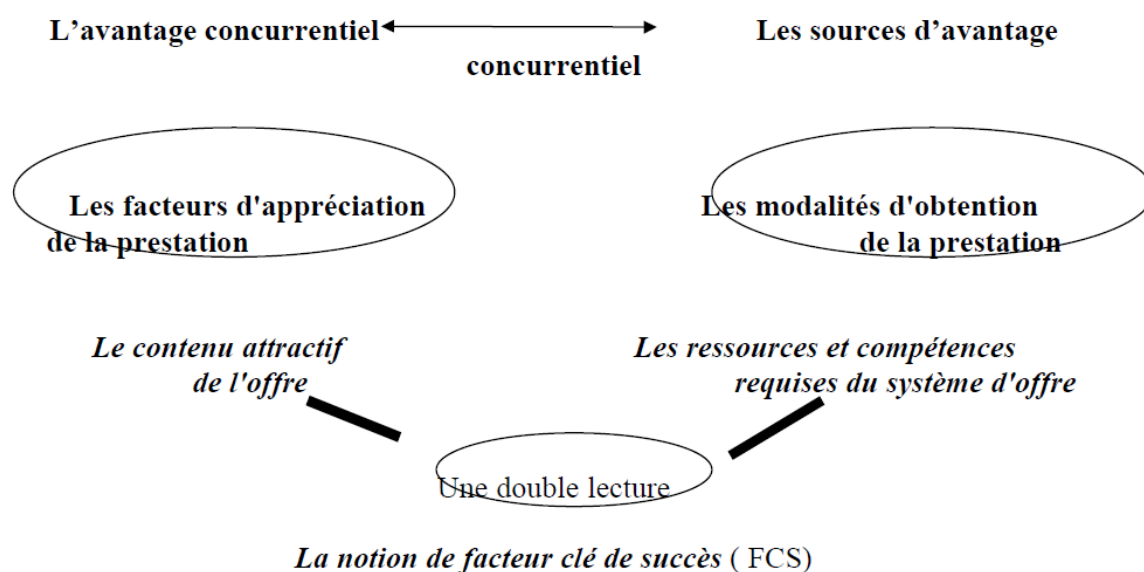


Figure 5 La double lecture de la notion de facteur clé de succès

Source : (BRECHET J.P.- MEVELLEC. P, 1997), P5

La pertinence des activités mises en œuvre au sein de la chaîne de valeur de l'entreprise dépend de leur contribution à la valeur de l'offre. En effet, les ressources et les compétences dont dispose l'entreprise doivent lui permettre d'assurer l'attrait de son offre comparativement aux offres concurrentes. Trois sortes de ressources et compétences doivent être identifiées dans une démarche de diagnostic stratégique : les ressources et compétences de base, distinctives et émergentes (ATAMER T. & CALORI R., 1993). Les ressources et compétences de base sont celles qu'il faut maîtriser pour se développer dans le secteur. Elles correspondent aux attributs minimaux attendus de la prestation. Les ressources et compétences distinctives ou différenciatrices ou clés sont celles qui assurent la supériorité de l'offre au regard du couple (valeur/prix) et ainsi sont susceptibles d'assurer la détention d'avantages concurrentiels. Les émergentes sont celles qui devraient constituer les sources d'avantages concurrentiels dans l'avenir. La stratégie doit se préoccuper du renouvellement des compétences clés nécessaires pour les développements futurs (DOZ Y., 1994)

1.2. *La double logique stratégique : Domination par les coûts et la différenciation*

La littérature distingue deux logiques stratégiques qui constituent les deux grandes sources d'avantages concurrentiels : la domination par les coûts et la maîtrise de la distinction¹⁸ ou différenciation.

La stratégie de domination par les coûts consiste pour l'entreprise de s'efforcer à obtenir les coûts les plus faibles possibles par rapport à ses concurrents et pouvoir ainsi pratiquer les politiques commerciales tout en maintenant une marge correcte. Alors que la stratégie de différenciation consiste à mettre en œuvre des moyens autres que le prix (par exemple, la qualité du produit, sa fiabilité, les options, etc.) pour créer une offre distincte de celle de la concurrence. L'organisation cherche à obtenir un avantage concurrentiel en mettant en avant une compétitivité hors-prix.

Le type de stratégie choisie par l'entreprise influence sa déclinaison c'est-à-dire les modes de contrôles mise en œuvre. En effet « le choix d'une stratégie de domination par les coûts ou d'une différenciation n'est pas neutre. Elle traduit la façon dont les entreprises alimentent ensuite leur système de contrôle c'est-à-dire la manière dont elles déclinent leur stratégie. Le système de contrôle n'a alors pas le même contenu selon les cas. Ensuite, en fonction de la nature des processus et activités de l'entreprise et de leur lien avec la stratégie, l'entreprise doit faire des choix qui guident la déclinaison de ses objectifs. » (Berland N. & Yves De Rongé, 2013)

1.3. *Démarche de diagnostic des FCS*

Le diagnostic stratégique comporte, traditionnellement, un aspect externe consistant à identifier les opportunités et menaces présentes dans l'environnement de l'entreprise et un aspect interne visant à relever les forces et faiblesses de l'entreprise. C'est en effet, un outil qui permet d'évaluer la situation actuelle de l'organisation. Il prend appui sur une analyse des informations collectées, puis traitées, sur l'organisation et son environnement. De la qualité et de l'exactitude du diagnostic stratégique dépendra la pertinence des décisions et la réalisation des objectifs.

¹⁸ KOENIG G., "Management stratégique : vison, manoeuvres et tactiques", (1990) proposait le terme de distinction, plus que celui de différenciation pour éviter la possible confusion avec l'idée de différenciation organisationnelle. Son dernier ouvrage (KOENIG G., "Management stratégique : paradoxes, interactions et apprentissages", 1996) propose maintenant de conserver les 2 notions en les distinguant.

L'analyse de l'environnement permet d'identifier les éléments de l'offre qui ont une valeur pour le client en tenant compte des offres concurrentes et l'analyse interne porte sur les ressources et compétences clés qui permettent d'offrir au client la valeur attendue.

Des études sur les motivations et les comportements d'achats fournissent les informations importantes sur les éléments de l'offre qui contribuent à son attrait. La collecte des perceptions d'experts peut être effectuée pour apprécier et le prix envisageable et le panier de caractéristiques recherchées (le design, la technologie, la fiabilité, la disponibilité, les services associés, l'image, les performances...)

Le deuxième aspect de la démarche de diagnostic stratégique, concernant l'analyse des ressources et compétences internes à l'entreprise permettant de créer de la valeur recherchée par le client, touche non seulement l'entreprise elle-même mais aussi l'ensemble des partenaires du système de l'offre ainsi que les compétences qui assurent la coordination entre tous les acteurs.

Il faut, selon BRECHET J.P.- MEVELLEC. P, (1997), distinguer trois catégories de ressources et compétences :

- Celles requises pour rechercher l'efficacité et l'efficacité des activités élémentaires constitutives de la chaîne de valeur
- Celles requises pour assurer la coordination entre les activités élémentaires de la chaîne de valeur (gestion des interfaces et des processus transversaux, notamment entre les fonctions). Cette coordination est nécessaire car la performance individuelle des fonctions ou activités ne contribue pas toujours à la performance globale.
- enfin, les ressources et compétences nécessaires pour assurer les relations et la coordination externe au sein du système d'offre entre les divers partenaires (et leurs contributions).

Toutes ces ressources et compétences qui peuvent être d'ordre matériel, tangible (équipements, technologies, capitaux...) ou de nature plus abstraite (compétences et expertises diverses, comportements et attitudes des individus, capacités relationnelles...), constituent les sources d'avantages concurrentiels : certaines contribuent à la distinction de l'offre (l'image et ses déterminants, le circuit de distribution, les technologies...) et d'autres à la maîtrise des coûts (la maîtrise des approvisionnements, la standardisation des composants, la taille des séries et les volumes traités, la maîtrise de technologies, les interconnexions avec d'autres

activités...). La plupart de ces ressources contribuent simultanément à la différenciation et à l'amélioration des coûts (la qualité et l'importance du réseau de distribution, la performance du système d'information, la logistique interne ou externe et ses différents déterminants, la maîtrise de la qualité, la densité des clients...).

Les choix stratégiques déterminent le niveau du potentiel de performance que l'on pourra atteindre au regard des caractéristiques structurelle du système d'offre et l'on peut considérer que les pratiques et processus de gestion par lesquels le potentiel est exploité contribuent à la performance en transformant le potentiel et ses processus en compétences « vraies » porteuses de résultat.

Le contrôle de gestion cherche à établir un lien entre l'attrait de l'offre (valeur et prix) et les processus qui permettent de l'obtenir. L'opérationnalisation de la stratégie consisterait ainsi à rapprocher les avantages concurrentiels à leurs sources, aux "processus et activités stratégiques" (BOUQUIN H. et Catherine KUSZALA, (2014) : « Les processus stratégiques sont créateurs de valeur et visent à modifier les conditions d'insertion de la firme dans son environnement en exploitant des ressources et des compétences qui, sous certaines conditions, sont susceptibles de générer des avantages compétitifs durables ». : (P. Lorino & J-C. Tarondeau, 2015)

Nous verrons comment ce déploiement est effectué et comment le contrôle de gestion peut contribuer à la révision et l'enrichissement de la stratégie.

2. Approches de l'opérationnalisation de la stratégie

La traduction de la stratégie en actions opérationnelles est une activité complexe. Deux approches sont adoptées : la première appelée approche top down(1) est complétée par une seconde appelée bottom up (2). Les deux approches doivent être considérées comme complémentaires et non exclusives.

2.1. Déploiement de la stratégie dans l'action opérationnelle : Approche top down

Le contrôle de gestion est, ici, un moyen de mettre en œuvre la stratégie déterminée ex-ante.

Avant de faire ce déploiement, un découpage en processus c'est-à-dire des chaînes d'activité transversales doit être fait. Une telle analyse des activités composant le processus (par produits, par principales ressources utilisées, par enjeux de progrès c'est-à-dire qualité et respect de l'environnement) doit aboutir à un recensement des processus présentant des

facteurs clés de succès (les éléments attractifs de l'offre et les compétences qui les fondent) qu'il convient de maîtriser pour réussir la stratégie.

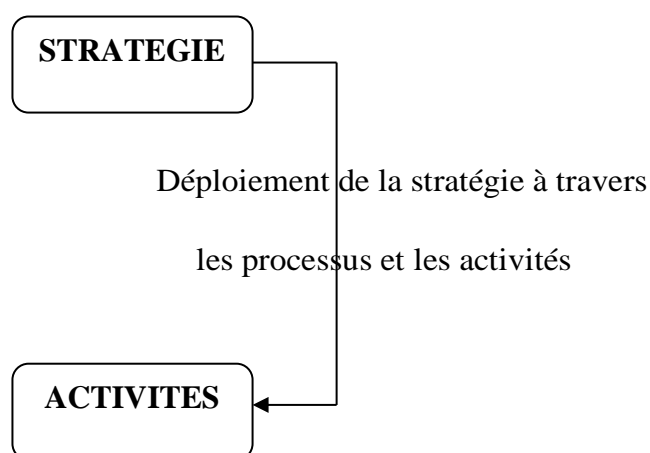


Figure 6 : Approche top down

En effet, le déploiement proprement dit passe par les étapes suivantes :

1^{ère} étape : réflexion sur la capacité de chacun des processus à agir sur les différents facteurs clés de succès. Cette réflexion se traduit aisément dans une matrice qui reste qualitative et exprime seulement les grandes articulations processus – sources d'avantages concurrentiels. Les processus contribuent aux sources potentielles d'avantage concurrentiel qui doivent assurer la supériorité de l'offre de l'entreprise.

2^{ème} étape : définition des indicateurs de performances par processus. Ces indicateurs mesurables peuvent être financiers et physiques, concerner les coûts et les différents attributs de la valeur postulée par l'entreprise. Ils peuvent être mesurés sur une grille quantitative ou qualitative, par rapport à des objectifs ou sur la base d'une tendance. L'objectif est à la fois de faire traduire la stratégie de la direction dans les faits et de pouvoir mesurer concrètement la stratégie mise en œuvre.

3^{ème} étape : fixation des indicateurs par activités composant les processus. Le déploiement doit se poursuivre du processus vers les activités suivant la même démarche et avec les mêmes objectifs. Il s'agit ici d'ajouter un volet axé sur l'action de court terme. Les activités concourent à la réalisation des objectifs du processus, par simple cumul ou par coopération. Les responsables d'activités doivent être dotés de tableaux de bord dans lesquels figurent les paramètres de gestion de l'activité et plus spécialement ceux qui sont critiques pour la réalisation des objectifs du processus.

Pour éviter d'être loin des plans d'actions réalisant la stratégie de l'entreprise, il faut que les activités réalisent les objectifs des processus et que ces derniers suivent les plans d'actions répondant à la stratégie.

L'analyse des résultats des plans d'actions et de l'évolution des indicateurs de résultats retenus comme traduction de la stratégie offre en permanence la possibilité de suivre la transformation progressive de la stratégie lancée en stratégie utilisée au travers de l'action.

2.2. Émergence et enrichissement de la stratégie : Approche Bottom-up.

Il s'agit de faire une lecture et une interprétation permanentes des résultats de l'action pour alimenter la réflexion sur la stratégie. On peut qualifier cette approche d'opportuniste car elle permet une adaptation de l'entreprise à ce qui est découvert dans les activités et à l'extérieur de l'entreprise et donc permettre un pilotage stratégique.



Figure 7: Approche Bottom-up

En effet, un contrôle des processus et des activités qui les composent contribue au diagnostic interne, en ce sens il nourrit la stratégie (figure-2) car, comme on le sait, une stratégie est définie ou redéfinie dans la plupart des cas sur la base d'un diagnostic interne (connaissance des points forts et points faibles) et externe. Ce dernier peut concerner l'entourage du processus et reste globalement interne ou touchant les acteurs de l'environnement de l'entreprise.

Les vecteurs de ce renouvellement, ou de cet enrichissement de la stratégie au travers de stratégies émergeant des pratiques, sont divers :

- ils renforcent logiquement la cohérence entre les pratiques internes et les choix externes, ce qui participe à une meilleure valorisation des ressources et des

compétences au sein des processus. Le contrôle peut conduire ici à une remise en cause des choix initiaux pour l'atteinte des performances imprévues et/ou révéler l'impossibilité d'obtenir les performances envisagées.

- une vision de l'entreprise sous forme de processus permet de faire des changements structurels afin de mieux réduire les coûts et améliorer la valeur.

La maîtrise et la réduction, d'une manière régulière, des coûts sont un enjeu essentiel pour les entreprises, surtout en ces périodes où la concurrence devient fatale.

On se rend compte ici que l'approche ABM, au travers de l'objectif de réduction des coûts, pose en fait la question de l'organisation des activités. Une analyse des activités en termes de ressources (matériels, humaines) et des relations existantes entre elles, permet une conduite de l'entreprise vers la réalisation des objectifs toute en adaptant des stratégies nouvelles.

Le contrôle de gestion, en outre d'être au cœur de la déclinaison et de l'enrichissement de la stratégie, constitue également un outil de régulation des comportements individuels.

II. Contrôle de gestion : Outil de régulation des comportements individuels

Le système de contrôle est à la fois un **système de pilotage** qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance et **un système incitatif** destiné à créer la convergence des buts dans l'entreprise (Helène Loning et al, 2008). C'est un domaine qui fonde l'économie des comportements dans l'entreprise, c'est-à-dire la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs.

C'est le « processus par lequel les managers **communiquent** avec d'autres membres de l'organisation afin de garantir la cohérence de leurs actions quotidiennes et la convergence de ces actions vers la stratégie ». (Chtioui Tawhid, 2006). La dimension communicationnelle est ici mise en évidence. Il assure la coordination des responsabilités, des décisions et des actions des principaux acteurs de l'entreprise au service de la cohérence de l'équipe qu'ils constituent conjointement.

Lorsque nous recourons à MINTZBERG Henry, (1982), nous retrouvons le contrôle de gestion dans la technostructure, l'un des 5 éléments de l'organisation, qui est composé d'analystes qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres. L'auteur distingue

deux types de planification et de contrôle : *le système de contrôle des performances qui sert à standardiser les produits et la planification des actions, moyen de formaliser les comportements,*

Selon Henry MINTZBERG, (1982), le contrôle de gestion influence les comportements dans la mesure où ; il permet la coordination et il peut formaliser les comportements donc les influencer s'il fait partie de la planification.

Nous analysons un peu plus en détail la question suivante : **Comment le contrôle de gestion oriente-t-il les comportements ?** Pour répondre à cette question, nous relevons non seulement les mécanismes d'influence du contrôle de gestion sur les comportements mais aussi les déterminants d'efficacité de cette influence.

1. Mécanisme de l'influence du contrôle de gestion sur les comportements

Nous analysons successivement les visions de Anthony, de Bouquin et de Burlaud.

1.1. Le contrôle de gestion : système de liaison entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel :

Anthony (1965) distingue trois sous-systèmes au sein du processus de gestion, qui permettent, selon lui, à une direction générale "d'avoir le contrôle". Il s'agit de :

- La planification stratégique
- Le contrôle de gestion
- Le contrôle opérationnel

La planification stratégique consiste à définir les objectifs de l'organisation et les ressources à allouer. Cela relève du top management qui définit la stratégie de l'entreprise.

Le contrôle opérationnel gère les tâches répétitives, programmées et définit les procédures de routines. Il permet d'avoir l'assurance que de telles tâches sont effectuées de manière efficace et efficiente. On parle également de contrôle d'exécution ou de contrôle des tâches.

Le contrôle de gestion s'insère entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel. Il a pour finalité d'assurer la cohérence entre les choix stratégiques et les tâches quotidiennement.

L'influence du contrôle de gestion sur les comportements est surtout mise en lumière dans la définition que l'auteur donne du système en 1998 : « processus qui permet au manager d'influencer les membres de l'organisation dans la mise en œuvre de la stratégie. »

Selon l'auteur le contrôle de gestion assure la régulation des comportements dans la mesure où :

- Il s'assure de l'utilisation efficace et efficiente des moyens confiés
- Il veille au respect de la stratégie
- Il amène les membres de l'organisation à être conscients d'être responsables de l'atteinte des objectifs. Ils doivent aussi suivre des ordres ou respecter des procédures établies.

1.2. L'influence du contrôle de gestion sur les comportements à travers ses phases

Pour Henri Bouquin (1996) , on dispose du contrôle lorsqu'on a la maîtrise des décisions, des actions, des événements qui conditionnent l'atteinte des objectifs, quelles que soient les personnes qui ont fixé ces derniers. Lorsqu'on contrôle, on ne se contente pas seulement de vérifier, on maîtrise également. La vérification n'est qu'une condition de la maîtrise.

Il considère le contrôle de gestion comme un élément du contrôle organisationnel qui permet :

- une coopération entre les salariés
- une maîtrise complète des relations (avec les clients, les fournisseurs, les contractants extérieurs)

Il distingue 3 phases dans le processus de contrôle :

- la finalisation
- le pilotage
- la post-évaluation

La finalisation est l'étape qui précède l'action qui consiste en la définition des finalités et leur traduction en objectifs. Pendant l'action, le contrôle assure le pilotage, c'est-à-dire l'organisation du suivi, l'anticipation et la mise en place des actions correctrices. Après l'action le contrôle consiste à mesurer les résultats, c'est la post-évaluation.

Il faut, pour un bon fonctionnement de ce processus, que :

- **chaque sous-système soit réalisable** : la finalisation peut être défailante car mal énoncée ou combattue et l'action corrective ne soit pas adaptée parce que difficile à déterminer.
- **les trois sous-processus puissent se compenser** : à défaut de pouvoir mener les trois sous-processus, une défaillance dans l'un d'eux doit pouvoir être compensée par le renforcement d'au moins un des deux autres.

Il existe, selon l'auteur, cinq moyens que les entreprises ont pour influencer les salariés :

- des objectifs à atteindre sur un horizon défini
- des définitions de fonctions et de lignes hiérarchiques
- des politiques
- des règles qui définissent l'enchaînement des tâches
- des outils d'aide à la décision et d'évaluation des règles.

Ainsi selon Henri Bouquin le CDG influence les comportements dans la mesure où il gère les interactions entre la stratégie et les opérations courantes en :

- **fixant les objectifs à atteindre**
- **pilotant les réalisations**
- **en mesurant et évaluant des résultats**

1.3. Le contrôle de gestion, véhicule d'une culture.

Cet aspect concerne la vision de BURLAUD Alain, (1997). Il définit le contrôle de gestion comme un système de régulation des comportements de l'individu dans l'exercice de sa profession dans le cadre d'une organisation. Il considère ainsi le contrôle de gestion comme un outil d'orientation des comportements.

Burlaud introduit le concept de langage. Pour lui l'influence qu'exerce le contrôle de gestion sur les comportements « **est assurée par le concept de langage., véhicule d'une culture et instrument d'intégration porteur d'un système de valeurs, favorisant par conséquent certains comportements.** » (Burlaud A. et Malo J.L., 1988). Il exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent car « **une langue porte déjà en elle une vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent** ».

Pour être efficace, ce langage « **doit être à la fois suffisamment naturel et suffisamment culturel** ». le langage du contrôle de gestion est bien naturel car ce sont des normes externes

à l'entreprise qu'il véhicule. Il est aussi culturel car il concerne les valeurs produites dans l'entreprise.

Une langue se compose d'une sémantique, c'est-à-dire des mots et un vocabulaire, et d'une syntaxe, autrement dit une grammaire et des règles de combinaison. Au travers des mots qu'il impose, le contrôle de gestion unifie les préoccupations et les comportements. Il faut que les mots aient une signification claire et concise pour permettre un contrôle des comportements.

Toutefois, tous les salariés ne parlent pas forcément la même langue au sein de l'entreprise. Il s'agit plus d'une approximation. En effet, à côté d'efforts d'unification, par la scolarité notamment, des formes déclinées de la langue apparaissent en fonction de différentes particularités, telles que régionales, professionnelles ou sociales.

Nous venons de voir dans quelles mesures le contrôle de gestion influence les actions et comportements des acteurs de l'organisation : il assure le lien entre le niveau stratégique et le contrôle opérationnel à travers la planification, le pilotage et la post-évaluation ainsi qu'en véhiculant des normes et valeurs communes. Le paragraphe suivant s'intéresse à certains facteurs qui conditionnent l'efficacité du rôle joué par le contrôle de gestion dans la convergence des comportements organisationnels.

2. Les facteurs déterminants du niveau d'efficacité de l'influence du CDG sur les comportements

L'examen de la littérature nous permet de relever un certain nombre de facteurs qui influencent le contrôle de gestion dans son rôle de régulation et d'orientation des comportements. Nous distinguons :

- la détermination des dirigeants
- le rattachement hiérarchique
- pertinence des outils
- compétences du contrôleur de gestion
- la qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs

2.1. La détermination des dirigeants et rattachement hiérarchique du contrôle de gestion

L'implication des dirigeants dans le processus de gestion et l'utilisation qu'ils en font sont déterminantes pour la réussite de l'influence du contrôle de gestion sur les membres de l'organisation. Il est source de légitimité de la fonction auprès des acteurs. En effet, les salariés n'accepteront d'adopter un comportement que s'ils savent que cela est imposé par la direction pour le bien de l'entreprise. La considération accordée au système s'exprime aussi au travers du positionnement hiérarchique de la fonction.

En effet **le rattachement hiérarchique de** la fonction de contrôle de gestion montre le poids du contrôle de gestion dans l'entreprise.

Il renseigne aussi sur les objectifs attribués au contrôle de gestion : support aux opérationnels ou simplement ascendant.

La perception des managers vis-à-vis du contrôle de gestion dépend non seulement de la qualité des informations et analyses fournies par les contrôleurs de gestion mais également de "variables exogènes" (A. Godener & M. Rornerino, 2004) dont le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, variable sur laquelle les responsables de ressources humaines sont susceptibles d'agir.

Ceci est très déterminant pour la légitimité des contrôleurs de gestion vis-à-vis des managers et l'ensemble du personnel. En cas d'opposition ou de refus du contrôleur de gestion, l'influence du contrôle de gestion sur les comportements sera bien évidemment remise en cause.

Lorsqu'on rattache le service de contrôle de gestion à la direction générale, cette position accorde une plus grande légitimité au contrôleur de gestion. Il est impliqué dans l'élaboration de la stratégie et est en prise directe avec les besoins de la direction (Giraud F. et al, 2002) . Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels. Il y a une plus grande indépendance et objectivité

Mais lorsque la fonction est rattachée à la direction financière, cela diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière. Ceci peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il est à la fois juge et partie.

2.2. Pertinence des outils et compétences du contrôleur de gestion.

La pertinence est une bonne articulation entre les objectifs assignés et les moyens pour y parvenir.

Le choix de l'outil pertinent doit se faire en tenant compte de différents facteurs de contingence tel que la structure et le jeu d'acteurs dans l'entreprise.

Deux principes fondateurs doivent être identifiés pour bien analyser la définition et l'utilité des outils de gestion :

- **La construction d'outils de gestion au sein d'une entreprise se fait à partir de la représentation faite de l'organisation.** La vision plus ou moins réelle de la structure, de la hiérarchie, des processus décisionnels, des zones de pouvoir, va conditionner l'élaboration et l'utilisation des outils de gestion.
- **Aucune construction d'outils n'est statique. Elle évolue en fonction de l'environnement.** Le gestionnaire a besoin de nouvelles informations, de nouvelles analyses de données, de nouveaux domaines d'interprétation qui nécessitent l'amélioration des outils existants ou l'élaboration de nouveaux outils.

Plusieurs études ont été réalisées pour montrer que les outils de contrôle de gestion ont un effet sur les comportements des acteurs. « La grande majorité des travaux anglo-saxons, sur les aspects comportementaux du contrôle de gestion portent sur le contrôle par les résultats »¹⁹, mode de contrôle qui correspond à l'approche traditionnelle du contrôle de gestion. Ce contrôle consiste à évaluer la performance de l'individu par rapport à un objectif prédéterminé et repose sur un processus qui comprend plusieurs étapes : le choix d'un indicateur de la performance obtenue, la fixation d'un objectif exprimé à l'aide de cet indicateur, la mesure de la performance obtenue et l'attribution d'une récompense/sanction à l'individu (Merchant K.A., 1998). Les choix opérés à chacune de ces étapes ont des conséquences sur les comportements et attitudes des individus évalués.

Des effets positifs de ce contrôle peuvent être mentionnés :

- **Il génère une autonomie et une responsabilisation susceptibles de satisfaire les besoins de reconnaissance et d'accomplissement des individus et d'agir sur leurs attitudes et leur comportement.**

¹⁹ (Pascal Langevin & Gérald Naro., 2003) « CONTROLE ET COMPORTEMENTS : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE ANGLO-SAXONNE. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France, p.17

- *En indiquant clairement aux individus ce sur quoi ils seront évalués, le contrôle par les résultats est source de satisfaction et de performance* (Kenis I., 1979)

Mais la littérature révèle que ces outils peuvent être générateurs de comportements dysfonctionnels c'est-à-dire non cohérents avec les objectifs de l'organisation. Les principaux problèmes comportementaux identifiés par Pascal Langevin & Gérard Naro., (2003) lors de leur revue de la littérature anglo-saxonne sur les effets du contrôle organisationnel sur les comportements, sont :

- **Au niveau du choix des indicateurs**
 - Une motivation détournée par des indicateurs essentiellement comptable et financier
 - Les prix de cession interne sont source de conflit.
 - Une utilisation inappropriée de l'information comptable pour évaluer la performance conduit les subordonnés à manipuler l'information et à prendre des décisions contraires à l'intérêt de l'organisation surtout quand :
 - L'incertitude de la tâche est élevée
 - L'environnement est incertain
 - Le domaine d'activité poursuit une stratégie de développement
 - Les styles de management diffèrent entre supérieurs et subordonnés (le management participatif est un facteur de performance)
- **Au niveau de la fixation des objectifs.**
 - La motivation augmente avec la difficulté de l'objectif jusqu'à un certain point où l'objectif est perçu comme trop difficile et où la motivation s'effondre.
 - Lorsqu'il y a participation de tous dans la fixation des objectifs, il y a plus de motivation et donc de performance. Mais cette participation peut être aussi un facteur qui favorise le slack qui correspond à un comportement visant à améliorer de façon apparente la performance puisque l'objectif est rendu plus facile
- **Au niveau de la mesure des résultats et rémunération.**
 - Les systèmes de rémunération par bonus encouragent des manipulations des résultats.

Le choix de l'outil du contrôle de gestion est donc très important tout aussi bien que les compétences des animateurs du système.

En effet L'orientation des comportements ne peut être seulement une affaire d'outils ou de technique. **La qualité de l'animation du système** est aussi déterminante dans l'efficacité du système. Le contrôleur de gestion est présenté comme devant animer ce processus. Il est responsable, non seulement de la mise en place des outils adéquats, de la collecte, du traitement et de la diffusion de l'information, mais aussi de l'adaptation constante des raisonnements aux besoins des managers, de l'incitation de ces derniers à prendre en compte dans leurs décisions les informations et analyses disponibles. Il doit être un conseiller et non un simple technicien. Des études ont été réalisées sur la relation entre contrôleur de gestion et managers et relèvent que la perception qu'ont les managers du contrôleur de gestion influence leur participation au processus et donc leur disposition à utiliser les informations du contrôle de gestion pour la gestion quotidienne de leur service.

Les facteurs comportementaux essentiels du contrôleur de gestion se rapportent principalement aux compétences en matière de la communication, compétences pédagogiques :

- sa capacité à apporter toute explication susceptible d'aider à l'acceptation de l'information en cas, par exemple, d'une information désagréable venant de la direction (baisse du budget.)
- une forme de communication ouverte est source d'image positive du contrôle de gestion : il s'agit de s'entretenir avec le manager au travers de questions ouvertes afin de mieux comprendre sa situation et ses réticences, à rechercher des solutions avec lui, et à lui expliquer l'importance de l'information demandée ou du raisonnement proposé.

En outre il convient que le système de contrôle de gestion s'articule parfaitement avec les autres dispositifs de contrôle présents dans l'organisation.

2.3. Qualité de l'alignement du contrôle de gestion avec les différents dispositifs.

Lionel Honoré, (2007) qui considère que la problématique moderne de l'orientation des comportements consiste à soutenir la dynamique implication-interaction-socialisation, identifie deux ensembles de risques qui sont pour l'individu, des déterminants, du moins potentiels, de son comportement. Il s'agit du :

- **risque personnel** lié aux coûts nouveaux engendrés par la transformation de l'implication de l'acteur dans le travail qui passe par l'interaction dans un processus

collectif. A travers l'interaction l'acteur est amené à mettre en jeu l'image de ses compétences, la validité perçue de son comportement, la légitimité de sa participation à une dynamique collective. Un système d'individualisation de l'accompagnement et de la rétribution aggrave ce risque et l'acteur sera tenté de se concentrer sur la gestion de son risque personnel et du coup, son attitude relationnelle et sa participation à l'interaction restent « marquées du sceau de l'individualisme. »

- **risque lié à la qualité de l'alignement des différents dispositifs :** le système de gestion est doté d'un ensemble d'outils qui sont porteurs chacun d'une logique particulière. Ces outils impliquent de fait l'acteur dans un fonctionnement organisationnel qui multiplie vis-à-vis de son comportement des attentes précises et qui peuvent être contradictoires. C'est par exemple, la nécessité de se conformer aux exigences de productivité établies par le service de contrôle de gestion et aux plannings établis par celui de logistique interne ou encore la nécessité de répondre aux attentes en termes de mobilisation de compétences, attentes qui sont reprises dans les différents outils de Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences (GPEC) mise en œuvre par la fonction RH (référentiels de compétences, fiches, de polycompétences, etc...)

Il y a là un risque immédiat de réduction de l'autonomie. Selon l'auteur, la confrontation entre ce système outillé de gestion et les individus qui agissent de plus en plus au sein de groupes est due notamment au fait que la logique de comportement des individus se définit dans un contexte de la situation de travail alors que les logiques (diverses) de fonctionnements des outils de gestion sont définies au mieux au niveau de l'entreprise sinon à un niveau encore supérieur (relation interentreprises, relation avec les parties prenantes, marché, etc.).

Il y a nécessité de développer l'interdisciplinarité pour assurer l'efficacité du contrôle de gestion. Il faut selon Burlaud.A. & Simon., (1997) « organiser la complémentarité des systèmes de régulation des comportements ». Il faut, par exemple, que le contrôle de gestion et la fonction GRH collaborent pour mieux gérer la performance (Langevin P & Le Lann R & Picq T., 1995) . En effet les deux fonctions sont porteuses de transversalités car ils reposent sur des éléments communs ayant pour finalités la performance organisationnelle. Recherche une cohérence entre ces deux fonctions, c'est aussi se donner les moyens d'atteindre une meilleure performance. E. Routy et G. Solle, (2002) s'alignent aussi dans cette vision en proposant une lecture décloisonnée du contrôle. Pour ces auteurs, le contrôle de gestion ne peut prétendre à l'efficacité

de la performance globale de l'entreprise, à l'instar des autres fonctions ou instruments de gestion, que par le couplage dynamique qu'il saura nouer avec ces autres fonctions, que par ses interactions avec les autres champs disciplinaires de la gestion, en particulier, la GRH.

Aussi, comme nous le verrons dans le second chapitre, l'efficacité de la gestion du couple coût-valeur, gestion qui est favorable à l'orientation des comportements, passe-t-elle par une collaboration entre le contrôle de gestion et le service marketing (Malleret V., 2009) (DJERBI Zouhair, 2009).

Nous ajoutons ce que Bouquin (1997) affirme lorsqu'il parle du contrôle invisible et de la nécessité de la cohérence entre le contrôle invisible (la culture) et le contrôle visible : « le contrôle n'est accepté par les personnes contrôlées que si ces dernières adhèrent au projet des individus qui cherchent à contrôler, d'où l'importance de la culture d'entreprise ». Le contrôle invisible, « formé des facteurs psychologiques et socioculturels qui influencent les actions et comportements des individus », est très déterminant dans l'orientation des comportements organisationnels.

En somme, dans cette section portant sur les mécanismes et les déterminants de l'efficacité du rôle joué par le contrôle de gestion dans l'orientation des comportements, nous avons vu d'une part que c'est au travers de ses différentes phases (planification, pilotage et post-évaluation) ainsi des valeurs et normes véhiculés que le contrôle de gestion assure l'interconnexion de la stratégie et de l'opérationnel. D'autre part le système est influencé par le niveau de détermination des dirigeants, son rattachement hiérarchique, les compétences de contrôleur de gestion, la pertinence des outils ainsi que la qualité de son alignement de l'ensemble des dispositifs de contrôle mis en place dans l'organisation.

Cette question de l'alignement des outils et pratiques de contrôle de gestion avec les autres dispositifs de gestion est justifié par le fait que la question du contrôle et de l'orientation des comportements ne relève pas seulement de la fonction contrôle de gestion. C'est l'affaire du système du contrôle organisationnel dans son ensemble. Si, d'après Hofstede, les objectifs étaient non ambigus, les effets facilement mesurables, la prévision des effets des actions correctives possibles et l'activité répétitive ou du moins l'expérience capitalisable, le contrôle de gestion serait le seul mécanisme de contrôle des comportements. Mais ces différentes conditions étant rarement réunies, le contrôle de gestion coexiste en pratique avec d'autres formes de contrôles des comportements. On peut identifier le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par le règlement et les procédures, l'audit, le contrôle par le marché, le contrôle par la culture ou l'éthique.

La section suivante traite effectivement de cela. Le but est d'avancer encore d'autres arguments en faveur du rôle du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements puisqu'il constitue un élément du contrôle organisationnel dont le but est le contrôle des comportements.

Section 3. Le contrôle de gestion face aux mécanismes du contrôle organisationnel

Quelle est la place du contrôle de gestion dans l'ensemble des moyens de contrôle de l'individu ? Cette question, objet de la présente section, nécessite d'être examinée dans la problématique de l'apport du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements en entreprises. L'importance de la contribution du contrôle de gestion dépend bien évidemment des autres types de contrôle présents dans l'organisation. La recherche d'une cohérence organisationnelle constitue le fondement de l'existence du contrôle organisationnel. En effet, Durand (2006) définit le contrôle organisationnel comme « l'ensemble des mécanismes et processus permettant à une firme de s'assurer que les décisions et les comportements qui sont développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités »²⁰

La définition de Chiapello (1996) est aussi explicite et constate ce rôle du système de contrôle organisationnel. Le contrôle est, selon lui, « tout processus (ou influence) créateur d'ordre ». Plusieurs facteurs de contingence expliquent la présence de tel ou tel système de contrôle. Chiapello distingue six dimensions permettant de caractériser un mode de contrôle :

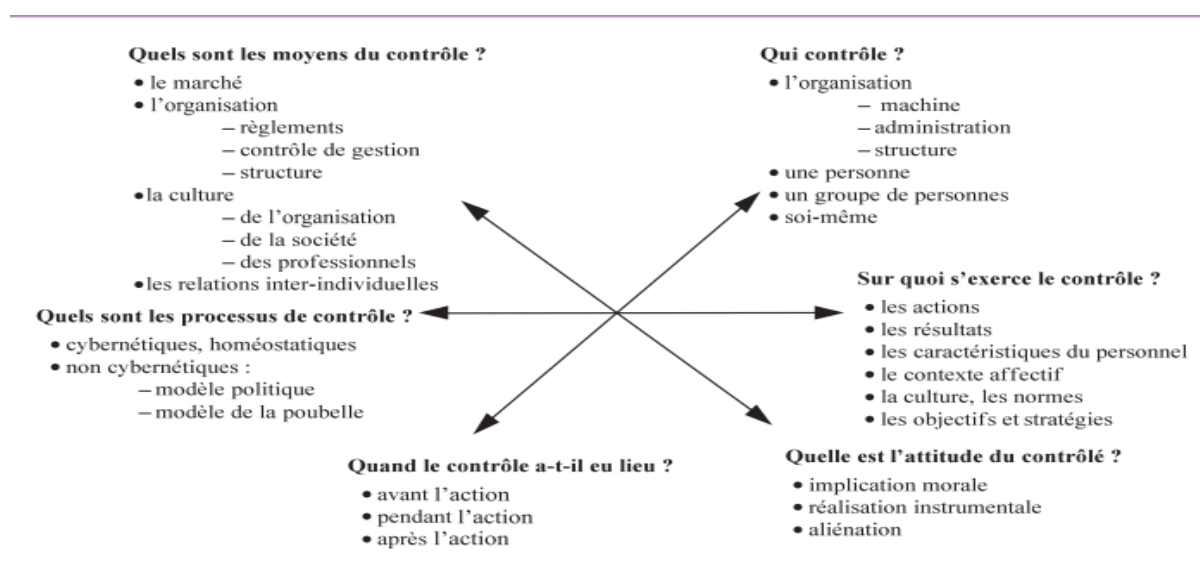


Figure 8 Six axes de classification des modes de contrôle

Source : (Chiapello E., 1996) cité par (Berland N. & Yves De Rongé, 2013)p.3

²⁰ (Durand X., 2006) « Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel » thèse de doctorat, 2006

Nous limitons notre description des modes de contrôle en deux points : en premier point nous présentons les réflexions en termes de dimensions ou d'objets de contrôle (les visions de Ouchi et Bouquin seront particulièrement considérées) puis en second lieu celles portant sur les finalités du contrôle (l'approche de Simons est décrite à ce niveau)

I. Divers contrôles pour différents objets.

La littérature distingue plusieurs formes de contrôle selon leurs objets ou leurs dimensions. Généralement la dimension du contrôle par les résultats est opposée à celle du contrôle par les comportements (Anderson E. & Olivier R., 1987). Le contrôle par les résultats vise l'orientation des comportements en récompensant les résultats de façon sélective alors que le contrôle par les comportements cherche aussi à obtenir des comportements souhaités en surveillant ou contraignant directement les comportements. Ces deux dimensions souvent mentionnées, ne sont pas les seules à considérer. La littérature révèle que le choix de tel ou tel système de contrôle dépend de l'existence de plusieurs facteurs de contingence qui conduisent à différents modes de contrôle.

1. Trois stratégies de contrôle en fonction de l'activité

OUCHI W, (1979) considère que le système de contrôle est, avant tout, un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Le vision de Ouchi repose sur le fait que la mesure précède le contrôle. Selon lui, deux éléments peuvent donner lieu à une mesure : le comportement et les outputs qui résultent de ce comportement. Il rejoint ainsi la dichotomie établie par Anderson E. & Olivier R., (1987) en considérant que le contrôle peut porter sur les comportements ou sur les résultats. Mais il identifie un troisième mécanisme de contrôle, en croisant deux critères qui caractérisent l'activité : la connaissance du processus de transformation (selon que cette connaissance soit parfaite ou imparfaite) et la capacité à mesurer la performance (bonne ou mauvaise).

Le tableau suivant présente les mécanismes de contrôles identifiés par l'auteur :

| | | CONNAISSANCE DU PROCESSUS DE TRANSFORMATION | |
|--------------------------------------|----------|--|-------------------------------|
| | | Parfaite | Imparfaite |
| Possibilité de mesurer les résultats | Bonne | Contrôle des comportements ou des résultats | Contrôle des résultats |
| | Mauvaise | Contrôle des comportements | Contrôle clanique |

Tableau 1 Types de contrôle et conditions préalables (OUCHI W, 1979)

Pour l'auteur, le contrôle par les comportements n'est possible que dans un contexte où le processus de production est parfaitement connu, que la mesure des résultats soit possible ou non. Le contrôle par les résultats, par contre, nécessite de possibilité d'une mesure fiable et valide des résultats attendus qu'il y a une connaissance parfaite ou non du processus de transformation. Mais lorsqu'il y a incertitude sur la connaissance des processus de transformation et la mesure des résultats, l'organisation doit recourir à un autre mode de contrôle : le contrôle clanique. Ce dernier assure l'intégration à travers les normes, les valeurs, les objectifs communs. Ce contrôle s'insère dans la catégorie des contrôles qualifiés de contrôles sociaux qui procèdent par socialisation, cherchant à faire adopter par les acteurs les normes de comportement du groupe social auquel ils appartiennent. Les outils correspondants à ce contrôle sont, pour la plupart, traités dans d'autres champs disciplinaires tel que la gestion des ressources humaines.

Pour Merchant K.A, (1982, 1998) le contrôle des comportements, qu'il appelle contrôle des actions ou du personnel (*action controls et personnel controls*), assure que les salariés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables. Règles et procédures, définition et séparation des responsabilités, supervision directe, autorisations d'engagement de dépenses constituent des exemples de ce mode de contrôle.

Le contrôle des résultats consiste à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent. Il comprend plusieurs étapes : le choix d'un indicateur de la performance, la fixation d'un objectif exprimé à l'aide de cet indicateur, la mesure de la performance obtenue et l'attribution d'une récompense ou sanction à l'individu (Merchant K. A., 1998). Les choix opérés à chacune de ces étapes ont des conséquences sur les comportements et attitudes des individus évalués. Selon Kenis I, (1979), la possibilité de

mesure fiable des résultats et donc la fixation claire de ce sur quoi les individus seront évaluées, ce qui distingue le contrôle par les résultats du contrôle par les comportements et du contrôle clanique, est source de satisfaction et de performance. Les travaux réalisés dans le cadre de la théorie des buts (goal theory) confirme également cela en montrant que la motivation est plus élevée lorsque les individus ont un objectif plutôt que lorsqu'on leur demande simplement de faire pour le mieux (Locke E.A et al, 1981). Toutefois ce mode de contrôle comporte des limites et entraîne des problèmes comportementaux aux différents stades du processus (Merchant K. A, 1989) (Langevin Pascal & Gérald Naro, 2003). Nous citons :

- des motivations détournées lorsque les indicateurs sont essentiellement de nature comptable et financiers. Une utilisation inappropriée de l'information comptable pour évaluer la performance conduit les subordonnés à manipuler l'information et à prendre des décisions contraires à l'intérêt de l'organisation.
- démotivation en cas de difficulté élevée de l'objectif fixé : la motivation augmente avec la difficulté jusqu'à un certain point où l'objectif est perçu comme trop difficile (Hofstede G.H, 1967) (Stedry A. & Kay E., 1966)
- les biais qu'entraînent la participation des managers à la fixation des objectifs, bien que cette participation est généralement source de satisfaction, de motivation et donc de performance (Kenis I, (1979) ; Chenhall R. H. & Brownell P., (1988) ; Hofstede G.H, (1967) ; Magner N. & Welker R.B. & Campbell T. L., (1995)) . Le slack est un exemple de ces biais. Il correspond à un comportement visant à améliorer de façon apparente la performance puisque l'objectif est rendu plus facile. On distingue aussi un autre biais correspondant à des objectifs sur-estimés, difficiles à atteindre que le supérieur peut fixer dans le but de motiver son subordonné à atteindre une meilleure performance mais il peut être fixé aussi par le subordonné soit pour obtenir davantage de ressources (Lukka K., 1988) (Walker K. B. et Johnson E. N., 1999), soit à la suite d'une mauvaise performance, pour convaincre sa hiérarchie qu'il est motivé et prêt à faire des efforts pour rattraper la situation (Merchant K. A, 1989).
- des manipulations des résultats souvent causées par des systèmes de rémunération par bonus (Healy P., 1985)

Les contrôles sociaux constitue des solutions efficaces surtout en situation d'incertitude ou d'ambiguïté où l'on ne peut établir, par exemple, la précision des liens de cause à effet entre actions et résultat ou encore, lorsque les résultats peuvent être interprétés comme le fruit de causes multiples. Les procédures de sélection, de recrutement, de formation, la culture

d'entreprise comptent parmi les principaux contrôles sociaux. Ce sont, en général, de nombreux processus complémentaires qui visent à créer ou renforcer la socialisation des individus et l'intériorisation par ces derniers des buts organisationnels. (Langevin Pascal & Gérald Naro, (2003) relèvent :

- **des processus relevant du management des ressources humaines** : recrutement, sélection, formation des membres de l'organisation...
- **des processus liés au style de management de l'organisation** : par exemple, la participation favoriserait la communication entre les membres de l'organisation ainsi que l'implication organisationnelle, en cela elle pourrait constituer un moyen de contrôle organisationnel (Dickson J. W., 1981).
- **des facteurs composant les variables culturelles de l'organisation** : existence de mythes, de symboles, de rituels intériorisables par les individus. - des mécanismes de socialisation extérieurs, voire ex-ante, tels que la formation qui est dispensée aux futurs diplômés par une communauté professionnelle, avant leur entrée dans l'organisation (cas des médecins, des universitaires,...), ou plus généralement le fait que la formation, l'évaluation, les carrières des membres de l'organisation soient contrôlés de l'extérieur par leurs pairs au sein d'une communauté professionnelle. Les mécanismes de coordination par la standardisation des qualifications au sein des bureaucraties professionnelles, tels que les décrit Mintzberg H, (1982) participent de tels processus.

Le contrôle clanique de Ouchi correspond à ce que Bouquin appelle le contrôle invisible par opposition au contrôle formel

2. Contrôle formel vs contrôle invisible

Selon Bouquin (1997, 1998) le contrôle formel n'est pas le seul mécanisme de régularisation des actions et des comportements des individus en entreprise. Il existe un autre contrôle, bien qu'il soit invisible, joue un rôle non négligeable dans l'orientation des comportements. Le contrôle formel, « visible », défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible » (BOUQUIN, 2014).

Le contrôle formel ou visible correspond aux dispositifs créés au sein de l'entreprise, à des procédures, des incitations, des règlements divers. C'est tout ce qui peut être observé des

systèmes de contrôle organisationnel de l'extérieur d'une organisation. Il comprend : la planification stratégique, le système budgétaire, les autorisations ou délégations d'investissement et de dépenses, l'audit interne, les systèmes de reporting, les critères sur lesquels repose la rémunération des dirigeants et des cadres, ainsi que l'ensemble des règles formelles portant sur des descriptions de postes, des manuels de procédure.... Il peut comporter même des éléments qui sont informels mais aisément mesurés à distance par un observateur extérieur (Yves Levant, 2000) Il s'agit par exemple de : la fréquence, les modalités et l'objet des réunions, contacts, visites, etc. ; le remplacement de l'ancien dirigeant et de cadre de la société acquise....

Le contrôle invisible fait allusion aux dispositifs informels ou peu conscients qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements comme inappropriés au profit d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à en rejeter d'autres comme inacceptables. Il est formé des facteurs psychologiques, et socioculturels qui influencent les actions et comportements des individus dans le sens voulu par la direction.

En plus de ces modes de contrôle identifiés en considérant le critère dimensionnel du contrôle, la littérature identifie d'autres formes de contrôle en considérant la finalité poursuivie par le système. Nous considérons cet aspect dans le point suivant, en nous servant principalement de l'approche de Simons R, (1995)

II. Les systèmes de contrôles selon Simons (1995)

Simons (1995) considèrent le contrôle de gestion « moderne » comme les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

Ses travaux (1991, 1994, 1995) sur l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion par les managers en situation de changement stratégique, l'ont conduit à définir une nouvelle grille de lecture de ces systèmes. Il propose une théorie rénovée du contrôle organisationnel qui part du constat que la théorie classique du contrôle envisage les individus comme opportunistes et paresseux. Il fait l'hypothèse contraire que les gens ont généralement le désir de bien faire, de se réaliser, de contribuer et de créer. Ce sont souvent la structure d'organisation et les modes de contrôle qui entravent cette volonté. Partant de ce constat, l'auteur propose les deux catégories de systèmes de contrôle appelés à coexister dans les organisations : les systèmes « diagnostic », et les systèmes « interactifs ».

En outre, l'auteur décrit deux autres axes de contrôle qui sont stratégiques. Il s'agit des systèmes de croyances et les systèmes de frontières comme présentés dans la figure ci-dessous :

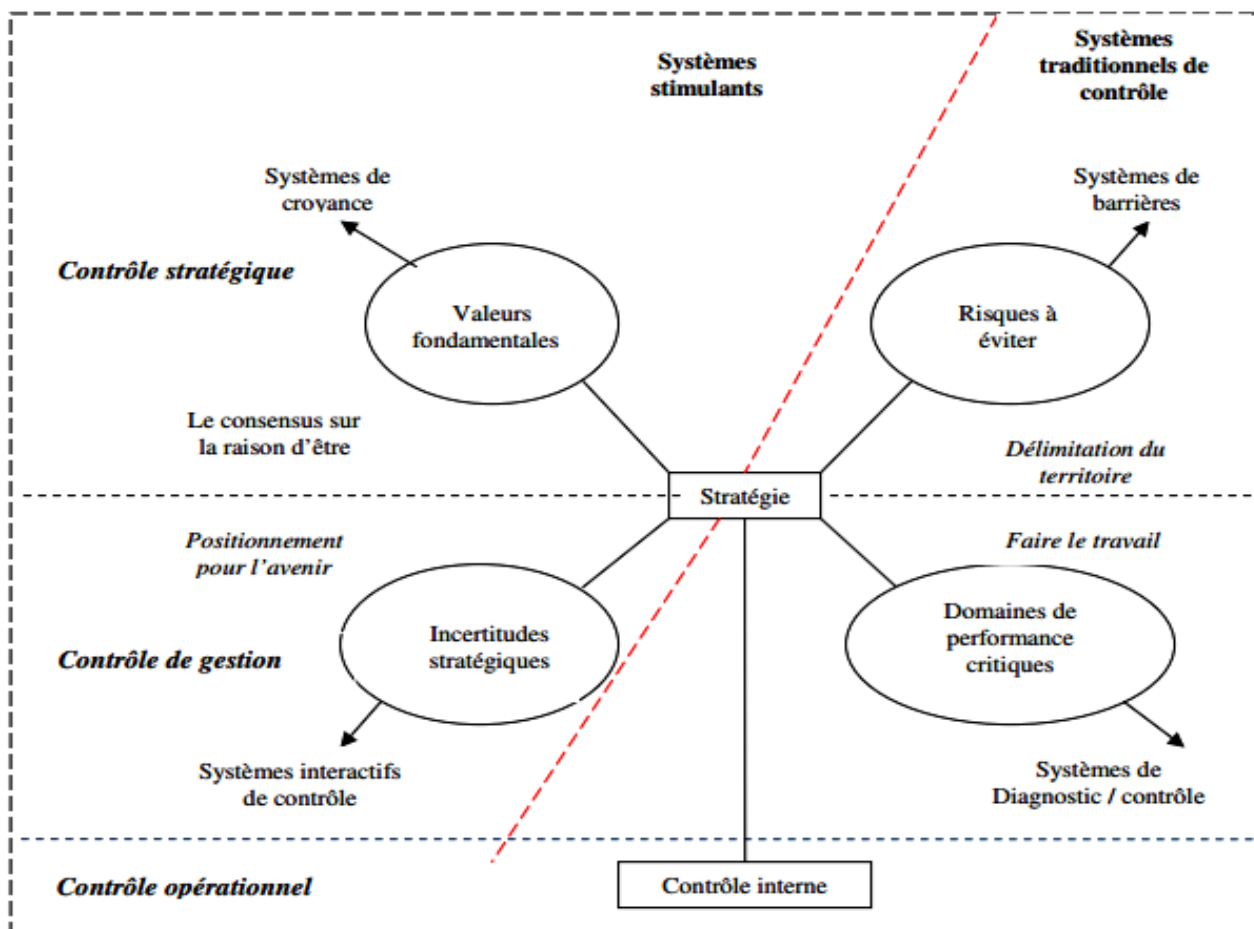


Figure 9 Les systèmes de contrôles chez Simons (1995)

Tout en reprenant les trois sous-systèmes du processus de contrôle qui permettent à une direction générale « d'avoir le contrôle » (ANTHONY. R, (1965)), la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel, l'auteur distingue les systèmes traditionnels de contrôle qui sont des systèmes contraignants et les systèmes modernes qu'il qualifie de stimulants. Il identifie en tout quatre leviers de contrôle permettant de décliner la stratégie :

- Les systèmes de barrières et les systèmes de diagnostic/contrôle
- Les systèmes de croyances et les systèmes interactifs de contrôle.

1. Les systèmes traditionnels de contrôle : système de barrières et systèmes de diagnostic/contrôle

Les systèmes de contrôle stratégique traditionnels sont essentiellement des systèmes de barrières et le contrôle de gestion utilisé comme un système de diagnostic.

1.1. Systèmes de barrières

Les systèmes de barrières limitent les domaines de recherche d'opportunités. Les managers d'une organisation doivent définir les actions et les comportements non tolérables dans la poursuite de la mission. Il s'agit d'identifier les risques à éviter en établissant des frontières où des règles du jeu sont précisées avec des sanctions en cas de franchissements. Simons considère qu'il s'agit d'un contrôle négatif par la contrainte.

1.2. Les systèmes de diagnostic

Les systèmes de diagnostic sont « les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance »²¹. Ils sont utilisés pour motiver, suivre et récompenser l'atteinte des objectifs. Il se fait par le biais d'un ensemble d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise ou plus généralement les informations qui sont nécessaires aux managers. Le but est d'être assez exhaustif dans la mesure de la performance.

Ce type de contrôle correspond en majorité aux outils de contrôle de gestion classique tel que les plans et les budgets.

Selon l'auteur, l'un d'entre ces outils doit occuper une place centrale dans le système de contrôle et jouer le rôle de signal amorçant le dialogue et le débat, les conclusions de ce débat devant être transmises à l'ensemble de l'organisation. C'est ce qu'il appelle le système interactif de contrôle.

2. Les systèmes stimulants : systèmes de croyance et systèmes interactifs

2.1. Les systèmes de croyances

Les systèmes de croyance : Au lieu d'établir des barrières, des contraintes, ce qui est négatif et inadapté à l'environnement de plus en plus incertain dans lequel l'organisation évolue, les systèmes de croyances communiquent plutôt sur les valeurs et les missions de l'organisation afin de limiter des incertitudes stratégiques. Ces éléments visent à inspirer et diriger la recherche de nouvelles opportunités. Il s'agit, pour Simons, d'un contrôle positif par l'inspiration. Pour Gibert P, (2002) ce sont des déterminants de la fierté d'appartenance.

²¹ Simons R. (1995), *levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press., p. 59

2.2. Les systèmes interactifs

Les systèmes de contrôle interactifs sont décrits comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés »²². Il s'agit pour les managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et de s'impliquer dans leurs décisions. Il se base sur un outil de système de contrôle dont l'information produite devient obsessionnelle chez les managers et leur sert à s'interroger sur le fonctionnement de l'organisation qu'ils dirigent.

Le type d'incertitude à contrôler conditionne le choix d'un système de contrôle interactif. L'auteur liste un certain nombre de facteurs permettant de relier l'outil et le type d'incertitude à gérer :

- Lorsque, par exemple, la concurrence se fait sur la technologie, les entreprises doivent être sensibles à protéger leurs compétences technologiques (gestion de brevets, suivi des compétences techniques). Mais quand cette concurrence porte uniquement sur la satisfaction perçue du client, elles doivent veiller à développer des compétences marketing. Quand l'entreprise opère sur des marchés régulés, elle devra être ouverte sur l'extérieur afin de s'assurer qu'elle maîtrise correctement les réseaux d'influence.
- Quand les chaînes de valeur sont complexes et nécessitent de multiples arbitrages, les systèmes détaillés de planification industriels sont les plus appropriés. Quand ces chaînes de valeur sont simples, les managers pourront se contenter de suivre des mesures d'input et d'output.
- Quand le temps est la principale variable sur laquelle se fait la concurrence et que les réactions sont rapides, alors les managers devront suivre l'évolution des ventes, sinon ils utiliseront des systèmes globaux de planification financière.

Grâce aux systèmes interactifs la stratégie n'est pas déclinée mais elle est nourrie. En effet ils servent à transformer la vision des dirigeants en nouvelles stratégies. En choisissant d'utiliser de manière interactive un système particulier de contrôle, les dirigeants expriment leurs préférences dans la recherche de solutions nouvelles, la validation des décisions importantes et le maintien d'une surveillance à travers toute l'organisation. Tous les décideurs des niveaux intermédiaires sont engagés dans le dialogue. Grâce à ce dialogue, le débat s'engage et initie un

²² Simons (1995), op.cité, p. 95

processus d'apprentissage qui fait émerger de nouvelles stratégies. L'attention est focalisée sur le système interactif, tous les autres systèmes étant utilisés à des fins de diagnostic.

Cette grille de lecture des systèmes de contrôle a été remise en cause et certains auteurs ont présenté une évolution du modèle initial (Thierry Nobre & Cindy Zawadski, 2015).

Pour Ferreira A. & Otley D.,(2005) le modèle ne prend en considération que les niveaux hiérarchiques supérieurs. Les échelons inférieurs ne sont pas considérés par ce modèle. En outre l'utilisation d'un contrôle de manière diagnostic ou interactive est ambiguë. De même les structures rattachées aux leviers des valeurs ou de frontières demeurent problématiques. Widener S.K., (2007) met en évidence que les incertitudes et les risques stratégiques influencent l'importance et le rôle des systèmes de contrôle. Il démontre que des relations interdépendantes et complémentaires existent entre les systèmes de contrôle mise en place : le contrôle interactif influence le contrôle diagnostic ainsi que le système de barrières tandis que le système de valeurs influence les trois autres leviers.

Tessier S & Otley D, (2012) propose une version modifiée du modèle de Simons qui comprend :

- deux types de contrôle (technique et social) qui influencent les autres leviers
- les objectifs de contrôle (performance et frontières) distingués en fonction de leur dimension stratégique ou opérationnelle
- des intentions managériales sont identifiées.

Ces leviers de contrôle influencent, selon les auteurs, la perception des acteurs.

Les systèmes interactifs assurent une articulation entre niveaux différents (N-n). Mais cette articulation du niveau supérieur et du niveau inférieur ne peut être dissociée d'une gestion intégrative des processus opérationnels (n-n) et d'une articulation de rythmes différents (cycles courts-cycles lents) et la comptabilité à base d'activité (ABC) qui n'aurait pas pour finalité la seule mesure des coûts participerait à cette gestion. (E. Routy et G. Solle, 2002).

L'approche par les processus, qui constitue le fondement de l'ABC, contribue en effet à l'articulation et interaction des compétences, à des niveaux et à des rythmes différents dans l'organisation et ainsi à la convergence des actions et des comportements vers la stratégie organisationnelle.

Conclusion du chapitre 1

En somme, ce premier chapitre de notre cadre conceptuel éclaire sur les mécanismes ainsi que les déterminants de l'influence du contrôle de gestion en général, sur les comportements. L'analyse est faite en considérant le contrôle de gestion dans son évolution tant au niveau de ses outils qu'au niveau de son identité et de sa philosophie même. Nous rappelons essentiellement les réponses évoquées dans ce chapitre aux principales questions relatives à notre problématique :

A la question de : comment le contrôle de gestion assure la cohérence des actions et comportements ? Nous notons en considérant tout particulièrement les visions, d'Anthony Henri Bouquin et d'Alain BURLAUD, que c'est par

- Par la fixation des objectifs + pilotage
- Par la mesure et l'évaluation des résultats
- Par l'établissement des procédures et règles
- Par la culture véhiculée (normes et valeurs communes)
- La dimension communicationnelle est mise en évidence dans les propos de (Chtioui Tawhid, 2006).

Pour ce qui est de la question relative aux déterminants, il s'agit de :

- la détermination des dirigeants
- le rattachement hiérarchique
- pertinence des outils
- compétences du contrôleur de gestion
- la qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs

Le contrôle de gestion coexiste avec d'autres formes de contrôle (comportements (les contrôles par les comportements et/ou par les résultats, le contrôle clanique (OUCHI W, 1979), ou invisible (Henri BOUQUIN, 2014) les systèmes de croyance vs système de barrières et les systèmes interactifs vs système de diagnostic de contrôle Simons (1995)...)) et l'importance du contrôle de gestion dépend des autres types de contrôle présents dans l'organisation.

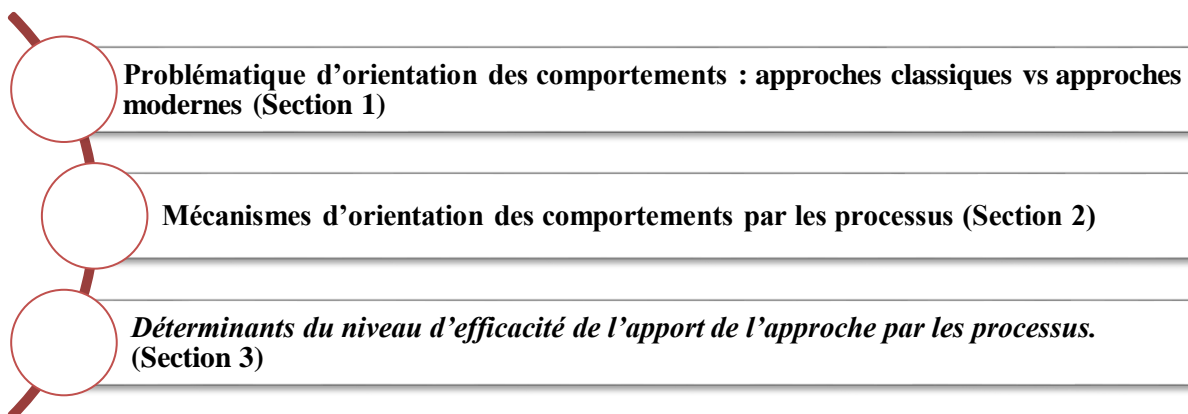
A présent nous désirons nous intéresser, dans le chapitre suivant, à l'analyse de la pertinence et des déterminants de l'apport de l'approche par les processus, approche pour laquelle plaide la modernité en contrôle de gestion.

Chapitre 2. PILOTAGE PAR LES PROCESSUS, POUR UNE MEILLEURE COHERENCE ORGANISATIONNELLE

Comme nous l'avons mentionné à l'introduction, « **la réussite d'une stratégie donnée passe de plus en plus par une approche transfonctionnelle de l'organisation** » (Bescos et Mendoza (1994)).

La modélisation de l'organisation par les activités et les processus constitue une révolution importante en management de l'organisation. La littérature témoigne de la pertinence de ce pilotage de l'organisation par les processus dans la recherche d'une convergence efficace des comportements vers l'intention stratégique.

Ce chapitre consacre d'abord une première section à la description de la problématique d'orientation des comportements dans les organisations modernes comparées à celle classiques avant d'aborder la description de l'approche par les processus dans la seconde section. L'objet de la troisième section est la présentation de la pertinence de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements et la dernière section sert à traiter les déterminants de l'efficacité de cette approche.



Section 1. Problématique d'orientation des comportements : approches classiques vs approches modernes.

La modernisation des organisations a provoqué un changement au niveau de la problématique de contrôle des comportements ainsi que des modes de contrôle mise en œuvre dans les organisations. Si les modes classiques de contrôle se centrent sur la prise en compte du risque des comportements, risque que les comportements transgressent les règles et les consignes mises en place, les modes modernes de contrôle visent plus à gérer le risque comportemental (E. Routy et G. Solle ,2002), à assurer plus d'implication, d'interaction et de socialisation (Honoré Lionel, (2007) de tous les acteurs.

Nous explicitions cette nouvelle vision du problème d'orientation des comportements dans la suite de ce point après considération de l'approche classique de la problématique du contrôle des comportements.

I. La logique classique du contrôle des comportements : le formalisme et la gestion du risque de comportement.

La vision classique du problème de convergence des comportements consiste à éviter ou du moins réduire le risque de comportement grâce à un ensemble des règles et de procédures mises en place (le formalisme).

1. Formalisme

Le formalisme c'est-à-dire la recherche d'une conformité des comportements des acteurs par le respect des règles et des procédures, était le fondement des modes de contrôle et était considéré comme condition de performance organisationnelle. En effet les valeurs de formalisme et de conformisme ont prédominées dans les organisations classiques et étaient synonyme de rejet d'innovation. Le formalisme est caractérisé par des recours à des indicateurs d'évaluation développés et appliqués et à l'habitude de respecter toute une série de procédures avant, par exemple, de prendre chaque décision. Dans sa recherche sur la relation culture d'entreprise - contrôle de gestion Lassoued Kaïs, (2005) mesure la dimension culturelle « le formalisme » par les items suivants :

- La direction programme avec soin les orientations et choix de l'entreprise pour l'avenir (3 ans et plus)

- Les dirigeants consacrent un temps important à l'analyse de l'évolution future de l'activité de l'entreprise
- Les objectifs de l'entreprise sont clairs et bien définis.
- La programmation des orientations et choix de l'entreprise pour l'avenir est formulée clairement dans un document appelé : plan stratégique

Le comportement dans cette logique de contrôle des comportements, est standardisé. Et le contrôle renvoie à la question de la discipline, de surveillance, de vérification.

Le formalisme peut être à la base d'un contrôle de gestion très formel, centralisé, peu flexible et intense, puisqu'autrement ce système ne peut être accepté dans l'organisation mais inversement il est encouragé et développé par un tel système. Il y a une influence mutuelle entre la culture et le système de contrôle mise en place.

Ce formalisme s'apparente bien à la recherche de ce que E. Routy et G. Solle (2002,) appelle la gestion du risque de comportement qui constitue la logique du contrôle de gestion classique.

2. La gestion du risque de comportement

La vision classique du contrôle consacre à ce dernier la responsabilité d'assurer la déclinaison d'une stratégie définie sous l'angle de la politique générale de l'entreprise en la décomposant en sous-objectifs réalisables à des niveaux locaux à court et moyen terme auxquels les ressources nécessaires sont allouées. Le contrôle de gestion servait à assurer une conformité des actions et comportements des individus au schéma préalablement conçu par les décideurs dirigeants. La mesure, les calculs à l'aide essentiellement des informations comptables, permettent aux managers de vérifier l'application des routines²³ et la conformité des comportements des agents. La prédominance de l'utilisation des informations comptables qui fondent le processus de planification, l'articulation budgétaire et les procédures de contrôle, est justifiée par la recherche de la réduction autant les difficultés de coordination que l'asymétrie informationnelle et les effets de dispersion.

Il s'agit d'une recherche de minimisation des risques de comportement des acteurs de l'entreprise, risques inhérents au non-respect des procédures soit encore de la ligne conduite

²³ Le modèle de la routine constitue historiquement le modèle fondateur des disciplines de l'organisation et consiste à rendre prévisible le comportement des membres de l'organisation en le rendant conforme à une routine (Besson P., 1997)

prédéfinie, risques inhérents à la suspicion d'opportunisme qui pèse sur les comportements des agents.

Mais l'évolution de l'environnement des entreprises, les changements organisationnels et stratégiques, les besoins de compétitivité exigent moins de formalisme, plus de flexibilité et de décentralisation des outils de gestion afin de développer des valeurs de collectivisme, de loyauté et d'orientation sociale. « Le rôle du contrôle devient de permettre la déviance²⁴ et de la piloter »²⁵ en passant d'une logique de formalisme, de contraintes au dynamique de l'implication, de l'interaction et de socialisation. « La perception de l'entreprise s'affirme actuellement dans plus de transversalité et renforce le paradoxe suivant : **laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leurs comportements** » Guy Solle., (2001). Il s'agit de trouver le bon degré d'autonomie (ElKadiri S. et al 2008)

Ce n'est pas pour dire que la préparation minutieuse du travail, l'ordonnancement, les consignes, les procédures, les référentiels, bref le formalisme ne sont pas présents dans les nouvelles formes d'organisation mais « ce qui est en jeu c'est la transformation du rapport à l'outil de l'individu. C'est le passage d'un outil contraignant et prescripteur, à un outil qui deviendrait une aide au comportement » (Lionel Honoré, 2007). En effet « le risque de comportement n'est plus le risque organisationnel majeur à gérer » E. Routy et G. Solle (2002,)

Nous considérons dans le point suivant la logique moderne du contrôle des comportements en entreprise.

II. Triptyque implication-interaction-socialisation et la gestion du risque comportemental.

La problématique de contrôle et d'orientation des comportements se définit de plus en plus en termes de la recherche de plus d'implication, d'interaction et de socialisation du personnel ou en gestion du risque comportemental.

²⁴ La déviance caractérise, selon le dictionnaire Robert, ce qui s'écarte, se détourne ou est détourné de sa voie ou de la direction normale. C'est, d'une manière générale, un écart marqué à la règle ou à la norme. Elle peut, dans l'organisation, être perçue comme un des moteurs de progrès constant et de l'apprentissage mais elle peut aussi être une transgression des normes, des conventions, des routines et donc un facteur de dysfonctionnement, d'où l'importance de son pilotage.

²⁵ (Honoré Lionel, "Déviance et contrôle des comportements", 2006), *Finance Contrôle Stratégie – Volume 9, n° 2, juin 2006*, p. 80

1. Dynamique d'implication-interaction-socialisation

Le triptyque implication-interaction-socialisation vient se substituer la logique du formalisme qui a jadis prédominé dans les entreprises.

L'implication concerne la participation de l'individu à l'articulation de l'activité de l'équipe avec celle des autres composantes de l'organisation mais aussi avec de partenaires externes (clients, fournisseurs, sous-traitants. Les acteurs prennent part à une communication qui est souvent collective et qui suppose recours à des lexiques inhabituels et la manipulation d'outils de communication (tableaux, notes de synthèse, logiciels de bureautique, rétroprojecteurs, ...).

L'implication nécessite avant tout l'interaction qui n'est pas une conséquence de la réalisation du travail mais son moteur. L'interaction dépend de l'intégration du travail individuel dans celui de l'équipe et implique un partage des compétences, des connaissances et une collaboration avec les autres. C'est par l'interaction que se construisent les identités, se façonnent les comportements et se forment les volontés collectives (Durand T., 2000).

L'implication, qui passe par l'interaction, est porteuse de socialisation dans le contexte de collectivisme, de travail en équipe et d'autonomie. La socialisation organisationnelle est définie, en gestion, de façon très générale comme « l'apprentissage des ficelles » (Schein E. H., 1988), ou encore comme un processus par lequel des personnes extérieures à l'organisation en deviennent des membres actifs et efficaces (Fieldman D.C., 1976). Il s'agit, selon Schein E. H. (1971), d'un processus continu, plus particulièrement intense lors du franchissement d'une barrière inclusive, fonctionnelle, ou hiérarchique. Elle influence les attitudes et les comportements des salariés et indirectement la performance organisationnelle. *Le véritable enjeu de la socialisation est le rejet de comportements irresponsables (Henri BOUQUIN, 2014).*

Cette socialisation s'appuie sur l'identité relationnelle de l'acteur qui caractérise, selon Dubar C., (1998) le passage dans les organisations modernes de l'ouvrier de métier au « nouveau professionnel ». Cette identité professionnelle « n'est plus donnée par le contenu technique du travail mais par la manière de le réaliser. Cette dernière implique d'intégrer ce travail dans un processus collectif et de le mettre en relation avec celui des autres (collègues, subordonnés, hiérarchiques). Ainsi, la socialisation n'est plus liée à l'appartenance à un métier dont la définition transcende la situation de travail et même l'entreprise. Elle est liée à la participation à un processus productif dans le contexte particulier de la situation de travail voire, à un niveau

plus global, de l'organisation. De ce fait, les supports de la socialisation deviennent les dispositifs de management de l'organisation qui prennent ici la place tenue jusqu'à présent par les outils de la politique sociale. » (Honoré Lionel, 2007, p.22). La quasi-totalité des différentes dimensions des échelles de mesure de la socialisation portant sur le contenu de celle-ci considère en effet les trois domaines que sont : **le travail, le groupe de travail puis l'organisation** (Perrot Serge .. , 2009). Le travail est vu comme un ensemble de tâches, le groupe de travail comme un ensemble interactionnel et le contexte organisationnel en tant qu'un système de rôles. Le rôle est un ensemble d'activités et de comportements attendus, relatifs à un individu dans son contexte organisationnel (Biddle B.J, 1979). Perrot Serge, (2000) souligne que les tensions de rôles sont des variables explicatives fondamentales de la qualité de l'intégration d'un individu dans une entreprise, car elles se situent au cœur du processus de socialisation.

La socialisation est un processus. Elle est analysée sous l'angle d'un **processus d'apprentissage** (Schein E.H., (1988) ; Fisher C.D, (1986) ; Holton E.F., (1996)) mais aussi d'un **processus d'intériorisation** (Wanous J.P., (1992) ; Fogarty & Dirsmith, (2001) ; Jones G.R., (1983) ; Fournier V. & Payne R, (1994)). L'apprentissage renvoie non seulement au degré de connaissance sur les principaux domaines de socialisation (le travail, le groupe et l'organisation) mais aussi au degré de compréhension des dits domaines (Haueter J.A, 2003). L'intériorisation correspond au degré selon lequel les valeurs et la culture organisationnelle sont devenues partie intégrante du propre système de valeurs de l'individu. Il s'agit d'un « transfert » (Pagès M et al., 1979), d'un échange entre le monde intérieur de l'individu et la réalité extérieure.

Le degré de socialisation dépend du niveau d'intériorisation des rôles et des valeurs, normes et culture de l'organisation. Serge Perrot (2009) identifie quatre niveaux d'intériorisation avec des mécanismes de transferts différents :

- **Niveau « ZERO »** : A ce niveau les contraintes externes s'imposent à l'individu, qui doit adopter les modes de régulation de son environnement professionnel même s'il les rejette. La socialisation est ici très fragile.
- **Niveau UN : « INTROJECTION »** : c'est le fait d'avaler les modes de régulation sans les digérer (Perls, 1973). L'individu s'adapte à son environnement en adoptant les règles de fonctionnement, de comportement, qui lui semble acceptables.

- **Niveau Deux : « IDENTIFICATION »** : ce niveau est atteint lorsque l'individu non seulement accepte les valeurs, les normes, la culture mais aussi y adhère mais il ne les intègre pas tout au soi.
- **Niveau TROIS : « INTEGRATION » des objets d'identification au soi** : Ce niveau suppose non seulement l'acceptation et l'adhésion mais la croyance (Spark & Schenk, 2006) dans les objectifs et valeurs organisationnels. La socialisation est alors beaucoup plus forte et stable, car les comportements individuels sont davantage liés à des valeurs partagées.

L'intériorisation est donc, « le degré d'acceptation, d'adhésion et de croyance vis-à-vis des modes de régulation (normes, valeurs, objectifs, finalités...) associé aux différents domaines de socialisation » (Perrot Serge .. , 2009).

Cette socialisation est un moteur de la « conjugaison des compétences individuelles et ainsi la formation des compétences collectives » E. Routy et G. Solle (2002). Cet agencement des ressources et compétences individuelles et collectives, qui fondent les principes de spécificité et systémique, rejoint le principe de finalité, d'intention stratégique, de dessein stratégique, de vision (Hamel.G. & Prahalad. C.K, 1994) qui irrigue tous les niveaux de l'organisation. En effet « Même correctement constitués, les agencements de ressources et de compétences individuelles et collectives ne recevront le qualificatif de compétences organisationnelles que dans la mesure où ils seront reconnus comme des savoir-faire de l'organisation par les utilisateurs internes ou externes. » E. Routy et G. Solle (2002, p. 6). Les compétences organisationnelles doivent se concrétiser directement ou indirectement dans les produits, les services ou des savoirs via des processus opérationnels. La figure ci-dessous présente l'articulation des compétences qui explique notre analyse de la problématique d'orientation des comportements vers la stratégie, les comportements et actions étant déterminés par les compétences de l'individu.

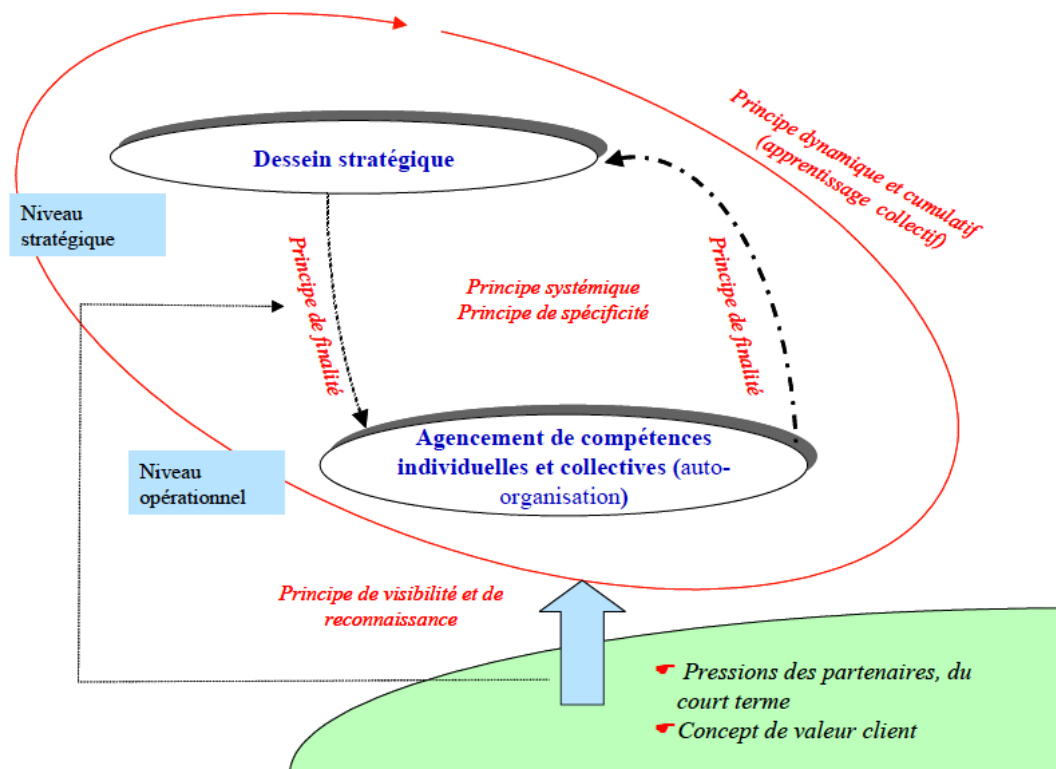


Figure 10 Articulation des compétences

Source : E. Routy et G. Solle (2002, p. 7).

La socialisation, processus d'apprentissage et d'intériorisation, est ainsi un moteur d'orientation des actions, comportements et compétences individuels vers l'intention stratégique de l'entreprise. Elle correspond à la nouvelle logique qui fonde les systèmes modernes de contrôle : la gestion du risque comportemental.

2. Gestion du risque comportemental

Dans les organisations modernes, la nécessaire décentralisation des processus de décision entraîne le passage de la gestion du risque de comportement à une gestion du risque comportemental. Ce dernier s'assimile à un risque de pertinence. Ce qui importe c'est **l'interprétation** correcte par les individus des messages qu'ils reçoivent puis les réponses qu'ils y apportent à leur niveau dans l'accomplissement de leurs activités pour permettre une bonne articulation des processus opérationnels et maintenir la cohérence de cette articulation avec le principe de finalité.

Au lieu de la minimisation des risques de comportement des individus au regard des procédures préétablies, les managers recherchent plutôt les modalités de l'exercice d'une action collective, de l'articulation de compétences individuelles et collectives en fonction du dessein stratégique. L'intention stratégique constitue davantage une représentation du futur construite de manière collective, à déployer, à interpréter et à faire évoluer au fil du temps qu'un ensemble de sous-objectifs et de procédures pré-déterminées. **L'apprentissage stratégique** consiste à combiner l'action et le résultat, c'est-à-dire donner aux acteurs y compris aux opérationnels, les **moyens d'apprendre en agissant**, de donner rétrospectivement du sens aux actions. L'autonomie, caractérisée par une logique d'acteurs en situation de co-présence, qui mettent en œuvre, en temps réel, la stratégie par adaptation permanente, activation et achèvement sur le terrain des processus, fonde le cadre de gestion de risque comportemental qui s'insère dans la dynamique d'implication-interaction-socialisation puisqu'il vise la construction et le partage du sens qui est censé précéder l'action et le comportement de l'acteur autonome.

Créer et partager le sens, soutenir l'implication, organiser l'interaction, dynamiser le processus d'apprentissage et d'intériorisation, bref assurer la cohérence organisationnelle est comme nous l'avons déjà précisé, l'affaire du système de contrôle organisationnel dans son ensemble et le rôle joué par le contrôle de gestion est considérable. La problématique de l'orientation des comportements ayant évolué avec la modernisation des organisations, l'ensemble du système de contrôle devra aussi évoluer. L'apparition du contrôle de gestion basé sur les activités et les processus en est une conséquence, ceci dans le but de mieux répondre aux exigences actuelles de management des organisations.

La section 2 traite des mécanismes de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation de comportement

Section 2. Mécanismes d'orientation des comportements par de l'approche par les processus

L'étude de la littérature révèle que la modélisation par les processus apporte une contribution remarquable dans l'orientation des comportements organisationnels vers l'intention stratégique en facilitant la gestion des trois principaux paradoxes en management de l'organisation :

- L'articulation coût-valeur
- L'articulation Local-Global
- L'articulation court terme – long terme.

Nous analysons chacune de ces articulations en précisant comment elles assurent la convergence des buts et comment elles sont assurées à travers les activités et les processus.

Mais avant il convient de décrire le fonctionnement de cette approche.

I. Description de l'approche par les activités et les processus

1. L'approche par les activités : une nouvelle logique de calcul des coûts

L'approche par les activités incarne un renouvellement du processus de calcul de coût

Le besoin du système de comptabilité basé sur les activités est justifié, selon Cooper R., (1988), lorsque :

- les coûts d'obtention des données sont faibles
- la concurrence est rude
- la diversité des produits est élevée.

L'approche du processus part « du constat que la performance est construite par toutes les composantes de l'entreprise au travers d'une coopération transversale, sans qu'il soit possible de hiérarchiser la contribution de tel ou tel service à la création de valeur perçue par le client. Ainsi, la (re)construction d'un système de coût s'éloigne de la classique démarche instrumentale pour revêtir une démarche d'analyse organisationnelle et de modélisation du fonctionnement de l'organisation » P. Mévellec (2001, p. 397). Le système à base de processus vise à regrouper les activités non dans des fonctions mais dans les processus créateurs de valeur afin d'obtenir un modèle global de l'entreprise.

Nous explicitons dans le premier point les notions d'activités et de processus. Le second traite de la mise en œuvre de l'approche.

1.1. Notions d'activité et de processus

Les acceptions de la notion d'activité étant nombreuses il convient de circonscrire le terme avant de traiter la notion de processus.

L'activité peut être considérée comme une entité fonctionnelle, selon Porter M., (1986). C'est aussi un élément, au maillage variable, des processus de l'entreprise.

M. Porter précise qu'il est important, dans la recherche d'un avantage concurrentiel par la compréhension des comportements des coûts et la connaissance des sources de différenciation, de distinguer "les activités pertinentes", celles qui créeront de l'avantage concurrentiel, des activités qui ne sont pas porteuses de valeur. Il convient ainsi d'identifier l'ensemble des activités et de les analyser. Ce travail aboutira à la construction de la chaîne de valeur.

L'activité peut être appréhendée comme un ensemble de tâches élémentaires. Trois facteurs peuvent être pris en considération pour délimiter une activité (Milkoff Richard, 1996) :

- la structure organisationnelle préexistante de l'entreprise
- les objectifs de pilotage prédéfini.
- le niveau granulaire des activités (le maillage) nécessité par les deux premiers facteurs.

Selon Bouquin (1993), l'activité devrait être définie relativement à sa finalité. Il y voit trois niveaux possibles d'analyse, correspondant respectivement :

- à la nature précise des tâches qui la composent,
- au rôle du centre (entité) dans laquelle l'activité est gérée, relativement à la position qu'il occupe dans l'organisation. Ce n'est pas la fonction du centre en tant que telle qui importe mais son rapport au fonctionnement général de l'entreprise,
- au rôle du centre pris en tant qu'apport à la stratégie générale de l'entreprise.

Mevellec P, (1992), quant à lui, considère que l'activité « permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations. Le nouveau système d'information à mettre en place doit, selon lui, reposer sur « **les compétences mises en œuvre** » dans les organisations, compétences qui se matérialisent par des « **actions constitutives d'activités** ». Pour Lorino (1991) l'activité *est tout ce qui peut être décrit par un verbe dans la vie de l'entreprise.*

Dans la démarche ABC, l'activité est considérée comme l'élément causal du coût. Toutes les activités peuvent être prises en compte dans les coûts, puisqu'elles interviennent dans la filière, de la production à la livraison des produits et services (Cooper R. & Kaplan R.S., 1989). Noël Barbu, (2006) retient plutôt les activités significatives en termes de coûts mais également porteuses d'objectifs collectifs pour satisfaire le client car c'est qu'ainsi qu'elles peuvent, selon l'auteur, devenir une unité de gestion de référence.

Un processus est un ensemble d'opérations ou d'activités réalisées par des acteurs avec des moyens et selon des références en vue d'une **finalité**. Il est toujours tourné vers un bénéficiaire ou un système bénéficiaire, interne ou externe. Au cours de leur déroulement, les activités engendrent et utilisent des ressources internes. Une ressource peut être un acteur, un service, une ressource matérielle, et la réalisation des activités implique la mise en œuvre de capacités ou de savoir-faire. Un acteur a des capacités pour réaliser des actions de manière autonome. Les acteurs peuvent assumer un ou plusieurs rôles auxquels sont associés des capacités. La figure ci-dessous présente un modèle de processus :

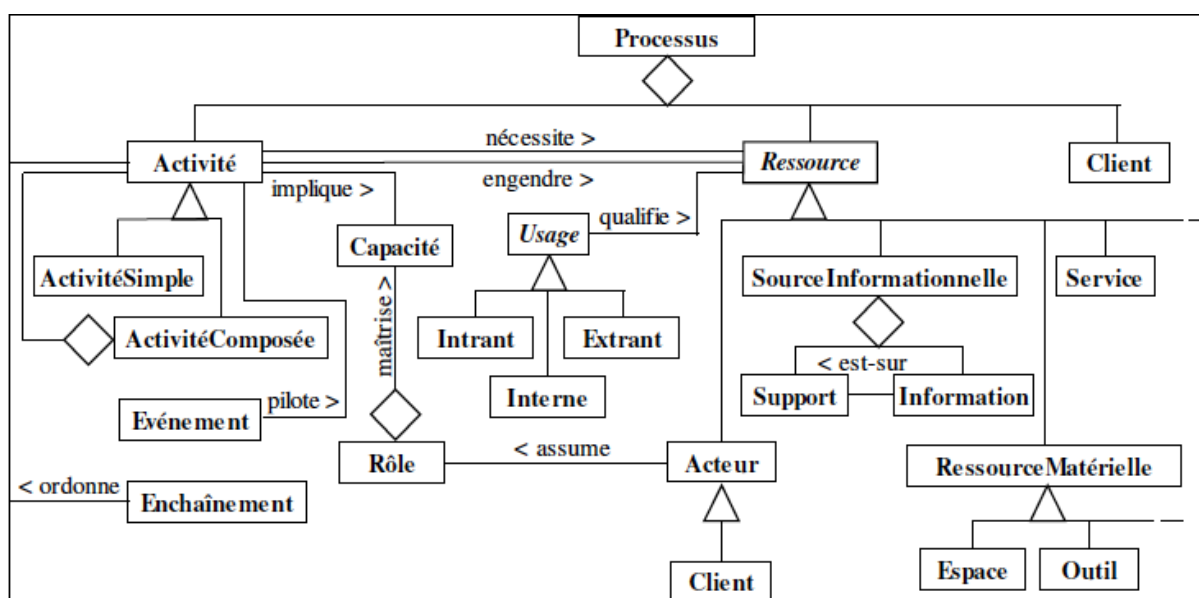


Figure 11- Modèle de processus

Source : (Etcheverry P., 2002)

Un processus opérationnel répond à une logique d'articulation des activités mais cette articulation peut ne pas être totalement prédéterminée. Fondée sur des actions de coopération entre individus, elle se construit et se reconstruit de manière permanente (E. Routy et G. Solle, 2002). Elle conduit ces individus à des actions d'interprétation dans l'action opérationnelle.

Un processus produit des connaissances nouvelles sur lui-même et sur les activités qui le composent ; il forme un objet d'interprétation au regard du principe de finalité.

La source de connaissances se trouve dans le processus, dans les mécanismes de coordination et non dans les seules ressources (Lorino P., 1995). Ce sont de ses processus continus que l'organisation puise l'originalité de son portefeuille de ressources et donc ses sources de performance dans le temps.

1.2. Mise en œuvre de l'approche par les processus : cartographie des processus

La mise en œuvre de l'approche par les processus commence par l'identification des processus et établissement de la cartographie de ces processus puis la valorisation des activités et des tâches principales constituant les processus avant la détermination du coût des produits.

+ L'identification des processus

L'identification des processus présents dans l'organisation doit se faire de manière structurée. Chaque processus identifié doit être représenté.

Pour ce faire, il faut :

- dénommer le processus
- ensuite préciser les éléments d'entrées et les éléments de sorties du processus
- puis la finalité du processus en décrivant la suite d'activités qui transforment les entrées en sorties en apportant une valeur ajoutée.

Le processus peut être représenté graphiquement comme suit :

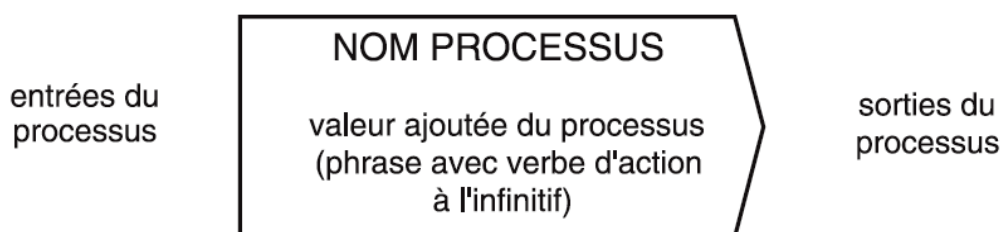


Figure 12 Représentation d'un processus

Source : (Brandenburg Hans & Wojtyna Jean-Perre, 2003), p. 28

On distingue trois catégories de processus.

- **les processus de réalisation ou opérationnels** : ce sont les activités qu'une entreprise doit mettre en œuvre pour transformer la demande de ses clients en produits ou prestations qui satisfont cette demande. Ces processus opérationnels sont liés au produit, augmentent la valeur ajoutée et contribuent directement à la satisfaction du client (concevoir et développer, acheter les matières premières, produire les biens et services, maintenir les équipements, vendre les produits, réceptionner, stocker et expédier...)

- **les processus de support** : ils fournissent les ressources nécessaires au bon fonctionnement de tous les autres processus. Ils ne sont pas liés directement à une contribution de la valeur ajoutée du produit mais sont toujours indispensables (gérer la documentation, fournir l'information, maintenir les infrastructures, dispenser la formation, gérer les moyens d'inspection, tenir la comptabilité, administrer le personnel...)

- **les processus de pilotage** : (ou de management, ou de décision) ils participent à l'organisation globale, l'élaboration de la politique, au déploiement des objectifs et à toutes les vérifications indispensables. Ils sont les fils conducteurs de tous les processus de réalisation et de support. (Exemple : élaborer la stratégie, définir la politique, gérer les risques, planifier le système de management de qualité, auditer, réaliser la revue de direction, communiquer, améliorer,)

Après l'identification des processus vient la **construction de la cartographie des processus**.

Construction de la cartographie des processus

La cartographie des processus d'une entreprise est une façon graphique de restituer l'identification des processus et leur interaction. Elle permet d'avoir une vision d'ensemble, étape préalable à une démarche globale de travail sur les processus.

Elle comprend les trois catégories de processus qui peuvent être schématisés comme suit :

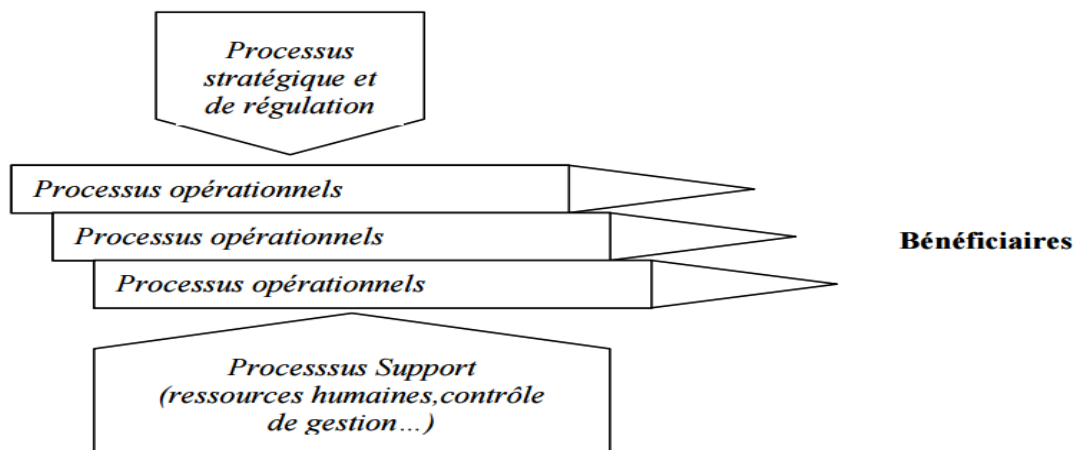


Figure 13 : Cartographie des processus

La construction de la cartographie des processus suit les étapes suivantes :

- **Étape 1 : décrire l'entreprise tout entière comme un macro-processus** : pour ce faire, il faut, selon Brandenburg Hans & Wojtyna Jean-Pierre, (2003), avoir bien identifié les clients et les fournisseurs, les produits, la finalité et les missions de l'entreprise :



Figure 14 Description de l'entreprise comme un macro-processus

Source : (Brandenburg Hans & Wojtyna Jean-Perre, 2003), p. 31

- **Étape 2 : décrire les processus qui prennent en charge les entrées du macro-processus.** Il s'agit d'identifier les processus élémentaires qui prennent en charge chaque entrée du macro-processus qu'est l'entreprise. Les auteurs préconisent une étude sur le terrain en suivant très concrètement, auprès des acteurs concernés, qui prend en charge une entrée, quel traitement il effectue, quel est le résultat de ce traitement et où va le résultat de ce traitement. Ce travail consiste à suivre tous les flux entrants. Ce travail révélera de nouvelles « sorties internes » et certaines sorties non prises en compte par les processus élémentaires. Ce qui conduit à l'étape 3 :

- **Étape 3 : décrire les processus élémentaires qui génèrent les sorties « orphelines ».** il est possible que ce travail aboutisse à l'identification des entrées internes ». il convient alors de :
- **Étape 4 : décrire les processus élémentaires qui manquent dans la chaîne :** il s'agit de prendre chaque « sortie interne » et « entrée interne » et de décrire les processus qui les prennent en charge.

La cartographie doit être une chaîne ininterrompue de processus élémentaires qui relie toutes les entrées et sorties. Elle fait apparaître les processus, leurs entrées et sorties et leurs interactions. Elle est élaborée à la suite d'une analyse de terrain, en collaboration avec les responsables de l'entreprise, du cheminement des différents flux dans l'entreprise. *La compréhension et l'acceptation de la cartographie par l'ensemble des acteurs est un facteur clé de succès de la modélisation.*

✚ Organisation du calcul des coûts ABC

Le modèle à base d'activités est constitué des éléments suivants : les ressources et les modalités d'affectation, les activités et leurs modalités de constitution, la possibilité d'assembler des activités dans des ensembles plus larges et la mesure de leur production (inducteurs d'activités)

L'organisation de ces éléments peut être schématisée comme suit :

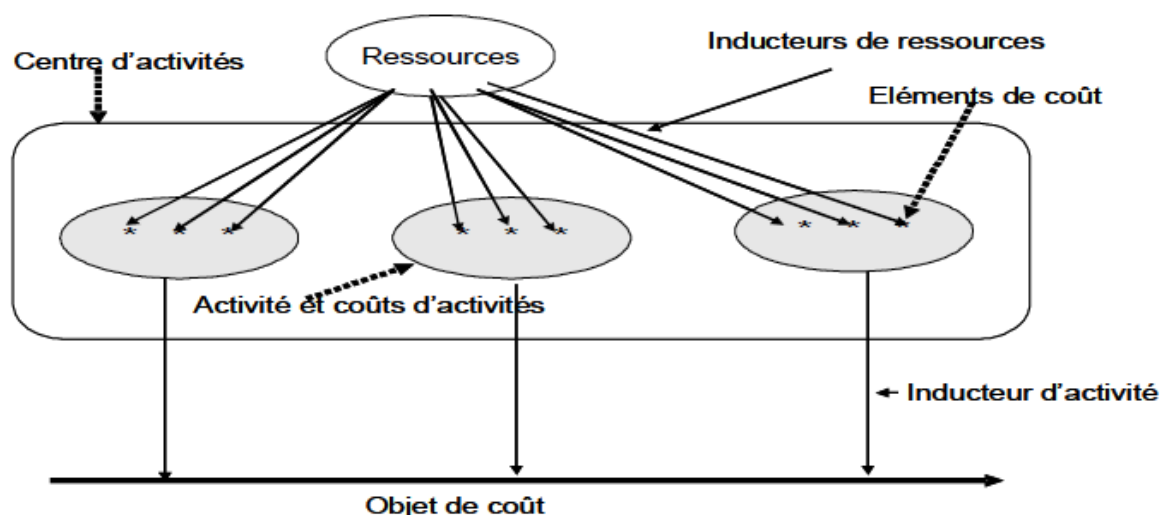


Figure 15 Organisation des systèmes ABC

Source : (Bertrand Thierry & Mévellec Pierre, 2005)

L'utilisation de l'ABC vise l'obtention de coûts précis et pertinents.

Le principe d'un modèle de coûts ABC consiste à introduire une logique de « consommation » dans l'évaluation des coûts :

- Le coût des services ou des produits mis à disposition par une organisation est calculé en partant du principe que cette mise à disposition consomme une certaine quantité d'activités évaluée à l'aide d'inducteurs qui représentent les unités de mesure de cette consommation.
- Les activités au sein de l'organisation consomment, elles-mêmes, des ressources qui représentent l'ensemble des postes de charges.

Pour déterminer les coûts des produits il faut d'abord valoriser les activités, ensuite déterminer le coût des inducteurs puis affecter les coûts aux différents objets en fonction du nombre d'inducteurs consommés.

Valorisation des activités

Après l'identification des processus ainsi que les activités qu'ils comprennent, il faut alors procéder à une **valorisation de ces activités**. Cela consiste à rechercher les coûts constitutifs de ces dernières. Ces coûts sont issus de la comptabilité ou des comptes budgétaires et déterminés par ventilation des ressources consommées entre les activités en utilisant des inducteurs de ressources (effectifs, surface, heure...)

Il est également nécessaire de recenser tous les coûts directs associés à l'activité ou à la tâche : main-d'œuvre, prestations externes, coûts des surfaces, immobilisations. Cette démarche doit permettre de recenser les inducteurs de coûts potentiels.

C'est là une des étapes les plus critiques de la méthode qui consiste à déterminer le poids économique de chaque activité. Elle permet d'identifier tout ce qui peut permettre de réduire les coûts, en quelque endroit que ce soit, et à éclairer la réflexion stratégique. En effet la gestion des activités permet de mettre en évidence des sources d'amélioration et ceci est influencé par la qualité de l'affectation des ressources aux activités.

Trois possibilités d'imputation des charges indirectes aux activités, existent :

- l'attribution directe : s'il existe un lien direct entre la charge et l'activité
- l'estimation
- l'imputation arbitraire

Il importe de disposer d'un bon système d'information pour l'affectation plus ou moins exacte des charges aux activités.

Construction du coût des inducteurs

Les inducteurs constituent une autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. C'est un concept dérivé du mot « induction » et traduit une logique de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui 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.

Bouquin H, (2003) distingue deux catégories d'inducteurs :

- ***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.
- ***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. Il s'agit par exemple du nombre de composants, nombres de références, nombre de clients, nombre de lots ou de séries, heure de main d'œuvre....

L'inducteur choisi devra permettre de mettre évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus. La construction du coût des inducteurs se fait en croisant les différentes activités aux inducteurs de coûts révélés par l'analyse. Ce coût des inducteurs permet ensuite d'affecter à chaque objet son coût en fonction du nombre d'inducteurs consommés. Le coût ABC est un coût stratégique (Lorino P, 1991) car le coût d'activité est un des aspects de la valeur ajoutée (Evrart S. & P. Mevellec, 1990).

L'enjeu majeur lié au choix des inducteurs se trouve au niveau de l'articulation des horizons de management. La pertinence de l'inducteur déterminera la cohérence entre la vision à long terme et les objectifs à court terme. En effet les facteurs identifiés dans la construction des processus déterminent de manière transversale les consommations des ressources et permettent une action coordonnée à court terme au sein des activités et une résultante qui se lira au niveau des processus sur le moyen et le long terme. (BRECHET J.P.- MEVELLEC. P, 1997).

Les inducteurs sont aussi souvent utilisés pour le regroupement des activités. Leur pertinence influence ainsi la qualité du modèle de processus mise en place.

La modélisation par les activités et les processus, en plus du renouvellement dans la détermination des coûts, constitue une nouvelle logique de management.

2. L'approche processus comme logique de management (ABM)

L'approche par les processus est porteuse d'une nouvelle logique de management fondée sur la transversalité et est source d'une réorganisation de l'entreprise.

2.1. *Le processus : vecteur de gestion transversale*

La notion de processus renvoie à l'idée d'articulation des activités et de coopération des acteurs et non à celle du cloisonnement des individus et des fonctions.

La transversalité est inhérente à tout dispositif ABC/M et le processus, pouvant comprendre des activités réalisées par différents services ou entités, est un vecteur de performance transversale. Il offre aux acteurs une base pertinente à l'animation de gestion, au calcul de coûts et à la gestion de la qualité. Il permet ce que Mevellec P., (1995) appelle "**un processus d'amélioration continue**".

Une double logique de regroupement des activités (Noël Barbu, 2006) se dégage et correspond à deux finalités attribuées au modèle par activités et processus :

- le regroupement des activités ayant le même inducteur de coût oriente le modèle vers un système à dominante financière au sein duquel la logique de consommation de ressources domine ;
- un mode de regroupement qui privilégie une vision plus qualitative basée sur les relations entre acteurs crée un modèle organisationnel orienté vers le client.

L'orientation choisie a, selon l'auteur, des conséquences sur la construction du modèle et sur son utilisation.

Le modèle à dominante financière conduit à un outillage de gestion dans lequel l'aspect calculatoire domine. Un modèle orienté client ouvre l'horizon du pilotage du personnel dans l'optique de la satisfaction de la clientèle.

Il est à remarquer que le premier mode de regroupement des activités sur la base de leurs inducteurs suit une logique plutôt "économique" sans une réelle volonté d'introduction de transversalité par rapport au découpage organisationnel (Bertrand Thierry & Mévellec Pierre, 2005). C'est plutôt le second modèle agrégeant les activités au sein de processus de création de valeur pour le client en privilégiant les relations entre les acteurs qui est porteur de transversalité. À ce dernier s'ajoute un troisième modèle, introduisant lui aussi la transversalité, celui qui consiste à agréger les activités de même nature sur une base fonctionnelle (Bertrand Thierry & Mévellec Pierre, 2005). Dans cette dernière logique, on cherche à regrouper plusieurs activités au sein de grands processus du type conception, approvisionnement, production, distribution ou ceux que l'on trouve dans la chaîne de valeur de Porter.

Le processus ainsi mis en œuvre constitue un vecteur de focalisation des efforts de chacun vers la satisfaction du client :

- ✓ *il fait abstraction des frontières fonctionnelles pouvant exister dans l'entreprise et jalonne l'effort collectif ;*
- ✓ *il envisage la réponse au client comme un ensemble d'activités indissociables les unes des autres ;*
- ✓ *il nous donne les moyens de calculer le coût de l'offre au client en raisonnant en termes de coûts ajoutés par chaque activité.*

2.2. Modèle de processus, source de réorganisation de l'entreprise

À une coordination centralisée, verticale, statique, et programmable, l'organisation transversale substitue une coordination dynamique, horizontale, non programmable et nécessairement décentralisée. Le modèle de processus est ainsi une source de réorganisation. Il devient la référence organisationnelle en restructurant les rapports entre les acteurs de l'organisation. Il implique un passage d'une vision fonctionnelle à une vision transfonctionnelle et fournit une représentation schématique du service au client. Il illustre le fonctionnement des services dans un environnement décloisonné.

Le décloisonnement de l'entreprise caractérisé par une coordination transversale, renforce l'autonomie des acteurs et leur nécessaire coopération dans l'acte productif. Elle remet ainsi en cause deux hypothèses clés sur lesquelles repose le contrôle de gestion traditionnel :

◆ Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités étanches modélisant la performance globale comme une addition de performances locales.

◆ Un système de mesure des performances associées aux centres de responsabilité qui repose sur une logique de responsabilité individuelle.

En outre le processus est l'illustration du fonctionnement de l'organisation par les activités d'une part et de la circulation de flux physiques et informationnels d'autre part. Il intègre le contrôle des consommations de ressources humaines et matérielles. La responsabilisation des employés est assurée au niveau de l'activité. Ils entrent dans un processus d'amélioration continue des activités dans leurs relations avec le client et en interaction avec les autres activités. La réalisation et la pré-implantation du modèle sont déjà sources de réorganisation avant même que les outils ne soient opérationnels. (Noël Barbu, 2006).

Les procédures de travail qui accompagnent la modélisation des activités permettent de systématiser les relations entre ces acteurs.

2.3. L'organisation par les processus

L'ensemble de l'entité peut décider de s'organiser totalement par processus. Dans ce cas, les organigrammes verticaux disparaissent au profit d'une organisation plus transversale, tournée vers ses bénéficiaires et structurée selon ses principales productions. Pour adopter une telle organisation, il faut prendre certaines précautions importantes telles que :

- la mise en place d'un dispositif global de pilotage de l'ensemble des processus, avec une implication forte de la direction ;
- la répartition claire des responsabilités entre processus ;
- la mise en adéquation de l'ensemble des processus supports (par exemple la gestion des compétences doit être cohérente avec les processus opérationnels) ;
- le maintien de l'orientation bénéficiaire, qui peut se perdre après la mise en place des processus ;
- l'ouverture à d'autres types de démarche, et notamment le développement en parallèle de la conduite de projet : contrairement au processus, un projet est limité dans le temps et s'appuie sur des structures ad hoc ; l'organisation par processus doit ainsi rendre possible et même faciliter la constitution d'équipe projet pluridisciplinaire...

Après cette description générale de l'approche par les activités et les processus (ABC/ABM), nous allons à présent traiter des raisons de sa pertinence dans l'orientation des comportements dans le contexte actuel des organisations.

II. Pertinence de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements

1. La modélisation par les activités et les processus : favorable à l'articulation coût-valeur.

La gestion du couple coût-valeur est un facteur d'orientation des comportements (1). Cette gestion est assurée au niveau des processus même si c'est de façon limitée à cause des difficultés de telle gestion (2). Quelques facteurs peuvent contribuer à l'amélioration de cette gestion simultanée du coût et de la valeur (3)

1.1. Gestion du couple coût-valeur : facteur d'orientation des comportements.

La gestion simultanée du coût et de la valeur est source de socialisation dans un processus d'apprentissage de la valeur.

Le couple coût-valeur et la dynamique implication-interaction-socialisation

Lorino (1995) considère que la mise en relation du coût et de la valeur est fondamentale pour le pilotage de la performance, rôle du contrôle de gestion, donc pour assurer la convergence des comportements, la modélisation entre les ressources et les finalités ainsi que l'interconnexion entre l'opérationnel et la stratégie.

Selon cet auteur « *la seule question économique pertinente pour le pilotage de l'entreprise est l'optimisation du couple coûts/fonctionnalités (coût/valeur)* »²⁶.

La valeur créée pour le client relève du niveau global. C'est ce que poursuit l'organisation dans son ensemble : créer une valeur pour le client.

Le coût est un indicateur au niveau local, au niveau de chaque activité. Articuler le coût avec la valeur ou déployer la valeur au niveau opérationnel favoriserait l'implication, l'interaction et la socialisation des membres de l'organisation. En effet lorsque les indicateurs de coûts des activités se relient à la valeur créée, les individus peuvent voir leur participation à l'articulation de l'activité de l'équipe (**L'implication**), ce qui nécessite avant tout l'intégration du travail

²⁶ P. Lorino, (1995b), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'Organisation., p 130

individuel dans celui de l'équipe ; le partage des compétences et des connaissances, et la collaboration avec les autres (**L'interaction**), permettant ainsi la création d'une identité relationnelle de l'acteur²⁷, l'esprit d'entreprise et de groupe (la **socialisation**). « Cette socialisation, portée davantage par le fonctionnement concret de l'organisation du travail que par la politique sociale, devient, parce qu'elle soutient l'interaction, la condition de l'implication. Au-delà, cette socialisation, portée par le travail, devient le moteur de la conjugaison des compétences individuelles et ainsi de la formation de compétences collectives » (Honoré Lionel, 2007) comme évoqué précédemment.

En outre l'articulation coût-valeur déclenche dans l'entreprise un processus d'apprentissage par la valeur qui oriente les acteurs dans la réalisation de leurs activités.

Gestion cout-valeur : initiateur d'un processus d'apprentissage par la valeur

L'établissement d'une dialectique entre les coûts des attributs de la valeur -au travers des processus- et la valeur de ces attributs, permet d'enclencher un processus vertueux d'apprentissage par valeur (MEVELLEC. P. et M. LEBAS, 1999) par la réduction de l'écart entre coût et la valorisation par le client. Il est certes, difficile d'articuler le coût et la valeur, comme nous le mentionnerons dans la suite, mais cette tentative est itérative dans le but d'approcher au mieux l'attente du client. Ce processus a une influence cognitive sur les acteurs de l'entreprise qui ne pensent plus seulement en termes de coût mais plutôt en termes de coût-valeur. Cette considération simultanée des coûts et de la valeur par le système de contrôle de gestion permet d'intégrer une dimension interactive ayant pour finalité de focaliser l'attention de tous les acteurs sur les incertitudes stratégiques liées à leur façon de manager et d'agir, favorisant ainsi l'émergence de proposition et d'innovation.

Cette articulation se règle au niveau des processus. En effet une gestion décentralisée de la valeur est difficilement compatible avec une représentation cloisonnée de l'entreprise. Ceci fait « ***du processus et des activités qui le composent le support idéal pour le déploiement de la stratégie et sa traduction dans l'action quotidienne*** » BRECHET J.P., MEVELLEC P. (1997, p.17), donc ainsi pour l'orientation des actions et comportements des acteurs autonomes.

²⁷ L'identité relation de l'acteur, terminologie proposée par Dubar (1998), caractérise, selon l'auteur, le passage dans les organisations modernes de l'ouvrier de métier au « nouveau professionnel

1.2. L'articulation coût-valeur par les processus : modalités et difficultés

Pour de nombreux auteurs, la modélisation par les activités et les processus n'est pas simplement un outil de calcul de coût (ABC) mais une pratique entière de management (ABM) comme évoqué dans la section précédente. Ils estiment, en effet, qu'il est possible de relier les coûts à la valeur créée pour le client au travers des activités et processus : « *C'est bien là que réside, selon J.N. Chauvey et G.Naro, (2004), l'intérêt de l'ABC dans une perspective d'analyse stratégique puisqu'il s'agit de modéliser des chaînes de causalité à trois niveaux de relations : les relations entre activités et formation des coûts, les relations entre activités et création de valeur, les relations entre valeur et coûts.* »²⁸.

Nous évoquons ici les arguments en faveur de cette vision avant de relever les difficultés de la gestion du couple coût-valeur et les propositions pour l'efficacité dans cette gestion.

La gestion par les processus permet une articulation efficace du coût et de la valeur parce que :

- ABC/M est une représentation comptable de la chaîne de valeur
- les processus constituent un regroupement des activités qui sont déterminantes pour le coût et celles qui le sont pour la valeur
-

L'ABC : représentation comptable de la chaîne de valeur de Porter (1986)

La méthode ABC fonde une grande partie de ses bases conceptuelles dans le concept de chaîne de valeur de Michel PORTER., (1986)

La chaîne de valeur, « *ensemble des activités créatrices de valeur, reliées entre elles et intervenant depuis les ressources en matières premières destinées aux fournisseurs de composants jusqu'au produit fini livré au consommateur* » (Shank J.K. et Govindarajan V., (1995)) constitue un fondement stratégique de l'approche par les activités et les processus. Elle décompose la firme en activités pertinentes au plan de la stratégie et sachant que chaque activité peut contribuer à la position relative de la firme en termes de coûts et créer une base de différenciation, l'analyse systématique des activités composant la chaîne de valeur et de leurs interactions permet de comprendre le comportement de coûts et de saisir les sources de différenciation et ainsi d'asseoir le positionnement stratégique de l'entreprise. La chaîne de

²⁸ Chauvey et G.Naro, 2004 « les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une Recherche-action », Finance Contrôle Stratégie, Vol 7, N°3 sept 2004, p 64.

valeur offre une représentation des relations entre valeur et coûts au sein des processus de l'entreprise, elle traduit les enchaînements de causalité conduisant à la création nette de valeur.

« Parce qu'elle se présente comme une modélisation comptable des chaînes de causalité qui relie la façon de concevoir et de conduire les activités au sein des processus de l'entreprise, les mécanismes de formation des coûts et, en dernier ressort, la création de valeur pour le client, l'ABC s'imposerait dès lors comme l'instrument comptable par excellence de l'analyse de la chaîne de valeur (Chauvey et G.Naro, 2004) ». Dekker H.C, (2003) montre, à travers une étude, que la méthode ABC permet de surmonter une grande partie des obstacles comptables²⁹ dans l'analyse de la chaîne de valeur et elle peut être utilisée pour supporter des pratiques de supply chain management avec un groupe de fournisseur.

✚ Les processus : regroupement d'activités déterminantes pour le coût et d'autres pour la valeur

Selon Brechet et Mevellec, (1997) le processus transversal est constitué d'un regroupement d'activités fortement liées entre elles et coopérant pour offrir un composite produit-service doté d'un bouquet d'attributs qui lui confère sa valeur potentielle.

« Le fait d'associer au sein d'un même processus l'ensemble des activités qui concourent à la délivrance d'un composite produit- service fait que l'on retrouve dans le processus à la fois les activités déterminantes pour la variable "coût" et les activités ayant une influence déterminante sur les autres dimensions de la valeur comme le délai et la qualité. La coordination de la gestion au niveau du processus permet, de ce fait, de traiter de manière pertinente l'articulation du coût et de la valeur. »³⁰

²⁹ Hergert et Morris (1989) relèvent cinq obstacles comptables dans l'analyse de la chaîne de valeur :

- 1) le système comptable ne reconnaît pas les « *Strategic Business Units (SBU)* » comme unité de regroupement comptable ;
- 2) il n'y a pas toujours une correspondance précise entre les activités critiques telles qu'elles sont définies dans la chaîne de valeur et les centres de responsabilité définis dans les systèmes comptables ;
- 3) il est difficile d'identifier les constituants de la valeur pour l'acheteur et les coûts, revenus et actifs qui lui sont afférents ;
- 4) les systèmes comptables traditionnels postulent l'indépendance des sous-unités et ne prennent pas en compte les interdépendances ;
- 5) les budgets des centres de coûts sont de pauvres reflets économiques de la gestion des activités.

³⁰ **BRECHET J.P., MEVELLEC P. (1997)** op cité, p.15

En dépit de ces arguments en faveur de l'efficacité de l'approche par les processus dans l'articulation coût-valeur, la littérature révèle certaines difficultés de la gestion efficace du couple coût-valeur.

Difficultés de gestion du couple coût-valeur

Nous énumérons en ce point, l'analyse de certains auteurs qui se sont penchés sur la question de la gestion simultanée des coûts et de la valeur

Véronique Malleret (2006,2009), en analysant les travaux qui se base sur la méthode ABC/ABM pour construire la relation entre les coûts et la valeur, révèle les limites de ces travaux et conteste la possibilité de gérer conjointement les coûts et la valeur créée pour le client à cause essentiellement de la complexité de la notion de valeur et de celle des processus qui créent cette valeur.

En effet :

- La notion de valeur n'est pas aperçue de la même façon et les avis sur ce sujet divergent :
 - Comment la définir : est-ce une synthèse entre le prix et les fonctionnalités du produit ? ou se construit-elle seulement à partir des bénéfices que le client va retirer de l'usage d'un produit ?
 - Il est difficile d'estimer la valeur de chacun des attributs de la valeur et il n'est pas non plus sûr que l'addition de toutes ces valeurs égale la valeur globale du produit.
- Le calcul des coûts générés par la production des attributs est aussi problématique dans la pratique à cause de la complexité des processus de travail dans les grandes entreprises. Il est impossible d'isoler strictement les activités qui contribuent à la réalisation d'un attribut.
- Le dernier point, se rapporte à la dimension temporelle du problème, signalé par Lorino, que nous décrivons dans le point suivant (2.2.2.)

Ainsi selon Malleret (2006), « la construction d'une modélisation de l'entreprise qui permettrait de relier coûts et valeur pour le client apparaît donc comme une tâche extrêmement complexe. De plus, la valeur étant amenée à changer dans le temps et pour les différentes catégories de clients, si l'on suppose que l'on opère les mises à jour nécessaires, les résultats

produits par le modèle feraient preuve d'une certaine volatilité qui les rend difficiles à utiliser pour prendre des décisions de moyen ou long terme »³¹.

L'auteur précise toutefois que les études réalisées en marketing pour approcher la notion de la valeur des attributs pour le client pourraient être d'une grande aide (lorsqu'elles sont utilisées de façon ponctuelle) dans l'orientation des décisions sur les processus, les activités, le développement des produits.

Par ailleurs selon Lorino (1989, 1995), la mise en relation des coûts et de la valeur créée se heurte à deux difficultés :

- d'une part, **il y a un décalage dans le temps entre des coûts** qui sont immédiats **et une valeur** qui ne se produira nécessairement que plus tard, lorsque le client achètera le produit (Lorino, 1989, p159)
- d'autre part, **du fait de l'organisation du travail en entreprise, une activité correspond rarement à une fonctionnalité attendue par le client** : « Il faut en général combiner plusieurs activités de manière souvent complexe pour produire une fonction et une activité donnée contribue à l'obtention de plusieurs fonctions distinctes » (Lorino, 1995a. p. 59).

Ainsi, pour Lorino, « c'est la nature sociale (division du travail) et diachronique (étalement dans le temps) de la création de valeur qui rend la correspondance fonction/activité problématique. » (1999ap. 59)

Par ailleurs l'auteur considère que la connaissance de la genèse de la valeur au travers des activités, connaissance nécessaire pour assurer le pilotage des activités considérant la valeur créée, est problématique et ne semble qu'une interprétation : « Comment définir des règles de conduite sur des activités en fonction de leur contribution, difficilement modélisable, à une interprétation-valeur future aux modalités incertaines ? Il n'y a évidemment pas de réponse mathématique, algorithmique, parfaitement rationnelle à cette question. Y répondre

³¹ Véronique Malleret. Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. P. 31 (Veronique Malleret, 2009). Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT, 1/ 2009, Tome 15.

est affaire de jugement, d'interprétation, à travers des enchaînements causes-effets multiples, flous, complexes. »³²

Au vu de ces difficultés, il existe certains facteurs qui favoriseraient la gestion, un tant soit peu, du couple coût-la valeur.

1.3. Facteurs de succès de la gestion du couple coût-valeur : l'articulation ABC-CRM :

Zouhair Djerbi (2009)³³, au travers d'une expérimentation de la méthode ABC dans une entreprise de micro nutrition, a montré que l'articulation entre ABC et CRM permet de progresser dans la gestion simultanée des coûts et de la valeur. Cette expérimentation a généré d'intéressants résultats, malgré les limites d'un tel exercice. Il ressort de cette Recherche-intervention que :

- la construction d'objets de coût mettant en évidence la valeur créée pour l'entreprise offre à la direction un outil de pilotage stratégique mieux à même de contrôler la valeur créée par rapport aux outils de reporting basée sur le chiffre d'affaires.
- l'articulation ABC-CRM permet d'optimiser les politiques marketings et particulièrement les politiques de recrutement des clients, grâce à l'analyse cyclique de la valeur des clients.

Cette étude s'inscrit bien dans la pensée évoquée par Malleret (2009). En effet la première des propositions faite par Malleret (2009). pour améliorer l'articulation difficile mais inévitable entre coût et valeur est celle concernant le renforcement du caractère pluridisciplinaire de la recherche en contrôle de gestion. Zouhair Djerbi (2009) déclare qu' «une de nos plus grandes sources d'étonnement, lorsque nous avons effectué ce travail, a été de constater que les auteurs en contrôle de gestion qui traitaient de la valeur pour le client ne citaient jamais les spécialistes de marketing. Il semblerait pourtant naturel, lorsque l'on souhaite comprendre ce qu'est la valeur pour le client, d'interroger les spécialistes du client dans les sciences de gestion. »

³² (P. Lorino, "Comptes et récits de la performance", 1995 b), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'Organisation., p.133

³³ (Zouhair DJERBI, 2009) "L'articulation ABC-CRM au service d'une gestion du couple coût-valeur : le cas d'une entreprise de micronutrition" *Finance Contrôle Stratégie* – volume 12, n° 4, décembre 2009, p. 115-141

Ainsi il importe, selon les auteurs, d'assurer une coopération entre le contrôle de gestion et le marketing dans la gestion du couple coût-valeur. L'outil ABC serait ainsi plus efficace dans cette gestion s'il est articulé avec approche du Customer Relationship Management.

En somme.....

La gestion du couple coût-valeur est un moyen par lequel l'entreprise peut soutenir la dynamique d'**implication-interaction-socialisation**, dynamique qui caractérise la problématique de l'orientation des comportements dans les organisations modernes. Il est vrai qu'il y a des difficultés d'assurer une articulation parfaite du coût et de la valeur mais comme l'affirme, Malleret (2009), malgré ses contestations de la possibilité de gérer cout-valeur, « d'une certaine façon, il serait absurde, du point de vue de l'entreprise, de renoncer à essayer de rapprocher ces deux notions, même de façon imparfaite, parce qu'un professeur aurait montré que cela était voué à l'échec sur le plan conceptuel. Si, d'un point de vue théorique, la question posée est « Peut-on gérer le couple coût-valeur ? », d'un point de vue pratique, elle est sans doute « Peut-on ne pas gérer le couple coût-valeur ? » ». C'est aussi ce que déclare Lorino (1995) comme nous l'avons déjà évoqué précédemment. Il dit « **Coûts et valeur créée ne pouvant plus être séparés, la question du pilotage économique de l'entreprise devient : comment optimiser le couple coût-valeur ?** » (Lorino 1995).

Notre analyse a révélé que le rôle joué par les processus dans la gestion coût et valeur est bien évidente, bien que limité. Lorino, affirme, malgré les difficultés de gestion du couple coût-valeur, que « **Le processus est un passage obligé entre activités et fonctions, entre coûts et valeur, ce passage fut-il tortueux et contourné.** » (1995a, p. 60).

Nous convenons avec Malleret (2009) et Zouhair Djerbi (2009) lorsqu'elle propose que la question de la gestion du couple coût-valeur serait mieux appréhendé si le contrôle de gestion collabore avec d'autre disciplines de la gestion, en occurrence le marketing qui à travers ces études et ces contacts avec le client, apporte une lumière sur la notion de la valeur.

L'articulation cout/valeur assurée par l'approche par processus et qui fait de cette approche un outil et une pratique de management favorable à l'orientation des comportements est aussi liée aux autres paradoxes de gestion qui sont : articulation global/local et articulation long-terme/court-terme, objets des paragraphes suivants.

2. Modélisation par les processus et l'articulation Global-Local

Gérer à la fois chaque entité et l'organisation dans son ensemble, articuler le local et le global, constitue aussi une alternative de gestion qui trouve dans la modélisation par les activités et les processus un cadre de pertinence.

Tous les acteurs de l'entreprise développent des interactions à la fois à l'échelle locale et à l'échelle globale : leur registre d'action déborde ainsi de leur localisation et les conduit à être « ici et ailleurs » (RALLET A, 2000)

Nous évoquerons dans un premier temps les enjeux de cette articulation entre le Global et le Local et son effet sur la convergence des comportements. Nous verrons ensuite en quoi l'approche par les processus est pertinente dans la recherche de cette articulation.

2.1. Nécessité d'articuler le niveau local et le niveau Global pour une cohérence organisationnelle

La cohésion et la cohérence organisationnelle est bien influencée par la qualité de l'articulation des niveaux local et global et la modélisation par les processus en constitue un facteur de facilitation dans la gestion de ce paradoxe local-global.

C'est là une autre forme sous laquelle se pose la problématique de la convergence des actions et des comportements (au niveau local, au niveau de l'acteur ou de l'entité) vers l'intention stratégique de l'organisation (le niveau global).

Partout « **la vision globale est nécessaire pour l'action locale** » (Michel Godet & Philippe Durance, 2011), chacun à son niveau doit pouvoir comprendre le sens de ses actions, c'est-à-dire les resituer dans le projet plus global et à long terme dans lequel elles s'insèrent.

Lorsque l'action locale est vue dans une perspective globale, il y a de la part des acteurs la communication, le partage des informations et des savoirs, le travail en commun avec les collègues et avec ceux qui exercent d'autres fonctions. L'articulation entre le local et le global est source de coopération dans l'acte productif.

Le contrôle de gestion devrait ainsi contribuer à la perception du fonctionnement global de l'entreprise, c'est-à-dire à la façon dont les différentes logiques se lient entre elles, à la créativité qu'elles font émerger aux interstices des activités que l'on pourrait assimiler à un désordre.

(Guy Solle, 2001). L'approche par les processus apporte une contribution pertinente à cette finalité assignée au contrôle de gestion.

2.2. Les processus au cœur de l'articulation Global-Local

Bien que la définition de l'activité fasse appel à la notion de production mesurable, celle-ci n'est que rarement dotée des attributs complémentaires qui lui sont nécessaires pour espérer matérialiser sous forme de valeur sa consommation de ressources. Une production physique ne vaut rien sans son contrôle qualité ou sans les documents administratifs nécessaires à son expédition, sans l'inscription dans un planning, etc. Ces exemples soulignent l'importance de la transversalité dans l'association de la production physique et la production de services immatériels pour former un ensemble complexe potentiellement doté de valeur. La combinaison suppose la réalisation d'une coordination et d'une coopération entre les activités (le local) pour former le processus (le global) qui en matérialisant la valeur devient un des lieux majeurs de gestion stratégique.

Le regroupement des activités en processus permet la réalisation du passage du positionnement stratégique qui fait appel aux critères de valeur, à l'action locale.

Le modèle des processus traduit la proximité naturelle entre les préoccupations locales des acteurs et le pilotage stratégique de l'entreprise.

3. Modélisation des processus comme facteur d'articulation long terme – court terme.

Une autre lecture du paradoxe en matière du management de l'organisation est l'articulation du long-terme et du court-terme. La décision managériale est un acte d'arbitrage entre de multiples variables dont les horizons temporels (court, moyen, long termes) et « **la clé du succès est de s'interroger de façon créative sur les difficultés à concilier les objectifs à court et à long terme.** »³⁴.

A ce niveau aussi, l'apport de l'approche par les processus est non négligeable. Nous en parlerons après avoir explicité les enjeux de cette articulation des mesures à court et à long terme.

³⁴ GILLIAN LEES ET ROGER MALONE, CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, 2011

3.1. Enjeu et effet de l'articulation long-terme et court-terme

La problématique du dépouillement du long terme vers le court terme et à l'inverse l'orientation du court terme vers le long terme est un enjeu majeur. Une vision à long terme peut être incohérente avec les objectifs à court et un avantage à court terme peut entraîner un préjudice à long terme.

La difficulté se trouve au niveau du décalage du temps entre ces horizons du management.

Le long terme concerne le dessein stratégique qui est caractérisé par une relative évolution lente et avec des retombés durables. Le court terme concerne l'action au quotidien, les décisions tactiques.

Il importe non seulement de s'assurer que les actions et les critères de performance à court-terme permettent l'atteinte des objectifs sur le long terme, mais aussi de repérer, grâce aux dispositifs de gestion, les effets à long terme d'actions actuelles c'est-à-dire de créer des potentiels matériel et immatériel que génère aujourd'hui l'entreprise et qui constituent des ressources pour l'avenir.

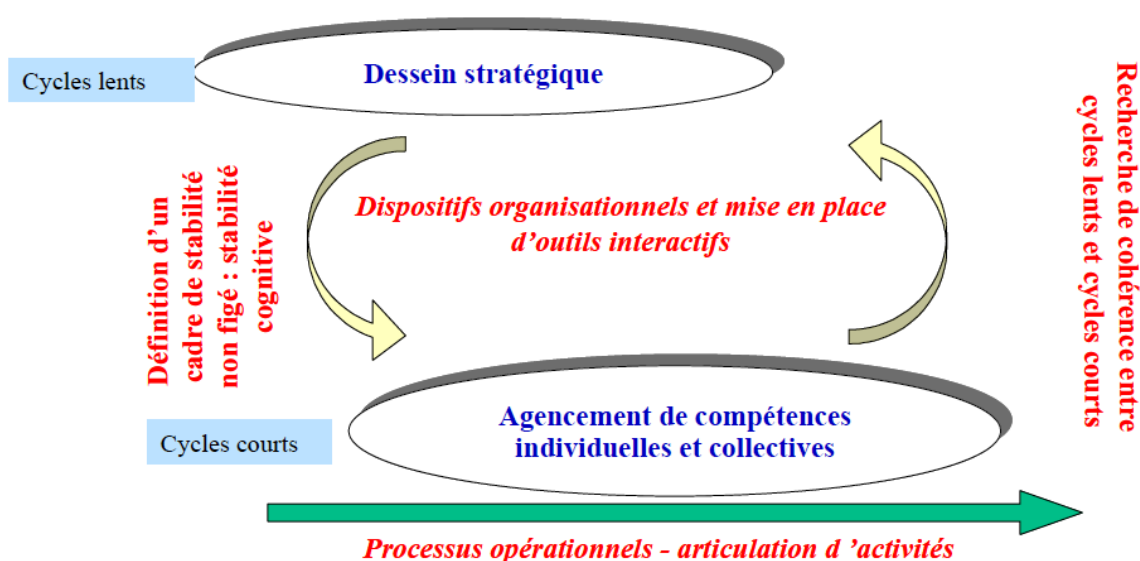


Figure 16 L'articulation du court-terme et du long terme

Source : (E. Routy et G. Solle, 2002)

Les indicateurs d'alerte et de vigilance portant sur la performance immédiate et à moyen terme sont nécessaires pour associer les deux horizons temporels de pilotage dans le cadre de

stratégies proactives car les critères de décision stratégique sont systématiquement fondés sur le court et le long terme, de façon indissociable (Henri Savall & Véronique Zardet, 2001) .

Le contrôle de gestion assure l'articulation entre court-terme et long-terme (Bouquin H., 1994) aide à la création d'images du futur, cohérentes entre elles, qui feront sens pour chaque acteur opérationnel (Lorino 1995, Fiol et Lebas 1999). Un accord sur le sens résulte d'une co-construction de ce sens dans l'action et d'une véritable coopération entre tous les acteurs qui sont influencés par des logiques métiers différentes, travaillent les uns pour les autres, activent les processus et œuvrent à des niveaux hiérarchiques différents. (Guy Solle, 2001). La modélisation par les processus renforce davantage cette articulation du futur et du présent.

3.2. *Les processus : vecteurs de l'articulation long-terme et court terme.*

« Lors de la construction de la carte des activités, l'accent est mis sur la performance locale et sur les déterminants de court terme de la consommation de ressources. La construction des processus se fait en recherchant les facteurs qui déterminent de manière transversale les consommations de ressources. L'expérience montre que les facteurs ainsi identifiés sont des facteurs sur lesquels seule une action coordonnée de longue durée permet d'avoir un impact significatif. Ces actions coordonnées seront conduites à court terme au sein des activités et la résultante se lira au niveau du processus sur la moyenne ou longue période, décalage dans le temps d'autant plus sensible que l'on a à faire à des phénomènes de seuil. » (BRECHET J.P.-MEVELLEC. P, 1997)

Au travers de cette deuxième section nous avons une première partie de notre problématique principale. Il s'agit de traiter des mécanismes de l'apport de l'approcher par les processus. Trois points essentiels y ont été développés : l'articulation coût-valeur, l'articulation local-global et l'articulation court-terme. Selon la littérature les processus sont bien au cœur de ces nouvelles articulations de gestion, lesquelles articulations assurent une cohérence organisationnelle.

Dans la dernière section suivante nous abordons la question des facteurs influençant l'efficacité du modèle par les processus.

Section 3. Déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus

Dans quelles conditions la modélisation par les processus contribue-t-elle à la convergence des comportements ?

Nous analysons trois réponses trouvées dans la littérature à cette question :

- D'abord il faut que la construction des processus soit élaborée en fonction des pratiques (processus réels) et non éditée de manière normative (processus normalisés)
- Il importe, ensuite, de ne pas chercher à substituer la vision transversale du fonctionnement de l'organisation à la vision hiérarchique-fonctionnelle. La vision processus doit être articulée avec celle des sections homogènes.
- Enfin le choix du modèle d'évaluation et de récompense est déterminant pour l'action collective, pour la coordination au sein des processus. Il ressort de la littérature que seule la combinaison entre les logiques de rétribution individuelle et rétribution collective assure une cohérence organisationnelle et elle devrait accompagner le modèle des processus afin que ce dernier soit efficace dans son apport à la convergence des buts. Cette condition que nous évoquons s'insère dans la recherche d'une cohérence avec les différentes logiques de gestion, facteurs déterminant de l'efficacité du contrôle de gestion comme nous l'avons signalé précédemment.

I. La construction des processus : Processus réalistes ou normalisés ?

L'étape de la construction des processus est une étape cruciale et déterminante pour l'efficacité de la modélisation.

« En matière de modélisation il existe deux démarches principales : la construction en partant du terrain ou en partant de processus normalisés. Les risques sont évidemment plus grands avec la seconde démarche. En effet, non seulement prend-on le risque de voir les interlocuteurs déformer la « réalité » pour se conformer à la norme qui leur est présentée, mais en plus cette norme issue généralement de l'expérience des grands cabinets de conseil, n'a que peu de chance d'être en correspondance avec la stratégie et la structure, forcément spécifiques de chaque organisation. Il est donc préférable lors de la construction des processus de s'appuyer sur la réalité vécue et perçue par les acteurs de l'entreprise. *Si l'action sur les comportements ou les*

modalités de fonctionnement ne part pas de la perception des acteurs, l'échec est programmé. » BRECHET J.P.- MEVELLEC. P, (1997, p. 19-20).

Il importe donc de décrire les activités telles qu'elles sont réellement et non pas telles qu'elles devraient l'être (planification, norme) (Lorino P, 1991).

Pour une construction efficace du modèle, il faut :

- au préalable une analyse et une description précise des activités et des processus.
- puis procéder à un diagnostic et une mise à jour permanente du modèle.

1. L'Analyse et la description des activités et des processus.

Le préalable à la gestion par les activités et les processus consiste à identifier et décrire les activités ainsi que les processus. Pour choisir entre robustesse, polyvalence et simplicité des activités et permettre la conduite d'un projet collectif il convient de formuler clairement les objectifs définis et futures de l'entreprise.

L'identification et le découpage des activités pourraient se faire en des étapes suivantes, selon (Lorino P, 1991) :

- **Recensement des sources d'information** : les organigrammes, fiches de poste, découpage budgétaire.... L'utilisation de ses sources à l'intérêt de faire gagner du temps et de créer une cohérence avec les démarches passées.
- **Phase d'analyse exhaustive** : l'utilisation complémentaire de la démarche « top dow) et de la démarche « bottom up » permet de relever d'une manière exhaustive les activités (200-300 activités) en considérant à la fois la cohérence autour des enjeux principaux et la connaissance de la réalité du terrain et mobilisation des acteurs. Divers outils peuvent être mobilisés pour cette analyse : des réunions d'explication, interviews, questionnaires, observation d'un service sur une période donnée, autoanalyse (feuille de route) ; des outils de modélisation tels que des diagrammes de flux (matériels et informations : montrent les liaisons entre activités et processus), dictionnaires d'activité préexistants.
- **Elaboration d'un modèle cadre des activités autour de 3 trames possibles** : **l'organisation** (méthode acceptée, mais qui ne corrige pas les défauts de l'organisation, pas de liaisons entre activités) ; **le découpage fonctionnel, par métiers** qui peuvent être répartis au sein de plusieurs services (méthode structurée mais complexe, pas de liaisons

entre activités) ; **les processus** (méthode la plus difficile mais plus cohérente : structuration autour des outputs stratégiques, met en évidence les relations entre les activités, avec les objectifs, le facteur temps). C'est le modèle des processus qui est plus intéressant en termes de convergence des comportements en croisant les fonctions (savoir-faire) et les processus (les objectifs).

- **Phase de sélection concentration** (50-100 activités) : Percevoir le potentiel de croissance de certaines activités, le poids additionné de certaines activités génériques minimales réparties dans différents services, l'importance du coût mais aussi du temps.

2. Diagnostic et mis en phase permanente

Selon BRECHET J.P.- MEVELLEC. P, (1997), il n'y a aucune raison pour que le fonctionnement du modèle à l'instant t soit en phase avec ce qui est nécessaire à la concrétisation des facteurs clés de succès qui changent en fonction de l'évolution de l'environnement. Il convient donc de mettre à jour le modèle. Il s'agit d'une démarche d'amélioration continue ou de réingénierie des processus.

L'auteur identifie 3 cas possibles :

- Les activités/compétences nécessaires à la mise en œuvre de la stratégie sont présentes, mais le niveau de performance actuel n'est pas satisfaisant : dans ce cas, il faudrait mettre en place un plan d'action, suivi dans le tableau de bord de chacune des activités concernées.

- Les activités/compétences nécessaires à la concrétisation des FCS sont présentes mais dispersées au sein de plusieurs processus et cette « non-organisation » se traduit par une non-performance. il faut procéder alors à une réingénierie des processus ou plus simplement à la ré-organisation, de manière à mettre les activités concernées en phase.

- Les activités/compétences nécessaires à la concrétisation des FCS sont absentes : deux solutions sont envisageables dans ce cas : 1) développer, acquérir ou maîtriser par contractualisation des ressources et compétences nécessaires aux activités et processus. 2) ou reconsidérer les choix de développement qui ne permettent pas d'espérer être compétitif que ce soit en termes de différenciation ou de coût. Ce sont des choix stratégiques qui doivent être revus. Le contrôle de gestion participe ainsi directement à la définition de la stratégie en la rapprochant de la réalité des actions opérationnelles.

II. Mise en œuvre de la modélisation : articulation vision processus et sections homogènes

Un autre facteur d'efficacité de l'orientation des comportements par les processus se trouve dans l'harmonie à créer entre la vision transversale et la vision hiérarchique.

C'est ce que constate aussi Fabienne **ORIoT (1996)** lorsqu'il considère qu'il y a nécessité de considérer simultanément *la coordination hiérarchique et la coordination transversale*. Les deux approches, selon l'auteur, sont complémentaires (2) bien qu'elles semblent contradictoires (1)

1. L'organisation hiérarchique et l'organisation transversale : deux approches contradictoires

Les différentes visions de l'organisation découlent distinctement soit du modèle traditionnel ou soit du modèle par les processus du contrôle de gestion.

1.1. L'organisation hiérarchique : base du contrôle de gestion traditionnel

L'organisation hiérarchique constitue la base de la modélisation du contrôle de gestion par centres d'analyse ou centre homogène. Cette organisation prend le parti de construire méthodiquement une organisation rationnelle, stable, faite pour durer dans le temps. Elle comprend des responsables d'activité locaux, une hiérarchie, des contrôles entrants-sortants par activité, une gestion locale de ressources.

Cette organisation est critiquée pour sa rigidité et son caractère statique. Elle est aussi caractérisée par un cloisonnement : l'information circule plutôt dans le sens vertical et mal dans le sens horizontal entre services. C'est une structure également trop centralisée : les informations remontent vers le sommet et les décisions ne sont prises que par le dirigeant. Elle crée des barrières de communication qui augmente les coûts et le temps de réalisation des activités et influence négativement la qualité (Partridge M. et Perren L., 1998)

1.2. L'organisation transversale : base de l'approche par les processus

La transversalité, fondement de l'approche par les activités et les processus, est l'apparition d'un élément nouveau qui « traverse » l'existant (voir figure ci-dessous) et porte "l'utopie" d'une coordination idéale. (Ménégoz Laurent, 2003)

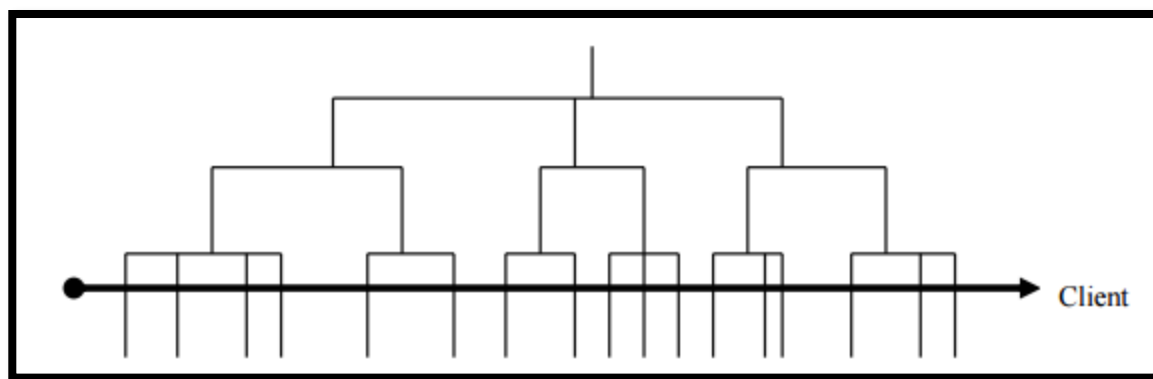


Figure 17 La transversalité porte l'utopie d'une coordination idéale.

Source : Ménégoz Laurent, (2003) p.10

La transversalité implique une décentralisation des responsabilités, une plus grande flexibilité et le développement des compétences transversales. Elle permet ainsi de :

- Dépasser l'organisation hiérarchique
- Remettre en cause la description des tâches, des postes et des fonctions
- Modifier la structure de l'entreprise

En effet, l'organisation par les processus parie sur le mouvement. Elle met en avant la qualité du service par l'échange : coordination transversale, échanges d'expériences, promotion de savoirs collectifs, mobilité des ressources, gestion collective de l'échec. Le parti pris est le dynamisme par moins d'organisation, d'où la déconstruction de l'organisation précédente. La conséquence espérée est que l'individu trouve sa place, son identité, dans son adhésion au mouvement. Mais cette approche par les processus présente aussi des limites. Idéale en théorie, la modélisation est compliquée à mettre en place à cause des résistances des acteurs au changement qu'implique le modèle, des barrières culturelles et un coût prohibitif qu'exige son implantation. La mise en place de cette forme de management nécessite ainsi la mise en place d'un projet d'accompagnement du changement et d'une professionnalisation des managers à tous les niveaux pour « jouer le jeu » de la transversalité.

Ainsi, même si l'organisation en silo limite la collaboration entre les différents acteurs, le meilleur moyen d'utiliser au mieux les possibilités offertes par le management transversal et de l'harmoniser avec le management vertical. Le manager transversal n'est rien sans l'aide de la structure hiérarchique et cette réalité oblige à mettre à plat la coopération à construire.

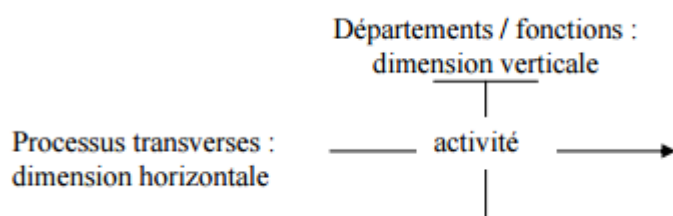
En effet « au lieu de contrarier la structure formelle, ces logiques doivent se compléter pour l'assouplir et la servir »³⁵ (France & Sebillaud Arlette., 2008)

Les deux approches sont complémentaires car la coordination devrait être vue comme l'élaboration d'une double régulation conjointe effective (verticale et horizontale) entre les différents acteurs.

2. La coordination comme l'élaboration d'une double régulation conjointe (verticale et horizontale)

« Contrairement à ce qui est le plus souvent ressenti, la mise en place de l'ABC/M n'est pas seulement la substitution d'un système à un autre. Pour que son apport soit durable et contribue à la transformation de l'organisation qui l'a adopté, il faut que l'animation de gestion intègre la nouvelle dimension de transversalité à celles qui sont déjà présentes. Il ne s'agit pas de gérer des activités à la place des centres de responsabilité mais de mieux gérer ces derniers en s'appuyant sur la connaissance apportée par les notions d'activité et d'inducteur d'activité. Il ne s'agit pas plus de remplacer la gestion des fonctions par la gestion des processus mais de tirer avantage des deux visions pour faire progresser à la fois la gestion des ressources internes et la création de valeur pour les parties prenantes. Notre vision binaire du monde, le mauvais modèle (l'ancien) et le bon (le nouveau) doit évoluer pour prendre en compte simultanément la dimension verticale (la fonction) et la dimension horizontale (le processus). » (Bertrand Thierry & Mévellec Pierre, 2005)

Les deux formes organisationnelles « transverse » et « hiérarchique » doivent donc s'harmoniser et cohabiter. La première répond à la problématique de la coordination transversale et la seconde à la problématique de la coordination verticale.



Les fonctions regroupant les ressources, notamment humaines, selon leur nature et les processus déployant ces ressources pour concrétiser de la valeur auprès de l'environnement se

³⁵ (France & Sebillaud Arlette., 2008) « Réussir dans ses missions transversales » ed Liaisons, p. 31

situent sur des plans différents mais complémentaires. Définir des activités intrafonctionnelles permet d'articuler ces deux dimensions en bouclant le modèle activités-processus sur la structure fonctionnelle.

Certes, cette cohabitation ne sera sans ébranler la dimension verticale des départements.

III. Modèle de mesure et rémunération de la performance : articuler l'individuel et le collectif.

La logique de la transversalité doit être traduite aussi dans la mesure et la rémunération de la performance.

Deux logiques d'évaluation et de rémunération existent :

- le modèle « **contribution individuelle - rétribution collective** » : La contribution du salarié, notamment dans le travail ouvrier, est déterminée par le poste qu'il occupe. Elle est le plus souvent à la fois prescrite et individuelle. La rétribution par contre n'est pas individualisée. Elle est déterminée sur la base de la performance de groupe.
- le modèle « **contribution collective - rétribution individuelle** » : il y a une dimension collective du travail qui fonde l'évaluation des performances réalisées et une individualisation de la rémunération.

Le premier modèle est celui qui a été mis en œuvre dans les organisations dites classiques. Le second constitue la logique dite moderne, développé dans les nouvelles formes d'organisation. Mais aucun de ces modèles n'est cohérent avec la problématique d'orientation des comportements organisationnels qui consiste, comme nous l'avons vu, au soutien de la dynamique d'implication-interaction-socialisation, dynamique à laquelle l'approche par les processus contribue. Une solution serait celle de trouver une manière de concilier ces deux modèles en articulant l'individuel et le collectif au lieu de les opposer.

La modélisation par les processus ne peut constituer efficacement un vecteur d'implication-intégration-socialisation que si elle est accompagnée de la logique de « rétribution individuelle-rétribution collective. ».

Nous relevons dans un premier temps les limites des deux modèles antagonistes avant de présenter la solution intermédiaire qui combine les avantages de ces modèles.

1. Deux modèles opposés d'évaluation et de rétribution de la performance non cohérente avec la logique des processus.

1.1. Contribution individuelle-rétribution collective

Cette logique de la rétribution collective favorise une vision partagée et est porteuse de sens. Elle contribue à développer la transversalité dans l'entreprise et les coopérations internes.

Mais elle a des effets négatifs car pouvant conduire à nier les différences, à gérer l'ensemble des salariés à l'identique. Cette gestion collective peut aussi conduire à la manipulation car si la part apportée par chacun et son degré d'implication n'est pas déterminé et pris en compte dans la rémunération, l'intensité de la contrainte susceptible d'être exercée sur l'individu est restreinte puisque certains vont être tentés de limiter leur apport en se conduisant comme des "passagers clandestins" (Gangloff-Ziegler Christine, 2009).

1.2. Contribution collective-rétribution individuelle

L'individualisation de la rémunération est un levier de motivation individuelle et un levier de performance économique de l'entreprise parce qu'elle valorise l'impact individuel de la contribution de chacun sur les résultats de l'entreprise.

Mais cette politique de rémunération individuelle présente des certaines limites et produits des effets pervers.

Comme nous l'avons signalé précédemment l'interaction, que soutient davantage le modèle des activités et processus, est porteur d'un risque pour l'acteur qui s'implique dans une dynamique collective en partageant ses compétences et connaissances. L'individualisation de la rétribution, par l'utilisation d'outils tels que le 360° qui sont de plus en plus déployer afin d'évaluer la qualité et la légitimité de la participation de l'individu à une dynamique collective renforcerait chez l'acteur la recherche de la performance individuelle : sa participation à l'interaction et son attitude relationnelle restent « marquées du sceau de l'individualisme ».

L'individualisation de la rétribution conduit à mettre en concurrence des collègues de travail ce qui est peu compatible avec une démarche collective. En effet « *l'esprit individuel de compétition peut constituer un obstacle majeur et il est, en effet, traditionnellement opposé à l'esprit de collaboration dans l'analyse des rapports de pouvoir au sein des organisations* » (Gangloff-Ziegler Christine, 2009). Ce manque de coopération entre les salariés conduira à un

échec dans la réalisation d'objectifs nécessitant un travail d'équipe et le risque d'émergence de comportements individualistes contre productifs.

L'individualisation peut être source du protectionnisme et des réticences au partage des connaissances nécessaire au travail collectif. La transmission des connaissances peut se comprendre comme une perte de savoir puisqu'en devenant commun il n'est plus distinctif.

Si ni le collectivisme ni l'individualisme ne sont efficace, l'équilibre entre les deux politiques serait la clé de voûte d'une politique de rémunération réussie et d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus dans la convergence des comportements. Dans sa description des forces qui s'exercent sur les organisations, Mintzberg H, (2004) souligne que c'est la combinaison des deux forces que sont la compétition où chacun tire de son côté et la coopération où tous vont dans le même sens, qui est profitable à l'organisation.

2. Articulation individuel & collectif

Articuler la logique de la rétribution individuelle et celle de la rétribution collective consiste à :

- d'une part, personnaliser l'évaluation du travail au regard des objectifs individuels.
- et d'autre part à inscrire cette personnalisation dans un projet collectif

Il s'agit de positionner la performance d'un collaborateur comme contribution à un projet partagé. Cette pratique répond à la fois à la volonté d'équité et au besoin de sens et est ainsi efficace tant sur le plan humain que sur le plan économique.

Trois facteurs déterminants de l'efficacité du modèle par les processus sont ainsi développés. Qu'il s'agisse de l'importance des processus réels partant du terrain ou de coexistence de la vision processus avec la vision hiérarchique ou encore du modèle de rétribution articulant l'individuel et le collectif, la modélisation par les processus se trouverait plus efficace dans son apport à la création d'une cohérence organisationnelle si ces facteurs sont pris en compte.

Conclusion du chapitre 2

Ce second chapitre portant essentiellement sur l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements, éclaire dans un premier temps la problématique d'orientation des comportements en elle-même en confrontant la vision classique avec celle adaptée à nouvelles formes d'organisations basées sur plus d'autonomie, de confiance et de responsabilisation du personnel. Ainsi classiquement la problématique est traitée en termes de gestion du risque de comportement à travers de l'établissement des règles et procédures à respecter mais la conception dans les organisations modernes est en terme de gestion du risque comportemental qui s'assimile à un risque de pertinence (E. Routy et G. Solle (2002) en passant par le soutien à la « **dynamique implication-interaction-socialisation** » (Lionel Honoré, 2007).

La seconde section a traité des 3 articulations de gestion au cœur desquels sont les processus. En effet l'apport de l'approche par les processus à l'orientation des comportements passe par les articulations entre les coûts et la valeur, entre les niveaux local et global et entre horizons court terme-long terme.

Les conditions d'efficacité de cette approche sont développées dans la dernière section de ce chapitre. Il s'agit de :

- la nécessité de recourir à des processus partant du terrain et non à des processus normatifs
- l'importance de l'articulation entre vision processus et vision hiérarchique.
- l'alignement du mode de rétribution avec l'approche par les processus. Cette rétribution devrait articuler l'individuel et le collectif afin de répondre au besoin d'une reconnaissance des performances individuelles et en même temps inscrire cette appréciation personnalisée dans un projet partagé.

Ainsi ce dernier chapitre du cadre conceptuel constitue un développement de notre exploration théorique sur la problématique principale de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements dans la mise en œuvre de la stratégie. Notre modèle théorique construit et présenté plus haut dans l'introduction, est ici explicité afin de procéder à son test dans la seconde partie du présent rapport portant sur l'étude empirique.

Conclusion Partie 1 :

A la fin de cette première partie conceptuelle de notre rapport, nous tirons un certain nombre de conclusions qu'il convient de préciser avant d'aborder le cadre empirique de notre recherche.

La problématique d'orientation des comportements pour la mise en œuvre de la stratégie au niveau opérationnel à travers la modélisation de la relation entre les finalités et les ressources, constitue d'une dimension importante d'un contrôle de gestion idéal et consiste à assurer une cohérence dans la collaboration. Dans les nouvelles formes d'organisationnelles fondées sur plus d'autonomie, de confiance et de responsabilisation des acteurs, cette problématique consiste plus à gérer le risque comportemental (E. Routy et G. Solle, 2002) à travers le soutien à la dynamique de socialisation c'est-à-dire l'apprentissage et l'intériorisation des objectifs et valeur au niveau du travail individuel, du groupe et de l'organisation dans son ensemble par le personnel, qui passe par l'implication et l'interaction (Honoré Lionel, 2007). Que devient le contrôle de gestion lorsque le contexte change ? De quelle manière il atteint ses finalités qui sont double : d'une part assurer le pilotage de chacune des entités et d'autre part favoriser le pilotage de la performance globale ? Quel dénominateur commun doivent posséder chacune des entités et l'organisation dans son ensemble, pour agir dans le même sens et pour partager la même vision de la performance souhaitée ? A ces questions nous avons apporté des approches de réponses en observant dans un premier temps le rôle joué par le contrôle de gestion en général dans l'orientation des comportements avant de considérer la particularité de la contribution de l'approche par les processus. Nous avons vu que le contrôle de gestion a aussi évolué tant dans ses outils que dans ses pratiques et dans sa philosophie même. Parmi ces nouvelles pratiques et techniques nous notons l'approche par les processus par la méthode ABC/M. Le contrôle de gestion a toujours eu pour mission d'orienter les comportements et cela se fait surtout au travers du contrôle des résultats mais aussi aux valeurs et normes qui sont communiquées (le concept de langue de Burlaud). La détermination des dirigeants, les compétences des contrôleurs de gestion, la pertinence des outils, l'alignement de l'ensemble des dispositifs de contrôle organisationnel, sont, entre autres, autant de facteur influençant l'efficacité du système de contrôle de gestion. Par ailleurs, en considérant les auteurs (Fabienne ORIOT, (1996), BRECHET J.P., MEVELLEC P.(1997), nous avons noté que les processus sous certaines conditions, permettent de réaliser des articulations des dimensions qui sont à la fois contradictoires mais complémentaires, lesquelles dimensions constituent les dénominateurs communs capacité d'assurer la convergence des actions et comportements des

acteurs. Nous avons retenu les articulations entre coût et valeur ; entre les niveaux local et global puis entre les horizons court-terme et long-terme. L'efficacité de l'approche est conditionnée par la correspondance des processus retenus avec la réalité de ce qui fait sinon lorsqu'ils sont détachés de l'action réelle, l'échec est bien programmé. En outre il convient de ne pas écraser le découpage hiérarchique avec la vision transversale. Les deux visions doivent cohabiter pour favoriser à la fois la coordination verticale et la coordination horizontale. Enfin il semblerait que la rétribution des performances devrait articuler la rétribution individuelle et la rétribution collective.

La seconde partie ci-après nous comprend la description de la confrontation des affirmations avec les pratiques observées au sein des entreprises togolaises.

**Partie II. APPORT DU CONTRÔLE DE
GESTION FONDE SUR LES PROCESSUS
DANS LA CONVERGENCE DES
ACTIONS INDIVIDUELLES : Etude
empirique dans les entreprises au TOGO.**

L'étude empirique menée dans le cadre de notre présente recherche est décrite dans cette seconde partie de notre rapport en deux chapitres :

- ***METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE (Chapitre 1)***
- ***PRESENTATION ET DISCUSSIONS DES RESULTATS. (Chapitre 2)***

Introduction Partie 2 :

« Une question de recherche n'est jamais limitée à un thème sans finalité ni démarche ...»

(Raymond-Alain Thietart et al, 2007)

Ainsi au début de cette seconde partie de notre thèse il nous semble convenable de rappeler les intérêts et finalités de la présente recherche. Au moins trois intérêts de la présente recherche peuvent être signalés comme exprimés dans le schéma suivant :

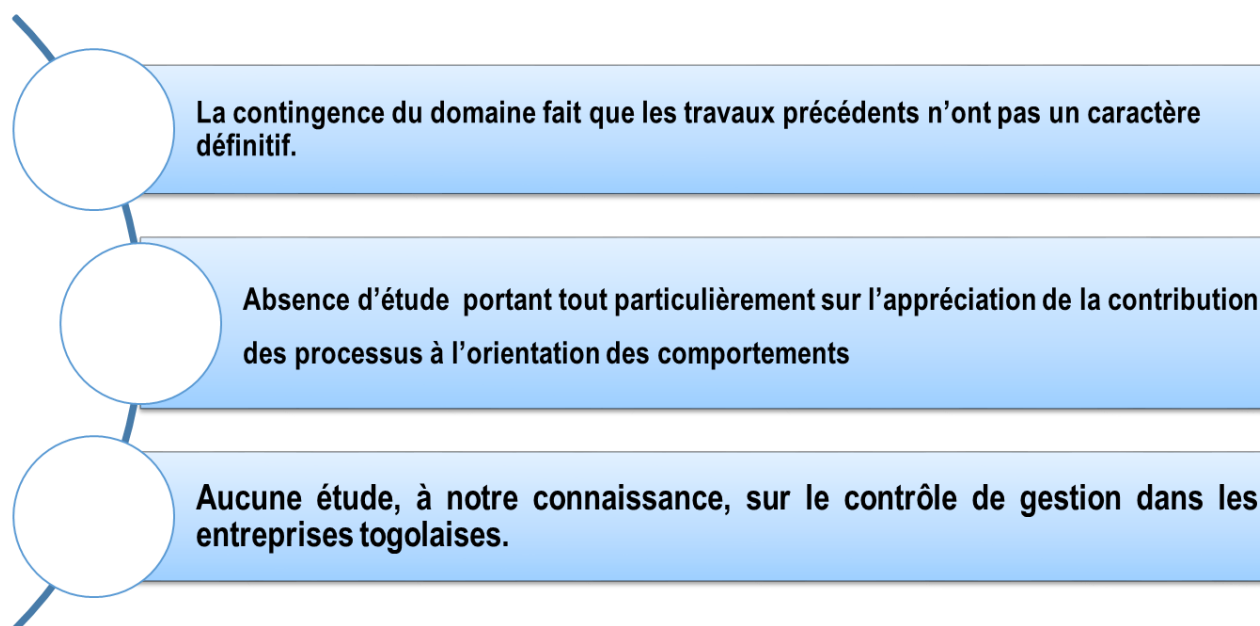


Figure 18 -Intérêts de la recherche

La recherche vise ainsi à contribuer à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion en général et tout particulièrement celui basé sur les processus dans l'orientation des comportements, laquelle orientation passe par le soutien à la dynamique implication-interaction-socialisation, comme évoqué plus haut. Elle a pour objectif d'éclairer sur l'instrumentation et les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises, contexte caractérisé par une carence quasi totale d'étude dans le domaine. **Le but ultime de la présente recherche c'est d'éclairer et d'aider les acteurs**, les managers qui sont confrontés à la problématique, toujours d'actualité, de la création d'une cohésion et d'une cohérence organisationnelles afin de mettre en œuvre la stratégie en influence l'action au quotidien.

Quant à la démarche, comme l'on pourra le remarquer dans la suite nous nous inscrivons dans la vision de l'auteur cité plus haut qui affirme avec plusieurs autres que « bien que dans le

passé les différences entre démarches aient été exacerbées, **les recherches nouvelles en management vont vers une réconciliation entre courants** » (Raymond-Alain Thietart et al, 2007). Nous nous expliquons dans un premier chapitre sur notre méthodologie adoptée pour réaliser notre recherche empirique, la clarté sur ce point étant une condition importante de la validité d'une recherche. La posture épistémologique et la démarche ainsi que les outils y sont explicités. Une attention particulière est portée à l'approche complémentaire de recherche-intervention.

Le dernier chapitre de notre rapport traite des résultats de notre étude de terrain. La présentation de ces résultats est structurée en trois temps :

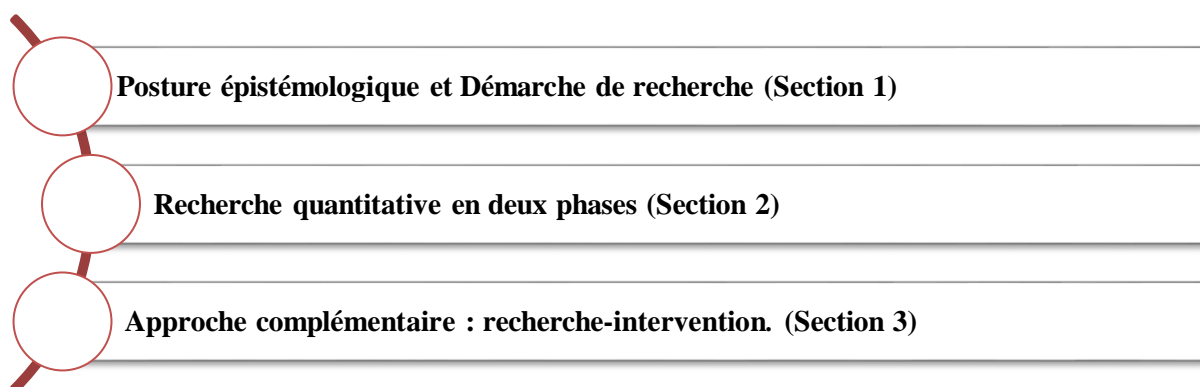
- *Etat des lieux de l'instrumentation et des finalités du CDG dans les entreprises au TOGO*
- *Tests des hypothèses de notre modèle théorique*
- *Enseignements de l'étude complémentaire de recherche-intervention.*

Chapitre 1. Méthodologie de la recherche

La méthodologie ou la démarche constitue ainsi élément capital dans l'élaboration des connaissances. Aussi convient-il de s'attarder dessus. La partie conceptuelle, ci-dessus ; détaille l'objet ainsi que les finalités poursuivies par notre recherche. Le présent chapitre a comme but la description de la méthodologie de la recherche.

Comme le souligne aussi GIROUX. N, (2003), la méthodologie dépend intimement de la problématique. Aussi est-il que la nature de nos questions de recherche nous exige une méthodologie cohérente et rigoureuse (BEAUD M., 2003). En effet nous désirons comprendre comment le contrôle de gestion en général et tout particulièrement celui basé sur les processus influencerait efficacement les comportements individuels et les orienterait vers l'intention stratégique au travers le soutien au dynamique implication-interaction-socialisation ?

La transparence de la démarche étant un des critères essentiels de qualité d'une recherche (HUBERMAN et MILLES, 1991), nous avons le devoir d'explicitier notre rapport au monde. Notre recherche est a priori de nature quantitative menée au travers un questionnaire administré en face à face auprès d'une quinzaine de responsables chargés du contrôle de gestion, puis distribué par emailing auprès d'une centaine d'entreprises togolaises. Mais au vu des premières observations durant les entretiens réalisés il nous a semblé important de mener une recherche-intervention complémentaire à la recherche quantitative. Nous allons, dans une **première section**, préciser notre posture épistémologique et notre démarche de recherche permettant de justifier notre rapport au terrain dont une partie est décrite dans la **seconde section** (le déroulement et l'outil de la recherche quantitative) et l'autre approche complémentaire est expliquée dans la **troisième section**.



Section 1. Posture épistémologique et Démarche de recherche

L'architecture de notre recherche est modelée par une démarche hypothético-déductive dans une posture épistémologie alliant le constructivisme et l'interprétativisme.

I. Posture épistémologique

L'épistémologie est, selon Piaget (1967, p : 6) « **l'étude de la constitution des connaissances valables** ».

Par ailleurs, aborder la validité de la connaissance suppose qu'on se réfère « à *des visions du monde partagées par une communauté scientifique* » (Marie Perret et al 2012) à savoir les paradigmes épistémologiques. Le paradigme épistémologique dans lequel s'inscrit une recherche conditionne les pratiques adoptées et le mode de validation des résultats obtenus.

Dans le présent travail, la recherche est conduite, comme c'est le cas aujourd'hui des sciences de gestion, en se référant au modèle des sciences de l'artificiel, concept forgé par le penseur distingué *Herbert Alexander Simon* (1969, 1981, 1996) par opposition au modèle des sciences de la nature apparu avec le développement des sciences pures.

Selon le modèle de Simon, les organisations peuvent être considérées comme des artefacts « éléments artificiels façonnés intentionnellement par des humains de manière à s'adapter aux contextes dans lesquels ils s'inscrivent » (*Avenir 2010*).

Pour *Simon*, le modèle classique des sciences de la nature ne peut traiter des artefacts et cela pour deux raisons essentielles : les artefacts sont dépendants de leur environnement et ont un comportement téléologique en ce sens qu'ils définissent des buts dont la poursuite orientera leur fonctionnement.

Marie Perret et al(2012) distinguent six paradigmes : le paradigme positiviste logique ; le paradigme réaliste scientifique ; le paradigme réaliste critique ; le paradigme constructiviste pragmatique ; le paradigme interprétativiste et le paradigme constructiviste au sens de *Guba et Lincoln*.

La présente recherche est particulièrement de type constructiviste mais s'inscrit également dans le cadre du paradigme interprétativiste. Nous nous expliquons dans les paragraphes ci-après.

1. Une recherche de type constructiviste

1.1. La démarche constructiviste en bref :

La démarche de recherche constructiviste a pour projet de comprendre et d'expliquer comment les objets se structurent, afin de mieux aider à leur conception. En ce sens, le produit de la recherche est une création, une construction interactive entre le sujet et l'objet. La connaissance produite est idiographique par ses caractéristiques contextuelle et temporelle (Hudson L. & Ozanne J.L., 1988)

Trois principaux éléments structurent le constructivisme :

- **hypothèse phénoménologique et donc le rejet du présupposé ontologique** : « le réel n'existe pas et n'est pas indépendant voire antérieur à l'observateur-chercheur. » La connaissance du réel n'est donc pas une représentation unique du monde réel mais 'une clé qui ouvre des voies possibles de compréhension » (Sandra CHARREIRE et Isabelle HUAULT, 2001)
- **l'interrelation entre le sujet et l'objet**, la connaissance est co-construite avec les acteurs dans un processus d'assimilation-accommodation (Piaget J., 1970), les itérations permanentes entre théorie et terrain est une démarche de recherche plus articulative que cumulative.
- **la construction d'artéfacts**. : il s'agit du caractère ingénierique (Simon H., 1990) de la démarche qui « se caractérise par l'aide à la construction des problèmes auprès des acteurs d'une part, par l'apprentissage mutuel, entre le chercheur et les praticiens, d'autre part » (Sandra CHARREIRE et Isabelle HUAULT, 2001). L'objectif visé c'est de participer à l'appropriation des connaissances théoriques par les managers.

Deux principes de validation des recherches constructivistes sont à noter :

- **L'adéquation ou forte orientation pragmatique** : « une connaissance est "adéquate" si elle suffit, à un moment donné, à expliquer ou à maîtriser suffisamment et finement une situation ». Pour ce faire le chercheur procède à une confrontation continue du modèle à une situation afin d'assurer la pertinence dudit modèle. La réalité construite serait ainsi le résultat de l'expérience que le chercheur a du terrain et la connaissance produite n'est donc qu'une interprétation strictement conjecturale.

- **l'enseignabilité : La connaissance produite doit être transmissible.** Ainsi la qualité pédagogique constitue un élément central dans l'appréciation des résultats d'une recherche constructiviste.

1.2. Pourquoi notre recherche est constructiviste ?

En cherchant à cerner l'influence du système de contrôle de gestion sur les actions et comportements des acteurs de l'entreprise nous ne pouvons prétendre à une quelconque objectivité ou à notre indépendance vis-à-vis du terrain. Nous considérons que la réalité de cette influence ne peut être cernée qu'à travers notre interaction avec l'objet d'étude.

Notre étude constitue l'une des rares études dans le domaine de contrôle de gestion où l'intérêt est souvent porté sur les pays développés. Au Togo c'est à peine qu'on trouverait, du moins à notre connaissance, une étude dans ce domaine. En outre notre revue littéraire nous a montré que l'orientation des comportements vers la stratégie est belle et bien une finalité reconnue du système de contrôle de gestion mais force est de constater qu'aucune étude, encore là d'après nos recherches, n'a porté expressément sur la problématique des mécanismes et des déterminants de l'apport du contrôle de gestion.

Contribuer à comprendre une problématique qui est moins traitée surtout dans un cadre précis comme celui des entreprises togolaises, c'est s'inscrire dans une approche constructiviste.

En outre notre approche de recherche-intervention vise à fournir des connaissances co-construites avec le responsable chargé du contrôle de gestion en interaction avec les managers de l'entreprise et ceci dans le but d'une part de confronter nos résultats issus du cadre conceptuel et des entretiens et questionnaires auprès des contrôleurs de gestion avec les enseignements issus de notre expérience et d'autre part d'amener les acteurs à s'approprier des principes théoriques fondateurs de l'approche par les processus, objet de notre recherche. Ainsi nos résultats respectent les principes d'adéquation et d'enseignabilité. En effet notre recherche permet de cerner la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises de notre échantillon en général et l'approche de la recherche intervention que nous expliciterons dans la suite contribue à cerner tout particulièrement la situation dans la PME étudiée. Nous attendons que nos résultats soient enseignables.

Il est aussi vrai qu'outre cette posture constructiviste nous nous inscrivons dans une approche interprétativiste.

2. Posture interprétativiste.

2.1. La démarche interprétativiste en bref

Cette posture est, tout comme la précédente, dans le rejet du présupposé ontologique, admettant le relativisme de la connaissance que l'on a de la réalité qui est construite par le sens que chacun lui en donne.

Il s'agit ici de chercher à **comprendre et à interpréter** la réalité en faisant ressortir le sens profond des phénomènes observés. Pour ce faire il convient de participer à la réalité. La généralisation des résultats se fait par les énoncés de possibilités et des types idéaux, une sorte de caricature de la réalité.

2.2. Pourquoi notre recherche est interprétativiste ?

Notre recherche s'inscrit bel et bien dans le cadre du paradigme interprétativiste du fait qu'elle cherche à comprendre le sens que les acteurs donnent à la réalité de l'influence du contrôle de gestion sur les comportements mais aussi parce qu'elle produit la connaissance grâce aux interactions entre les acteurs dans des contextes particuliers des entreprises au Togo. Nous considérons que l'apport du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements ne peut pas être expliqué par des relations causales basées sur des corrélations statistiques entre les variables. Tout ne peut en effet pas être expliqué par des lois causales de la nature, il faudrait un minimum d'interprétation qualitative des relations entre les variables.

S'il est vrai que nous sommes dans des postures anti-positivistes, nous avons toutefois adopté la démarche hypothético-déductive, démarche scientifique classique du post-positivisme (Yvonne Giordano & Alain Jolibert, 2012). Notre posture pourrait bien aussi être qualifiée de **constructivisme générique** alliant constructivisme et positivisme. Nous nous trouvons ainsi, l'on pourra le remarquer, dans une approche hybride dans notre tentative de cerner une dimension aussi complexe du contrôle de gestion qu'est l'orientation de comportements.

II. Démarche hypothético-déductive :

Cette démarche se justifie par le fait que nous cherchons à tester des hypothèses énoncées sur la base de la littérature. Nous décrivons les étapes de la démarche ainsi que les différents tests effectués.

1. Déroulement de la démarche de recherche

Notre démarche comprend 5 grandes étapes décrites comme suit :

- Après le choix de l'objet de notre recherche nous avons procédé à une revue de la littérature afin de déterminer les concepts qui permettent de répondre à notre question de recherche et mettre ainsi en avant, d'après la littérature, les hypothèses, qui correspondent à notre sujet.
- Nous avons ensuite élaboré un modèle théorique sur lequel nous nous sommes appuyées pour faire la recherche. Nos hypothèses sont évidemment déduites de ce cadre théorique.
- Les choix des variables et des échelles de mesure ont été effectués pour l'opérationnalisation de nos concepts à travers une approche quantitative (enquête par questionnaire) avec une approche qualitative complémentaire (étude de cas par recherche-intervention)
- Les tests des hypothèses de notre modèle ont été ensuite effectués afin de voir dans quelle mesure le modèle rend parfaitement compte ou non de la réalité.
- Les conséquences théoriques et pratiques des résultats obtenus ont été dégagées.

Les différents tests du modèle qui ont été réalisés sont expliqués dans le paragraphe suivant :

2. Les Tests des hypothèses du modèle théorique

L'existence d'une dépendance entre les variables a été vérifiée à l'aide des tableaux croisés et des tests de Khi-deux (sous SPSS). La statistique de khi-deux ainsi que la p-value fournies par le logiciel nous ont permis d'accepter ou de rejeter H_0 (l'indépendance entre les variables considérées).

Les modèles qualitatifs (logit Binaire (si la variable à expliquer est qualitatif et binomiale) et multinomial avec le logiciel EViews) sont ensuite mobilisés pour juger de la nature des relations. L'utilisation des modèles qualitatifs est justifiée par le fait que nos variables sont qualitatives.

Le modèle Logit multinomial est utilisé dans le cas où la variable à expliquer est qualitative et multinomiale (ou polyptique, c'est le cas ici des variables de socialisation qui admettent cinq modalités 0, 1, 2, 3 et 4)

L'estimation des paramètres du modèle (modèle Logit multinomial) est effectuée à l'aide des algorithmes de maximisation de la fonction log-vraisemblance. Les valeurs des coefficients ne

sont pas directement interprétables en termes de propension marginale, seuls les signes des coefficients indiquent si la variable agit positivement ou négativement sur la probabilité relative de choisir j plutôt que 0.

Les résultats d'estimation s'apprécient par :

- la significativité des coefficients à l'aide des ratios z-Statistique (ou probabilité critique),
- la significativité globale de l'ajustement (l'hypothèse : $H_0 : a_1 = a_2 = a_3 = \dots = a_k = 0$) par la statistique $LR = -2(\ln(LR) - \ln(LU))$ qui suit, sous l'hypothèse nulle H_0 , une distribution d'un χ^2 à k degrés de liberté (k est le nombre de variables explicatives).

Le pseudo- R^2 est donné par : $R^2 = 1 - (\text{Log}(LU) / \text{Log}(LR))$

Nous explicitons dans la section suivante notre approche de collecte de données.

Section 2. Recherche quantitative en deux phases

La grande majorité des recherches menées en contrôle de gestion ont souvent recours à des méthodes quantitatives de collectes des données. Le questionnaire, l'outil d'une telle recherche quantitative, est administré de plusieurs façons. La délicatesse de notre problématique qui renvoie à des questions de relation et de comportement nous a poussés à préférer surtout une enquête en face à face, d'une moins dans une première phase car autrement les interlocuteurs peuvent céder, même inconsciemment, à la tentation de renvoyer une image « satisfaisante » et positive d'eux –même.

I. Une recherche quantitative par enquêtes en face à face

1. Intérêts d'une telle approche

Le recours à une enquête en face à face est justifié par le fait que nous cherchions à solliciter de vive voix les responsables de contrôle de gestion afin d'obtenir les réponses de bonne qualité ; c'est un choix motivé par les raisons suivantes :

- le questionnaire face-à-face permet de créer une ambiance favorable et de la confiance, pour preuve nous faisons part de la réponse d'un directeur financier à notre envoi de questionnaire par mail lors de la phase confirmatoire ; sa réaction était qu'il ne pouvait pas répondre à n'importe qui sans une connaissance du chercheur. La confiance est déterminante et permet d'obtenir même plus d'informations et surtout des données réalistes. L'interviewé étant confiant, le taux de réponse est assuré.
- La rencontre avec l'interviewé permet un véritable dialogue et évite les malentendus. Les termes utilisés dans l'enquête peuvent être expliqués pour une correcte compréhension et interprétation par les interviewés pour assurer la validité des réponses. Le dialogue permet aussi au chercheur de rebondir sur une réponse pour plus d'éclaircissement.
- Les informations approfondies et précises sur quelques cas se sont avérées plus utiles que les informations ambiguës de nombreux cas.
- Le questionnaire peut être plus long et comporté des questions ouvertes.
- L'incohérence des réponses qui est souvent observée dans les questionnaires envoyés par poste ou email, peut être limitée dans un questionnaire face-à-face.

Il est vrai que les réactions des interviewés étaient partagées ; alors que certains préféraient l'administration du questionnaire en face à face, d'autres avaient préférés recevoir le questionnaire et y répondre avant notre entretien à cause du programme chargé. La durée de nos entretiens varie donc suivant le cas. En moyenne l'entretien durait 1 h. Par ailleurs vue l'effectif de ceux qui ont acceptés nous recevoir était réduit (une quinzaine) et pour cause du limite de temps nous avons opté par la distribution du questionnaire par mail sur place sur le terrain de recherche puis depuis le Maroc.

2. L'échantillon considéré et les répondants ciblés

Notre étude porte essentiellement sur les entreprises privées familiales ou non, les entreprises étrangères filiales ou non et les entreprises parapubliques. Il s'agit de celles qui sont déclarées et reconnues. Nous laissons de côté les activités informelles et les très petites entreprises dont la gestion reste traditionnelle sans un réel outil formel de contrôle de gestion. Le choix de ne pas considérer ici les entreprises publiques est justifié par l'absence de pratique de contrôle de gestion dans les entreprises publiques qui sont surtout soumis à des lois, des réglementations et des contrôles essentiellement budgétaires.

L'échantillonnage d'entreprise est par convenance et non probabiliste... Nous avons travaillé sur une base de données de 42 entreprises industrielles installées en Territoire Douanier qui nous est fournie par le ministère de l'industrie et de commerce et sur une autre liste disponible sur le site de la société de gestion de la zone franche togolaise. Nous avons ciblé les entreprises de tout secteur mais une considération particulière est porté au secteur industriel, contexte ayant vu la naissance des outils du contrôle de gestion, est propice à notre étude. C'est la facilité d'accès qui nous a guidés dans le choix de la méthode de commodité. Nous avons contacté les entreprises et ce sont celles qui ont accepté nous recevoir qui sont considérées.

Quant aux répondants, il s'agit selon le cas soit des contrôleurs de gestion, des directeurs administratif et financier, des comptables ; des comptables et des responsables du personnel.

Cette phase de recherche a permis d'obtenir une vingtaine de réponse dont l'analyse a été présentée et discutée au sein de notre laboratoire. Il s'est avéré important de procéder à une seconde phase de recherches.

II. Une phase confirmatoire et structure du questionnaire de recherche

1. Recherche confirmatoire

Une deuxième phase de notre étude a été menée par questionnaire en ligne envoyé par email.

Il a s'agit d'adresser un questionnaire aux responsables de services et opérationnels afin de permettre une analyse par strate des données dans le but de valider les propos des responsables du contrôle précédemment interrogés. Nous avons dans le même temps soumis (et relancé) à de nouvelles entreprises le questionnaire conçu pour les contrôleurs de gestion.

Les questionnaires sont conçus grâce au formulaire google et ont été envoyés par mail ou aux professionnels togolais via le réseau LinkedIn.

Sur 155 questionnaires envoyés aux managers et opérationnels nous avons obtenus 50 réponses mais lors de l'analyse nous n'avons plus trop considéré ce volet de la recherche surtout parce qu'il y avait peu de répondants dans les mêmes entreprises que celles des contrôleurs de gestion. Ce qui n'a pas rendu l'analyse par strate possible. Quant au questionnaire à l'intention des responsables chargé du contrôle de gestion nous avons reçu en tout 35 réponses exploitables sur les 110 entreprises contactées soit taux d'environ 32 %.

Le dernier questionnaire adressé aux contrôleurs de gestion a été enrichi par de nouveaux axes de recherche tels que les raisons de l'absence de la modélisation par les processus. Nous le décrivons brièvement dans le point suivant.

2. La structure du questionnaire adressé aux responsables chargés du contrôle de gestion.

Le questionnaire comprend les axes suivants :

- Identification de l'entreprise
- Facteurs de contingence des systèmes de contrôles de gestion (la structure, stratégie, valeurs)
- Mécanismes et instruments de déploiement et de pilotage de la stratégie.
- Mesure de la performance et finalités du CDG
- Modélisation par les processus
- Convergence des comportements

Des échelles de mesure comme celle de Likert sont y sont utilisés afin de pouvoir exploiter les données par des méthodes statistiques.

Axe 1 : Identification de l'entreprise

Cet axe concerne les informations générales sur les entreprises. L'accent a été mis sur la forme juridique et le type d'entreprise (étrangère filiale ou non, Privée ou para-publique) ; la taille, le Chiffre d'affaire annuel et le secteur et la branche d'activité.

Axe 2 : Facteurs de contingence des systèmes de contrôles de gestion

Les objectifs généraux, la stratégie adoptée ainsi que le type de structure organisationnelle ont été interrogés.

Axes 3 : Mécanismes et instruments de déploiement et de pilotage de la stratégie.

Nous avons demandé aux interviewés de nous expliquer l'approche de déclinaison de la stratégie au niveau opérationnel (par centre de responsabilité ou par processus) ainsi que les outils du contrôle de gestion utilisés (budget, tableau de bord, système de calcul des coûts : types, raisons d'être).

Axe 4 : Mesure de la performance - finalités du CDG

Il s'agit ici des questions relatives aux types d'indicateurs de mesures de la performance, au système de rémunération mis en place.

Les finalités du contrôle de gestion (Modèle AMI) ont été mesurées à l'aide items retenus par les auteurs Olivier De la Villarmois et Hubert Tondeur, (1999) pour la validation du modèle, avec un un échelle à 7 points, les deux extrêmes étant faible et forte importance. L'existence ou non d'un service chargé du contrôle de gestion, son rattachement hiérarchique et les tâches ainsi que les compétences exigées des contrôleurs de gestion sont aussi mentionnés. Nous avons aussi demandé aux répondants leurs avis quant aux facteurs déterminants de l'efficacité du contrôleur de gestion ainsi que son positionnement par rapport aux autres formes du contrôle organisationnel. Les perceptions du contrôle de gestion par les employés, les cadres et les dirigeants sont aussi considérées.

Axe 5 : Modélisation par les processus

Si l'entreprise adopte l'approche par les processus, nous cherchons à savoir la nature des processus mise ne place (processus normalisé vs processus réels), le mode de regroupement des activités dans les processus, les fréquences de mis à jour des processus, la présence ou non des

responsables de processus. A l'aide de l'échelle de Likert allant 1 (pas du tout d'accord) à 4 (tout à fait d'accord) nous avons demandé aux répondants de faire part de leur opinions par rapport à l'efficacité des processus dans la gestion des trois paradoxes de gestion (articulations coûts & valeur ; court terme & long terme ; local & global).

En cas d'absence de l'approche par les processus nous avons cherché à en savoir les raisons (manque de connaissance ?, complexité du modèle ?; manque d'intérêts ?..).

Axe 6 : L'orientation des comportements

Comme décrit dans le cadre conceptuel ci-dessus, l'orientation des comportements passe par la création (ou du moins le soutien au processus) de la socialisation qui comporte deux dimensions l'apprentissage et l'intériorisation au niveau du travail, du groupe ou du processus et de l'organisation dans son ensemble.

La mesure du degré de socialisation est effectuée grâce à l'échelle proposé par Serge Perrot & Eric Campoy, (2009). L'échelle comporte les items suivant :

| Item | |
|----------------------|---|
| Intér. travail | J'accepte bien le sens de ma mission au travail |
| | Je me suis totalement approprié les finalités de mon travail |
| | J'adhère totalement aux objectifs de mon travail |
| Appr. travail | J'adhère entièrement au sens de ma mission au travail |
| | Je connais les responsabilités, tâches et projets pour lesquels j'ai été recruté(e) |
| | Je comprends comment réaliser les tâches qui composent mon travail |
| | Je comprends quelles tâches et responsabilités sont prioritaires |
| Appr. entreprise | Je sais à qui demander une aide quand mon travail l'exige |
| | Je connais la structure de mon entreprise |
| | Je comprends le fonctionnement de mon entreprise |
| | Je comprends les objectifs et les buts de mon entreprise |
| Appr. équipe | Je comprends comment les divers départements, filiales, sites, contribuent aux buts de mon entreprise |
| | Je connais les objectifs de mon équipe |
| | Je comprends les relations entre mon équipe et d'autres groupes |
| | Je comprends comment l'apport de chaque membre contribue au produit / service final de mon équipe |
| Intér. équipe | Les objectifs de mon équipe sont aussi mes objectifs |
| | Je serais un bon représentant des valeurs de mon équipe |
| | J'adhère aux objectifs de mon équipe |
| Intér. entreprise | J'ai accepté les valeurs de mon équipe au point de les faire miennes |
| | Les objectifs de mon entreprise sont aussi mes objectifs |
| | Je serais un bon représentant des valeurs de mon entreprise |
| | J'adhère aux objectifs de mon entreprise |
| | Les valeurs de mon entreprise font aujourd'hui partie de mes propres valeurs |

Tableau 2 – Échelle de mesure de la socialisation

Serge Perrot & Eric Campoy, (2009)

Il faut noter que lors de cette première phase nous n'avons pas soumis le questionnaire au personnel directement mais aux contrôleurs de gestion : il s'agit donc de l'appréciation de ces contrôleurs qui sont à même de juger du degré d'**apprentissage**, qui comprend la **connaissance mais aussi compréhension, et du degré d'intériorisation** du personnel à chacun des trois niveaux de la socialisation . Nous avons donc reformulé l'échelle à la troisième personne du singulier pour parler du personnel. Les répondants devraient préciser s'ils sont tout à fait d'accord (4) ; plutôt d'accord (3) ; plutôt pas d'accord(2) ou pas du tout d'accord (1) par rapport à chacune des affirmations de l'échelle.

Section 3. Approche complémentaire : recherche-intervention

La stratégie complémentaire d'étude de cas est justifiée par le besoin de plus d'éclaircissement sur les déterminants de l'efficacité de l'approche ABC dès sa phase de conception et de mise en place en partant d'un cas dans lequel nous sommes intervenus sur demande d'un directeur d'une PME industrielle.

I. Définition et principes d'une recherche-intervention

Il convient ici d'explicitier l'intérêt du recours à une approche interventionniste.

1. Définition et intérêt d'une recherche-intervention

L'approche méthodologique d'une recherche-intervention ou recherche ingénierique est une approche dans laquelle il y a une volonté délibérée du chercheur de transformer l'objet étudié pour mieux le connaître et simultanément une volonté de l'entreprise de mener une conduite de changement au moyen de la recherche-intervention. La recherche-intervention en contrôle de gestion s'inscrit bien dans le cadre de la recherche collaborative parce qu'elle vise à coproduire des connaissances avec les acteurs de l'organisation en interagissant avec eux. (Cappelletti Laurent, 2010).

Cette sorte de recherche est de nature qualitative. Les atouts des méthodes qualitatives se trouvent dans le fait qu'elles favorisent l'observation dynamique de phénomènes longitudinaux, la compréhension du sens des décisions et des comportements, la contribution à la génération de nouvelles théories ou de nouveaux concepts (Usunier J.C., (1993) ; Cappelletti Laurent, (2010)), contextuelle, puissantes et robustes (Wacheux F., 1996). En outre cette expérience en entreprise a nécessité et dans le même temps a développé chez nous des compétences relationnelles, comportementales et de négociation dans le processus de collecte des données.

2. Principes de validité d'une recherche-intervention

Les cinq principes d'une telle recherche, selon David A., (2012), auxquels nous nous sommes soumis, sont :

- **le principe de rationalité accrue** : le chercheur-intervenant doit « favoriser une meilleure adéquation entre la connaissance des faits et les rapports qu'ils rendent possibles entre les hommes » (DAVID, 2012). Il n'est pas l'expert qui apporte son savoir-faire de l'extérieur,

mais participe, avec les acteurs à la mise en œuvre de l'action collective. Nous avons intégré l'entreprise dans cet esprit, avec une approche collaborative de l'objet de recherche.

- **Le principe d'inachèvement** : le chemin et les résultats de la recherche ne sont ni prédéterminés ni connus à l'avance. Il s'agit de conduire la recherche dans un processus itératif, sans connaître à l'avance l'aboutissement de notre projet. Les acteurs de l'entreprise CHAMPISO et le chercheur se sont d'emblée inscrits dans cette logique.
- **Le principe de scientificité** : notre travail a fait l'objet d'une réflexion critique systématique, et l'approche itérative mentionnée plus haut participe bien de cette logique qui vise à s'assurer de la scientificité du travail réalisé.
- **Le principe d'isonomie** : ce principe indique que tous les acteurs concernés doivent s'impliquer pour appréhender le projet. Le travail de Recherche-intervention effectué au sein de l'entreprise s'inscrit dans une démarche de projet d'entreprise où une attention particulière est portée à l'adhésion des acteurs et aux réponses à leurs questionnements, dans un souci de vérité.
- **Le principe des deux niveaux d'interaction** : ce principe indique que la Recherche-intervention entraîne à la fois un processus d'intervention et de connaissance. Notre intervention a favorisé une confrontation des points de vue des acteurs de l'entreprise, de sorte que ceux-ci participent, avec le chercheur, à la construction des connaissances. Les différentes réunions d'étapes, entre autre, ont constitué un dispositif favorable à cet esprit.

Selon CAPPELLETTI (2010), face aux deux principaux risques qui sont : l'influence du chercheur par son terrain et la dérive consultative qui éloignerait l'intervenant-chercheur de la recherche (Plan, (2000) (Savall H. Zardet V, 2005), qui menacent la validité des résultats de cette méthodologie de recherche-intervention en contrôle gestion, évoque certaines précautions qui doivent être prises. Par rapport au premier risque de « contamination » lié à la fois à la pression politique et aux structures mentales de l'organisation étudiée, l'auteur estime que le chercheur-intervenant doit, d'une part, négocier régulièrement avec les décideurs de son environnement professionnel le cahier des charges de sa recherche pour préserver son sujet d'étude. Cette négociation peut porter sur l'architecture, le planning et les résultats de la recherche. Elle est utile pour construire et entretenir la confiance entre le chercheur-intervenant et le terrain. Nous avons pris cette précaution en discutant dès le départ et souvent sur les objectifs, la méthodologie (par exemple l'important de recourir à des entretiens pour identifier les activités) et sur les résultats obtenus.

D'autre part, face à la contamination des structures mentales de l'entreprise c'est-à-dire l'idéologie des dirigeants ou les opinions e groupes de salariés, ou la culture d'entreprise, l'auteur préconise l'aménagement des phases de distanciation de l'entreprise étudiée et des échanges réguliers avec des personnes extérieures au terrain. A cet effet les discussions régulières au sein de notre laboratoire de recherche et surtout aussi avec le prof émérite Pierre Mevellec, nous permettaient de prendre de recul par rapport au terrain.

Quant à la gestion de la dérive consultative, l'auteur considère que les données collectées grâce aux outils et dispositifs de consultation devront se faire en recourant à trois principes épistémologiques de la recherche-intervention qui sont : la contingence générique, l'interactivité cognitive et l'intersubjectivité contradictoire (voir le tableau ci-dessous. Ainsi ces données seront bien transformées en connaissance si elles sont validées.

| | Interactivité cognitive | Intersubjectivité contradictoire | Contingence générique |
|--|--|---|---|
| Observation A faite sur les cas E1 et E2 : « Les indicateurs des tableaux de bord de pilotage sont souvent formalisés sous forme quantitative et financière et pas assez sous forme qualitative, ce qui nuit au pilotage de la performance à long terme » | Permet de formaliser l'observation à partir d'interactions avec les acteurs du terrain : l'observation vient confirmer une hypothèse ou bien permet d'en poser une nouvelle dans la perspective d'une recherche nouvelle. | Permet de valider l'observation à l'échelle du terrain par des discussions contradictoires entre le chercheur et les acteurs du terrain : l'observation acquiert un statut de connaissance contingente , valide à l'échelle du terrain | Permet d'analyser l'observation collectée sur le terrain au regard de la littérature et/ou de terrains antérieurs : la connaissance contingente acquiert un statut plus générique si elle est confirmée par la littérature et/ou des terrains antérieurs. La connaissance générique vient nourrir une théorie lorsqu'on l'estime suffisamment robuste |
| Procédures de contrôle de gestion utilisées (cas du contrôle de gestion socio-économique) | Diagnostic et groupe de projet | Groupe de pilote et séance de formation aux outils | Evaluation |
| Phases de la boucle de recherche | Phase de formulation des hypothèses et phase d'immersion | Phase d'immersion | Phase de distanciation et phase de formulation des hypothèses |

Tableau 3- Transformation d'une observation en connaissance dans une recherche-intervention en contrôle de gestion.

Source : Cappelletti Laurent, (2010) p.17.

Le déroulement de notre recherche ainsi que les outils mobilisés sont expliqués dans le paragraphe ci-dessous.

II. Déroulement de notre recherche-intervention et le guide d'entretien

Comme pour les recherches quantitatives, nous avons suivi une méthodologie et avons procédé par des entretiens semi-directifs.

1. Les étapes de notre recherche-intervention.

Les étapes de notre intervention dans ce projet d'entreprise sont les suivantes :

- la discussion et la définition des objectifs du projet avec le directeur général
- la présentation de la méthode du coût par activités et les étapes de sa mise en œuvre dans l'entreprise
- l'identification et la définition des activités ainsi que les facteurs de causalités
- la construction du modèle des processus
- l'instrumentalisation du modèle à l'aide du tableur excel

L'identification des activités a été faite à travers des entretiens semi-directifs en collaboration avec le directeur financier et comptable (DFC) chargé du contrôle de gestion. Un premier entretien avec le DG et le DFC, quelques jours avant le lancement du projet nous ont permis d'avoir une connaissance générale sur l'entreprise. Nous nous sommes entretenus avec les responsables opérationnels : le directeur commercial, le directeur technique et la gestionnaire de stocks. Un deuxième entretien avec le DG a été nécessaire pour la prise de connaissance des objectifs stratégiques poursuivis.

Le tableau ci-après résume les étapes, les acteurs ainsi que les outils mobilisés pour notre intervention.

| ÉTAPES | ACTEURS | OUTILS utilisé |
|--|---|--|
| 1. La discussion et la définition des objectifs du projet | <ul style="list-style-type: none"> • Directeur général • Le DAF | Entretien non directive |
| 2. La présentation de la méthode du coût par activités et les étapes de sa mise en œuvre dans l'entreprise | | |
| 3. L'identification et la définition des activités ainsi que les facteurs de causalités | Le DAF Le responsable du personnel Le Directeur Technique Le Directeur commercial La gestionnaire de stocks | Entretien semi-directif Analyse documentaires : l'organigramme, les états financiers Observation participante |
| 4. La construction du modèle des processus | Avec le DAF + Notre laboratoire + échanges avec le prof émérite : Mr. Pierre Mévellec | Outils bureautique |
| 5. L'instrumentalisation du modèle | | |

Tableau 4 Démarche et outils de notre recherche-intervention

Les axes de notre guide sont expliqués ci-après.

2. Les axes de notre guide d'entretien

Le guide d'entretien (voir l'annexe) comportait 5 grands points :

- **L'identification** : il s'agit de préciser le service, la personne interrogée, son rôle dans le service et l'effectif du service.
- **La connaissance du périmètre des activités** : ce point consiste à décrire les principales responsabilités, la section analytique couverte, le pouvoir d'engagement de l'interviewée, les équipements à la disposition du service ; le rattachement hiérarchique et les horaires du service. Il s'agit en effet de connaître le cadre dans lequel se déroulent les activités
- **La recherche des activités** : nous avons amené le répondant à décrire ses tâches et celles de tout son service ;

- **La recherche des facteurs de causalité** : les mesures de chaque activité ont été discutées ainsi que les fournisseurs (celui ou ce qui déclenche l'activité) et les clients (celui ou ce qui consomme l'activité).
- **Les dysfonctionnements** : ils sont une des causes de coûts. Nous en distinguons trois sortes :
 - les dysfonctionnements internes liés aux ressources dont dispose l'interviewée ou tout le service ;
 - les dysfonctionnements externes à l'entreprise, tels que les coupures d'électricité ou retard de livraison des matières premières par le fournisseur
 - et les dysfonctionnements propagés, c'est-à-dire ceux qui ne sont pas de la responsabilité du service mais entraînent la consommation de ressources supplémentaires par ce dernier (exemple de dysfonctionnements propagés dans le cas étudié : pour le service commercial : rupture de stocks due à une production insuffisante, et pour le responsable des approvisionnements et des stocks retard de déblocage du fond impact le programme de la production ;)

À ces dysfonctionnements, nous ajoutons les exigences des clients, les aspects sur lesquels portent souvent leurs réclamations afin d'identifier ce qui fait la valeur de l'offre pour le client.

Conclusion du chapitre 1

La méthodologie présentée dans ce premier chapitre du cadre empirique comprend trois phases :

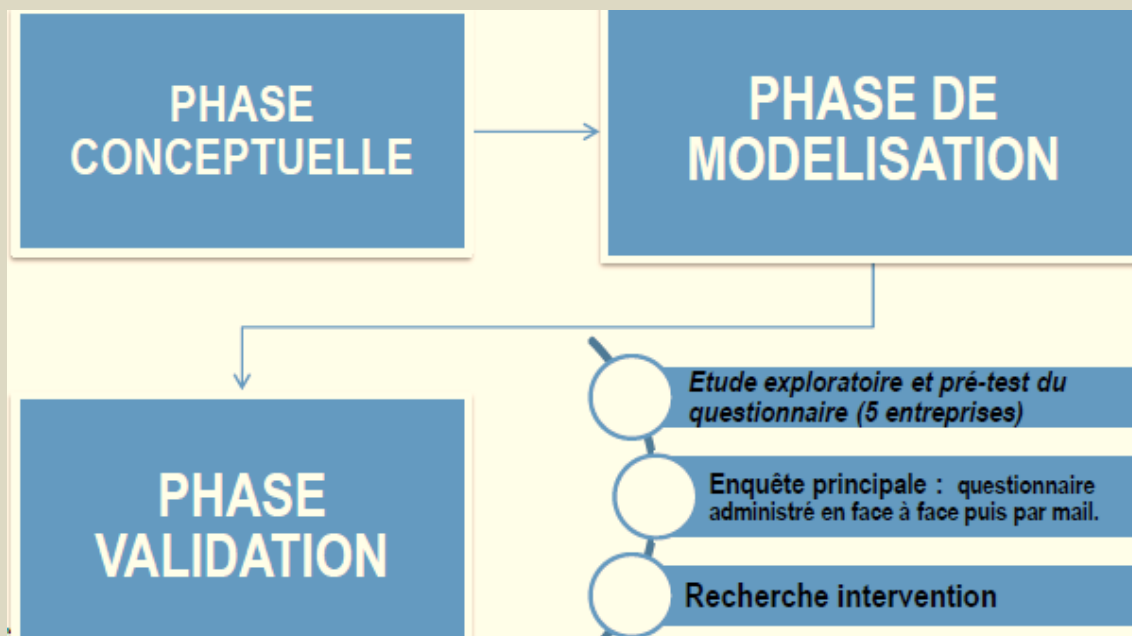


Figure 19- Démarche de la recherche

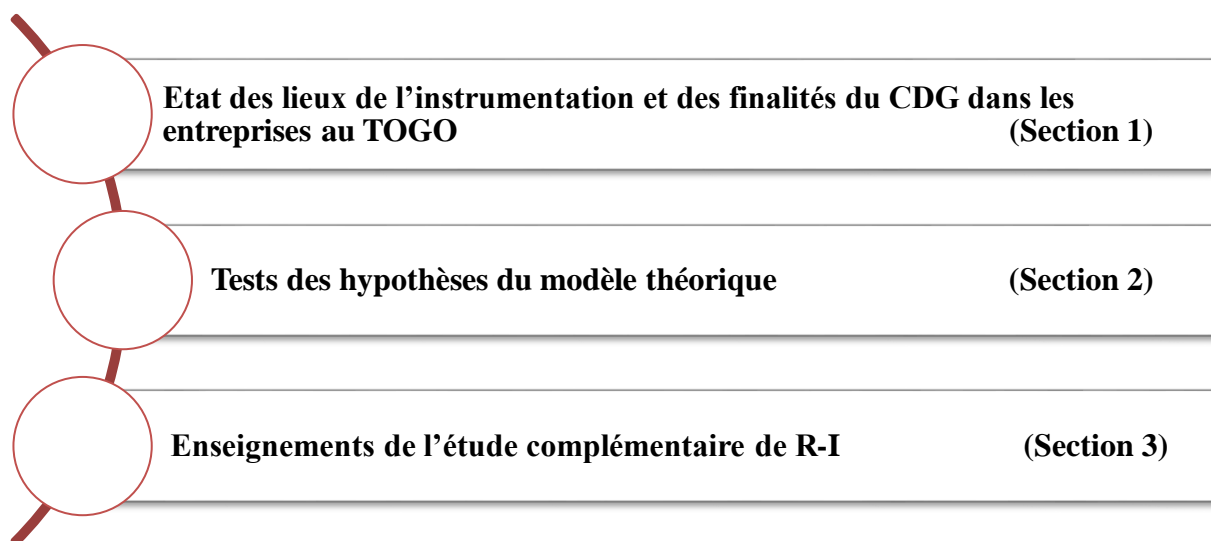
Le chapitre s'attarde essentiellement sur le déroulement de la phase de validation. Les deux premières phases concernent la première partie de notre rapport. L'étude exploratoire a permis de tester le questionnaire et de le corriger. L'enquête principale s'est ensuite déroulée d'abord par des entretiens au cours desquels nous avons administré le questionnaire et ensuite par au travers du formulaire en ligne que nous avons partagé par email. Le recours à la recherche-intervention était motivé par le désir d'approfondir les résultats de notre recherche quantitative afin de mieux cerner, au travers d'un cas, notre problématique, certains facteurs déterminants de l'efficacité de l'approche par les processus et l'influence de la modélisation par les processus sur l'orientation comportements.

Notre méthodologie ainsi explicitée, nous décrivons les résultats de notre recherche dans le chapitre suivant.

Chapitre 2. Présentation et discussion des résultats de l'étude empirique

Nous présentons et discutons dans ce chapitre les résultats relatifs aux différentes hypothèses de notre modèle à l'aide des données collectées par questionnaire. Ces résultats seront complétés par les enseignements issus de la recherche-intervention que nous avons menée au sein d'une PME togolaise qui seront décrits dans la dernière section du chapitre.

Avant d'aborder les tests de ces hypothèses nous allons présenter dans une première section l'analyse descriptive de notre échantillon et de l'état des lieux de l'instrumentation et de la finalité du système de contrôle de gestion dans les entreprises togolaises.



Section 1. Descriptions générales de l'échantillon et de l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises :

La présente section nous permettra de présenter les caractéristiques de notre échantillon ainsi l'état des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises.

I. Caractéristiques des entreprises de notre échantillon

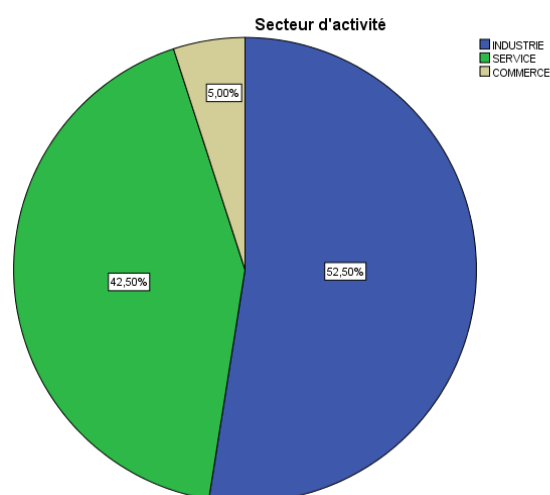
Nous décrivons la structure des quarante entreprises de nos échantillons selon leur secteur d'activité, leur forme juridique et le type ainsi que selon leur taille et leur ancienneté.

1. Secteur d'activités, et types d'entreprises

Selon le secteur d'activité l'échantillon se structure comme présenté dans le tableau et sur le graph ci-dessous.

| Secteur d'activité | | | | |
|--------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| INDUSTRIE | 21 | 52,5 | 52,5 | 52,5 |
| SERVICE | 17 | 42,5 | 42,5 | 95,0 |
| COMMERCE | 2 | 5,0 | 5,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 5 Secteur d'activité



Le secteur industriel est majoritairement représenté dans notre échantillon (52,5%). Ce secteur est, à la base, la cible principale de notre étude, le contrôle de gestion étant supposé être plus développé dans ce secteur. Aussi est-il que le système de calcul de contrôle de gestion basé sur le processus est plus adapté aux industries qu'aux services ou entreprises commerciales. Ce secteur est essentiellement dominé par la présence des filiales de firmes multinationales et d'entreprises de nationalité étrangère comme le montrent le tableau et le graph ci-dessous.

| Effectif | | Secteur d'activité | | | Total |
|-------------------|-----------------------------------|--------------------|---------|----------|-------|
| | | INDUSTRIE | SERVICE | COMMERCE | |
| Type d'entreprise | PRIVE TOGOLAISE | 4 | 6 | 0 | 10 |
| | ENTRANGERE NON FILIALE | 6 | 0 | 0 | 6 |
| | FILIALE DE FIRMES MULTINATIONALES | 10 | 7 | 2 | 19 |
| | PARAPUBLIQUE | 1 | 4 | 0 | 5 |
| | Total | 21 | 17 | 2 | 40 |

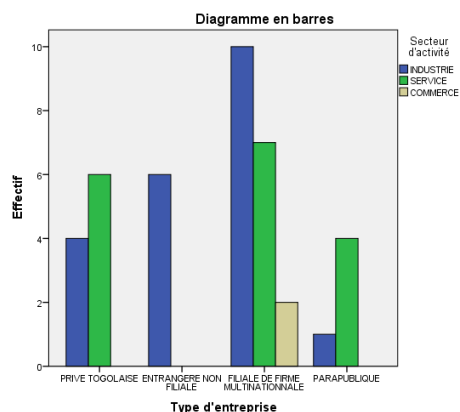


Tableau 6 Tableau croisé Type d'entreprise * Secteur d'activité

Les entreprises publiques sont exclues de notre échantillon car elle rarement dotée d'un système de contrôle de gestion comme celles du secteur privée. Les sociétés étrangères et surtout les filiales des firmes internationales seraient plus amenées à mettre en place un système de contrôle développé sur initiative des sociétés mères plutôt que les autochtones qui pour plusieurs raisons culturelles ou par ignorance des outils n'en disposeraient pas. Près de la moitié de l'échantillon appartient à un groupe étranger.

2. Formes juridiques et taille des entreprises

Le tableau ci-dessous nous montre que les entreprises de notre échantillon sont pour la plupart des sociétés anonymes et taille minimale égale à 50.

| | | Effectif du personnel | | | | | Total |
|-----------------|-------------|-----------------------|------------|--------------|-----------|-------------|-------|
| | | de 10 à 49 | de 50 à 99 | de 100 à 199 | 200 à 499 | plus de 500 | |
| Forme Juridique | SA | 0 | 7 | 3 | 8 | 7 | 25 |
| | SARL | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 10 |
| | SARLU | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 3 |
| | SAU | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| | Coopérative | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Total | | 2 | 10 | 8 | 10 | 10 | 40 |

Tableau 7 : Tableau croisé Forme Juridique * Effectif du personnel

Il est une évidence que la forme juridique d'une société à un impact direct sur sa gouvernance et donc sur son contrôle. La gouvernance et le contrôle de gestion dans les SA seraient beaucoup plus développés et plus réglementés. La taille est aussi un facteur déterminant du développement du système de contrôle de gestion. Les entreprises considérées ont une taille

relativement significative. La structure de notre échantillon est a priori propice pour notre recherche.

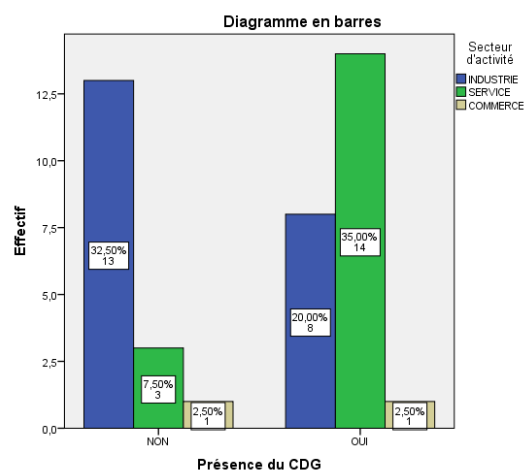
3. Présence du service contrôle de gestion dans les entreprises

Avant de nous intéresser à l'instrumentation et à la finalité du système de contrôle de gestion dans les entreprises au Togo, nous allons présenter les caractéristiques des entreprises qui disposent d'un service de contrôle de gestion.

Nous notons les remarques suivantes :

- ✓ 1° Le service de contrôle de gestion est plus présent dans d'entreprises de service que d'entreprises industrielles :

| Effectif | | Secteur d'activité | | | Total |
|-----------------|-----|--------------------|---------|----------|-------|
| | | INDUSTRIE | SERVICE | COMMERCE | |
| Présence du CDG | NON | 13 | 3 | 1 | 17 |
| | OUI | 8 | 14 | 1 | 23 |
| Total | | 21 | 17 | 2 | 40 |

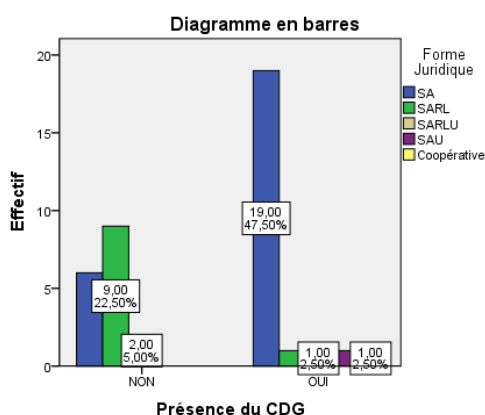


**Tableau 8. Tableau croisé Présence du CDG *
Secteur d'activité**

Ces résultats semblent s'éloigner de ce que la littérature nous fait considérer. En effet le contrôle de gestion ayant vu ses jours dans le secteur industriel ; sa présence et son développement seraient normalement constatés dans ledit secteur plutôt que dans les entreprises de service. La situation que nous observons au Togo pourrait s'expliquer par la faible taille de secteur industriel dans l'ensemble des entreprises : sur les 3700 entreprises privées, seulement 5,78% sont dans le secteur des mines, industrie et BTP.³⁶

³⁶ Enquête commandité par la chambre de commerce et d'industrie du Togo (CCIT) du 8 au 20 juin 2015, réalisée par la cabinet Deal Consulting (<http://www.afreepress.info/index.php/component/k2/item/4452-enqu%C3%AAtre-3700-entreprises-priv%C3%A9es-op%C3%A8rent-sur-le-territoire-togolais>, consulté le 23/05/2016 ou <http://news.alome.com/h/82384.html>)

- ✓ **2° Le service de contrôle de gestion est présent dans la quasi-totalité des cas au sein des sociétés anonymes :**



| | | Forme Juridique | | | | | Total |
|-----------------|-------|-----------------|------|-------|-----|-------------|-------|
| | | SA | SARL | SARLU | SAU | Coopérative | |
| Présence du CDG | NON | 6 | 9 | 2 | 0 | 0 | 17 |
| | OUI | 19 | 1 | 1 | 1 | 1 | 23 |
| | Total | 25 | 10 | 3 | 1 | 1 | 40 |

**Tableau 9 Tableau croisé Présence du CDG *
Forme Juridique**

Ces résultats montrent que sur les 23 entreprises disposant d'un service de contrôle de gestion 19 ayant un statut de SA.

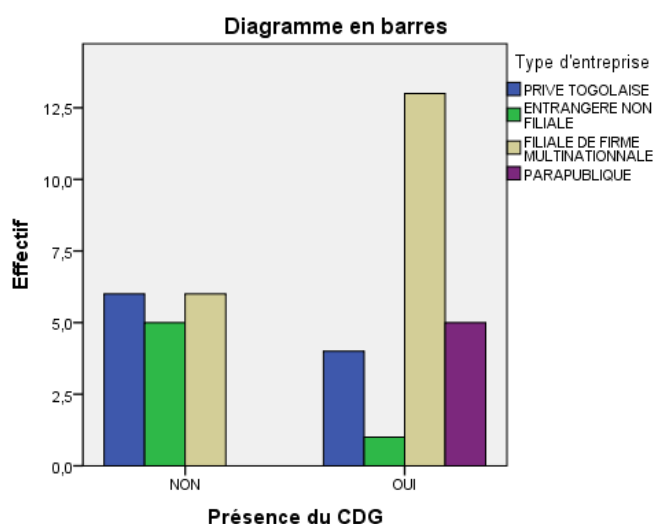
- ✓ **3° Ce sont les filiales de firmes multinationales qui disposent dans la majorité des cas d'un service de contrôle de gestion.**

| | | Type d'entreprise | | | | Total |
|-----------------|-------|-------------------|-----------------------|---------------------------------|--------------|-------|
| | | PRIVE TOGOLAISE | ETRANGERE NON FILIALE | FILIALE DE FIRME MULTINATIONALE | PARAPUBLIQUE | |
| Présence du CDG | NON | 6 | 5 | 6 | 0 | 17 |
| | OUI | 4 | 1 | 13 | 5 | 23 |
| | Total | 10 | 6 | 19 | 5 | 40 |

Tableau 10 Tableau croisé Présence du CDG * Type d'entreprise

L'appartenance à un groupe international serait ainsi un facteur explicatif de la présence du service de contrôle de gestion dans les entreprises au Togo.

Les résultats révèlent aussi la présence d'un service chargé du contrôle de gestion dans les 5 entreprises parapublique de notre échantillon (NSCT, industrie de Coton, TOGOTELECOM et TOGOCEL, service de télécommunication, BTECI secteur bancaire, et SAFOZ, société de gestion de la zone France).



Ceci ne signifie pas pour autant que ces systèmes de contrôle de gestion soit développés et dotés des outils appliqués dans les entreprises privées.

Il convient de rappeler ici **que l'absence du service chargé du contrôle de gestion dans une entreprise ne signifie pas pour autant l'absence du contrôle de gestion**. Tout entreprise pratique le contrôle de sa gestion et le contrôle de gestion est une fonction transversale mais ce que nous évoquons ici c'est l'importance accordée au système ainsi que son poids dans l'entreprise se traduit par la création d'un service destiné à en assurer l'exercice.

Le paragraphe suivant décrit les outils et les finalités du système de contrôle de gestion dans les entreprises togolaises.

II. L'instrumentation et apports du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises :

Nous souhaitons révéler dans un premier point les résultats se rapportant à la conception du rôle du contrôle de gestion dans la déclinaison de la stratégie et donc de l'orientation des comportements à travers ses outils avant d'aborder la réalité et la particularité de l'approche par les processus au sein des entreprises togolaises.

Il s'agit ici de traiter des questions suivantes :

- 1° Quels sont les outils et quelle est la vocation du contrôle de gestion et la mission du contrôleur de gestion au sein des entreprises togolaises ?*
- 2° Quels sont les mécanismes et les déterminants de l'influence du contrôle de gestion sur les comportements ?*

1. Outils et finalités du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises.

Le fond de notre analyse des outils et finalités du contrôle de gestion dans les entreprises au TOGO réside dans la question de la pertinence de l'instrumentation du contrôle de gestion dans ces entreprises. Cette pertinence est analysée à travers la confrontation des dimensions aussi bien technique, qu'organisationnelle et managériale des outils du système de contrôle de gestion avec les objectifs visés par la mise en place desdits outils, lesquels objectifs découlent évidemment de la stratégie globale de l'entreprise.

Il convient ainsi de cerner les stratégies poursuivies par les entreprises de notre échantillon avant de décrire les outils mis en place pour le déploiement de ces stratégies. En rappel, nous

citons la déclaration de Berland N. & Yves De Rongé, (2013), comme déjà évoqué, : « le choix d'une stratégie de domination par les coûts ou d'une différenciation n'est pas neutre. Elle traduit la façon dont les entreprises alimentent ensuite leur système de contrôle c'est-à dire la manière dont elles déclinent leur stratégie. Le système de contrôle n'a alors pas le même contenu selon les cas. Ensuite, en fonction de la nature des processus et activités de l'entreprise et de leur lien avec la stratégie, l'entreprise doit faire des choix qui guident la déclinaison de ses objectifs. »³⁷

1.1. Les entreprises poursuivent une stratégie de domination par les coûts

70% des entreprises de notre échantillon déclarent adopter une stratégie de domination par les coûts afin d'atteindre leurs objectifs généraux qui est l'augmentation de leur part de marché ou d'amélioration de leur rentabilité comme le montre le tableau ci-dessous.

| Tableau croisé Stratégie adoptée * Objectifs généraux | | | | | | |
|--|---------------------------------|------------|-----------------------------|---|--------------------------|--------------|
| | | | Objectifs généraux | | | Total |
| | | | Augmenter la part de marché | Se maintenir dans la situation actuelle | améliorer la rentabilité | |
| Stratégie adoptée | Domination par les coûts | Effectif | 14 | 2 | 12 | 28 |
| | | % du total | 35,0% | 5,0% | 30,0% | 70,0% |
| | Différenciation | Effectif | 6 | 0 | 4 | 10 |
| | | % du total | 15,0% | 0,0% | 10,0% | 25,0% |
| | Spécialisation | Effectif | 1 | 0 | 1 | 2 |
| | | % du total | 2,5% | 0,0% | 2,5% | 5,0% |
| Total | | Effectif | 21 | 2 | 17 | 40 |
| | | % du total | 52,5% | 5,0% | 42,5% | 100,0% |

Tableau 11 : Objectifs généraux & Stratégie adoptée par les entreprises

Les entreprises recherchent ainsi à réduire leurs coûts en jouant sur les économies d'échelle et d'apprentissage. L'augmentation des volumes de production va leur permettre de mettre en œuvre des effets d'apprentissage ou de fonctionnement de mieux en mieux. Cette recherche de l'efficacité ne se fait pas, comme cela nous été précisé par certains contrôleurs de gestion, au détriment d'un certain niveau de qualité afin de satisfaire le client.

³⁷ Berland N. & Yves De Rongé, (2013), op cité.

Au regard de ces résultats, l'on s'attend, selon la littérature, à la présence d'un contrôle de gestion essentiellement financier où les coûts sont mis sous tension, un contrôle de gestion fondé sur les normes financières à respecter (le nombre de kilos de matières à consommer pour la production, des heures de main-d'œuvre bien définies...). L'orientation des comportements se ferait plus par la gestion des risques comportementaux et la recherche d'un grand formalisme. Les autres éléments comme la qualité ou le délai seraient juste des contraintes de gestion à respecter impérativement mais ne correspondraient pas à des facteurs clés de succès pour l'avenir de l'entreprise. Nous verrons ce qu'il en est dans la suite de notre analyse.

1.2. Le contrôle budgétaire constitue l'outil principal utilisé par les entreprises

L'établissement des budgets, le suivi des budgets grâce au tableau de bord opérationnels avec des indicateurs financiers (les coûts) nourris par les reportings, ce sont là des pratiques dominantes du contrôle de gestion dans les entreprises au Togo.

Existence de budget

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| NON | 10 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| OUI | 30 | 75,0 | 75,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 12 - Pratiques budgétaires

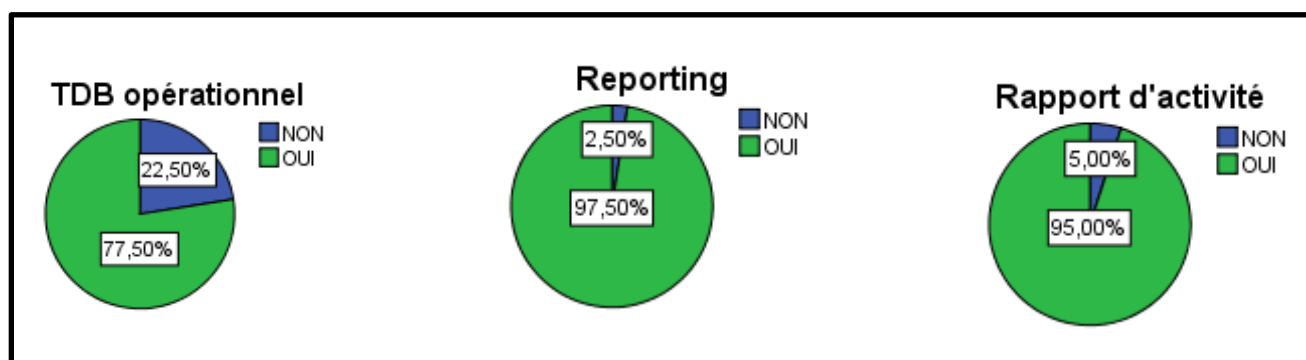


Figure 20 -Outils du contrôle de gestion dans les entreprises au TOGO

Ces outils constituant l'essentiel des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises au Togo, révèlent la nature des pratiques du contrôle de gestion dans ces entreprises. L'on pourrait bien imaginer à ce niveau la lourdeur qui pourrait caractériser un tel système avec ces

conséquences sur la motivation et l'efficacité de l'ensemble des acteurs. Comme nous le verrons, plusieurs opérationnels voient dans le système plus une contrainte qu'un outil d'aide dans leurs tâches.

Quant aux indicateurs de mesure de la performance, ils sont essentiellement des indicateurs de coûts dans plus de 80% des entreprises de notre échantillon, comme l'on pourrait s'y attendre au regard de la stratégie que les entreprises poursuivent comme évoquée précédemment.

Indicateurs de mesure de la performance

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Coûts | 32 | 80,0 | 80,0 | 80,0 |
| qualité | 6 | 15,0 | 15,0 | 95,0 |
| délai | 2 | 5,0 | 5,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 13- Indicateurs de performance

Les outils utilisés par les entreprises pour la mise en œuvre de leur stratégie semblent bien être orientés par le choix stratégique effectué (domination par les coûts) par ces entreprises. Plus 50% des entreprises ne disposent pas de tableaux de bords stratégiques comme le montre le tableau et le graph ci-dessous.

TDB stratégique

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| NON | 22 | 55,0 | 55,0 | 55,0 |
| OUI | 18 | 45,0 | 45,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

TDB stratégique

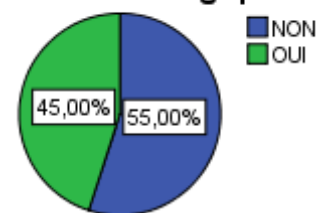


Tableau 14- Présence de tableau de bord stratégique

On retrouve là les caractéristiques d'un contrôle de gestion traditionnel marqué par la présence des budgets généralement pesants qui sont plus une contrainte qu'un système de management permettant la mise sous tension de l'organisation et assurant la convergence des comportements par la socialisation.

D'ailleurs la perception qu'a le personnel du système selon le jugement des contrôleurs de gestion est dans la plupart des cas négatives.

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| | 3 | 7,5 | 7,5 | 7,5 |
| Valid aide à l'action | 13 | 32,5 | 32,5 | 40,0 |
| Contrainte | 24 | 60,0 | 60,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |



Tableau 15- Perception du contrôle de gestion par le personnel

Cette perception négative agirait sans doute sur l'adhésion au système et donc la capacité de ce dernier à l'influencer efficacement les actions et les comportements.

Mais il semblerait que les managers en ont plutôt une bonne perception et selon certains contrôleurs de gestion cela est dû à leur niveau intellectuel et leur compréhension des enjeux stratégiques de l'entreprise.

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---------------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Contrainte | 12 | 30,0 | 30,0 | 30,0 |
| Valid aide au pilotage de leur équipe | 28 | 70,0 | 70,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

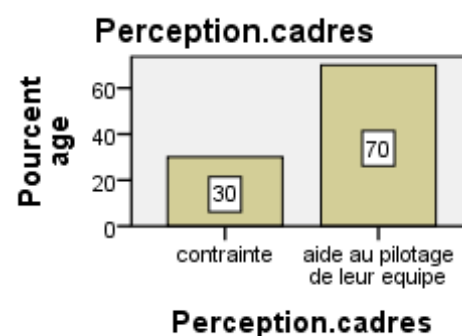


Tableau 16-Perception du contrôle de gestion par les cadres

Pour les cadres le contrôle de gestion est un système d'aide au pilotage de leur équipe. Si comme nous le disions cela serait dû au degré de compréhension et de réalisation par ces managers des enjeux stratégiques de l'entreprise, il convient à ce niveau de s'interroger sur la qualité de la communication autour de ces enjeux au niveau du personnel exécutant.

Nous allons à présent observer les résultats par rapport la pratique de l'approche par les processus dans les entreprises au TOGO.

1.3. L'approche par les processus est présente dans peu d'entreprises

C'est sur cette approche que porte notre problématique et sa faible présence dans les entreprises au Togo, comme présenté dans le tableau ci-après, ne nous a donc pas facilité les choses.

| | | Appr.processus | | | |
|--------|-------|----------------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | NON | 28 | 70,0 | 70,0 | 70,0 |
| | OUI | 12 | 30,0 | 30,0 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 17- Présence de l'approche les processus dans les entreprises

Seulement 30 % des entreprises déclarent adopter la modélisation par les processus. La majorité pratique donc la méthode de sections homogènes.

ET POURQUOI ?: Cette faible présence de la méthode ABC s'expliquent par la méconnaissance de la méthode comme le montrent le tableau et le diagramme ci-dessous.

| | | PRATIQUE DE LA METHODE ABC | | | | | Total |
|----------------|-----|---|--|--|---|--|-------|
| | | Méthode a été mise en place et utilisée dans l'entreprise | Méthode est utilisée pour une partie des activités de l'entreprise | nous examinons actuellement la possibilité d'adopter cette méthode | nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité de la méthode | Nous ne connaissons pas cette méthode | |
| Appr.processus | NON | 0 | 0 | 1 | 5 | 22 | 28 |
| | OUI | 4 | 8 | 0 | 0 | 0 | 12 |
| Total | | 4 | 8 | 1 | 5 | 22 | 40 |

Tableau 18- Pratique de la méthode ABC et les raisons de son absence

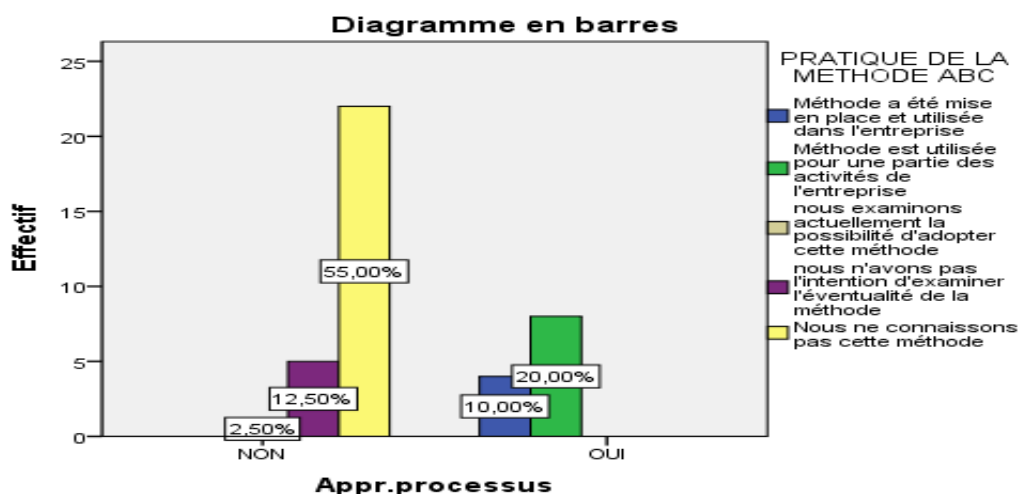


Figure 21- Pratique de la méthode ABC et les raisons de son absence

Quelles sont les missions et finalités du contrôle dans les entreprises au TOGO ? L'orientation des comportements est-elle une mission explicite du système ? Ce sont ces questions qui nous intéressent dans le paragraphe ci-après.

1.4. Finalités du système de contrôle de gestion

Nous avons utilisé le modèle AMI d'Henri Bouquin pour analyser les finalités du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises. Comme nous l'avons évoqué, ce modèle considère Le contrôle de gestion sous trois dimensions qui sont :

- ✓ *l'orientation des actions et des comportements d'acteurs autonomes (A : pour animation) ;*
- ✓ *Modélisation des relations entre les ressources et les finalités (M) ;*
- ✓ *Interconnexion de la stratégie et du quotidien (I) ;*

Le croisement de ces trois dimensions permet de distinguer huit types de contrôle ou huit différentes actions du contrôleur de gestion :

| Les types de contrôle de gestion | Zone | Orientier les actions et comportements d'acteurs autonomes | Modéliser les relations entre ressources et finalités | Interconnecter la stratégie et le quotidien |
|---|------|--|---|---|
| | | A | M | I |
| Dimension idéologique du contrôle de gestion | 1 | Oui | Non | Non |
| Soft management : gestion par les processus | 2 | Oui | Non | Oui |
| Dimension calculatoire du contrôle de gestion | 3 | Non | Oui | Non |
| Modèle déviant du contrôle de gestion classique : hypertrophie de la comptabilité | 4 | Oui | Oui | Non |
| Dimension stratégique du contrôle de gestion : contrôle stratégique | 5 | Non | Non | Oui |
| Contrôle de gestion informel : comptabilité stratégique à vocation technocratique | 6 | Non | Oui | Oui |
| Le contrôleur de gestion exerce une autre fonction | 7 | Non | Non | Non |
| Le contrôle de gestion idéal | 8 | Oui | Oui | Oui |

Tableau 19. Les Huit types de contrôle

Source : Olivier De la Villarmois et Hubert Tondeur, (1999, p8)

L'analyse des données collectées selon la conception des contrôleurs de gestion au Togo permet d'identifier ces différentes formes de contrôle dans le contexte des entreprises togolaises. Les résultats sont présentés dans le tableau et par le graphe ci-dessous.

Types de contrôles de gestion selon les finalités

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| contrôle de gestion calculatoire | 10 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| CDG stratégique à vocation technocratique | 6 | 15,0 | 15,0 | 40,0 |
| CDG exerce une autre fonction | 5 | 12,5 | 12,5 | 52,5 |
| CDG idéal | 5 | 12,5 | 12,5 | 65,0 |
| Valide Soft management : gestion par les processus | 4 | 10,0 | 10,0 | 75,0 |
| Hypertrophie de la comptabilité | 4 | 10,0 | 10,0 | 85,0 |
| CDG idéologique | 3 | 7,5 | 7,5 | 92,5 |
| contrôle stratégique | 3 | 7,5 | 7,5 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 20 : Types de contrôle de gestion selon les finalités du système dans les entreprises au TOGO

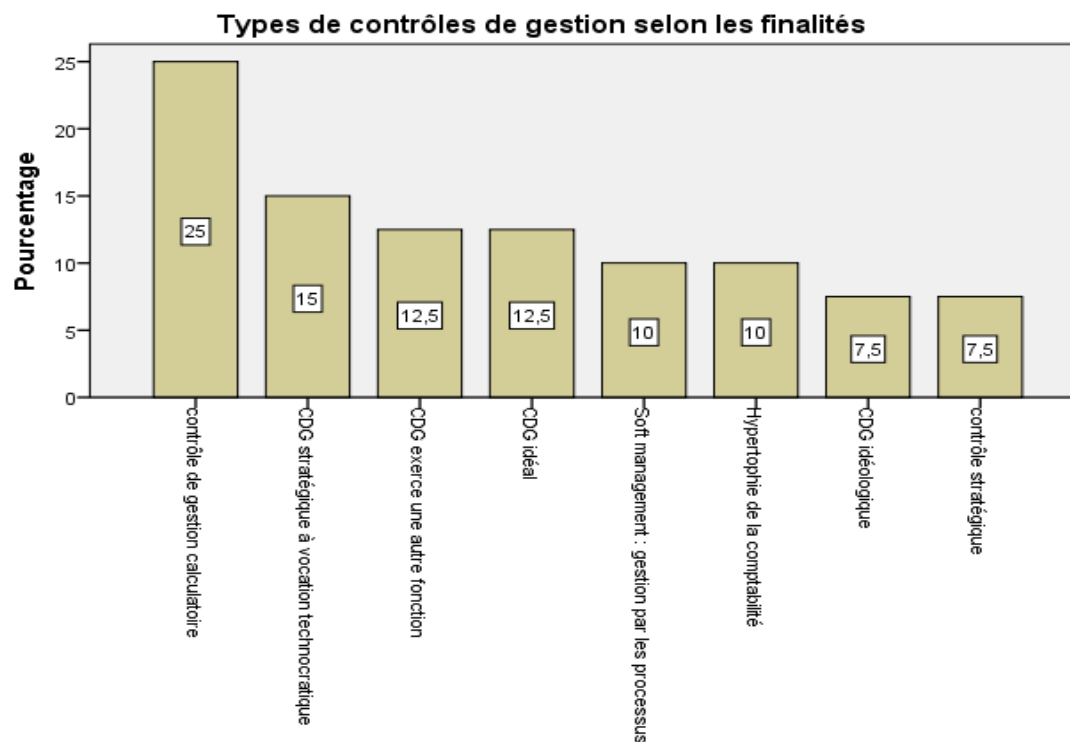


Figure 22-Types de contrôles de gestion selon les finalités

Il ressort de notre analyse que dans 25 % des entreprises de notre échantillon, le système de contrôle de gestion a essentiellement pour finalité la modélisation des relations entre les ressources et les objectifs. Il s'agit de systèmes dans lesquelles **la dimension calculatoire** est prédominante. Le contrôleur de gestion assure la collecte des données et leurs traitements pour la direction sans toutefois influencer la stratégie ou les actions des acteurs. L'orientation des comportements n'est pas explicitement le rôle du contrôleur de gestion.

C'est aussi le cas du quart qui dispose d'un contrôle de **gestion stratégique à vocation technocratique**. Là le contrôle de gestion n'a pas pour finalité d'orienter les actions et les comportements des acteurs mais seulement d'assurer l'interconnexion stratégie et quotidien et la modélisation de la relation entre ressources et finalités. Cela conduit à mettre en place un contrôle de gestion autour de la seule modélisation au service de la stratégie sans se soucier de l'orientation des acteurs.

Le système poursuivant les 3 finalités à la fois (contrôle de gestion idéal) a été observé dans 5 entreprises. Dans ces cas la fonction du contrôle de gestion allie à la fois stratégie, modélisation et animation.

Dans les autres cas (les six premières zones), le contrôle se trouverait dégradé à cause de la négligence d'une des trois dimensions. Ces cas sont évidemment plus nombreux de notre échantillon.

D'une manière générale la dimension A (Orientation des actions et comportements des acteurs autonomes) est dans considérée explicitement comme une finalité du contrôle de gestion dans 40 % des cas.

Orienter les actions et les comportements individuels

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| OUI | 16 | 40,0 | 40,0 | 40,0 |
| Valide NON | 24 | 60,0 | 60,0 | 100,0 |
| Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Tableau 21 Orienter les actions et les comportements individuels comme finalité du contrôle de gestion

Beaucoup d'entreprise estime que **le contrôle des comportements est du ressort de la fonction RH et non du service contrôle de gestion**. Cela pousse à s'intéresser au rapport entre les deux fonctions et à l'utilité de leur séparation. En effet il y a incontestablement une

dimension humaine dans le contrôle de gestion et puisqu'il en est ainsi pourquoi le service de contrôle de gestion est-il séparé de la fonction RH ? Cette question nécessiterait une attention particulière dans les perspectives de la présente recherche.

Nous allons à présent considérer l'apport du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements.

2. Apports du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements dans les entreprises togolaises :

D'après notre cadre conceptuel, le contrôle de gestion assure l'orientation des actions et comportements i-e -assure le lien entre planification stratégique et les tâches quotidiennes selon Anthony à travers :

- La fixation des objectifs, le pilotage des réalisations et la post-évaluation des résultats selon Henri Bouquin(1996)
- La culture (normes et valeurs) véhiculée selon le concept de langue de BURLAUD Alain, (1997)

Les dimensions communicationnelle, calculatoire ou technique et culturelle sont ainsi mise en exergue dans l'apport du système dans la création ou le renforcement de la cohésion organisationnelle. C'est aussi ce qui est noté lorsqu'on considère le système de contrôle de gestion dans l'ensemble des moyens de contrôle organisationnel : contrôle par les comportements,, par résultats , par les normes et valeurs (contrôle clanique), par compétences, contrôle collégial, contrôle charismatique.

A la question des déterminants de l'efficacité de l'influence du contrôle de gestion sur les comportements organisationnels nous avons relevé les facteurs suivants :

- La détermination des dirigeants
- Le rattachement hiérarchique
- La pertinence des outils
- Compétences du contrôleur de gestion
- La qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs ;

Nous allons considérer nos données empiriques quant aux mécanismes et aux déterminants de l'apport du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements.

2.1. Mécanismes de l'apport du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est essentiellement un contrôle par les résultats comme le montrent les résultats ci-dessous :

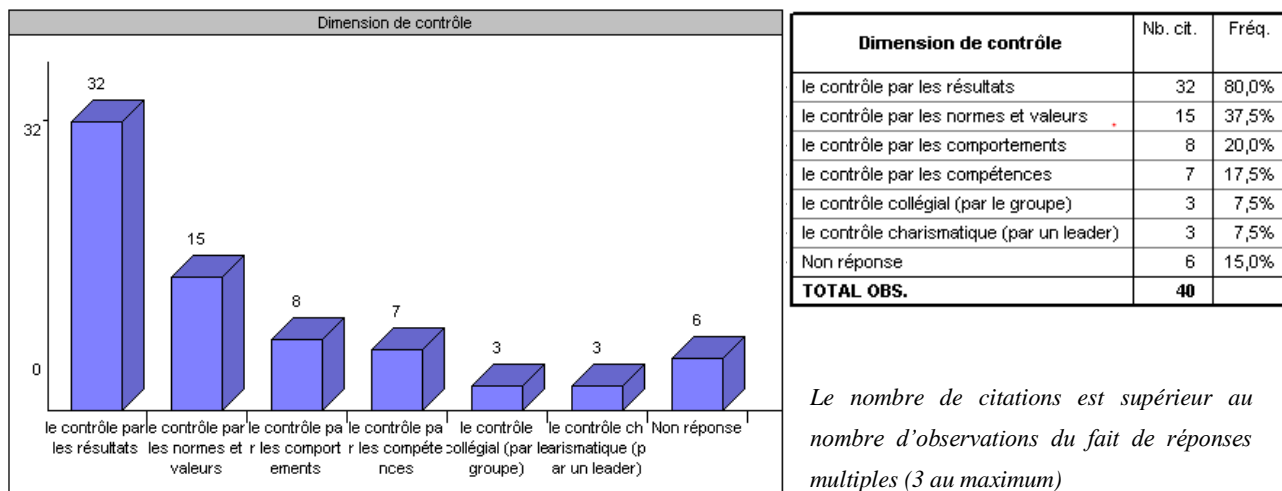


Figure 23- Contrôle de gestion et les dimensions du contrôle

Le contrôle par les résultats semble être l'objectif premier du système de contrôle de gestion dans les entreprises de notre échantillon. Ainsi les contrôleurs de gestion considèrent que c'est avant tout la fixation des objectifs à atteindre et le contrôle des réalisations qui permet au contrôle de gestion d'influencer les actions et les comportements en réduisant l'autonomie des acteurs et de les orienter dans le sens voulu.

Ils considèrent aussi que le contrôle de gestion fait partie du contrôle par les normes et les valeurs confirmant ainsi que le concept de langage de Burlaud (1997). Les autres formes de contrôle sont faiblement citées pour cause peut-être de manque de connaissance de ces différentes formes de contrôle. A propos des valeurs, nous avons jugé important d'en savoir davantage afin d'en analyser la cohérence avec les outils et pratiques de contrôle de gestion présents dans les entreprises. Les points de vue tant des contrôleurs que des contrôlés ont été sollicités pour une analyse croisée.

Nous résumons ci-dessous les valeurs véhiculées par le contrôle de gestion au sein des entreprises au TOGO.

| Principales valeurs véhiculées | Nb. cit. | Fréq. | | Principales valeurs selon les contrôlés | Nb. cit. | Fréq. |
|---------------------------------------|-----------|-------|--|--|-----------|-------|
| > Performance | 18 | 45,0% | | Performance | 29 | 61,7% |
| > Flexibilité | 12 | 30,0% | | Planification | 20 | 42,6% |
| > Orientation client | 10 | 25,0% | | Innovation | 17 | 36,2% |
| > Innovation | 8 | 20,0% | | Flexibilité | 17 | 36,2% |
| > Compétition | 6 | 15,0% | | Orientation client | 14 | 29,8% |
| > Formalisme | 4 | 10,0% | | Conformisme | 7 | 14,9% |
| > conformisme | 4 | 10,0% | | Formalisme | 6 | 12,8% |
| > Centralisation | 4 | 10,0% | | Compétition | 6 | 12,8% |
| > collectivisme | 4 | 10,0% | | Rigidité | 6 | 12,8% |
| > Rigidité | 3 | 7,5% | | Loyauté | 6 | 12,8% |
| > orientation sociale | 3 | 7,5% | | Collectivisme | 5 | 10,6% |
| > Planification | 2 | 5,0% | | Orientation sociale | 4 | 8,5% |
| > loyauté | 1 | 2,5% | | Centralisation | 2 | 4,3% |
| TOTAL OBS. | 40 | | | TOTAL OBS. | 47 | |

Tableau 22 Valeurs véhiculées par le contrôle de gestion selon les contrôleurs et les contrôlés

Au regard de ces résultats nous pouvons dire que le contrôle de gestion véhicule plus des valeurs de performance, de compétition, d'orientation client, d'innovation et de planification. Ces valeurs sont les caractéristiques d'une culture dite de « marché » selon Ouchi (1979), caractérisant les entreprises « prospectrices » (Simons R., 1987) opportunistes, toujours en quête de nouveaux marchés et de nouveaux produits. Ces valeurs culturelles correspondraient un « système de contrôle de gestion basé sur des objectifs définis de manière précise », (Kaïs Lassoued, 2005), à la prédominance des outils de reporting, des objectifs serrés et des indicateurs quantitatifs et financiers de résultats.

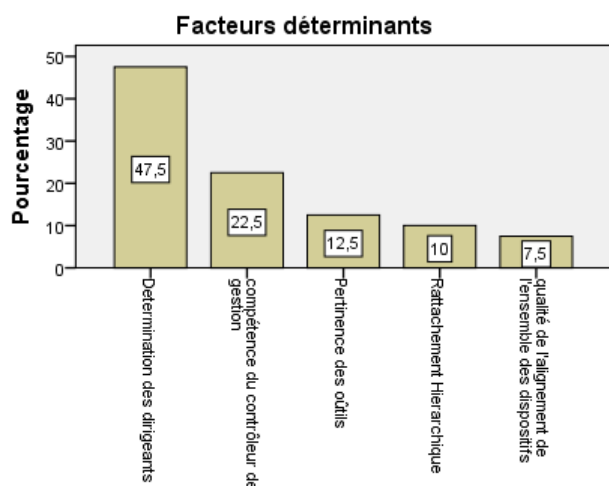
Il ressort ainsi que ce qui précède que l'influence du contrôle de gestion sur les actions et les comportements des acteurs passe essentiellement par le contrôle des résultats mais aussi par les normes et valeurs véhiculées. L'efficacité du système dépend d'un ensemble de facteurs que nous allons considérer dans le paragraphe suivant.

2.2. Facteur(s) déterminant(s) prépondérant de l'apport du CDG

La synthèse des résultats est présentée dans le tableau suivant décrivant l'importance de chaque variable déterminante selon le jugement des contrôleurs de gestion.

| Facteurs déterminants | | | | |
|-----------------------|---|-------------|--------------------|--------------------|
| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | Détermination des dirigeants | 19 | 47,5 | 47,5 |
| | compétence du contrôleur de gestion | 9 | 22,5 | 70,0 |
| | Pertinence des outils | 5 | 12,5 | 82,5 |
| | Rattachement Hiérarchique | 4 | 10,0 | 92,5 |
| | qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs | 3 | 7,5 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 |

Tableau 23 Facteurs déterminants de l'efficacité du CDG



La variable jugée la plus déterminante de l'efficacité du contrôle de gestion dans son rôle général et particulièrement dans son influence sur les comportements du personnel est **la détermination des dirigeants**. Nous mentionnons par exemple les propos d'un directeur financier chargé du contrôle de gestion qui se confiait à nous en ses termes « ici notre autorité est sapée parce que la direction

passé derrière nous pour obtenir directement des informations chez les chefs de services... ». Ce DAF qualifiait cela de non-respect de la hiérarchie ou de la non-considération du responsable chargé du contrôle de gestion. Il est bien évident que si les dirigeants ne se servent pas du contrôleur de gestion alors les acteurs contrôlés n'y accorderont certainement pas d'importance et n'y adhéreront non plus.

Nous notons aussi une importance relative du facteur des **compétences du contrôleur de gestion**. Il y a ainsi une conscience chez plusieurs contrôleurs de gestion de l'importance de leurs compétences dans l'influence du système sur les comportements. A la question de savoir "quelles sont les compétences qu'exige l'activité du contrôle de gestion selon vous ?", les réponses sont mitigées mais s'axent surtout sur les compétences techniques plutôt que relationnelle et pédagogique (voir le graph ci-dessous), ceci expliquerait aussi l'importance de

la pertinence des outils. Les autres déterminants : le rattachement hiérarchique, ou la qualité de l’alignement des dispositifs de gestion sont jugés peu importants dans l’efficacité de l’apport du système à l’orientation des comportements.

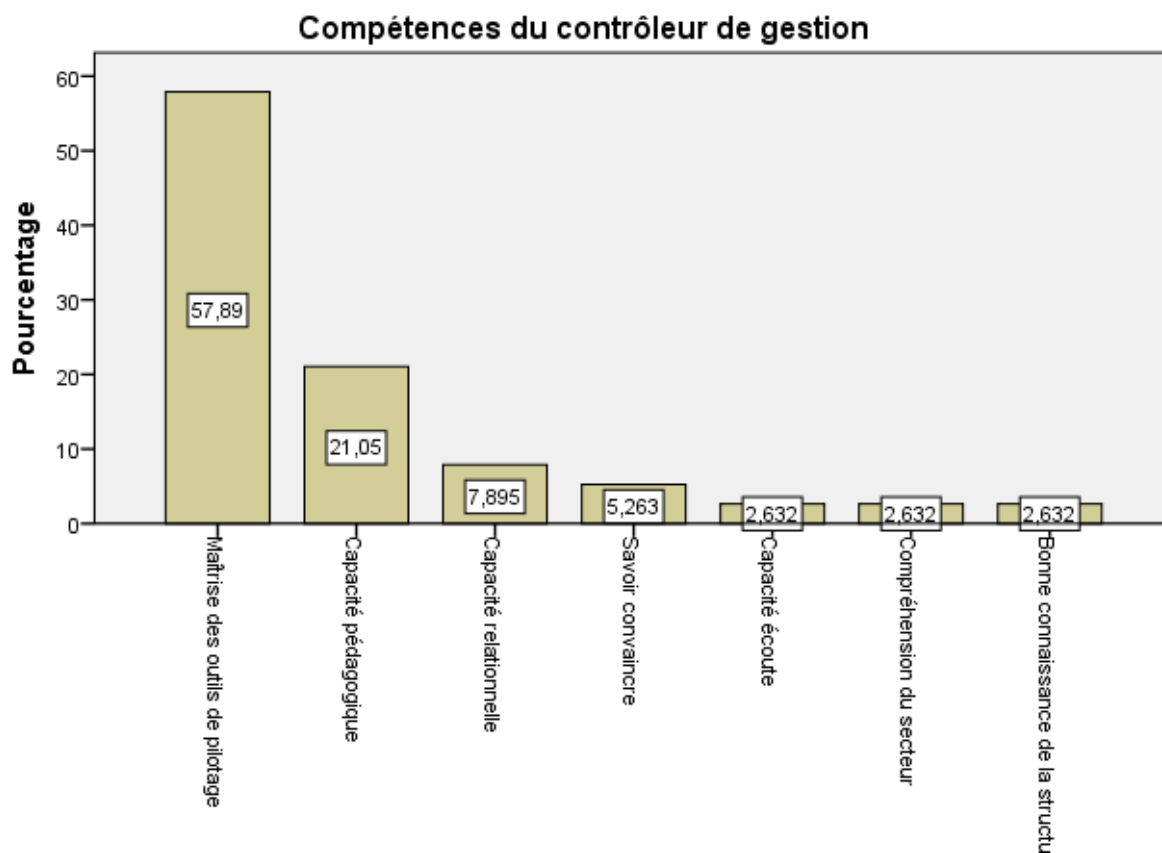


Figure 24- Compétences clés du contrôleur de gestion togolais

Cette étude de l'instrumentation et des finalités du contrôle de gestion ainsi que son apport dans l'orientation des comportements dans les entreprises togolaises, comme détaillé dans cette première section, nous fournit les renseignements résumés comme suit :

- *Les entreprises possédant un service de CDG (23/40 = 57,5%) sont surtout :*
 - *selon le secteur d'activité : les entreprises de services*
 - *selon la forme juridique : les SA*
 - *selon types d'entreprise : les filiales de firmes multinationales*
- *Les entreprises poursuivent une stratégie de domination par les coûts*
- *Le contrôle budgétaire constitue l'outil principal*
- *L'approche par les processus est présente en peu d'entreprises (12/40 = 30%) pour cause de méconnaissance de la méthode*
- *Forte présence des contrôles de gestion calculatoire.*
- *Le contrôle de gestion assure l'orientation des comportements surtout à travers le contrôle par les résultats.*
- *Les valeurs de « marché » véhiculées reflètent la nature d'un système avec objectifs serrés et indicateurs quantitatifs et financier*
- *La détermination des dirigeants et les compétences du contrôleur sont les principaux facteurs déterminants.*

La section suivante s'attarde tout particulièrement sur l'analyse de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements à travers la présentation des tests des hypothèses de notre modèle de recherche.

Section 2. Analyse quantitative des données

Nous rappelons que notre problématique revêt deux dimensions : celle des mécanismes (Dans quelles mesures) et celui des déterminants (et sous quelles conditions) du contrôle de gestion fondé sur processus comme vecteur efficace d'orientation des comportements organisationnels.

Pour chacune de ces dimensions nous avons défini trois hypothèses. Nous présentons les tests par catégories :

Les Hypothèses des mécanismes

Ils constituent les réponses à la question des mesures dans lesquelles le contrôle basé sur les processus favorise la convergence des comportements.

Selon la littérature c'est grâce à la réalisation des trois articulations suivantes :

- ✚ l'articulation entre le coût et la valeur
- ✚ l'articulation entre les différents niveaux du management (Global & Local)
- ✚ l'articulation entre les différents horizons du management (Long terme & court & terme)

Ainsi les hypothèses suivantes ont été formulées :

Hypothèse 1 : Le pilotage par les processus à travers l'articulation entre le coût et la valeur favorise la gestion interactive et intégrative.

Hypothèse 2 : La formation des processus qui constitue le niveau global crée de la coordination et la coopération entre les activités au niveau local.

Hypothèse 3 : Les inducteurs d'activité et de coûts permettent une action coordonnée à court terme au sein des activités et une résultante qui se lira au niveau des processus sur le moyen et le long terme.

Hypothèses des facteurs déterminants

Les hypothèses suivantes évoquent un certain nombre de facteurs déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements organisationnels :

Hypothèse 4 : la modélisation par les processus partant du terrain est plus efficace que celle partant des processus normalisés.

H 5 : La construction d'une articulation entre la vision processus de l'organisation et la structure en centres de responsabilité de celle-ci assure l'efficacité du modèle par les processus.

Hypothèse 6. Le modèle des processus induit plus de socialisation lorsqu'il est accompagné par un système de rémunération articulant "l'individuel" et "le collectif"

Nous présentons dans un premier les résultats relatifs aux hypothèses de mécanismes avant ceux relatifs aux hypothèses de déterminants.

I. Résultats des tests de la relation entre les mécanismes de l'approche par les processus et l'orientation de comportement mesurée par les variables de socialisation

Pour le test des hypothèses nous avons procédé dans un premier temps à la vérification de l'existence ou non d'une relation positive entre la présence d'une approche par les processus et les articulations coût-valeur, local-global et court.terme-long.terme avant de vérifier le lien entre la réalisation de ces articulations par les processus et les variables de la socialisation retenues (APPRENTISSAGE DU TRAVAIL / INTERIORISATION DU TRAVAIL ; APPRENTISSAGE EQUIPE / INTERIORISATION EQUIPE ; APPRENTISSAGE ENTREPRISE /INTERIORISATION ENTREPRISE)

1. Relation entre L'approche par les processus et les articulations de gestion

Nous présentons les résultats des tableaux croisés et des tests indépendance avant ceux du modèle qualitatif.

1.1. Les tableaux croisés et tests d'indépendance de khi-deux.

Trois relations sont testées et discutées ici :

- la variable « articulation coût-valeur » est expliquée par la variable « Approche par les processus »
- la variable « articulation local-global » expliquée par la variable « Approche par les processus »
- la variable « articulation court terme- long terme » expliquée par la variable « Approche par les processus »

- 1^{ère} relation : nous expliquons la variable « ARTICULATION COÛT-VALEUR » par la variable « APPROCHE PAR LES PROCESSUS ».

Le tableau et le graph de la distribution conjointe des 40 entreprises de notre échantillon selon les variables « APPROCHE PAR LES PROCESSUS » et l'« ARTICULATION COÛT-VALEUR » se présentent comme suit :

| | | Appr.processus | | Total |
|--|----------------------|----------------|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| articulation coût&valeur par les processus | Pas d'accord du tout | 18 | 3 | 21 |
| | Plutôt pas d'accord | 7 | 0 | 7 |
| | Plutôt d'accord | 2 | 9 | 11 |
| | Tout à fait d'accord | 1 | 0 | 1 |
| Total | | 28 | 12 | 40 |

Tableau 24 Tableau croisé « APPROCHE PAR LES PROCESSUS » et l'« ARTICULATION COÛT-VALEUR »

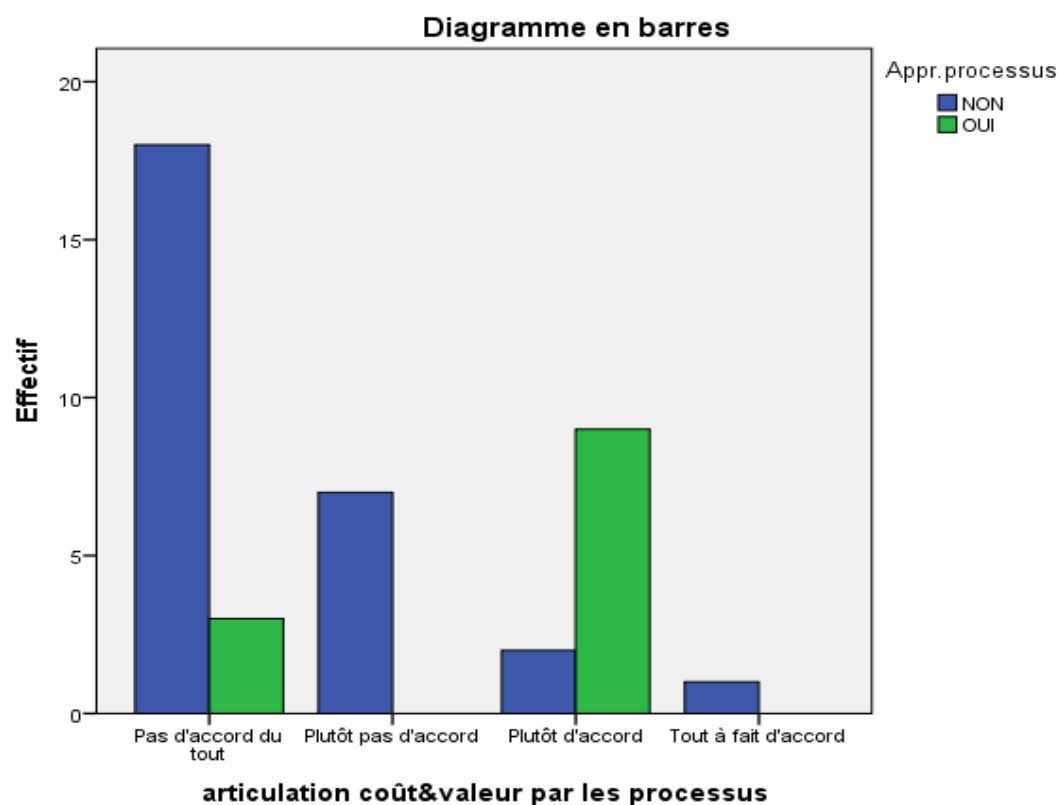


Figure 25 : Diagramme en bâtons : Approche par les processus et l'articulation coût-valeur par les processus

A la lumière des résultats du tableau et du graphique ci-dessus, l'on déduit l'existence d'une relation entre l'approche par les processus et la réalisation de l'articulation entre les coûts et la valeur. Il semblerait ainsi que pour la quasi-totalité des entreprises qui adoptent l'approche du contrôle de gestion basé sur les processus sont plutôt d'accord que la gestion de couple coût-valeur est assurée plus facilement contrairement aux entreprises qui adoptent une autre approche. L'analyse du résultat du test d'indépendance de Khi-deux ci-dessous confirme l'existence d'une dépendance entre les deux variables. Nous rejetons H0 et le lien entre la variable « Approche par les processus » et la variable « articulation coût-valeur » est bien significative car la signification asymptotique du khi-deux est inférieure est 5%

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) |
|-----------------------------------|---------------------|-----|---|
| Khi-deux de Pearson | 19,963 ^a | 3 | ,000 |
| Rapport de vraisemblance | 21,213 | 3 | ,000 |
| Association linéaire par linéaire | 9,523 | 1 | ,002 |
| Nombre d'observations valides | 40 | | |

a. 5 cellules (62,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,30.

Tableau 25 : Tests du Khi-deux Approche par les processus et l'articulation coût-valeur par les processus

Ces résultats sont quasi-similaires pour les autres articulations comme présenté ci-après.

2^{ème} relation : nous expliquons la variable « ARTICULATION LOCAL-GLOBAL » par la variable « APPROCHE PAR LES PROCESSUS ».

Tableau croisé

Effectif

| | | Appr.processus | | Total |
|---|----------------------|----------------|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| articulation local&global par les processus | Pas d'accord du tout | 15 | 3 | 18 |
| | Plutôt pas d'accord | 8 | 3 | 11 |
| | Plutôt d'accord | 5 | 6 | 11 |
| Total | | 28 | 12 | 40 |

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) |
|-----------------------------------|--------------------|-----|---|
| Khi-deux de Pearson | 4,719 ^a | 2 | ,094 |
| Rapport de vraisemblance | 4,600 | 2 | ,100 |
| Association linéaire par linéaire | 4,348 | 1 | ,037 |
| Nombre d'observations valides | 40 | | |

a. 2 cellules (33,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,30.

Tableau 26 : Tableaux de contingence/Test du Khi-deux entre "articulation Local & Global" et "Approche par les processus

La relation est certes peu significative mais elle est acceptable avec un intervalle de confiance de 10%. Ainsi l'on peut donc affirmer que les processus assureraient l'articulation des niveaux local et global dans 90% des cas observés.

3^{ème} relation : nous expliquons la variable « ARTICULATION COURTTERME-LONGTERME » par la variable « APPROCHE PAR LES PROCESSUS ».

Tableau croisé

| Effectif | | Appr.processus | | Total |
|--------------------------------------|----------------------|----------------|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| articulation CT< par les processus | Pas d'accord du tout | 15 | 2 | 17 |
| | Plutôt pas d'accord | 9 | 3 | 12 |
| | Plutôt d'accord | 4 | 7 | 11 |
| Total | | 28 | 12 | 40 |

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) |
|-----------------------------------|--------------------|-----|---|
| Khi-deux de Pearson | 8,761 ^a | 2 | ,013 |
| Rapport de vraisemblance | 8,637 | 2 | ,013 |
| Association linéaire par linéaire | 7,922 | 1 | ,005 |
| Nombre d'observations valides | 40 | | |

a. 2 cellules (33,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,30.

Tableau 27- Tableaux de contingence/Test du Khi-deux entre "articulation CT & LT" et "Approche par les processus"

Ces résultats témoignent d'une relation significative entre les deux variables considérées. L'approche par les processus agirait positivement sur la réalisation de l'articulation entre les horizons de gestion : court-terme & long terme.

Nous allons à présent considérer les estimations du modèle qualitatif.

1.2. Estimation du modèle Logit Multinomial

Nos variables à expliquer (« articulation coût-valeur » ; « articulation Local-Global » ; (« articulation Courtterme-longterme ») sont multinomiale avec 4 modalités ({0, Pas d'accord du tout ; {1, Plutôt Pas d'accord } ; {2, Plutôt d'accord } {3, Tout à fait d'accord}), ce qui justifie le recours au modèle Logit Multinomial afin de se prononcer sur la nature de la relation entre l'approche par les processus et ces variables.

Nous résumons les résultats de l'estimation de ce modèle dans le tableau suivant

| Variable explicative | | Coût & Valeur | Local & Global | Court terme & Long terme |
|----------------------------|----------------------|-------------------|------------------|--------------------------|
| Approche par les processus | Coefficient | 2.306842 | 1.394028 | 1.821833 |
| | Probabilité critique | 0.0024 * | 0.0388* | 0.0094 * |
| | LR Statistic | 10.44631 | 4.454524 | 7.344522 |
| | Prob (LR statistic) | 0.001229 * | 0.034809* | 0.006727* |

* signifie la signification statistique du coéf au seuil de 5%

Tableau 28 Résultats des estimations du modèle Logit-Multinomial entre les variables « approche par les processus » et les articulations de gestion »

Pour les trois variables expliquées les coefficients de « Approche par les processus » est significativement différent de 0 (probabilité critique inférieure à 0.05%. En outre en comparant les valeurs de la statistique de la Log vraisemblance, à un χ^2 lu dans la table à un seuil de 0,95 % et à 1 degré de liberté on remarque bien que le χ^2 est inférieur aux trois valeurs du LR Stat. ($\chi^2_{0,95;1} = 3,841 < 10.44631 ; 4.454524 ; 7.344522$). On rejette donc H0, hypothèse de nullité de tous les coefficients de notre modèle (probabilités critiques LR Stat sont aussi inférieurs à 5%. Le modèle est donc statistiquement validé).

Au terme de ces tests nous retenons, conformément au cadre conceptuel mobilisé pour la présente étude, que l'approche par les processus agirait positivement sur la qualité de l'articulation entre les coûts et la valeur, entre les niveaux local et global et entre les horizons court-terme et long-terme.

Cette relation préalable entre la présence d'un contrôle de gestion basé sur les processus et l'articulation entre les variables de gestion étant ainsi confirmé d'après les données collectées dans les 40 entreprises de notre échantillon nous pouvons à présent nous intéresser à l'apport de l'approche par les processus à l'orientation des comportements à travers ces différentes articulations qu'elle réaliserait ou du moins renforcerait.

2. Test des relations entre les articulations de gestion réalisées par les processus et les variables de socialisation

Les articulations de gestion réalisée par les processus agissent-elle sur le degré de socialisation du personnel ? Nous vérifions cela à travers les tableaux croisés, les tests d'indépendance de khi-deux et le modèle logit.

2.1. Tableau de contingence et graph de la distribution conjointe selon la variable « articulation coût-valeur » et le variable « apprentissage entreprise »

En considérant par exemple la relation entre les variables « articulation coût-valeur » et l'«apprentissage Entreprise » nous obtenons les résultats suivants grâce aux tableaux de contingence ainsi que la représentation graphique :

| | | Articulation coût & valeur par les processus | | | | Total |
|--------------------------|-----------|--|---------------------|-----------------|----------------------|-------|
| | | Pas d'accord du tout | Plutôt pas d'accord | Plutôt d'accord | Tout à fait d'accord | |
| APPRENTISSAGE ENTREPRISE | Mauvais | 2 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| | Passable | 4 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| | Moyen | 8 | 2 | 5 | 0 | 15 |
| | Bon | 5 | 3 | 5 | 0 | 13 |
| | Excellent | 2 | 1 | 0 | 0 | 3 |
| Total | | 21 | 7 | 11 | 1 | 40 |

Tableau 29 Tableau croisé APPRENTISSAGE ENTREPRISE * articulation coût- valeur par les processus

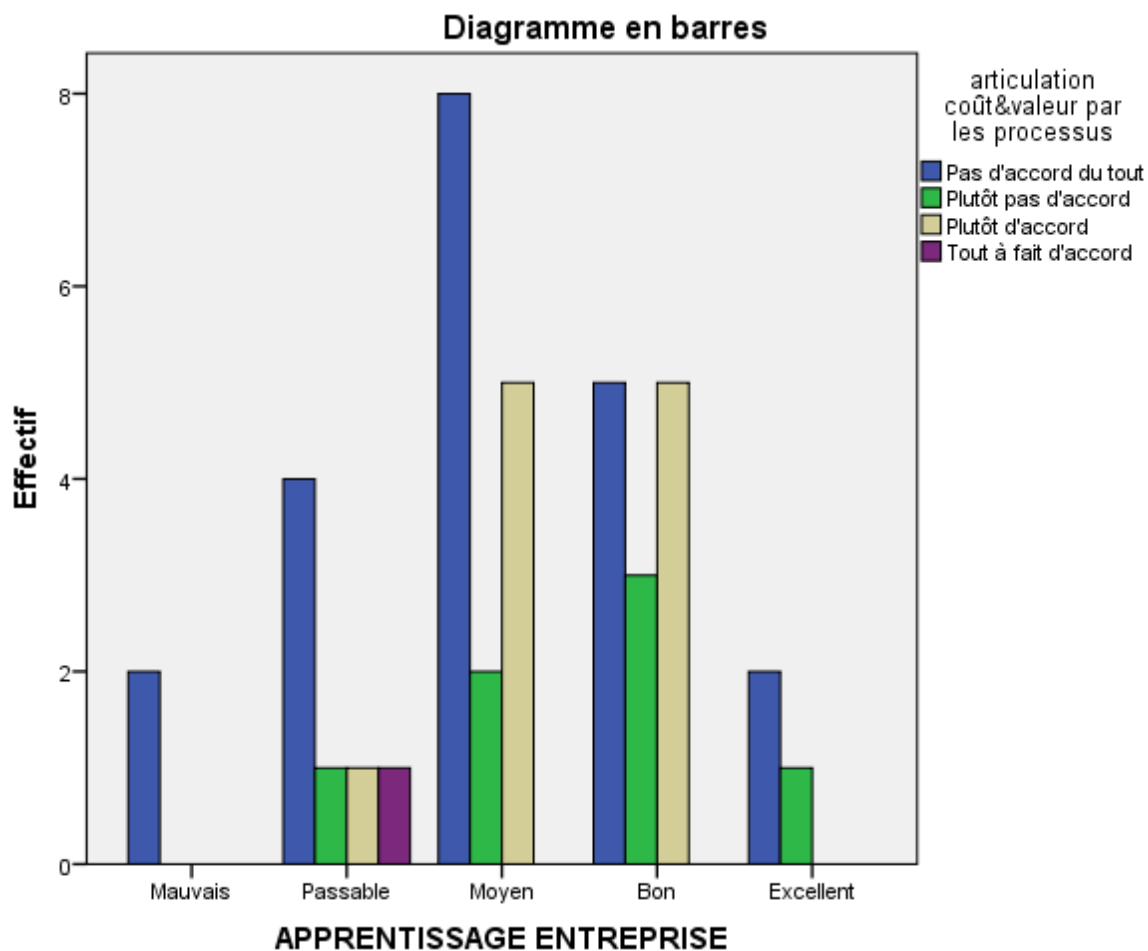


Figure 26 Articulation coût-valeur par les processus et apprentissage entreprise

Le tableau de contingence et le graph permettent de constater une absence d'une relation véritable entre les variables considérées. Les tests d'indépendance de khi-deux résumés dans le tableau ci-dessous confirment ce constat.

2.2. Les tests d'indépendance de khi-deux et les estimations du modèle qualitatifs

Nous présentons ci-dessous les résultats des tests d'indépendance de khi-deux de la distribution conjointe des 40 entreprises selon d'une part les variables explicatives « articulation entre coût et valeur » « articulation local& Global » ; « articulation court terme & Long terme » et d'autre part les variables à expliquer « apprentissages du travail » / « intériorisation du travail » ; « apprentissage équipe » / « intériorisation équipe » ; « apprentissage entreprise » / « intériorisation entreprise ».

Les résultats des tests d'indépendance de khi-deux sont résumés dans le tableau ci-après.

| | Apprentissage Travail | Intériorisation Travail | Apprentissage Equipe | Intériorisation Equipe | Apprentissage Entreprise | Intériorisation Entreprise |
|---|--------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| Articulation coût valeur | 8,752 [0,724] | 11,177 [0,514] | 8,811 [0,713] | 5,094 [0,955] | 9,918 [0,618] | 8,806 [0,719] |
| Articulation Local&Global | 10,234 [0,249] | 14,465 [0,070] | 5,951 [0,653] | 4,588 [0,801] | 8,858 [0,354] | 9,409 [0,309] |
| Articulation Court terme & Long terme | 4,960 [0,762] | 4,674 [0,792] | 7,050 [0,531] | 4,899 [0,768] | 9,422 [0,308] | 12,075 [0,148] |

[...] : signification asymptotique

Tableau 30 Résultat des tests d'indépendance de khi-deux de la relation entre les dimensions de socialisations et les articulations de gestion réalisées par les processus

L'analyse de ces résultats nous permet de noter qu'il n'y aurait pas de véritable relation entre les articulations de gestion et les dimensions de la socialisation. Les tests montrent l'existence d'une indépendance entre les variables, les significations asymptotiques du khi-deux sont tous supérieures à 5%, HO est donc accepté a priori.

Les estimations du modèle Logit multinomial confirment ces précédents résultats. Elles sont résumées dans le tableau ci-dessous.

| | Apprentissage Travail | Intériorisation Travail | Apprentissage Equipe | Intériorisation Equipe | Apprentissage Entreprise | Intériorisation Entreprise |
|---|---|--|---|---|--|---|
| Articulation coût valeur | Coef -0.237040 Prob : [0.4423] LR Stat. 0.596264 Prob : [0.440007] | -0.092446 [0.7615] 0.092347 [0.761215] | 0.043883 [0.8853] 0.020838 [0.885221] | -0.074043 [0.8109] 0.057343 [0.810746] | 0.125242 [0.6879] 0.162358 [0.686995] | -0.116685 [0.6991] 0.149018 [0.6994] |
| Articulation Local&Global | -0.119441 [0.7204] 0.128326 [0.720174] | -0.128667 [0.7041] 0.144623 [0.703728] | -0.192227 [0.5739] 0.316960 [0.573440] | -0.272028 [0.4382] 0.604298 [0.436943] | 0.058342 [0.8644] 0.029164 [0.864400] | -0.165519 [0.6246] 0.239908 [0.62427] |
| Articulation Court terme & Long terme | -0.268654 [-0.7871] 0.623426 [0.429777] | -0.118957 [-0.3531] 0.124852 [0.723831] | -0.091496 [0.7901] 0.070907 [0.790020] | -0.179159 [0.6016] 0.273122 [0.601245] | 0.224700 [0.5014] 0.454279 [0.500310] | -0.055367 [0.8646] 0.029067 [0.864625] |

Coefficient / [] : Probabilité critique

LR Statistic / [] Prob (LR statistic)

Tableau 31 : Résultats des estimations du modèle Logit multinomial de la relation entre les dimensions de socialisations et les articulations de gestion réalisées par les processus

À la lumière de ces résultats nous déduisons que si les processus favoriseraient la réalisation de l'articulation entre les coûts et la valeur créée au client, l'articulation entre les niveaux local et global et l'articulation entre les horizons court-terme et long terme, leur contribution à l'amélioration de l'apprentissage et l'intériorisation des objectifs et valeur au niveau du travail individuel, du groupe et de l'organisation dans son ensemble par le personnel semblerait par contre peu significative. Autrement dit les processus ne créeraient ou n'influenceraient pas significativement la socialisation du personnel. La présence ou non de l'approche par les processus n'apporterait donc aucune information sur la réalité de la socialisation organisationnelle.

Nous allons à présent considérer l'influence des variables déterminants de l'efficacité de l'approche par les processus.

II. Analyse des facteurs déterminants de l'efficacité de la modélisation par les processus.

Notre analyse consistera à tester la relation entre les variables « Processus réels », « Présence de responsable de processus » et « Mode de rétribution individuelle & collective » et l'approche par les processus afin de voir si ces variables influencent l'apport du contrôle de gestion par les processus dans l'orientation des comportements.

1. L'influence du mode de construction des processus sur l'efficacité du modèle.

L'hypothèse testée ici est celle affirmant que le recours au processus réels partant du terrain serait plus efficace que les processus normatifs. Nous cherchons à vérifier ici si les entreprises disposant du modèle par les processus font toujours recours à des processus réels sur la base des résultats d'un diagnostic préalable.

Le tableau croisé et le test d'indépendance de khi-deux d'une part et l'estimation de modèle qualitatif logit binaire d'autre part sont encore mobilisé pour la présente analyse.

1.1. Résultat du tableau croisé et le test de khi-deux entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »

Le tableau ainsi que le graph ci-dessus montre la distribution conjointe entre les deux variables « Processus-réels » et « approche par les processus » :

| Effectif | | Processus du terrain | | Total |
|----------------|-----|----------------------|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| Appr.processus | NON | 25 | 3 | 28 |
| | OUI | 3 | 9 | 12 |
| Total | | 28 | 12 | 40 |

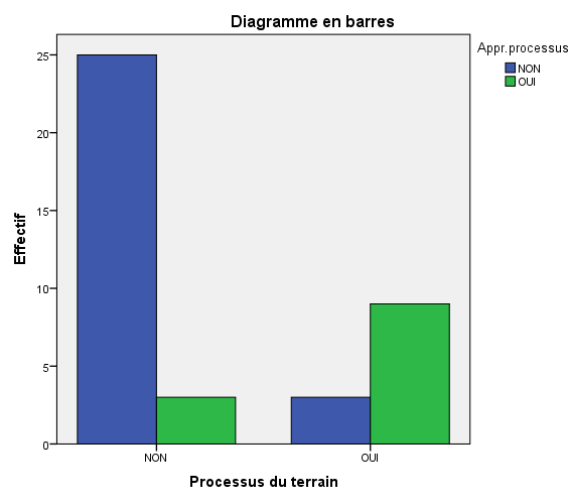


Tableau 32 Tableau croisé Appr.processus * Processus du terrain

Nous pouvons constater, dans le tableau et sur le graph ci-dessus, une indépendance entre les variables « approche par les processus » et « processus réels du terrain ». La quasi-totalité des entreprises disposant d'une approche par les processus auraient toujours recouru à des processus réels correspondant à ce qui est fait par les opérationnels plutôt qu'à des normes externes à la réalité.

L'analyse du résultat du test d'indépendance de Khi-deux dont les résultats sont ci-dessous confirme l'existence d'une dépendance entre les deux variables. Nous rejetons H0 (absence des processus réels ou la présence des processus normatifs) et le lien entre la variable « Approche par les processus » et la variable « Processus réels » est parfaitement significatif car la signification asymptotique du khi-deux est inférieure est 5%.

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) | Signification exacte (bilatérale) | Signification exacte (unilatérale) |
|--|---------------------|-----|---|-----------------------------------|------------------------------------|
| Khi-deux de Pearson | 16,531 ^a | 1 | ,000 | | |
| Correction pour la continuité ^b | 13,611 | 1 | ,000 | | |
| Rapport de vraisemblance | 16,305 | 1 | ,000 | | |
| Test exact de Fisher | | | | ,000 | ,000 |
| Association linéaire par linéaire | 16,117 | 1 | ,000 | | |
| Nombre d'observations valides | 40 | | | | |

a. 1 cellules (25,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,60.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Figure 27 : Test d'indépendance de khi-deux de la relation entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »

Nous considérons les résultats de l'estimation du modèle Logit Binaire dans le paragraph ci-dessus.

1.2. Estimation du modèle Logit Binaire de la relation entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »

Les résultats obtenus se présentent comme suit:

Dependent Variable: APPR_PROCESSUS

Method: ML - Binary Logit (Newton-Raphson / Marquardt steps)

Date: 03/02/19 Time: 13:59

Sample: 1 40

Included observations: 40

Convergence achieved after 4 iterations

Coefficient covariance computed using observed Hessian

| Variable | Coefficient | Std. Error | z-Statistic | Prob. |
|-----------------------|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| C | -2.120264 | 0.611010 | -3.470096 | 0.0005 |
| PROCESSUS_REELS | 3.218876 | 0.904311 | 3.559480 | 0.0004 |
| McFadden R-squared | 0.333648 | Mean dependent var | | 0.300000 |
| S.D. dependent var | 0.464095 | S.E. of regression | | 0.360138 |
| Akaike info criterion | 0.914101 | Sum squared resid | | 4.928571 |
| Schwarz criterion | 0.998545 | Log likelihood | | -16.28202 |
| Hannan-Quinn criter. | 0.944633 | Deviance | | 32.56403 |
| Restr. deviance | 48.86914 | Restr. log likelihood | | -24.43457 |
| LR statistic | 16.30511 | Avg. log likelihood | | -0.407050 |
| Prob(LR statistic) | 0.000054 | | | |
| Obs with Dep=0 | 28 | Total obs | | 40 |
| Obs with Dep=1 | 12 | | | |

Tableau 33. Modèle Logit Binaire entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »

L'estimation du modèle est cohérente avec le test de khi-deux ; Le coefficient positif (3.218876) de la relation entre l'approche par les processus et le processus réels émanant du diagnostic des activités effectives réalisées par les acteurs est statistiquement très significatif (0.0004 << 5%) comme observé précédemment.

Nous confronterons ces résultats à ceux observés dans notre expérience dans une entreprise industrielle afin de mieux cerner l'importance de recourir à un diagnostic et à la modélisation des processus réels existants dans l'entreprise, comme le montre les résultats de nos tests ci-dessus.

A présent nous considérons le facteur « articulation visions transversale & hiérarchique ».

2. L’articulation vision processus & section homogène et l’efficacité du modèle.

Il s’agit ici de vérifier dans quelle mesure le modèle par les processus coexiste avec le découpage hiérarchique en centre de responsable au sein des entreprises disposant du modèle. Cette articulation suppose la présence à la fois des responsables de processus et des responsables hiérarchiques donc d’une structure dite matricielle. C’est la variable « présence des responsables de processus » que nous avons retenu pour mesurer l’articulation processus & section homogène. Comme dans le cas précédent nous procédons à l’analyse des résultats du tableau croisé et du test de khi deux puis à ceux de l’estimation Logit binaire.

2.1. Résultat du tableau croisé et le test de khi-deux entre les variables « Présence de responsables des processus » et « approche par les processus »

La distribution conjointe de notre échantillon selon les deux variables se présente dans le tableau ci-dessous et est représentée sur le graph joint.

Effectif

| | | Présence de responsables des processus | | Total |
|----------------|-----|--|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| Appr.processus | NON | 27 | 1 | 28 |
| | OUI | 6 | 6 | 12 |
| Total | | 33 | 7 | 40 |

Tableau 34 Tableau croisé Appr.processus * Présence de responsables des processus

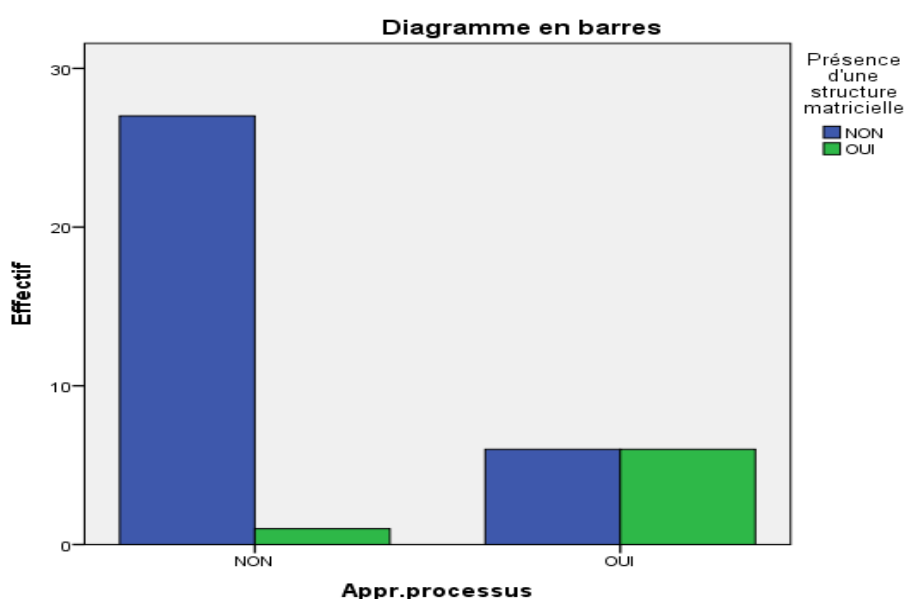


Figure 28 -Diagramme : Appr.processus * Présence de responsables des processus

Au vue de ces données il serait difficile d'affirmer qu'il existerait une véritable relation entre la Présence de responsables des processus est l'approche par les processus car 50 % des entreprises des 12 entreprises ayant adopté l'approche par les processus disposent d'une forme de structure articulant les processus et les services hiérarchique par la présence des responsables de processus et 50% n'en dispose pas.

Masi sur la base du résultat du test de khi-deux, ci-après, nous pourrions rejeter l'hypothèse HO car la signification asymptotique (0,150) est supérieure à 5%.

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) | Signification exacte (bilatérale) | Signification exacte (unilatérale) |
|--|---------------------|-----|---|-----------------------------------|------------------------------------|
| Khi-deux de Pearson | 12,542 ^a | 1 | ,000 | | |
| Correction pour la continuité ^b | 9,532 | 1 | ,002 | | |
| Rapport de vraisemblance | 11,834 | 1 | ,001 | | |
| Test exact de Fisher | | | | ,001 | ,001 |
| Association linéaire par linéaire | 12,228 | 1 | ,000 | | |
| Nombre d'observations valides | 40 | | | | |

a. 2 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 2,10.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Tableau 35 : Tests du Khi-deux de la dépendance entre « présence de responsable des processus » et l'approche par les processus.

Il y aurait ainsi une articulation entre vision processus et vision hiérarchico-fonctionnelle au sein des entreprises disposant d'une modèle par les processus. La première ne vient pas écrasée ou s'opposé à la seconde d'après les résultats du test d'indépendance ci-dessus.

Le paragraphe suivant nous présente les résultats de l'estimation du modèle Logit binaire.

**2.2. Estimation du modèle Logit Binaire de la relation entre les variables
« Présence de responsables des processus » et « approche par les processus »**

L'estimation donne les résultats suivants :

Dependent Variable: APPR_PROCESSUS

Method: ML - Binary Logit (Newton-Raphson / Marquardt steps)

Date: 03/04/19 Time: 15:42

Sample: 1 40

Included observations: 40

Convergence achieved after 4 iterations

Coefficient covariance computed using observed Hessian

| Variable | Coefficient | Std. Error | z-Statistic | Prob. |
|--|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| C | -1.504077 | 0.451335 | -3.332504 | 0.0009 |
| Présence de responsables des processus | 3.295837 | 1.170628 | 2.815443 | 0.0049 |
| McFadden R-squared | 0.242163 | Mean dependent var | | 0.300000 |
| S.D. dependent var | 0.464095 | S.E. of regression | | 0.389542 |
| Akaike info criterion | 1.025871 | Sum squared resid | | 5.766234 |
| Schwarz criterion | 1.110315 | Log likelihood | | -18.51741 |
| Hannan-Quinn criter. | 1.056403 | Deviance | | 37.03482 |
| Restr. deviance | 48.86914 | Restr. log likelihood | | -24.43457 |
| LR statistic | 11.83432 | Avg. log likelihood | | -0.462935 |
| Prob(LR statistic) | 0.000581 | | | |
| Obs with Dep=0 | 28 | Total obs | | 40 |
| Obs with Dep=1 | 12 | | | |

Tableau 36-Estimation du modèle logit binaire de la relation entre « Présence de responsables des processus » et « approche par les processus »

Il paraît ainsi d'après ces résultats que le pilotage des processus dans les entreprises de notre échantillon est fait en articulation avec la structure hiérarchique en place. L'estimation montre une dépendance positive (coef = +3.295837 et prob = 0.0049 < 5%.) entre les variables comme nous l'avons observé ci-haut. Les entreprises adoptant l'approche par les processus disposent des responsables de processus en même que des responsables hiérarchiques selon les propos des contrôleurs de gestion interrogés. Les renseignements de la recherche intervention nous permettront de conclure.

Nous allons considérer le cas du mode rémunération articulant individuel & collectif dans le point suivant.

3. La rétribution individuelle & collectif et l'approche par les processus.

Un dernier déterminant de l'efficacité de l'influence du contrôle de gestion basé sur les processus sur les comportements à travers le soutien au dynamisme **implication-interaction-socialisation** est la cohérence avec le système de mesure et de rémunération de la performance. Cela s'inscrit, nous le rappelons, dans cette qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs de gestion, évoquée par Lionel Honoré, (2007), qui conditionne le niveau d'efficacité de ces dispositifs dont celui du contrôle de gestion.

L'hypothèse que nous testons ici c'est celle selon laquelle « *le modèle des processus induit plus de socialisation lorsqu'il est accompagné par un système de rémunération articulant "l'individuel" et "le collectif" » (H6).*

Il s'agit de vérifier l'existence ou non d'une dépendance entre les variables « rétribution individuelle & collectif » et « approche par les processus » à travers le tableau croisé et le test d'indépendance de khi-deux ainsi qu'à l'aide de l'estimation du modèle logit.

3.1. Résultat du Tableau croisé et le test d'indépendance de khi-deux

Les résultats se présentent comme suit :

Effectif

| | | Retribution.indivi.collect.Global | | Total |
|----------------|-----|-----------------------------------|-----|-------|
| | | NON | OUI | |
| Appr.processus | NON | 25 | 3 | 28 |
| | OUI | 10 | 2 | 12 |
| Total | | 35 | 5 | 40 |

Tableau 37 Tableau croisé Appr.processus * Retribution.indivi.collect.

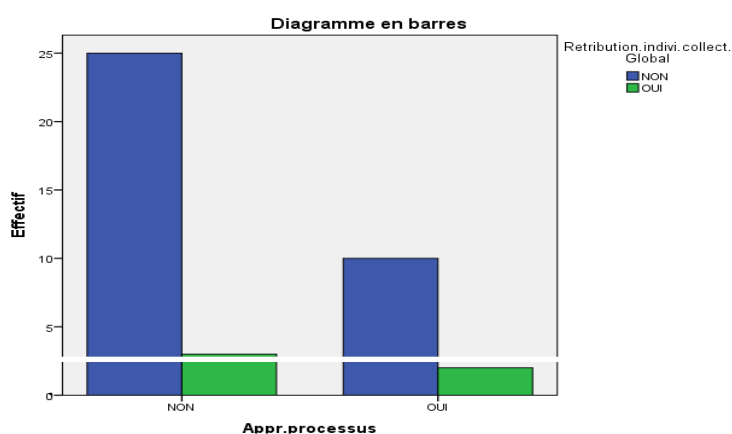


Figure 29 Diagramme : Appr.processus *

Retribution.indivi.collect

Sur les 12 entreprises disposant d'un modèle basé sur les processus 2 seulement déclarent adopter un système de rémunération articulant l'individuel et le collectif.

L'on ne peut donc admettre l'existence d'une véritable relation entre les deux variables comme le montrent les tests ci-après.

Le test du Khi-deux fournit les résultats ci-dessous. Nous pouvons y constater une indépendance entre le mode de rémunération individuelle & collectif et l'approche par les processus. Les résultats (signification asymptotique ,602 > 5%) comme ceux du tableau croisé et du graphe plaident pour l'acceptation de H0, hypothèse d'absence de véritable relation entre les variables considérées.

Tests du Khi-deux

| | Valeur | ddl | Signification asymptotique (bilatérale) | Signification exacte (bilatérale) | Signification exacte (unilatérale) |
|--|-------------------|-----|---|-----------------------------------|------------------------------------|
| Khi-deux de Pearson | ,272 ^a | 1 | ,602 | | |
| Correction pour la continuité ^b | ,000 | 1 | 1,000 | | |
| Rapport de vraisemblance | ,260 | 1 | ,610 | | |
| Test exact de Fisher | | | | ,627 | ,477 |
| Association linéaire par linéaire | ,265 | 1 | ,606 | | |
| Nombre d'observations valides | 40 | | | | |

a. 2 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,50.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Tableau 38 : Tests du Khi-deux entre les variables Appr.processus * Retribution.indivi.collect.

La relation entre les deux variables semble évidemment non significative. Il paraît ainsi que le mode de rétribution présent dans l'entreprise n'influencerait point l'efficacité du modèle du contrôle de gestion basé sur les processus.

Nous allons considérer le retour de l'estimation du modèle logit binaire.

3.2. L'estimation du modèle logit binaire

L'estimation du modèle logit binaire donne les résultats ci-après :

Dependent Variable: APPR_PROCESSUS
 Method: ML - Binary Logit (Newton-Raphson / Marquardt steps)
 Date: 03/04/19 Time: 22:55
 Sample: 1 40
 Included observations: 40
 Convergence achieved after 2 iterations
 Coefficient covariance computed using observed Hessian

| Variable | Coefficient | Std. Error | z-Statistic | Prob. |
|-------------------------|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| C | -0.916291 | 0.374166 | -2.448890 | 0.0143 |
| RETRIBUTION_INDIVI_CO01 | 0.510826 | 0.986577 | 0.517776 | 0.6046 |
| McFadden R-squared | 0.005324 | Mean dependent var | | 0.300000 |
| S.D. dependent var | 0.464095 | S.E. of regression | | 0.468560 |
| Akaike info criterion | 1.315225 | Sum squared resid | | 8.342857 |
| Schwarz criterion | 1.399669 | Log likelihood | | -24.30449 |
| Hannan-Quinn criter. | 1.345757 | Deviance | | 48.60899 |
| Restr. deviance | 48.86914 | Restr. log likelihood | | -24.43457 |
| LR statistic | 0.260156 | Avg. log likelihood | | -0.607612 |
| Prob(LR statistic) | 0.610013 | | | |
| Obs with Dep=0 | 28 | Total obs | | 40 |
| Obs with Dep=1 | 12 | | | |

Tableau 39- Estimation du modèle logit binaire rétribution individuelle & collectif et l'approche par les processus

Probabilité critique = 0,6046, largement supérieur à 5%. Nous déduisons donc que le fait que les entreprises disposent d'une modalité de rémunération articulant l'individuel et le collectif n'aurait rien avoir avec la présence ou non de l'approche par les processus. Cette variable déterminante de l'efficacité de l'approche par les processus n'a pu malheureusement être observée durant notre recherche intervention afin d'effectuer un rapprochement des résultats.

Pour résumer les résultats de l'analyse quantitative des données présentés dans cette deuxième section, nous notons :

- L'approche par les processus agirait positivement sur la qualité de l'articulation entre les coûts et la valeur, entre les niveaux local et global et entre les horizons court-terme et long-terme*
- Mais la contribution de la réalisation de ces articulations de gestion à l'amélioration de l'apprentissage et l'intériorisation des objectifs et valeur au niveau du travail individuel, du groupe et de l'organisation dans son ensemble par le personnel semble par contre peu significative.*
- Le recours à des processus réels agirait positivement sur le modèle*
- Le pilotage des processus serait fait en articulation avec la structure hiérarchique en place*
- La modalité de rémunération articulant l'individuel et le collectif n'aurait aucune influence sur le modèle par les processus.*

Notre dernière section aborde les enseignements complémentaires de notre recherche-intervention avant de conclure par rapport à la confirmation ou non des hypothèses de notre modèle théorique.

Section 3. Enseignements d'une recherche-intervention dans une PME industrielle

L'expérience que nous décrivons ici se rapporte à une intervention dans la société CHAMPISO, une PME industrielle, dans un projet de refonte du système de coût en particulier et du système de contrôle de gestion en général. Le projet a consisté en la mise en place d'une modélisation par les processus (Méthode ABC). Cette approche dans notre recherche a été motivée par les observations faites au travers de nos entretiens dont les résultats sont précédemment décrits.

Nous décrivons dans un premier temps le contexte de la recherche ainsi que le déroulement des entretiens auxquels nous fait recours, comme évoqué dans le chapitre précédent portant sur la méthodologie de notre recherche. .

I. Cadre de recherche et déroulement des entretiens

La description du contexte de la recherche ainsi que du déroulement des entretiens est présenté ci-après.

1. Cadre de recherche : Etat des lieux et objectif du projet

Après la présentation de l'activité et de ses macro-processus nous expliquerons les objectifs poursuivis par le présent projet.

1.1. Présentation de la société et de ses macro-processus

CHAMPISO est une entreprise agro-alimentaire togolaise spécialisée dans la transformation et la commercialisation des produits dérivés de champignons médicinaux et de soja, La société intervient les lignes de brasserie, cosmétique, culinaire et médecine alternative.

Créée en 2009, elle comprend un effectif de 50 salariés. Elle dispose de 4 locaux : celui de la direction comprenant le Service Comptable, le service commercial et la direction générale ; le local de stockage de matière première servant aussi au lavage des bouteilles et le local de l'atelier de production sont dans la même enceinte proche du local de la direction production (comportant une salle de stockage du produit fini qui sont transportés pour stockage par les pousse-pousse qui sont loués.). Les trois derniers locaux sont éloignés 2 km environ de la direction. Elle produit 5 gammes de boissons : NUTRI-BIERRE, Nutri-BC, Nutri-Anamis, Nutri-Strong, Nutri-Lait. Un 6^{ième} produit, le Nutri-TOP constitue un produit intermédiaire

servant à produire les autres. Il est aussi commercialisé pour une petite quantité. Il s'agit du jus de champignon pur auquel on ajoute les jus nutritionnels de chaque boisson.

Le directeur technique est aussi celui qui se charge des approvisionnements après validation d'abord de la Gestionnaire de Stock puis du DG ;

Les macro-processus présents dans l'entreprise se présentent comme suit :

- **Le processus d'approvisionnement** : le directeur technique exprime les besoins de matières premières, de composantes et d'emballages à la gestionnaire de stock. Cette dernière étudie la demande en vérifiant l'état du stock. Elle la transmet ensuite au Directeur Général pour validation. Les demandes d'achat se font chaque fin de semaine et l'accord est donné par le DG en début de semaine. La demande validée est transmise au chef comptable pour déblocable des fonds. La gestionnaire de stock passe chercher le bon de commande validé avec les fonds qu'elle remet au DT qui se charge de faire l'achat. La gestionnaire est chargée de la réception et du stockage.
- **Le processus de production** : il comprend les étapes suivantes :
 - Le lavage, le tri et la désinfection des bouteilles pour le conditionnement
 - La préparation des jus : le NUTRI-TOP et les jus nutritionnels. Le Nutri-top, fait à base du champignon, est conservé pendant 20 jours pour favoriser la réaction avant le mélange avec les jus nutritionnels de chaque boisson
 - Mélange du Nutri-Top avec les jus nutritionnels pour la production des boissons
 - Le conditionnement dans les bouteilles et la capsulation
 - Etiquetage et mise en carton puis stockage.
- **Le processus commercial** : Le service commercial reçoit les commandes des clients individuels, des points de ventes et des grossistes, distributeurs agrès ; il exprime ensuite le besoin au gestionnaire de stock de produits finis qui leur convoie les produits. En cas de stock insuffisant (surtout pour les grossistes) le DT lance la production. A la réception des produits l'inspecteur des ventes traitent les demandes clients et le chargé de livraisons effectue la livraison par le transport de l'entreprise. Pour réduire les coûts de livraison deux jours ont été fixés dans la semaine pour des livraisons gratuites (le mardi et le samedi) en dehors de ses jours le client subit 50% des coûts de livraison. L'inspecteur de vente consigne aussi chaque matin des quantités aux commerciaux et aux commissionnaires pour la vente directe en ville. Les ventes s'effectuent aussi par l'hôtesse commerciale à l'accueil de la direction générale sous la supervision de

l'inspecteur des ventes et à l'accueil de la direction technique sous la consignation de la gestionnaire de stock.

1.2. *Etat du système de contrôle de gestion et motifs du projet*

Pour la détermination des coûts, les charges indirectes du service production et du service commercial (+ l'administration) sont réparties en fonction de la quantité de produit fini. Ce sont les coûts normatifs qui sont déterminés. Le système de gestion budgétaire n'est pas aussi bien structuré. Il n'y a pas aussi un tableau de bord de pilotage de la performance.

C'est la volonté exprimée par le DG de mieux maîtriser les coûts et de mieux piloter la performance des produits qui a poussé à la refonte du système de coût, de contrôle budgétaire et du tableau de bord de pilotage. « En analysant le processus de fabrication d'un produit le moins cher je me suis rendu compte que ce produit est le plus coûteux pour nous », propos du DG. Il y a ainsi la désir de voir clair par rapport à la relation entre la valeur et le coût

Le choix du système de coût basé sur les activités (ABC) est justifié par le désir d'avoir un coût plus ou moins précis et d'identifier les grands processus stratégiques de la structure. Le système ABC, bien que complexe dans sa mise en œuvre, constitue non seulement un outil de calcul de coût précis mais aussi un système de management introduisant la transversalité comme base de l'organisation de la création de la valeur dans l'entreprise.

Comme évoquée dans la section 3 du chapitre précédent nous avons procédé surtout à des entretiens semi-directifs durant notre recherche-intervention. Nous expliquons le déroulement de ces entretiens qui nous ont permis d'identifier les différentes activités pour construire le modèle

2. Le déroulement des entretiens

Pour l'identification des activités nous avons réalisé en tout 5 entretiens, avec le directeur commercial, le directeur technique, le responsable des RH, le chef comptable et la gestionnaire de stocks. A la fin de chaque entretien nous faisons une première analyse avec un compte rendu. Il était nécessaire de préciser certains points dans un deuxième entretien après l'envoi du compte rendu de notre entretien. Ce deuxième entretien consistait aussi à discuter de la proposition de synthèse des activités d'après notre analyse. En effet, pour l'opérationnalisation du modèle, il était nécessaire de retravailler les activités en proposant des regroupements facilitant l'analyse.

A titre d'exemple la version brute des activités du service commerciale comprend 42 activités mais l'analyse et le retraitement nous ont permis de les ramener à 10 activités.

Version brute de la carte des activités service commercial

| Activité | mesure |
|---|--|
| 1. Coordonner toute l'activité commerciale : <i>par la prise des décisions opérationnelles</i> | <i>Temps, Nombre d'interventions support</i> |
| 2. Formaliser des plans d'actions du service | <i>Temps passé / Nombre de plan d'action élaboré</i> |
| 3. Signature et suivi des contrats grossistes | <i>Nombre de contrats géré</i> |
| 4. Négociation des partenariats | <i>Nombre de partenariats négociés</i> |
| 5. Intervention dans la gestion des plaintes clients en cas de retard de livraisons | <i>Nombre de cas géré</i> |
| 6. Assurez le positionnement prix-produits | <i>Nombre de prix fixés (Prix grossiste, Prix points de vente, Prix consommateur individuel, Prix aux abonnés)</i> |
| 7. Réception et enregistrement des produits | <i>Nombre de réceptions/quantité reçue</i> |
| 8. Consigner les produits aux commerciaux chaque matin | <i>Nombre de commerciaux</i> |
| 9. Traiter les commandes des clients et des points de ventes | <i>Nombre de commandes traitées</i> |
| 10. Contrôler les encaissements et des créances chaque jour | <i>Temps du contrôle journalier</i> |
| 11. Rencontrer les vendeurs aux niveaux des points de vente pour analyser l'évolution des ventes par jour | <i>Nombre de points de vente visité</i> |
| 12. Suivi des opérations sur les sites de foires | <i>Nombre de présentations à la foire</i> |
| 13. Assurer le recouvrement | <i>Distance parcourue.</i> |
| 14. Animation et formation de la force de vente | <i>Nombre de formations effectuées</i> |
| 15. Réfléchir à la stratégie marketing | <i>Temps d'analyse</i> |
| 16. Définir la politique de communication | <i>Nombre de messages spécifique</i> |
| 17. Concevoir les affiches | <i>Nombre d'affiches conçues</i> |
| 18. Contrôler et analyser la communication interne | <i>Temps consacré</i> |
| 19. Analyse de la visibilité des points de vente par des visites programmées. | <i>Nombre de points de vente</i> |
| 20. Veille concurrentielle et informationnelle : | <i>Nombre d'opérations de renseignement effectué</i> |
| 21. Organisation et mis en œuvre des choix événementiels | <i>Nombre d'évènements</i> |
| 22. Motivation et coaching de la force de vente | <i>Temps consacré</i> |
| 23. Gestion des prestataires (communication et en marketing) | <i>Nombre d'opérations</i> |
| 24. Création des points de ventes : convaincre les boutiquiers | <i>Nombre de points de vente créé</i> |
| 25. Signature des contrats d'abonnement | <i>Nombre de contrats d'abonnement signés</i> |
| 26. Signature de la carte de consommateur : 3 C | <i>Nombre de 3C vendue</i> |

| <i>(Suite)</i> | |
|--|---|
| 27. Gérer la tontine Champiso : certains clients cotisent (sous formes des avances) et se font livrer à la fin du mois selon le montant cotisé | <i>Nombre d'adhérants</i> |
| 28. Prospection (effectuer quelques ventes directes | <i>Nombre de prospects</i> |
| 29. Effectuer des ventes directes. | <i>Quantité vendue</i> |
| 30. Sensibiliser et vulgariser les produits de la société- | <i>Nombre de références</i> |
| 31. Enregistrement des factures | <i>Temps d'enregistrement</i> |
| 32. Elaboration des bons de livraison | <i>Nombre de bons établis</i> |
| 33. Enregistrement de nouveaux points de ventes | <i>Nombre de nouveaux points de vente</i> |
| 34. Traitement des Courriers administratifs | <i>Nombre de courriers traités</i> |
| 35. Accueil et renseignement des clients | <i>Nombre de visiteurs/</i> |
| 36. Vente au comptoir. | <i>Quantité vendue</i> |
| 37. Réception, Traitement et livraison des commandes | <i>Nombre de commandes reçues / Nombre de commandes traitées.</i> |
| 38. Recevoir et traiter des réclamations des clients | <i>Nombre de réclamations/ temps de traitement</i> |
| 39. Sortie et livraison aux points de vente | <i>Nombre de livraisons effectuées</i> |
| 40. Contact téléphonique : suivi pour voir l'état du stock des clients et pour voir s'ils ont des difficultés. | <i>Nombre client contacté</i> |
| 41. Livraison à domicile 42. Livraison des points de ventes. | <i>Itinéraire/ Nombre de livraisons effectuées</i> |

Tableau 40- Version brute de la carte des activités service commercial

| |
|---|
| 1. Gestion des contrats grossistes |
| 2. Gestion des points de vente |
| 3. Assurer le positionnement prix-produits |
| 4. Assurer les livraisons des clients et points de vente |
| 5. Effectuer des ventes directes dans la ville |
| 6. Assurer la communication marketing |
| 7. Assurer les ventes sur place par les hôtesse commerciales |
| 8. Prospections (signature des contrats d'abonnement et vente des cartes de consommateur) |
| 9. Gestion la tontine champiso |
| 10. Gestion des réclamations clients |

Tableau 41 – Liste simplifiée des activités du service commercial

L'expérimentation a abouti au modèle des processus avec leurs inducteurs que nous présentons ci-après avec les instructions tirées de cette étude. Nous précisons que le regroupement des

activités dans les processus est fait sur la base des inducteurs communs. L'outil informatique support de la démarche est le tableur Excel.

II. Modèle ABC de l'entreprise et les enseignements de l'expérimentation

Il nous paraît évident de décrire le modèle ABC du cas étudié avant d'aborder les enseignements tirés de cette expérimentation

1. La conception du MODELE ABC de CHAMPISO

La construction de la carte des processus a été faite grâce au croisement de la carte des activités retenues avec leurs inducteurs dans une matrice que nous présentons ci-après avant la formalisation du modèle ainsi que la fiche des coûts

1.1. Identification des processus : Matrice Activités & Inducteurs

La matrice Activités & Inducteurs est la pièce maîtresse dans la conception du modèle. Cette maîtrise croise l'ensemble des activités retenues par l'analyse et les inducteurs potentiels. Nous nous limitons ici seulement aux inducteurs que nous avons retenus après notre analyse de chacune des activités.

L'on pourra bien remarquer dans la matrice, que nous présentons dans la page suivante, que la plupart des activités de soutien (administration et direction financière et comptable) sont mesurées par l'ensemble des inducteurs. Cela s'explique par le fait que dans l'opérationnalisation du modèle nous avons réparti les charges de ces activités sur l'ensemble des processus, soit par répartition égalitaire (en défaut d'une clé bien appropriée, ou soit proportionnellement (par exemple le coût de l'activité « manager les RH » est réparti proportionnellement à l'effectif du personnel que chaque processus utilise).

CONTRÔLE DE GESTION ET ORIENTATION DES COMPORTEMENTS : Quels apports des processus ?

| | Nature des activités | Inducteurs de coûts | | | | | |
|--|---|---|----------------------|-------------------------|----------------------|-----------------------------|------------------------------|
| | | Quantité commandée de | Nombre de bouteilles | Quantité de jus préparé | Quantité de boissons | Quantité de commande client | Nombre de message spécifique |
| Administration | Manager les ressources humaines | X | X | X | X | X | X |
| | Définir la stratégie générale de l'entreprise | X | X | X | X | X | X |
| | Valider les dépenses des commandes | X | | | | | |
| | Gestion des recherches de capitaux | X | X | X | X | X | X |
| | Elaboration des formules de production | | | X | | | |
| | Intervention dans les médias pour la promotion des produits | | | | | | X |
| DAF | Tenir la comptabilité générale | X | | | | X | X |
| | <u>Contrôler les mouvements de caisse par jour</u> | X | | | | X | |
| | Assurer les déclarations fiscales | | | | | | X |
| | Gestion des fichiers des investisseurs | X | X | X | X | X | X |
| | Etablissement et suivi des budgets | X | X | X | X | X | X |
| | Déterminer les coûts des produits | | | | | | X |
| PRODUCTION | Saisi des encaissements et des décaissements | X | | | | X | |
| | Préparer le lancement d'une production (Etablir le programme+ demande de MP) | | X | X | X | | |
| | Etablir les commandes de MP | X | | | | | |
| | Lavage des MP | | | | X | | |
| | Lavage bouteilles | | | X | | | |
| | Préparation du Nutri-Top | | | | X | | |
| | Préparation des jus nutritionnels | | | X | | | |
| | Mélange du NITRI-TOP avec les ingrédients de chaque produit (i.e les jus nutritionnels) | | | | X | | |
| | Trie et désinfection des bouteilles | | X | | | | |
| | Conditionnement : mise en bouteille + capsulation | | X | | | | |
| | Passorisation | | | X | | | |
| | Etiquetage | | | X | | | |
| | Mise en carton | | | X | | | |
| | Qualité | <u>Assurer la qualité des matières première et des emballages et bouteilles</u> | X | | | | |
| Conduite des projets de certifications | | | | | | | X |
| Réception et stockage des MP+ bouteilles et des emballages | | X | | | | | |
| Gestion des stocks | Enregistrement Journalier des mouvements des stocks | X | | | | | |
| | Traiter les demandes du service de production | X | | | | | |
| | Assurer le traitement des commandes de MP émise par le DT | X | | | | | |
| | Consignation des produits au service commercial | | | | | X | |
| | Consignation pour vente au comptoir | | | | | X | |
| | Contrôle des ventes au comptoir à la fin de la journée | | | | | X | |
| Commercial | Gestion des contrats grossistes | | | | | X | |
| | Gestion des points de vente | | | | | X | |
| | Assurer les livraisons des clients et points de vente | | | | | X | |
| | Effectuer des ventes directes dans la ville | | | | | X | |
| | Assurer la communication marketing | | | | | | X |
| | Assurer les ventes sur place (accueil administration, accueil direction production) | | | | | | X |
| | Prospections (signature des contrats d'abonnement et vente des cartes de consommateur) | | | | | | X |
| | Gestion de la tontine champiso | | | | | | X |
| | Gestion des réclamations clients | | | | | | X |
| | Gérer la communication interne | | | | | | X |

Tableau 42 : Matrice Activités & inducteurs

Nous obtenons la version formalisée suivante du modèle avec les noms des processus, des inducteurs, leur volume et leur coût unitaire.

| Activités, centres de regroupement | Coût | % | Inducteurs | Volume | Coût unitaire |
|------------------------------------|-----------|----|--------------------------------|--------|---------------|
| Gestion des références | 593 293 | 9 | Quantité référence achetée | 91 384 | 6.61 |
| Gestion du conditionnement | 1 274 773 | 20 | Nombre de bouteilles | 30 087 | 42.37 |
| Cuisson des Jus | 80 268 | 12 | Quantité de jus préparé | 9 989 | 80.32 |
| Préparation des boissons | 348 534 | 6 | Quantité de boissons | 10 489 | 32.23 |
| Traiter les commandes clients | 2 509 851 | 38 | Quantité de commande client | 23 582 | 106.43 |
| Communication et promotion | 992495 | 15 | Nombre de messages spécifiques | 4 | 233.528.34 |

Tableau 43 : Formalisation du modèle

Le processus « Traiter les commandes clients » est le processus qui consomme plus de ressources dont la rémunération et les primes versées aux commerciaux. Ce processus comprend les activités principales suivantes :

- + Consignation pour vente au comptoir
- + Contrôle des ventes au comptoir à la fin de la journée
- + Gestion des contrats grossistes
- + Gestion des points de vente
- + Assurer le positionnement prix-produits
- + Assurer les livraisons des clients et points de vente
- + Effectuer des ventes directes dans la ville.
- + Assurer les ventes sur place (accueil administration, accueil direction production)
- + Prospections (signature des contrats d'abonnement et vente des cartes de consommateur)
- + Effectuer des ventes directes dans la ville
- + Gestion de la tontine champiso
- + Gestion des réclamations clients

Le processus « Gestion du conditionnement » qui consomme aussi d'importantes ressources est composé des principales activités suivantes :

- + Lavage bouteilles
- + Trie et désinfection des bouteilles
- + Conditionnement : mise en bouteille + capsulation
- + Passorisation
- + Etiquetage
- + Mise en carton

Tout ce travail a eu pour aboutissement la mise en place le modèle des processus que nous présente ci-après.

1.2. Modèle ABC Formalisé

Les six processus opérationnels identifiés ainsi que les 3 principaux processus de soutien sont formalisés dans le modèle suivant :

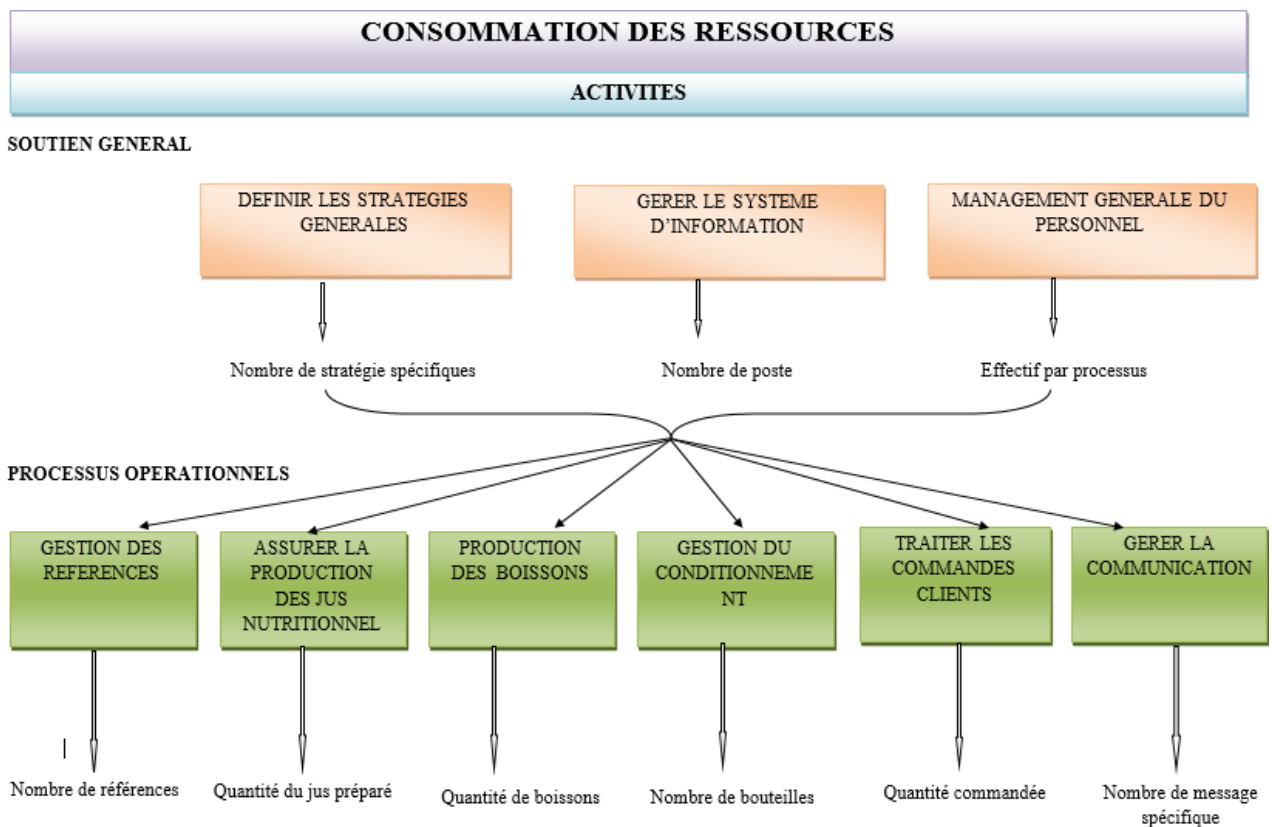


Figure 30 : Modèle des processus de CHAMPISO

Source : nous-même

1.3. Opérationnalisation du modèle : Fiche de coût

La fiche de coût ci-après présente l'opérationnalisation du modèle et permet d'obtenir le résultat analytique pour chaque produit.

Tous les produits dégagent, selon notre analyse, un résultat positive. La BIERRE puis le STRONG sont plus rentables parmi les principaux produits commercialisés avec comme bénéfice unitaire 87.54 et 58,26. Le gain unitaire sur le NUTRITOP, le produit intermédiaire est très élevé mais il n'est commercialisé que dans une petite quantité, la grande partie est utilisée pour la production des produits finis. Le processus physique a donc été respecté pour déterminer le coût de production du Nutri-Top, comme un coût intermédiaire avant de le réinjecter dans le coût des autres produits et dans l'imputation des dépenses commerciales (activité Traiter les commandes clients) la gamme Nutri-Top est considérée pour que celle-ci consomme sa part de processus de finition et de distribution.

D'ores et déjà nous précisons que bien que les résultats obtenus pourraient apporter un éclaircissement quant à la rentabilité par produit, ils devront, toutefois, être considérés avec beaucoup de réserve vu que plusieurs charges sont réparties par un taux forfaitaire pour d'abord entre les activités de chaque service puis des activités au centre de regroupement des activités (les processus) pour cause d'absence d'un système d'information financier développé et le caractère multitâche de la PME comme nous l'évoquerons dans les enseignements.

Nous présente la fiche de coût sur la page suivante.

| Nature | Global | 14 225 | BIERRE | 7 312 | BC | 3 231 | ANALIS | 5 081 | STRONG | 238 | LAIT | 5 283 | NUTRI-TOP |
|-------------------------------|--------------|-----------|------------|--------------|--------|--------------|------------|--------------|------------|--------------|------------|------------|------------|
| MP | | | | Q | CU | Valeur | | | | | | | |
| champignon | 158 485 | | | | | | | | | | | 11 | 15 000 |
| citronnelle | 31 786 | | | | | | | | | | 300 | 89 | 3 000 |
| citron | 20 475 | 13 | 1 575 | 20 475 | | | | | | 0,30 | | | |
| Kinkelida | 25 840 | 25 | 680 | 17 000 | 680 | 8 840 | | | | | | | |
| Epice | 5 100 | 6 | 850 | 5 100 | | | | | | | | | |
| menthe | 78 000 | | | 65 | 1 200 | 78 000 | | | | | | | |
| Gingembre | 31 756 | | | | | | 64 | 500 | 31 756 | | | | |
| Jus d'ananas | 228 863 | | | | | | 539 | 425 | 228 863 | | | | |
| Soja | 635 | | | | | | | | | 1,59 | 400 | 635 | |
| Arome | 198 | | | | | | | | | 0,79 | 250 | 198 | |
| Sucre | 147 443 | | | 97 | 340 | 33 148 | 18 | 340 | 6 120 | 1,19 | 340 | 405 | 340 |
| Nutri-TOP | 376 736 | 2 540 | 81 | 205 082 | 1 219 | 98 396 | 907 | 81 | 73 258 | | | | |
| EAU | 8 800 | 5 080 | 1 | 2 835 | 2 437 | 1 | 601 | 1 815 | 1 | 1 013 | 79 | 1 | 44 |
| Bouteilles | 1 203 480,00 | 14 225 | 40 | 569 000 | 7 312 | 40 | 129 240 | 5 081 | 40 | 203 240 | 238 | 40 | 9 520 |
| Capsules | 210 609,00 | 14 225 | 7 | 99 875 | 7 312 | 7 | 22 617 | 5 081 | 7 | 35 567 | 238 | 7 | 1 666 |
| Equilisque | 391 131,00 | 14 225 | 13 | 184 925 | 7 312 | 13 | 42 003 | 5 081 | 13 | 66 053 | 238 | 13 | 3 094 |
| Cartons | 344 747,00 | 593 | 275 | 162 995 | 305 | 275 | 37 022 | 212 | 275 | 58 220 | 10 | 275 | 2 727 |
| Coûts directs | 3 264 085,00 | 14 225,00 | 89,07 | 1 266 987,00 | 312,00 | 742 247,00 | 142,48 | 460 346,00 | 93,53 | 475 227,00 | 77,22 | 18 538,00 | 56,96 |
| Gener les références | 604 013,74 | 42 | 6,61 | 282 360,00 | 416,16 | 148 164,00 | 6,61 | 517,00 | 6,61 | 102 690,00 | 6,61 | 53,00 | 6,61 |
| Gestion du conditionnement | 1 274 773,18 | 14 | 42,37 | 706,00 | 312,00 | 309 807,00 | 42,37 | 896,00 | 42,37 | 215 280,00 | 42,37 | 10 084,00 | 42,37 |
| Cuisson des Jus | 802 267,86 | 2 | 80,92 | 204 022,00 | 218,67 | 97 881,00 | 80,92 | 907,32 | 80,92 | 874,00 | 72 89,67 | 186,00 | 80,92 |
| Preparation des boissons | 348 533,88 | 5 | 33,23 | 168 816,00 | 437,33 | 80 992,00 | 33,23 | 35 788,00 | 33,23 | 300,00 | 60 79,33 | 636,00 | 33,23 |
| Coût de production | 1 255,00 | 14 225,00 | 88,43 | 1 257 908,00 | 312,00 | 636 844,00 | 74,65 | 241 201,00 | 88,79 | 451 144,00 | 67,05 | 15 959,00 | 80,74 |
| Trailer les commandes clients | 2 509 851,30 | 8 | 106,43 | 671 136,00 | 637,00 | 599 950,00 | 106,43 | 507 036,00 | 106,43 | 469 041,00 | 27 991,00 | 27 326,00 | 106,43 |
| Communication et promotion | 992 495,46 | 1,00 | 233 528,34 | 233 528,00 | 1,00 | 233 528,00 | 233 528,34 | 1,00 | 233 528,34 | 233 528,00 | 58 382,00 | 233 528,34 | 233 528,34 |
| Coût des activités (5) | 5 507 996,05 | 8 185,00 | 223,39 | 1 528 458,52 | 637,00 | 1 324 436,65 | 230,10 | 1 096 206,70 | 248,21 | 1 093 868,27 | 104 995,47 | 326,00 | 187,17 |
| Coûts de revient | 7 939 059,85 | 8 185,00 | 312,46 | 2 557 476,82 | 637,00 | 1 896 653,03 | 372,58 | 971,42 | 341,74 | 1 506 055,86 | 124 472,69 | 326,00 | 244,13 |
| Chiffre d'affaires | 9 364 020,00 | 8 185,00 | 400,00 | 3 274 000,00 | 637,00 | 2 029 320,00 | 400,00 | 1 905 600,00 | 400,00 | 1 762 800,00 | 131 500,00 | 326,00 | 800,00 |
| Resultats analytiques | 1 424 960,15 | 8 185,00 | 87,54 | 716 523,18 | 637,00 | 132 666,97 | 27,42 | 130 628,58 | 58,26 | 256 744,14 | 27,31 | 326,00 | 555,87 |
| | | | | | | | | | | | | | 214,11 |

Tableau 44 : Fiche de coût.

Après cette description du déroulement et des résultats de notre intervention, nous voulons à présent, présenter les principales instructions que nous dégageons de cette expérience surtout relativement à quelques-unes des hypothèses de notre modèle théorique.

2. Les remarques de l'expérimentation

Ce dernier point concerne la présentation des enseignements relatifs aux différentes phases du processus de modélisation. Avant tout, nous rappelons les enjeux importants dans le processus de modélisation par les processus. Ces enjeux se rapportent aux choix à faire lors de la carte des activités et des processus à retenir et de l'identification des facteurs de causalités adéquats. Le passage du modèle à l'instrumentation qui comprend l'allocation de ressources aux activités et la détermination des coûts des produits constitue aussi une étape délicate du processus.

Comme évoqué dans notre cadre conceptuel, lors de la construction du modèle par les processus il convient de recourir à **des processus issus d'un diagnostic** du ce qui se fait réellement. En outre, une **réorganisation de l'entreprise par processus** ne devrait pas s'opposer ou remplacer l'organisation verticale et hiérarchique présente.

Par ailleurs **le choix des inducteurs** d'activités et de ressources devra être aussi pertinent. Leur pertinence déterminera la cohérence entre la vision à long terme et les objectifs à court terme et influencera aussi la qualité des processus identifiés puisqu'ils ont servi de base pour le regroupement des activités dans le cadre de notre recherche.

Enfin **l'affectation des ressources aux activités** constitue une des étapes à des enjeux bien aussi stratégiques. Elle permet de déterminer le poids économique de chaque activité et de mettre en évidence des sources d'amélioration.

Nous mentionnons ici quatre principaux enseignements dont deux se rapportent aux hypothèses relatives à la construction de la carte des activités et des processus et les deux autres se rapportent aux phases de l'identification des inducteurs et de l'affectation des ressources aux activités ou de la valorisation des activités.

2.1.L'importance des processus réels mais un recours nécessaire au "normatif"

Nos enseignements par rapport à l'hypothèse de l'efficacité des processus réels permettent de renforcer les arguments avancés à ce propos.

Lors de l'identification des activités réelles réalisées par les acteurs il y a un intérêt qui est suscité chez les acteurs pour le modèle à mettre en place. Nous avons remarqué que tous étaient curieux de savoir l'objectif du projet et y ont vite adhéré. Les entretiens demandés étaient bien accueillis et nous n'avons eu aucun mal à collecter les informations. Ces entretiens furent des moments importants pour la sensibilisation du personnel sur l'importance de l'interaction, l'implication et la socialisation de leurs actions et comportements dans l'entreprise. Ce fut aussi bénéfique parce que les acteurs sont amenés à réfléchir à ce qu'ils font réellement, à ce que les activités coûtent à l'entreprise et à leur contribution à la création de la valeur. Il est fort intéressant de remarquer que certains acteurs ne se sont jamais posés de telles questions.

Tout cela constitue des effets positifs du processus d'identification des activités réelles. Il convient d'évoquer aussi à ce point la prise en compte des valeurs culturelles présentes dans l'entreprise dans ce processus de modélisation. Cette première phase a permis de découvrir la culture qui règne au sein de CHAMPISO. Les valeurs telles que le collectivisme, l'esprit d'équipe, de collaboration et de partage et l'entraide sont présentes et sont toujours propagées par la direction. Elles sont des facteurs clés de succès de l'approche par les processus.

Une simple analyse des fiches de postes ne suffirait pas comme cela nous avait été recommandé au départ par le directeur général. La raison évoquée était qu'il y a plusieurs réorganisations internes en cours qui feront que les données que nous allons recueillir par les entretiens ne seront plus conformes à la nouvelle organisation qui sera mise en place. Cet aspect avait aussi nourri le processus de modélisation en ce qui concerne sa souplesse pour faciliter son évolution avec l'évolution de l'organisation. Les entretiens effectués ont été aussi considérés comme un préalable à ce projet de restructuration pour lequel la description de l'état des lieux est importante afin d'identifier les dysfonctionnements et les difficultés rencontrées par le personnel.

C'est là que le recours aux normes dans la modélisation des processus intervient. Il y a certes une importance qui est accordée aux processus réels mais un recours à ce qui devrait être fait est souhaité. Nous avons aussi le devoir de faire des recommandations pour une meilleure réorganisation des activités en fonction de notre analyse effectuée.

Il y aurait donc une articulation entre les processus réels et les processus normalisés qui orienteront l'action dans la construction du nouvel modèle. Il faudra veiller à ce que ces processus normalisés soient mis en action et qu'ils correspondent à ce qui est réellement appliqués. Il faut toujours que le modèle mis en place corresponde à la réalité des activités menées dans l'entreprise au risque de n'avoir aucun intérêt pour les acteurs.

Il y a ainsi un arbitrage nécessaire à faire entre le réel « ce qui est fait » et le normatif « ce qui devrait être fait »

2.2. Le découpage hiérarchique au cœur du processus de modélisation

Comme précisé dans le cadre conceptuel la logique par les processus et la logique fonctionnelle sont complémentaires et doivent être vues ainsi.

L'expérience confirme cela. En effet l'approche par les processus se base sur le découpage hiérarchique dont la qualité et la clarté facilite la modélisation. Lors de la modélisation nous sommes basés sur le découpage hiérarchique existant. Les charges indirectes sont déterminées par service avant leur répartition sur les activités identifiées par service. Nous avons remarqué que quand la séparation des tâches était claire l'identification des processus et l'affectation des ressources aux activités étaient faciles mais quand ce n'est pas le cas cela rend la tâche compliquée. Il y a par exemple le responsable de la production qui s'occupe aussi de l'approvisionnement et la gestionnaire de stocks qui intervient dans le contrôle de la production, ceci justifie le fait que nous avons retenu un seul centre d'analyse pour ces activités.

En effet le fonctionnement multitâche qui caractérise les PME de petit effectif rend la modélisation très difficile et non précise.

L'importance d'une organisation hiérarchique claire est révélée dans le cas de notre recherche-intervention lors de la phase de modélisation mais nous estimons que l'articulation entre les deux visions hiérarchique et processus serait aussi importante après la modélisation comme cela est évoqué dans le cadre conceptuel.

2.3. La qualité du choix des inducteurs détermine le degré de précision des coûts :

Les réalités suivantes ont été rencontrées durant cette phase : d'abord nous avons dû renoncer à certains inducteurs par faute de données disponibles. C'est le cas par exemple des inducteurs des processus de soutien et de pilotage dont les charges ont été imputées dans un premier temps, aux processus de gestion des références pour faciliter la répartition des charges.

Le résultat du calcul a révélé une incohérence parce que la répartition par l'inducteur « nombre de références » semble inappropriée car il s'est avéré que les produits, dont la quantité produite était petite, supporte trop les charges indirectes de gestion de la référence ce qui a entraîné un coût de revient très élevé.

Cet inducteur fausse l'analyse parce qu'il ne correspond pas à la cause de la consommation des ressources par toutes les activités constituant le processus « gestion des références »

L'analyse a été refaite d'abord pour épurer les activités regroupées sous ce processus afin de n'y garder que celles relevant de l'approvisionnement des références (i.e. des matières et emballages) et puis reconsidérer les valeurs retenues pour l'inducteur (nombre de références achetées et non le nombre de références de produit).

Trop de simplification du modèle remet en cause sa pertinence. A ce problème du choix des inducteurs d'activités consommées par les produits s'ajoute celui de l'imputation des ressources aux différentes activités.

2.4. Valorisation économique des activités : nécessité d'une tenue rigoureuse de la comptabilité financière

Ce dernier point bien qu'il ne rentre pas dans notre modèle de recherche, s'est avéré déterminant dans la conception de la modélisation. L'affectation des ressources aux activités requiert en effet une tenue rigoureuse de la comptabilité financière pour l'identification plus ou moins exacte des dépenses réalisées pour chacune des activités. La plupart des charges indirectes des centres de responsabilités ont été réparties de façon forfaitaire ce qui rend difficile la conclusion quant aux poids économiques des activités et donc l'identification des sources d'amélioration. Une bonne organisation du traitement comptable des opérations de l'entreprise est nécessaire pour assurer la fiabilité et la précision dans la valorisation économique des activités et détermination des coûts.

L'enjeu est énorme car « *outre la valorisation des activités, la méthode ABC permet certaines applications s'inscrivant dans le cadre de l'ABM. Ainsi, on peut réaliser du benchmarking, se servir de l'ABC pour évaluer l'opportunité de sous-traiter des activités. On peut également choisir une budgétisation basée sur les activités, procéder à des actions de reengineering, ou gérer les besoins de financement d'exploitation.* » (LACOMBE Isabelle, 1997).

Conclusion du chapitre 2

L'objet de ce dernier chapitre de notre thèse a été de présenter les résultats issus de l'analyse des données collectées ainsi que les enseignements issus de la recherche intervention. L'état de lieux des pratiques de contrôle de gestion des entreprises au TOGO a été décrit dans une première section et les résultats montrent que le contrôle de gestion dans ces entreprises est peu développé et n'est pas loin du contrôle de gestion traditionnel caractérisé par la prédominance de la dimension calculatoire et par des objectifs serrés et des indicateurs quantitatifs et financiers. Il s'agit essentiellement du contrôle des comportements par les résultats. La détermination des dirigeants ainsi que les compétences du contrôleur de gestion constituent, selon les répondants, les principaux facteurs déterminants de l'efficacité du système.

La seconde section a servi à la présentation des résultats des tests de nos hypothèses de recherche. Les résultats ont montré d'une part que les processus sont bien au cœur des nouvelles articulations de gestion mais la relation entre ces articulations et les dimensions de la socialisation est difficilement vérifiable. D'autre part les résultats confirment l'hypothèse selon laquelle le recours aux processus du terrain est plus efficace que l'approche normative. Il en est de même pour l'hypothèse portant sur l'importance de l'articulation des deux visions processus et centre de responsabilité. Mais quant à la dernière hypothèse les résultats révèlent une indépendance entre le mode de rétribution et l'approche par les processus.

Conclusion Partie 2 :

Notre modèle théorique de recherche a été confronté aux données du terrain à travers une méthodologie que l'on pourrait bien qualifier d'une recherche intervention qualimétrique (alliant le quantitatif et le qualitatif) (SAVALL H. & SAVALL H., 2005), qui consiste à recourir à la recherche intervention afin d'étudier un cas particulier dans le but d'approfondir les résultats observés lors d'une phase d'étude quantitative préalable. La description de cette méthodologie fut l'objet du premier chapitre de cette seconde partie. Nous y avons expliqué notre positionnement épistémologique interprétativo-constructiviste.

L'analyse des données collectées a été présentée dans le second chapitre d'abord en décrivant l'état de lieux de l'instrumentation et des finalités du contrôle de gestion dans les entreprises au Togo. Nous rappelons particulièrement les résultats relatifs aux questions relatives aux mécanismes et aux déterminants de l'influence du contrôle de gestion dans son ensemble sur les comportements. Le contrôle de gestion oriente les comportements surtout au travers de la fixation des objectifs et du contrôle des résultats. Il s'agit essentiellement du contrôle budgétaire. L'efficacité du système dépend en grande partie de la détermination des dirigeants et des compétences des contrôleurs de gestion. Il note que parmi ces compétences les qualités techniques semble être plus importantes alors que d'après notre cadre conceptuel les compétences relationnelles et pédagogique sont censés prédominés surtout par rapport à la problématique d'influence sur les comportements qui nous occupe dans la présente recherche.

Quant au test de notre modèle de recherche théorique, les résultats des tests d'indépendance de khi-deux ainsi que ceux de l'estimation du modèle qualitatif complétés par les enseignements de la recherche –intervention, permettent de tirer les conclusions partielles suivantes :

L'invalidation de nos trois premières hypothèses des mécanismes de l'apport des processus car :

- ✚ Il a été vérifié que l'approche par les processus agit positivement sur la qualité de l'articulation entre les coûts et la valeur, entre les niveaux local et global et entre les horizons court-terme et long-terme.*

- ✚ *Mais la contribution de cette approche à la socialisation du personnel au niveau du travail individuel, du groupe et de l'organisation dans son ensemble par le personnel semble peu significative.*

La recherche intervention évoquée dans la dernière section n'a pas pu éclairer sur ces hypothèses.

En ce qui concerne les affirmations relatives aux facteurs déterminants de l'efficacité de cette approche nous notons :

- ✚ *contrairement au cadre conceptuel, confirmé par la recherche quantitative, le recours aux processus réels n'est pas suffisant d'après notre recherche-intervention. L'arbitrage entre le réel et le normatif s'avère une condition d'efficacité.*
- ✚ *la vision par les processus coexiste généralement avec le découpage hiérarchique. L'articulation entre les deux visions est bien un facteur déterminant de l'efficacité de l'approche.*
- ✚ *le mode de rétribution semblerait ne pas avoir une influence significative sur l'efficacité de l'approche par les processus. L'intervention en entreprise n'a pas apporté plus d'information à ce sujet.*

Outre ces points, la recherche intervention a révélé l'importance de choix des inducteurs de coût et d'activité ainsi que la nécessité d'une tenue rigoureuse de la comptabilité financière afin de permettre une valorisation économique correcte des activités.

Nous allons, à présent, présenter nos conclusions, les apports et les limites ainsi que les évolutions possibles de notre recherche.

CONCLUSION GENERALE :

Au terme de ce travail portant sur la contribution du contrôle de gestion basé sur les processus à l'orientation des comportements dans la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise, nous allons à présent faire une synthèse de nos résultats. Nous nous attacherons avant tout à tirer un certain nombre de leçons relatives à nos hypothèses issues du cadre conceptuel et voir en quoi elles ont été confirmées, nuancées ou infirmées. Nous finirons par l'explication des perspectives qu'une telle connaissance ouvre à des recherches ultérieures, à la fois dans son prolongement et dans son potentiel en termes d'applications.

1. Enseignements de la recherche

Notre recherche permet de cerner, dans un premier temps, les pratiques et les finalités du contrôle de gestion dans les entreprises au Togo.

Si le cadre conceptuel nous a révélé une évolution du système du contrôle de gestion tant au niveau de ces outils qui se modernise (en outre l'ABC/M avec des budgets transversaux et des tableaux de bord stratégiques à la place de la méthode des sections homogènes, des budgets classiques et des tableaux de bord de financier...), qu'au niveau de ses finalités (du «*decision-facilitating*» vers un contrôle de gestion stratégique, un système d'orientation des comportements et de pilotage»), force est de constater qu'il n'en est pas ainsi au sein des entreprises togolaises. En effet le contrôle de gestion au sein des entreprises est non loin du système classique. Il s'agit du contrôle budgétaire dans la plupart des cas. L'adoption de l'approche par les processus (ABC) n'est présente que dans 30% environ des entreprises car la méthode est méconnue de la plupart. Les missions et les compétences du contrôleur de gestion dans ces entreprises sont essentiellement techniques et comme l'on peut s'y attendre le personnel dans la majorité des cas perçoit le système comme une contrainte et le contrôle de gestion comme un «*policier*». Nous avons toutefois noté que cette perception est partagée et semble être bonne au niveau des managers qui voient dans le système une aide au pilotage de leur équipe. Bien qu'il y ait de divergence dans les conceptions des finalités du système, les réponses convergent vers l'évidence de la contribution du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements au sein de l'entreprise et c'est surtout à travers le contrôle par les résultats. L'utilisation du modèle AMI d'Henri Bouquin a révélé que les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises au Togo sont caractérisés par la prédominance de la dimension calculatoire.

Il faut noter qu'en générale la gestion de la problématique de l'orientation des comportements au sein des entreprises révèle plus de la gestion du risque de comportement que par le développement ou le soutien de la dynamique implication-interaction-socialisation. Pour la plupart des contrôleurs de gestion les dirigeants considèrent le système de contrôle de gestion comme un outil de surveillance visant donc à assurer une conformité des actions et comportements des individus au schéma qu'ils ont préalablement conçu. Nous mentionnons ici par exemple le propos d'un contrôleur de gestion qui, à notre question relative à l'acceptation et l'adhésion du personnel aux objectifs de son travail, à ceux de son équipe et à l'objectif général de l'entreprise, nous expliquait que le personnel n'a pas le choix sinon il en subira les conséquences. A cet effet Il convient alors de s'interroger sur l'effectivité de cette acceptation ou adhésion du personnel. L'adhésion devrait être une conséquence d'une compréhension et d'une croyance libre et de conviction dans les normes, les objectifs, les finalités.

Par ailleurs, selon nos résultats les principaux facteurs déterminants du niveau d'influence du contrôle de gestion sur les comportements sont la détermination des dirigeants et les compétences du contrôleur de gestion. En effet, le poids et l'importance de l'apport du contrôle de gestion dépend de la légitimité que les dirigeants lui accordent, de l'utilisation qu'ils en font. En outre les compétences du contrôleur de gestion sont aussi déterminantes de l'efficacité du système et à ce niveau nous avons constaté trop d'importance accordée aux compétences techniques du responsable chargé du contrôle de gestion, ce qui est bien cohérent avec ce que nous évoquions précédemment quant à l'état traditionnel du système. Les compétences relationnelles et pédagogiques devraient être privilégiées.

Confirmation ou infirmation de nos hypothèses :

Nous allons à présent discuter nos hypothèses au regard de notre analyse quantitative et des enseignements de notre recherche-intervention.

L'étude nous permet de tirer un certain nombre de conclusions.

Les conclusions relatives aux hypothèses portant sur les mécanismes de l'apport de l'approche par les processus sont les suivantes :

- Le contrôle de gestion par les processus sont bien au cœur des trois articulations de gestion (les articulations entre coût & valeur ; entre les niveaux local et global puis entre le court terme & le long-terme). Ils influencent positivement la réalisation de ces articulations.

→ Par contre il nous est difficile d'affirmer que la réalisation de ces articulations influence significativement les dimensions de la socialisation du personnel qui sont l'apprentissage et l'intériorisation des objectifs, valeurs et finalités au niveau du travail, du groupe et de l'organisation.

Ainsi nous ne pouvons qu'infirmer nos hypothèses (H1, H2 et H3), du fait de l'absence d'une relation significative entre les variables des articulations de gestion et les aspects de la socialisation. Toutefois nous mettons de réserve à cette conclusion à cause de la difficulté l'appréciation de la contribution de l'approche à l'orientation des comportements, problématique à laquelle participe l'ensemble du système de contrôle organisationnel.

Quant aux hypothèses des déterminants de l'efficacité de l'apport de l'approche par les processus nous notons ce qui suit :

→ **L'hypothèse 4, « la modélisation par les processus partant du terrain est plus efficace que celle partant des processus normalisés »**, est confirmée par l'analyse des réponses des contrôleurs de gestion. Notre recherche-intervention jette une lumière complémentaire sur l'importance du recours aux processus réels mais aussi sur la nécessité de l'articulation entre processus réels et processus normalisés : En effet il est certes plus efficace de construire le modèle des processus sur base des observations issues de l'identification de ce qui est fait au travers d'étude du terrain et cela pour les raisons suivantes précédemment évoquées :

- Le processus d'identification par observation et écoute des opérationnels est en lui-même un **processus de sensibilisation** de l'ensemble des acteurs quant à la considération de l'articulation de leur actions avec les autres ainsi que leur contribution aux objectifs globaux : que cette articulation soit modélisée effectivement ou non, toute la communication autour du projet ainsi que les entretiens influencent la mentalité des acteurs qui sont interpellés à réfléchir globalement dans la réalisation de leur activités individuelles
- C'est aussi une phase d'identification des valeurs présentes dans l'entreprise afin de prendre les dispositions nécessaires pour promulguer ou renforcer les valeurs déterminantes du succès de l'approche par les processus telles que le collectivisme, l'esprit d'équipe, de collaboration et de partage et l'entraide.

Ainsi la modélisation basée sur l'étude du terrain est d'une importance capitale dans l'efficacité du modèle. **Toutefois si ce qui est fait par le personnel est juste repris**

tel quel sans prise en compte de ce qui devrait être fait au regard des objectifs poursuivis par l'entreprise ou de certaines pratiques benchmarks le modèle ne saura être efficace. Il faut rappeler que l'efficacité du système se mesure dans sa capacité à orienter les actions vers le sens voulu. Or le diagnostic peut révéler des actions non conformes au sens de l'objectif ou des dysfonctionnements comme ce fut le cas dans notre recherche. Et à ce niveau il convient de recourir aux normes. En plus le modèle des processus ne vise pas seulement à obtenir des coûts plus précis qu'avec la méthode des coûts complets par centres d'analyses mais surtout à modéliser le déploiement de la valeur créée afin d'amener les acteurs à toujours réfléchir en termes de coût et de la valeur à la fois. Cela nécessite l'adaptation du réel aux processus normatifs qui assureront cette déclinaison de la valeur.

Ainsi si d'une part il importe de chercher une cohérence entre les modalités de fonctionnement mis en place avec la perception des acteurs, il aussi est inévitable, d'autre part, de remuer cette perception au regard des processus normatifs jugés stratégiques. **Cette hypothèse n'est donc pas confirmée** et l'expérience, ayant révélé ses limites, elle devrait ainsi être reformulée comme suit : *la modélisation articulant ou arbitrant entre les processus réels et les processus normatifs est plus efficace qu'une modélisation privilégiant l'une ou l'autre des approches.*

- **La nécessité de construire une articulation entre la vision processus et la structure en centres de responsabilité de l'organisation (H5)** est à confirmer au regard de nos résultats. En effet nous avons remarqué une dépendance positive et significative entre le pilotage par les processus avec la présence des responsables de processus et la structure hiérarchique en présence dans les entreprises ayant adopté le modèle ABC. Notre expérience au sein de la société Champiso a confirmé que le découpage hiérarchique est au cœur du processus même de modélisation transversale, comme évoqué plus haut. Cette modélisation est efficace si le découpage hiérarchique existant est le plus clair possible car la non-séparation claire des tâches rend difficile le processus de la modalisation. S'il est vrai que l'expérience a considéré juste la phase de modélisation, il semble bien d'après nos entretiens que les deux formes d'organisation coexistent même à après cette phase. Nos interviewés confirment la complémentarité de ces deux formes. L'efficacité de la modélisation par les processus en dépend donc.
- Pour ce qui est de **l'impact positif d'un système de rémunération articulant "l'individuel" et "le collectif" (H6)**, l'analyse des résultats infirme cette hypothèse. En

effet nous n'avons observé aucune relation significative entre le mode de rétribution et l'approche par les processus. Ce que nous retenons c'est que s'il est vrai qu'une relation semble, théoriquement, logique et cohérente comme la présente relation qui s'inscrit, nous le rappelons, dans cette qualité de l'alignement de l'ensemble des dispositifs de gestion, évoquée Lionel Honoré, (2007), qui conditionne le niveau d'efficacité de ces dispositifs, il est difficilement testable empiriquement peut-être à cause de la nature qualitative et donc de l'appréciation subjective de cette relation.

La discussion de nos hypothèses ainsi faite, il convient à présent d'évoquer les prolongements éventuels de notre recherche. Mais avant cela nous allons préciser les portées ainsi que les limites de notre recherche.

2. Portées et limites

Ce mémoire de thèse comporte au moins deux intérêts :

- ✓ **Premièrement, nous avons apporté une contribution du point de vue théorique :**
En effet la réflexion que nous avons menée sur l'apport du contrôle de gestion basé sur les processus dans l'orientation des comportements enrichit aussi la littérature vue la contingence du domaine qui limite les travaux antérieurs. S'il est vrai que la littérature abonde sur le rôle du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise et son influence positive ou souvent négative sur les comportements, il nous semble toutefois qu'aucune étude n'a porté sur l'apport de l'approche par les processus et tenter de traiter de sa contribution à l'orientation des comportements par la dynamique de socialisation comme abordé dans le présent travail, constitue un enrichissement non négligeable de la littérature dans le domaine.

- ✓ **En second lieu, notre étude revêt aussi un intérêt managérial** du fait qu'elle apporte au gestionnaire des éléments de réflexions sur la pertinence de leurs pratiques de contrôle face à la nécessité de moderniser la résolution de la problématique de l'orientation des comportements en privilégiant le développement de la socialisation et le contrôle du risque comportemental au lieu du contrôle du risque de comportement par le formalisme et le système sanction/récompense. Nous espérons avoir aussi suscité auprès des contrôleurs de gestion un minimum d'intérêt pour les pratiques et outils modernes du contrôle de gestion. Notre recherche-action est d'une portée capitale grâce

aux enseignements qu'elle a fournis. Ces enseignements confirment en partie les affirmations du cadre conceptuel mais également les enrichit.

Il faut aussi noter que notre étude jette une modeste lumière sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises togolaises, contribuant ainsi à l'enrichissement des connaissances dans ce contexte. Nous rejoignons les auteurs Boniface Bampoky & François Meyssonier, 2012) qui ont mené une étude descriptive des démarches et outils du contrôle de gestion mis en œuvre dans les entreprises au Sénégal en faisant remarquer, avec raison, qu'il n'y aucune ambiguïté sur la réalité des pratiques et des outils du contrôle de gestion dans les entreprises dans les pays développés, contrairement aux pays en développement où on trouverait à peine des études dans la discipline. Le besoin d'une telle étude dans le contexte des entreprises au Togo n'est pas à encore à démontrer vue son absence totale, du moins à notre connaissance. Notre recherche a confirmé nos intuitions originelles d'une faible pénétration des outils et pratiques moderne de contrôle de gestion dans les entreprises au TOGO.

Comme tout travail de recherche, notre travail possède certaines limites dont nous voudrions bien souligner quelques-unes :

- La taille et même la nature de notre échantillon ainsi que la faible proportion des entreprises ayant adopté la modélisation par les processus ne nous permettent pas de tirer des conclusions en termes de représentativité. Nous regrettons le taux de réponse faible que nous avons obtenu. Cela pourrait être dû par la longueur de notre questionnaire qui aurait découragé les répondants. Nous avons voulu cerner et les réalités des outils et pratiques du contrôle de gestion au Togo et l'apport l'approche par les processus, ce qui a nécessité un bon nombre de questions.
- la taille petite de la société Champiso où nous avons mené notre recherche-intervention a influencé l'efficacité du modèle. En outre notre distance du terrain après notre première proposition de modélisation ne nous a pas permis de suivre et d'accompagner dans son utilisation afin d'en mesurer les effets sur le management et l'orientation de comportement.
- Nous aurions aimé pouvoir procéder à des analyses par strates afin de confronter les propos des contrôleurs de gestion surtout à propos du niveau de socialisation du personnel mais nous n'avons pas obtenus des retours suffisants dans les mêmes entreprises. La plupart des ceux qui nous ont répondu sont d'autres entreprises autre que les contrôleurs de gestion qui ont répondu aux questionnaires qui leur est adressé.

3. Perspectives et pistes futures :

En perspective il conviendrait d'approfondir la réflexion sur la place effective et le poids du contrôle de gestion dans les entreprises au TOGO face aux autres mécanismes du contrôle organisationnels. Nous l'avions évoqué dans nos questions de recherche mais les réponses ne nous en ont pas fourni assez d'informations pour l'aborder.

En outre nous pensons qu'il serait d'une grande utilité de procéder à la mesure de degré de la socialisation du personnel en interrogeant les managers et surtout le personnel et non les contrôleurs de gestion. L'approche de l'étude de cas pourrait avoir plus d'impact et plus d'intérêt pour le changement du regard des dirigeants et contrôleurs de gestion sur leurs pratiques du contrôle de gestion.

Aussi est-il que l'on devrait privilégier la recherche-intervention et une étude longitudinale sur l'amélioration de la cohésion et de la cohérence organisationnelle induite par la mise en place d'un modèle par les processus dans l'entreprise. Cette approche donnerait certainement plus d'enseignement sur la contribution du contrôle de gestion basé sur les activités et les processus à l'orientation des comportements vers l'intention stratégique de l'entreprise.

Et pour finir nous rappelons la question suivante évoquée plus haut, question que nous n'avons pas pu approfondir dans la présente étude. Il s'agit du pourquoi le contrôle de gestion est –il séparé de la fonction GHR puisque la problématique du contrôle des comportements fait partie intégrante des missions des deux fonctions ?

ANNEXES :

| | |
|---|-----|
| Annexe 1 : Questionnaire de recherche..... | 208 |
| Annexe 2 : Guide d'entretien pour la construction de la carte des activités et des processus | 212 |
| Annexe 3. Listes des entreprises de notre échantillon :..... | 213 |
| Annexe 4- Perception du contrôle de gestion par les dirigeants | 214 |
| Annexe 5- Statut des répondants | 215 |

Annexe 1 : Questionnaire de recherche.

| | |
|--|--|
| <p>Statut du répondant</p> <p><input type="radio"/> Directeur Général</p> <p><input type="radio"/> Responsable du service de contrôle de gestion</p> <p><input type="radio"/> Directeur administratif et financier</p> <p><input type="radio"/> Responsable RH</p> <p><input type="radio"/> Comptable</p> <p>Autre :</p> | <p>Quels sont les objectifs généraux que vous assignez à votre entreprise ?</p> <p><input type="radio"/> Augmenter la part du marché <input type="radio"/> Se maintenir dans la situation actuelle</p> <p><input type="radio"/> se retirer progressivement <input type="radio"/> améliorer la rentabilité</p> |
| IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE | |
| <p>Dénomination sociale de votre _____</p> <p>_____</p> <p>Forme Juridique</p> <p><input type="radio"/> SA <input type="radio"/> SARL <input type="radio"/> SARLU <input type="radio"/> Autre :</p> <p>_____</p> <p>Date de création _____</p> <p>_____</p> <p>Etes-vous une entreprise ?</p> <p><input type="radio"/> Privée togolaise <input type="radio"/> Familiale togolaise</p> <p><input type="radio"/> Publique <input type="radio"/> Para-publique</p> <p><input type="radio"/> Filiale de firme Multinationale Etrangère non filiale</p> <p><input type="radio"/> Autres (à préciser)</p> <p>_____</p> <p>Quel est l'effectif du personnel ?</p> <p><input type="radio"/> Mois de 10 <input type="radio"/> de 10 à 49 <input type="radio"/> de 50 à 100 <input type="radio"/> de 101 à 200</p> <p><input type="radio"/> 201 à 500 <input type="radio"/> plus de 500</p> <p>_____</p> <p>A quel secteur d'activité appartenez-vous ?</p> <p><input type="radio"/> Industrie <input type="radio"/> Service <input type="radio"/> Commerce</p> <p>_____</p> <p>Branche _____</p> <p>_____</p> <p>Capital _____</p> <p>_____</p> <p>Nombre de produits fabriqués _____</p> <p>_____</p> <p>Chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise, toutes activités confondues :</p> <p><input type="radio"/> moins de 5 millions de FCFA <input type="radio"/> de 5 à 10 millions de FCFA</p> <p><input type="radio"/> de 10 à 20 millions de FCFA <input type="radio"/> de 20 à 50 millions de FCFA</p> <p><input type="radio"/> Plus de 50 millions de FCFA</p> | <p>Quelle stratégie adoptez-vous ?</p> <p><input type="radio"/> Recherche des coûts les plus bas</p> <p><input type="radio"/> Différenciation des produits</p> <p><input type="radio"/> Spécialisation</p> <p><input type="radio"/> Autres (à préciser) :</p> |
| <p>Quelles sont les principales valeurs (ou dimensions) véhiculées dans l'entreprise par le service "contrôle de gestion" ?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Flexibilité 2. Performance 3. Compétition 4. Orientation client (tout en faveur du client) 5. Innovation 6. Planification 7. Formalisme 8. conformisme (rejet de l'innovation) 9. Centralisation (rejet de la participation) 10. Rigidité (rejet de la flexibilité) 11. collectivisme 12. loyauté 13. orientation sociale (le souci de l'individu et non seulement de son rendement) 14. autres : <p><i>Ordonnez 4 réponses</i></p> | |
| MECANISMES ET INSTRUMENTS DE DEPLOIEMENT ET DE PILOTAGE DE LA STRATEGIE | |
| <p>Comment précédez-vous à la déclinaison de la stratégie au niveau opérationnel ?</p> <p><input type="radio"/> Par les centres de responsabilité <input type="radio"/> Par les processus et activités</p> <p><input type="radio"/> autres</p> | |
| <p>Outils de contrôle de gestion</p> <p>Elaborez-vous des budgets ? Oui</p> <p>Non</p> <p>Construisez-vous des tableaux de bord opérationnels ? <input type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>Avez-vous un tableau de bord stratégique ? <input type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>Y a-t-il des logiciels conçus pour le contrôle de gestion dans votre entreprise ? Faites-vous du reporting ? <input type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>Vos responsables opérationnels élaborent-ils des rapports d'activité ? <input type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>Avez-vous un service de contrôle interne ? _____</p> <p style="text-align: center;"><input type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>Existe-t-il, dans votre entreprise, un système de calcul de coût ?</p> <p style="text-align: center;">OUI NON</p> <p><i>Si "non" allez à la partie "Mesure de performance & finalités du contrôle de gestion"</i></p> | |
| FACTEURS DE CONTINGENCE DES SYSTEMES DE CONTRÔLES DE GESTION | |
| <p>Quelle est la nature de votre structure organisationnelle ?</p> <p><input type="radio"/> Une organisation hiérarchique (les ordres suivent la voie hiérarchique) structure fonctionnelle (repose sur une spécialisation des fonctions) une organisation hiérarchico-fonctionnelle (combine les deux précédents)</p> <p><input type="radio"/> une organisation divisionnelle par activités une organisation divisionnelle par produits</p> <p><input type="radio"/> une organisation divisionnelle par marchés</p> <p><input type="radio"/> Une organisation matricielle (par fonctions et par divisions)</p> | |

SYSTEME DE CALCUL DES COÛTS

Quelles sont les raisons d'être de ce système ?

- La volonté d'être plus efficace dans la gestion
- La volonté d'avoir un système d'information qui centralise, trie et analyse des données
- La volonté de pouvoir réagir plus rapidement au niveau de la prise de décision
- La volonté d'introduire un changement organisationnel
- La volonté de réduire les coûts de dysfonctionnement
- La volonté de responsabiliser les cadres et le personnel
- La volonté d'accroître la qualité aux clients
- La volonté de mieux maîtriser (piloter) le fonctionnement de l'entreprise
- Autres (à préciser) :

Ordonnez 3 réponses.

Le système de calcul des coûts que vous adoptez vous sert par des informations pour :

- L'analyse des marges
- L'étude de l'externalisation
- L'évaluation des stocks
- L'analyse de la performance d'un centre de responsabilité
- L'analyse de la rentabilité par produit
- L'analyse de la rentabilité par client
- L'analyse de la rentabilité par région
- L'analyse des coûts de dysfonctionnement
- Fixer les prix (tarification)
- L'analyse des coûts par activité
- Autres (à préciser) :

Ordonnez 3 réponses.

Quelle méthode de calcul de coûts vous pratiquez ? la méthode du

- coût variable la méthode du coût directs la méthode du coût complet la
- méthode du coût complet avec imputation rationnelle des charges fixes
- méthode du coûts standard autre :

Procédez-vous à une répartition de charges indirectes ou frais généraux entre les différents articles ou commandes ?

OUI NON

Si oui, cette répartition se fait par :

- Activité
- Centre d'analyse
- Coefficients généraux (à préciser) :

Qui se charge du calcul de coût?

- Le service de comptabilité analytique Le contrôleur de gestion
- Le responsable financier Le comptable
- Autres (à préciser).....

MESURE DE PERFORMANCE -FINALITES DU CDG

Pour la mesure des performances vous utilisez : coût délai
qualité

Votre système de récompense/sanctin est :

- Individuel
- Collectif
- Individuel et collectif-groupe (salaire individuel + primes de performance d'équipe ou de processus) individuel et collectif-global (salaire individuel +prime de performme globale de l'entreprise)

Remettre à jour les orientations stratégiques

Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?

OUI NON

Si Non, qui s'occupe du contrôle de gestion ?

- Direction générale
- Direction comptable
- Directeur administratif et financier
- Autres (à préciser).....

Si oui, de combien de personnes est - il constitué ? 6 personnes et plus 3 à 5 personnes. Moins de 3 personnes

Votre service de contrôle de gestion est rattaché à quelle structure interne ?

Direction Générale Direction financière autre:.....

Dans votre entreprise, quelles sont les tâches du contrôleur de gestion ?

- Etablir les budgets suivre les indicateurs de performance faire le reporting garantir la qualité calculer les coûts
- autres:.....

Quelles sont les compétences qu'exige l'activité du contrôle de gestion selon vous?

- Capacité d'écoute
- compréhension des particularités du secteur Maîtrise des outils de gesiton
- formation en contrôle de gestion capacité pédagogique et sensibilisaiton
- capacité relationnelle savoir concainvre bonne connaissance de la structure
- autres:.....

Votre système de contrôle de gestion à pour finalités

- Animation et coordination au sein de l'entreprise
- Modélisation des relations entres ressources et finalités
- Interconnexion de la stratégie avec le quotidien *Vous pouvez cocher plusieurs cases.*

Quelle importance votre système de contrôle de gestion accorde-t-il aux éléments suivants ? L'échelle à 7 points, les deux extrêmes étant faible et forte.

- Le suivi du budget
- L'individualisation des rémunérations
- Assurer le suivi des facteurs clef de succès
- La localisation des coûts
- Le suivi des performances individuelles
- L'identification des responsabilités
- L'orientation des comportements individuels
- La sensibilisation de l'ensemble des acteurs de l'organisation aux objectifs à court terme La diffusion de la culture d'entreprise
- L'évaluation des personnels

Pratiquez-vous la méthode à base d'activité (ABC) ?

- La méthode a été mise en place et utilisée dans l'entreprise
- la méthode est utilisée pour une partie des activités de l'entreprise
-
-

Pratiquez-vous la méthode à base d'activité (ABC)?

Sensibiliser l'ensemble des acteurs de l'organisation aux objectifs à long terme Identifier les initiatives prometteuses

- **La localisation des profits**
- **La déclinaison de la stratégie au quotidien**
- **Assurer la convergence des objectifs à court terme et de la stratégie**
- **Induire des comportements cohérents avec la stratégie**
- **Permettre des comparaisons avec les principaux concurrents**
- **Déterminer la rentabilité des clients**
- **L'analyse des écarts entre le budget et les réalisations**
- **Déterminer les prix de cession interne**

1-Faible (1), 2 (2), 3 (3), 4-Moyenne (4), 5 (5), 6 (6), 7-Forte (7).

Quels sont les facteurs déterminant de l'efficacité du contrôle de gestion, selon vous ?

- Détermination des dirigeants
- Rattachement hiérarchique
- pertinence des outils
- compétences du contrôleur de gestion
- qualité de l'alignement avec l'ensemble des dispositifs de gestion
- autres :

Pensez-vous que le contrôle de gestion induit des normes et des valeurs culturelles, une sorte de langage commun qui unifierait les comportements?

- OUI NON

Parmi les catégories de contrôle suivantes, à quelle(s) catégorie(s) le contrôle de gestion participe-t-il, selon vous?

- Contrôle par les comportements Contrôle par les résultat Contrôle par les normes et valeurs Contrôle par les compétences contrôle collégial(par le groupe) contrôle charismatique (par un leader)

D'après vous, comment le contrôle de gestion est-il ressenti par les employés ?

- Aide aux actions Contrainte autre

D'après vous, comment le contrôle de gestion est-il perçu par les cadres ?

- Aide pour le pilotage de leur équipe contrainte autres

D'après vous, comment le contrôle de gestion est-il perçu par les dirigeants ?

- outil de déclinaison de la stratégie outil
- d'aide à la définition de la stratégie outil de
- conseil de la direction et des managers outil
- de surveillance autres

Vous pouvez cocher plusieurs cases.

CONNAISSANCE ET PRATIQUE DE LA MÉTHODE ABC

Parmi les nouveaux systèmes de calcul de coûts suivants cochez ceux dont avez entendu parler :

- ABC/ABM Coût cible (target costing) UVA (Unité de valeur ajouté)

- La méthode est en phase d'implantation nous examinons actuellement la possibilité d'adopter cette méthode l'adoption de
- la méthode a été envisagée, mais n'a pas été retenue après examen
- Nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité de la méthode
- nous ne connaissons pas cette méthode

Comment les activités considérées dans la modélisation des processus sont-elles définies ?

- Par service : en respectant l'organigramme (découpage hiérarchique)
- Sans référence à l'organigramme (activités sont transversales)

Les processus de votre entreprise sont construits par regroupement :

- des activités de même nature sur une base fonctionnelle des activités ayant le même inducteur de coût
- des activités contribuant à créer un même attribut de valeur pour le client

Procédez-vous à des diagnostics et mis à jour régulier de vos processus ?

- CHAQUE 6 MOIS 1 fois par an chaque 2 ans chaque 3ans Jamais

Disposez-vous des responsables des processus en dehors du responsable hiérarchique ?

- OUI NON

Si non, comment procédez-vous pour assurer le contrôle des processus ?

Dites à quel point vous êtes d'accord avec les affirmations suivantes :

- Les processus permettent de gérer simultanément le coût et la valeur**
- les processus assurent mieux l'articulation entre la performance locale et la performance globale**
- les processus favorisent l'articulation des objectifs à court-terme avec les objectifs à long-terme**

Pas d'accord du tout (1), Plutôt pas d'accord (2), Plutôt d'accord (3), Tout à fait d'accord (4).

RAISONS DE LA NON MODÉLISATION PAR LES PROCESSUS (Répondez si vous n'utilisez pas la méthode ABC par les activités et processus)

Avez-vous tenté d'adopter le modèle des activités et processus ?

- Oui / Non

Si oui quelles ont été vos motivations ?

- moderniser notre système de gestion
- mieux connaître le coût unitaire de nos prestations et activités
- améliorer la productivité
- réorganiser complètement certains secteurs
- créer une cohérence organisationnelle
- assurer une meilleure orientation vers la valeur créée pour le client

vous pouvez cocher plusieurs cases (3 au maximum)

Si non pourquoi n'envisagez-vous pas l'adopter ?

- manque de connaissance et de maîtrise du modèle
- manque d'intérêt
- modèle non adapté à notre activité

LA SOCIALISATION DU PERSONNEL (Répondez quelques soit vos outils de contrôle)

Veillez indiquer à quel point vous êtes d'accord avec les affirmations suivantes :

| | | | | |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Le personnel accepte bien le sens de sa mission au travail | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel s'est totalement approprié les finalités de son travail | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel adhère totalement aux objectifs de son travail | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel adhère entièrement au sens de sa mission au travail | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il connaît les responsabilités, tâches et projets pour lesquels il a été recruté | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il comprend comment réaliser les tâches qui composent son travail | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il comprend quelles tâches et responsabilités sont prioritaires | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il sait à qui demander une aide quand son travail l'exige. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel connaît la structure de l'entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel comprend le fonctionnement de son entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel a une parfaite connaissance des objectifs et les buts de l'organisation et en fait une bonne interprétation. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel comprend comment les divers départements, filiales, sites, contribuent aux buts de l'entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il comprend comment son équipe contribue aux buts de l'entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il connaît les objectifs de son équipe | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il comprend les relations entre son équipe et d'autres groupes | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il comprend comment l'apport de chaque membre contribue au produit/service final de son équipe | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel fait sien les objectifs de son équipe | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Chacun serait un bon représentant des valeurs de son équipe | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel adhère aux objectifs de son équipe | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel accepte les valeurs de son équipe au point de les faire siennes | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il fait sien des objectifs de l'entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Il serait un bon représentant des valeurs de son entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Le personnel adhère parfaitement aux objectifs de l'entreprise | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Les valeurs de l'entreprise font aujourd'hui partie des valeurs propres du personnel | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| <i>Pas d'accord du tout (1), Plutôt pas d'accord (2), Plutôt d'accord (3), Tout à fait d'accord (4).</i> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Annexe 2 : Guide d'entretien pour la construction de la carte des activités et des processus

Date :

1. Identification :

Service :

Personne interviewée :

Rôle au sein du service :

Nombre de personnes composant l'unité :

2. Connaissance du périmètre d'activités :

Principales responsabilités :

Énumération des responsabilités budgétaires : Sections analytiques couvertes

Pouvoir d'engagement :

Equipement :

Rattachement hiérarchique :

Effectifs :

Horaires du service :

3. Recherche des activités :

Description précise du travail et des tâches accomplies :

Procéder à une 1^{ière} synthèse en accord avec l'interlocuteur.

Examiner les activités marginales ou considérées comme telles

4. Recherche des facteurs de causalité :

- *Recherche des productions des activités :*

- Comment peut-on mesurer votre production ou activités ?
- (Si vous n'étiez pas là, qu'est-ce que l'on serait obligé d'acheter ?)
- Quel est le facteur sous-jacent à la production court terme ?)
- Pourquoi fait-on cette production ?

- *Analyser les relations clients-fournisseurs de chaque activité :*

- Qui déclenche votre activité ?
- Qui consomme votre activité ?

5. Dysfonctionnements :

- Y-a-t-il des dysfonctionnements internes liés aux ressources dont vous disposez ?
- Y-a-t-il des dysfonctionnements externes ?
- Y-a-t-il des dysfonctionnements qui sont propagés ? c'est-à-d qu'est-ce qui fait que vous consommez beaucoup de ressources mais qui n'est pas de votre fait ?
- Les exigences des clients : êtes-vous souvent dérangés par les clients ? Est-ce que les clients ne sont pas satisfaits ?

Première synthèse :

Une première liste d'activités :

Des possibilités de mesure de leurs productions :

Une liste d'indicateurs candidats au tableau de bord :

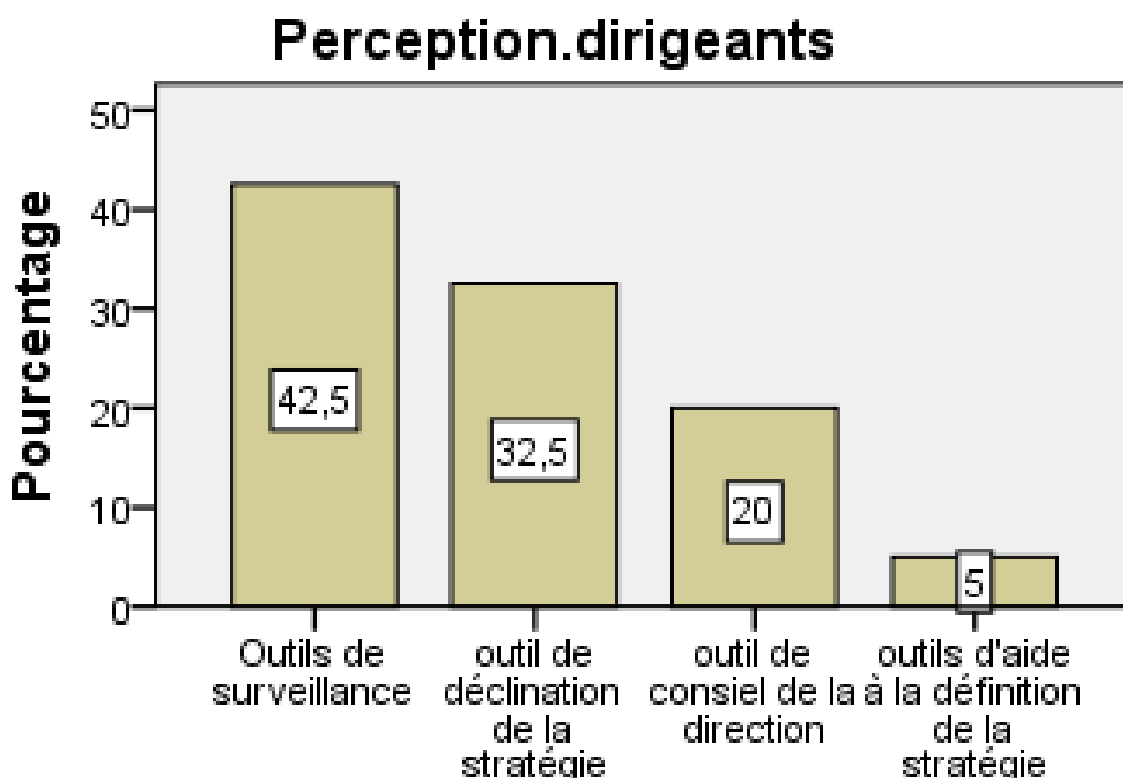
Annexe 3. Listes des entreprises de notre échantillon :

| INDUSTRIE | 21 | SERVICE | 17 |
|---------------------|-----------|----------------------|-----------|
| AFRIPLAST | | BIA TOGO | |
| AGROKOM | | BSIC TOGO | |
| AIR LIQUIDE | | BTCI | |
| AMINA | | CECO SA | |
| CHAMPISO | | COECEPT | |
| Ericson AB TOGO | | EMC Togo | |
| Fan Milk TOGO | | Groupe gato | |
| GIT | | Lomé Container Term | |
| IDEA | | LUMEN VERUM SA | |
| IWA | | MOOV | |
| NIOTO | | ORABANK TOGO | |
| NSCT | | SAHAM ASSURANCE | |
| ProNatura West Afri | | SAZOF | |
| RODIS TOGO | | SFD | |
| SCANTOGO | | Sogea satom | |
| SGMT | | Togocellaire | |
| SOFANAT | | TOGOTELECOM | |
| SOTOTOLE | | COMMERCE | 2 |
| SOTRAPLAST | | 2A2I | |
| STIL | | UBIPHARM | |
| WHITEWAY | | Total général | 40 |

Annexe 4- Perception du contrôle de gestion par les dirigeants

Le système de contrôle de gestion est plus un outil de surveillance et de mise en œuvre de la stratégie que de conseil et d'aide à la définition de la stratégie.

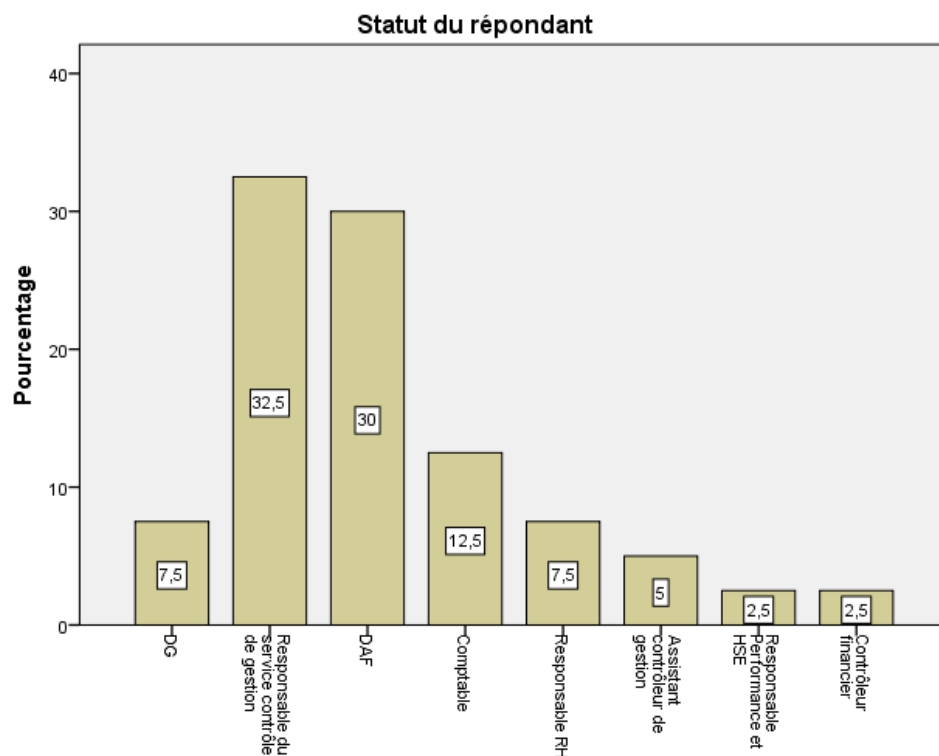
| Perception dirigeants | | | | |
|-----------------------|---|-------------|--------------------|--------------------|
| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | Outils de surveillance | 17 | 42,5 | 42,5 |
| | outil de déclinaison de la stratégie | 13 | 32,5 | 75,0 |
| | outil de conseil de la direction | 8 | 20,0 | 95,0 |
| | outils d'aide à la définition de la stratégie | 2 | 5,0 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 |



Perception.dirigeants

Annexe 5- Statut des répondants

| | | Statut du répondant | | | |
|--------|--|---------------------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | DG | 3 | 7,5 | 7,5 | 7,5 |
| | Responsable du service contrôle de gestion | 13 | 32,5 | 32,5 | 40,0 |
| | DAF | 12 | 30,0 | 30,0 | 70,0 |
| | Comptable | 5 | 12,5 | 12,5 | 82,5 |
| | Responsable RH | 3 | 7,5 | 7,5 | 90,0 |
| | Assistant contrôleur de gestion | 2 | 5,0 | 5,0 | 95,0 |
| | Responsable Performance et HSE | 1 | 2,5 | 2,5 | 97,5 |
| | Contrôleur financier | 1 | 2,5 | 2,5 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |



Dans plus de 60% des cas sont les contrôleurs de gestion et directeur financier qui ont répondu à nos questions.

GLOSSAIRE

| | |
|----------------------------|--|
| Centralisation | Rejet de la participation des acteurs dans la gestion |
| Collectivisme | Esprit d'entreprise et de groupe |
| Compétition | Volonté de faire mieux que les concurrents |
| Conformisme | Rejet de l'innovation |
| Flexibilité | Possibilité de changement, de révision dans les normes, procédures... |
| Formalisme | Strict respect des règles et des procédures |
| Innovation | Introduire un procédé nouveau, rejeter ou modifier les normes existantes et en proposer de nouvelles |
| Loyauté | des employés envers l'entreprise |
| Orientation client | Toute action en faveur du client |
| Orientation sociale | le souci de l'individu et non seulement de son rendement |
| Performance | Encouragement des bons résultats |
| Planification | Tendance à l'anticipation et à la programmation |
| Rigidité | Rejet de la flexibilité |

Bibliographie

OUVRAGES

- Alazard. C & Sépari.S. (2010). *"Contrôle de gestion :"*. 2è éd, Dunod.
- Anthony R. N. (1965). *" Planning and control systems, a framework for analysis"*. Boston: Division of research, Harvard Business School.
- Antony. R. (1988). « The management control function » . *Harvard Business School Press*.
- ATAMER T. & CALORI R. (1993). *"Diagnostic et décisions stratégiques"*. Dunod.
- BEAUD M. (2003). *L'art de la thèse*. Paris: La découverte guides repères.
- Berland N. & Simon F-X. (2010). *"Le contrôle de gestion en mouvement-Etat de l'art et meilleures pratiques"*. Paris: Eyrolles.
- Berland N. & Yves De Rongé. (2013). *Contrôle de gestion*. 2èd. Pearson Education France.
- Bescos, P.L. C. (1994). *"Le management de la performance"*. Paris: Editions comptables Malesherbers.
- Besson P. (1997). "L'institution de la valeur – Comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ? ". Dans Besson P., *Dedans, Dehors – les nouvelles frontières de l'organisation* (pp. 121-149). Paris: Vuibert.
- Boltanski L. & Chiapello E. (1999). *"Le nouvel esprit du capitalisme"*. Gallimard.
- Bouquin Henri. (1993). *"Comptabilité de gestion"*. Sirey.
- Bouquin H. (1994). *"Les Fondements du contrôle de gestion"*. Paris: PUF, Coll. "Que sais-je?" n°2892, (2èd 1997).
- Bouquin H. (2003). *"La comptabilité de gestion"*. Paris: 3e édition, PUF.
- "BOUQUIN Henri" et Catherine KUSZALA. (2014). *Le contrôle de gestion*. PUF.
- BOYER. R & FREYSSINET.M. (2003). *"Les modèles productifs"*. Editions La Découverte, collection "repères", n° 298.
- Brandenburg Hans & Wojtyna Jean-Perre. (2003). *"L'approche processus, mode d'emploi"*. Ed d'organisation.
- Burlaud.A., & Simon., C. (1997). *"Le contrôle de gestion"*. La Découverte, coll, repères n° 227.

- Burlaud A. (2001). "Contrôle et gestion". Dans B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (pp. 521-532). Paris: Economica.
- Charreaux G. (1997). *"Le gouvernement des entreprises"*. Economica.
- Cooper R. & Kaplan R.S. (1989). *" Mesurer vos coûts pour prendre les bonnes décisions"*. Harvard-L'expansion.
- CORDINER R. (1956). *"New Frontiers for Professional Managers"*. New-York: McGrawHill.
- Cyert R. M.& March J. G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*. New Jersey: Prentice Hall.
- David, A. (2012). « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? » In: David, A., Hatchuel A. et Laufer R. (Eds). *Les nouvelles fondations des sciences de gestion : éléments d'épistémologie de la recherche en management*, Presses des MINES
- Drucker P. (1954). *"The Praticice of Management"*. New-York: Harper and Brothers.
- Dubar C. (1998). *"La socialisation"*. Armand Colin.
- Foudriat Michel (2007). *"Sociologie des organisation : Pratique du raisonnement"*. Paris: Pearson Education France.
- France, T., & Sebillaud Arlette. (2008). *"Réussir dans ses missions transversales : enjeux, méthodes et outils"*. Liaisons.
- Freeland R. F. (2001). "The Struggle for Contrôle of the Moderne Corporation; Organizational Change at General Motors, 1924-1970. *Cambridge University Press*.
- FRIEDMANN, G. (1956). *"Le travail en mietes"*. Gallimard
- Gervais, M. (1983). *"Contrôle de gestion et planification de l'entreprise"* (éd. 2eme éd). Paris: Economica.
- Gervais, M. (2005). *"Contrôle de gestion"* (éd. 8è éd.). Paris: Economica.
- Giard V. (1990). "Une comptabilité de gestion en crise" in ECOSIP : *Gestion industrielle et mesure économique : approches et applications nouvelles*; Economica, Paris pp. 135-150.
- Giordano Yvonne & Alain Jolibert. (2012). Spécifier l'objet de la recherche. Dans *Méthodologie de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* (pp. 47-86). Pearson Education.

- Giraud F. et al. (2002). *"Contrôle de gestion et pilotage de la performance"*. Paris: Gualino.
- Godet Michel & Philippe Durance. (2011). *La Prospective stratégique*. Paris: Dunod,.
- Gumb B. (2000). *"Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie"*. Paris: Editions d'Organisation.
- Hamel.G., & Prahalad. C.K. (1994). *Competing for the Future. Breakthrough Strategies for Seizing Control of Your Industry and Creating the Markets of Tomorrow*. Cambridge: Harvard Business School Press.
- Hofstede G.H. (1967). *"The game of budget control"*. Assen: Van Gorcum.
- HUBERMAN A.M. et M.B. MILLES. (1991). *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*. Bruxelles,: De Boeck.
- Johnson G., K. S. (2008). *Stratégique*. 8ème édition, Person France, .
- Kaplan R. et Norton D. P. (2000). "The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the New Business Environment". *Harvard Business School Press*,
- Kaplan R.S & Norton D.P. (1996). *"The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action"*. Boston: Havard Business School Press.
- Kaplan R.S & Norton D.P. (2004). "The strategy maps converting intangible assets into tangibles outcomes". *Harvard business school press*.
- Kaplan R.S. (1995, Autumn). "New rôles for management accountants". *Journal Cost management*.
- Khémakhem A. ((1984)). « *la dynamique du contrôle de gestion* ». Paris.: Ed. Dunod.
- KOENIG G. (1990). *"Management stratégique : visoin, manoeuvres et tactiques"*. Nathan.
- KOENIG G. (1996). *"Management stratégique : paradoxes, interactions et apprentissages"*. Nathan.
- Lambert Caroline. (2005). *"La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation."*. Paris IX: Business administration. Université Paris Dauphine.
- Lambert C., N. B. (2010). *"Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales,"*. Person.

- Loning Helène et al. (2008). *"Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques"*. Paris: 3èd Dunod.
- Lorino P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*. Dunod entreprise.
- Lorino. P. (1995). *"Comptes et récits de la performance"*. Paris. Les Editions d'organisaion.
- Lorino P. (1996). *" Le contrôle de gestion stratégique"*. dunod.
- Lorino P. (2011). *"Méthodes et pratiques de la performance"*. Paris: Editions d'organisations.
- Macintosh Norman B. (1995). *" Management Accounting and Control Systems, an organizational behaviour approach"*. Wiley.
- Mendoza. C et col. (2004). *Coûts et décisions*. Gualino éditeur.
- Ménégoz Laurent. (2003). *"La transversalité, une utopie organisationnelle contemporaine : le cas France Télécom"*. Sociologie. Université Pierre Mendès-France - Grenoble II.
- Merchant K. A. (1989). " Rewarding results : motivating profit center managers". *Harvard Business School Press*,.
- Merchant K. A. (1998). "Modern management control systems". *Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J.*
- Mévellec P. (2001). "Comptabilité par activités". Dans B. Colasse, *"Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit"* (pp. 394-406). Paris: Economica,.
- Meyer, J. (1983). *Le contrôle de gestion* (éd. 5e éd.). Paris: Que sais-je ?, PUF.
- Milkoff Richard. (1996). *"Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités"*. Paris : IAE de Paris (Université Paris 1 • Panthéon - Sorbonne) - GREGOR.
- Mintzberg H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Paris: Ed.d'Organisation.
- Mintzberg H. (2004). *Le management, Voyage au centre des organisations*. Paris: Editions d'organisation.
- OUCHI W. (1979). "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms". *Management Science*. 833-848
- Paquet. Gilles (2008). *" Gouvernance mode d'emploi"*. Montréal: Liber.
- Pagès M et al. (1979). *"L'emprise de l'organisation"*. Presses Universitaires de France.

Perls. (1973). *"The Gestalt approach and eyewitness to therapy"*. Ben Lomond,: CA : Science and Behavior Books.

Piaget J. (1970). *L'épistémologie génétique*,. PUF,.

PORTER M. (1986). *L'avantage concurrentiel*. InterEditions.

RALLET A. (2000). *"Economie de proximité"*. Cahiers d'Economie et de Sociologie Rurales. .

ROSE T. (1958). *"Higher Control in Management"*. Londres: Sir Issaac Pitman and Sons, Ltd.

Savall H. -Zardet V. (1992). *"Le nouveau contrôle de gestion"*. Editions comptables Malesherbes et Eyrolles, .

Savall, H., Zardet, V. (2005). *Recherche qualimétrique. Observer l'objet complexe*. Economica.

Shank J.K. et Govindarajan V. (1995). *" La gestion stratégique des coûts"*. Éditions d'Organisation.

Simon H. (1990). *Sciences des systèmes, sciences de l'artificiel*,. Dunod.

Simons R. (1995). "Level of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal". *Harbard Business School Press*.

Thietart Raymond-Alain et al. (2007). *Méthodes de recherche en management*. Dunod.

Usunier J.C., E.-S. M. (1993). *Introduction à la recherche en gestion*. Economica.

Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica.

Wanous J.P. (1992). *"Organizational entry: Recruitment, selection, and socialization of newcomers"*. 2ème ed. Reading, MA: Addison Wesley.

ARTICLES

- Anderson E. & Olivier R. (1987). " Perspectives on Behaviour-based versus outcome-based salesforce control systems". *Journal of marketing*.
- Barbu Noël. (2006, Mays France). " Rôle de la modélisation par activités et processus sur le modèle organisationnel de la petite entreprise ". *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s)*, pp. CD-Rom.
- Bampoky Boniface & François Meyssonier. (2012, May Grenoble, France). 'L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal'. *Comptabilités et innovations*, p. cd.rom.
- Bertrand Thierry & Mévellec Pierre. (2005, May France). "Cohérence organisationnelle et structure des modèles ABC/M. *Comptabilité et Connaissances*,, pp. CD-Rom.
- Besson P.& Bouquin H. (1991, Janvier-Février). Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion". *Revue française de Gestion*,, pp. 60-71.
- Biddle B.J. (1979). "Role Theory - Expectations, Identities, and Behaviors". *Academic Press*.
- BOUQUIN Henri. (1996,). Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? . *Gestion .Vol 21, N° 3* , pp. 97-103.
- Bouquin H. & Pesqueux Y. (1999/3(Tome5)). "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline". *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 93-105.
- Bourguignon A. (2003, Mai Tome 9, vol 1). "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure" : la dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion". *N° spécial Revue CCA*.
- BRECHET J.P.- MEVELLEC. P. (1997). "L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion : L'apport de la modélisation en termes d'activités et de Processus". *AIMS, Actes de la conférence de Montréal*.
- Burgelman R.A. (1983, 8(1)). "A Model of the Interaction of Strategic Behaviour, Corporate context and the Concept of Strategy". *Accounting, Organisations and Society*, pp. 61-70.
- Burlaud A. et Malo J.L. (1988, Février). "Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion". *Revue française de comptabilité*, pp. 58-64.
- Cappelletti Laurent (2010). "La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ?" Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM

- CHARREIRE Sandra et Isabelle HUAULT. (2001, Septembre). "Le constructivisme dans la pratique de recherche : une évaluation à partir de sieze thèses de doctorat". *Finance Contrôle Stratégie, Volume 4,*(N°3), pp. 31-55.
- Chauvey J.N. et G.Naro. (2004, Vol 7, n°3, sept). "Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention". *Finance Contrôle Stratégie*, pp. 63-89.
- Chenhall R. H. & Brownell P. (1988, May Vol 13, n°3). "The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : role ambiguity as an intervening variable". *Accounting, Organizations and Society*, pp. 225-233.
- Chiapello E. (1996, Septembre Tome 2, vol 2). "Typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature". *Comptabilité-Contrôle-Audit*, pp. 51-74.
- Chtioui Tawhid. (2006, May). "Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion". *Comptabilité-contrôle-Audit et Institutions*.
- Cooper R. (1988, Vol N°, Fall). "The Rise of Activity-Based Costing – Part Two : When Do I Need an Activity-Based Cost System?". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*.
- Davila A. & Foster G. (2007, vol 82, N°4). "Management control system in early stage startup companies". *The accounting review*, pp. 907-938.
- De la Villarmois Olivier et Hubert Tondeur. (1999, May). Une analyse des finalités des systèmes de contrôle. *20ème congrès de l'AFC*. France.
- De Montgolfier C. (1999). "Quel contrôleur pour quel contrôle?". Dans Dupuy Y., "*Faire de la recherche en contrôle de gestion*" (pp. 145-160). Vuibert.
- Dekker H.C. (2003, vol 14). "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships : A fiel Study". *Management Accounting Research*, pp. 1-23.
- Desreumaux A. (1996, Janvier-Février). Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise. *Revue Française de Gestion*,, pp. 86-117.
- Dickson J. W. (1981, Vol 10, n°2). "Participation as a means of organizational control". *Journal of Management Studies*,, pp. 159-176.
- DJERBI Zouhair. (2009, Déc Vol12 n°4). "L'articulation ABC-CRM au service d'une gestion du couple coût-valeur : le cas d'une entreprise de micronutrition". *Finance Contrôle Stratégie*, pp. 115-141.
- DOZ Y. (1994, Janvier/Février N°97). "Les dilemmes de la gestion du renouvellement des compétences clés". *Revue Française de Gestion*, pp. 92-103.

- Durand T. (2000, Janvier-février 2000 n° 127). "L'alchimie de la compétence". *Revue Française de Gestion*, pp. 84-102.
- ElKadiri S. & Pernelle P. & Delattre M. & A. Boura. (2008, Avril). Pilotage des processus collaboratifs dans les systèmes PLM. Quels indicateurs pour quelle évaluation des performances ? *1er Congrès des innovations mécaniques CIM'08*.
- Ekoka B.. (2003). "Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source". *cahier de recherche n°2003-160, Centre de Recherche en Gestion de Toulouse*.
- Evraert et Mévellec. (1991, janvier-février). "Les systèmes de coût par activités : reconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion". *Revue française de gestion*, pp. 91-102.
- Evraert S. & P. Mevellec. (1990, Mars-Avril-Mai). "Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles". *Revue Française de Gestion*, pp. 12-24.
- Fabienne ORIOT. (1996, Mai). "A la recherche d'un maillage pertinent et cohérent pour le contrôle de gestion". *cahier de recherche FNEGE "Faire de la recherche en contrôle de gestion"*, pp. 176-210.
- Ferreira A. & Otley D. (2005, 4 20). "The design and Use of Management Control Systems: An extend Framework for Analysis". *Management Accounting Research* , pp. 263-282.
- Fieldman D.C. (1976, vol 21). "A contingency theory of socialization". *Administrative Science Quarterly*, pp. 433-451.
- Fisher C.D. (1986). « Organizational socialization: An integrative review ». *Research in Personnel and Human Resources Management*, pp. 101-145.
- Fogarty, T., & Dirsmith, M. (2001, Vol. 12, n°3). " Organization socialization as instrument and symbol: An extended institutional theory perspective ». *Human Resource Development Quarterly*, pp. 247-266.
- Fournier V., & Payne R. (1994, Vol. 67). « Change in self-construction during the transition from university to employment: A personal construct psychology approach », *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, pp. 297-314.
- Gangloff-Ziegler Christine. (2009, 3 N°10). "Les freins au travail collaboratif". *Marché et organisations*, pp. 95-112.
- Gareth Morgan, G. (1999). *"Images de l'organisation"*. Bruxelles: De Boeck Université - Management.
- Gibert P. (2002, septembre Vol. 20 n°3). « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe ». *Politiques et Management Public*, pp. 7-32.

- GIROUX N. (2003). L'étude de cas. Dans GIORDANO Y. ALLARD-POESI F. et al.EMS, "Conduire un projet de recherche - une perspective" (pp. 41-84.). Management et société.
- Godener Armelle & Marianela Rornerino. (2004). "Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôleur de gestion et qualité des relations contrôleurs-managers : une étude exploratoire.". *Working paper serie RMT (WPS 04-02)*, 20p.
- Guibert et Dupuy. (1995). "la confiance, variable clé d'un contrôle rénové". *Actes des XVIe congrès AFC, 18-19 mai*, (p. 357).
- Guy CAIRE. (1983). "Lecture du taylorisme". *Revue de l'Economie Sociale*.
- Guy Solle. (2001). "Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC". *22 ème congrès de l'AFC*, (pp. CG-Rom). France.
- Haueter J.A, M. T. (2003, Vol. 63, n°1.). "Measurement of newcomer socialization: Construct validation of a multidimensional scale ". *Journal of Vocational Behavior*, pp. 20-39.
- Healy P. (1985, April vol 7 n°1-3). " The effect of bonus schemes on accounting decisions". *Journal of Accounting and Economics*, .
- Holton E.F. (1996). « New employee development: A review and reconceptualization ». *Human Resource Development Quarterly*, pp. 233-252.
- Honoré Lionel. (2006, Juin Volume 9-n°2). "Déviance et contrôle des comportements". *Finance Contrôle Stratégie*, pp. 63-87.
- Honoré Lionel. (2007, 7 (n° 176)). « Modernisation des organisations et contrôle des comportements. Quels liens et quels enjeux ?» . *Revue française de gestion*, pp. 53-62.
- Hudson L. & Ozanne J.L., H. (1988). Alternative Ways of Seeking Knowledge in Consumer Research". *Journal of Consumer Research*, 14, 508-521.
- Jones G.R. (1983, Vol. 8, n°3.). « Psychological orientation and the process of organizational socialization: An interactionist perspective », *Academy of Management Review*, pp. 464-474.
- Kenis I. (1979, October Vol 54, n°4). "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performances". *The Accounting Review*, pp. 179-192.
- Khanchel Imen. (2005, 2005/3-N°213). "Changement stratégique et gouvernance". *La revue des Sciences de Gestion*, pp. p 27- 42
- KOONTZ H. (1959, Hiver vol.1, n°2). "Management Control : a Suggested Formulation of Principles". *California Management Review*, pp. 47-55.

- Langevin P & Le Lann R & Picq T. (1995). "Contrôle de gestion et Ressources Humaines : une nécessaire collaboration pour mieux gérer la performance". *Actes du 6ème congrès de l'AGRH Poitiers*, 189-196.
- Langevin Pascal & Gérald Naro. (2003, May). "Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne". *Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*", (pp. CD-Rom). France.
- Lassoued Kaïs. (2005, 6 n°216). "Relation culture d'entreprise contrôle de gestion . Une étude empirique". *La Revue des Sciences de Gestion*, pp. 129-143.
- Lebas M. (1995, mars, n° 265). « Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie ». *Revue Française de Comptabilité*, pp. 35-48.
- Létourneau Alain. (2009, Novembre). "Les théories de la gouvernance : pluralité de discours et enjeux éthiques". *Vertigo - la revue électronique en sciences de l'environnement* , p. Hors série 6.
- Levant Yves 2000, 2 Tome 6). Typologie des systèmes de contrôle organisationnel et performance des opérations d'acquisition". *Comptabilité-Contrôle-Audit*, pp. 77-96.
- Locke E.A et al. (1981, July Vol 5, n°3.). "Goal setting ans task performance : 1969-1980". *Psychological Bulletin*, pp. 125-152.
- Lorino P. & J-C. Tarondeau. (2015). "De la stratégie aux processus stratégiques". *Revue française de gestion*, pp. p.231-250.
- Lorino P.. (1995 a, Juin-Juillet-Août n°255). "Le déploiement de la valeur par les processus". *Revue Française de Gestion*, pp. 35-45.
- Lukka K. (1988, Vol 13, n°3). "Budgetary biasing in organizations : theoretical framework and empirical evidence". *Accounting, Organizations and Society*, pp. 281-301.
- Maeder R. (1991, janvier-février). "De nouvelles missions pour le contrôle". *Revue française de gestion*, pp. 58-60.
- Magner N. & Welker R.B. & Campbell T. L. (1995, October/November Vol 20, n°7/8). " The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary décision markers : a research note ". *Accounting, Organizations and Society*, pp. 611-618.
- Malleret V. (2009, Janvier Tome 15). "Peut-on gérer le couple coût-valeur?". *Comptabilité, Contrôle, Audit*, pp. 7-34.
- Mendoza C. & Zrihen R. (1999, n°309). "Le tableau de bord, en VO ou en version américaine ?3. *Revue Française de Comptabilité*, pp. 60-66.

- Merchant K.A. (1982, Summer). "The control function of Management". *Sloan Management Review*, pp. 43-55.
- Mévellec P. (1992, N°238). "Qu'est-ce qu'une activité ?". *Revue Fiduciaire Comptable*.
- Mévellec P. (1998, Septembre-Octobre. n°287,). « Le contrôle de gestion à la recherche d'une nouvelle assise : de la mise en œuvre d'outils à la modernisation des organisations ». *Management et organisation des entreprises*,.
- Mévellec P. (1995, Octobre n°212). " La comptabilité à base d'activités". *Revue fiduciaire comptable*.
- MEVELLEC. P. et M. LEBAS. (1999). "Simultaneously Managing Cost and Value: The Challenge. "The role of Management Accounting in Creating Value", IFAC.
- Mintzberg H. & Waters J. (1985, 6(3)). "Of Strategy : Deliberate and Emergent". *Strategic Management Journal*, pp. 257-272.
- Mintzberg H. (1978). "Patterns in strategy formation". *Management Science* , pp. 934-948.
- Naro G. (1998, sept tome 4, vol2). "La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire". *revue comptabilité-contrôle-audit*.
- Nobre T. (2001, Mars Tome 7, vol 1). "Le contrôle de gestion de la PME". *Comptabilité-Contrôle-Audit*, pp. 129-146.
- Nobre Thierry & Cindy Zawadski. (2015, may 36`eme congr`es de l'AFC). Une lecture des leviers de contrôle de simons par la theorie de la structuration en contexte ETI.". *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*, pp. pp.cd-rom.
- OUCHI W. (1979). "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms". *Management Science* 25(9). 833-848
- Partridge M. et Perren L. (1998, vol. 36, n° 9,). An integrated framework for activity-based decision making ». *Management Decision*, pp. 580-588.
- Perrot Serge, .. (2009, 4 13). " Echelles de mesure de la socialisation organisationnelle : Etat de l'art et perspectives". *Management International*, pp. 115-128.
- Perrot Serge & Eric Campoy. (2009). Développement d'une échelle de mesure de la socialisation organisationnelle : une approche croisée entre processus et contenu. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, pp. 23-42.
- Prouteau G. (1994). "Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands". *Revue Française de gestion*.

- Routy E. et G. Solle. (2002, May). Gestion par les compétences et positionnement du contrôle de gestion. *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*, . pp.CD-Rom.
- Savall Henri & Véronique Zardet. (2001, May). "Evolution des outils de contrôle et des critères de performance face aux défis de changement stratégique des entreprises". *22EME CONGRES DE L'AFC*,.
- Savall H.- Zardet V, S. (2008, Avril). "Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations". *Revue Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestion*.
- Schein E. H. (1971, Vol 7 n°4). "The individual, the organization, and the career : A conceptual scheme". *The Journal of Applied Behavioral Science*, pp. 401-426.
- Schein E.H. (1988, Automne). « Organizational socialization and the profession of management ». *Sloan Management Review*, pp. 53-65.
- Simons R. (1994). "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control System". *Strategic Management Journal*,, 12, 49-62.
- Simons R. (1994). "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal". *Strategic Management Journal*,, 15, 169-189.
- Simons R. (1987). Accounting Control System and Business Strategy : an Empirical Analysis. *Accounting Organization and Society*,, V.12 (4), pp. 124-153.
- Spark, J., & Schenk, J. (2006, Vol. 26, n°2). « Socialization communication, organizational citizenship behaviors, and sales in a multilevel marketing organization », *Journal of Personal Selling and Sales Management*, pp. 161-180.
- Stedry A. & Kay E. (1966, November Vol 11, n° 6). "The effects of goal difficulty on performance : a field experiment ". *Behavioral Science*, pp. 459-470.
- Tessier S & Otley D. (2012, 5 25). " From management controls to the management of controls". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , pp. 776-805.
- Villesèque F. (2004). "Budgets et transversalité : une étude empirique". *Journée de recherche AFC transversalité et comptabilité-contrôle -audit*.
- Walker K. B. et Johnson E. N. (1999, Vol 11). " The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behavior of managers and subordinates". *Journal of Management Accounting Research*, pp. 1-28.
- Widener S.K. (2007). " An empirical analysis of the levers of control framework". *Accounting, Organizations and Society* 32, 757-788.
- Zolnai-Saucray E. (1999). "Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation". Dans Dupuy Y, "Faire de la recherche en contrôle de gestion?" (pp. 125-139). Paris: Vuibert.
- Zolnai-Saucray. E. (1995, Mars). " La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation". *Séminaire CEFAG*, pp. 132-148.

THESES

Djerbi Zouhair (2009) : "*L'articulation coût-valeur par le dialogue ABC-GRC*". Thèse soutenu à Université de Nantes,

Durand X. (2006). "*Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*". Thèse de doctorat IAE - Poitiers.

Etcheverry P. (2002). "*Modélisation & Spécification de la Coordination Interne aux Processus d'Activités*". Thèse de l'Université de Pau et des Pays de l'Adour.

Lacombe Isabelle (1997) « *Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational* » thèse de doctorat soutenue (4/12/97) à l'I.R.G de l'Université Paris XII (Paris Val de Marne)

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

Perrot Serge. (2000). "*L'entrée dans l'entreprise des jeunes diplômés : Une approche en termes de tensions de rôles*". Thèse soutenue à l'Université Paris Dauphine.

TABLES DE MATIERES

| | |
|---|-----------|
| SOMMAIRE | 2 |
| LISTE DES FIGURES..... | 3 |
| LISTE DES TABLEAUX..... | 4 |
| DEDICACE..... | 6 |
| REMERCIEMENTS..... | 7 |
| INTRODUCTION GENERALE..... | 8 |
| <i>PROBLEMATIQUE</i> : | 10 |
| <i>MODELE ET HYPOTHESES DE RECHERCHE</i> : | 12 |
| <i>PRINCIPALES THEORIES MOBILISEES</i> : | 15 |
| <i>METHODOLOGIE</i> : | 17 |
| <i>PLAN</i> | 18 |
| Partie I. CONTRÔLE DE GESTION FACE A LA PROBLEMATIQUE DE L'ORIENTATION DES ACTIONS ET COMPORTEMENTS D'ACTEURS AUTONOMES. | 20 |
| <i>Introduction Partie 1</i> : | 21 |
| Chapitre 1. CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE ORGANISATIONNELLE..... | 24 |
| Section 1. Évolution et finalités du contrôle de gestion..... | 26 |
| I. Fondement et évolution des méthodes et outils du contrôle de gestion. | 26 |
| 1. L'OST : Fondement du contrôle de gestion | 27 |
| 1.1. Principes du Taylorisme | 28 |
| 1.2. Finalités et apports du taylorisme | 31 |
| 2. Principaux outils du contrôle de gestion classique et leurs limites | 33 |
| 2.1. Outils du contrôle de gestion traditionnel..... | 33 |
| 2.2. Les limites du contrôle de gestion classique et ses facteurs d'évolution..... | 34 |
| 3. De nouvelles méthodes de contrôle de gestion..... | 35 |
| II. Évolution de la conception et des missions du contrôle de gestion | 36 |
| 1. Vers un contrôle de gestion stratégique | 36 |
| 2. Vers un système d'orientation des comportements..... | 37 |
| 3. Vers un système de pilotage..... | 39 |
| Section 2. Contrôle de gestion au service de la stratégie par l'orientation des comportements | 41 |
| I. Contrôle de gestion, outil de déclinaison et d'émergence de la stratégie..... | 41 |
| 1. Identification des FCS/FSR..... | 42 |
| 1.1. Notion de Facteur clé de succès | 42 |
| 1.2. La double logique stratégique : Domination par les coût et la différenciation | 44 |
| 1.3. Démarche de diagnostic des FCS..... | 44 |

| | | |
|---|--|-----------|
| 2. | Approches de l'opérationnalisation de la stratégie | 46 |
| 2.1. | Déploiement de la stratégie dans l'action opérationnelle : Approche top down.... | 46 |
| 2.2. | Émergence et enrichissement de la stratégie : Approche Bottom-up. | 48 |
| II. | Contrôle de gestion : Outil de régulation des comportements individuels | 49 |
| 1. | Mécanisme de l'influence du contrôle de gestion sur les comportements | 50 |
| 1.1. | Le contrôle de gestion : système de liaison entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel : | 50 |
| 1.2. | L'influence du contrôle de gestion sur les comportements à travers ses phases.... | 51 |
| 1.3. | Le contrôle de gestion, véhicule d'une culture. | 52 |
| 2. | Les facteurs déterminants du niveau d'efficacité de l'influence du CDG sur les comportements | 53 |
| 2.1. | La détermination des dirigeants et rattachement hiérarchique du contrôle de gestion | 54 |
| 2.2. | Pertinence des outils et compétences du contrôleur de gestion. | 55 |
| 2.3. | Qualité de l'alignement du contrôle de gestion avec les différents dispositifs. | 57 |
| Section 3. Le contrôle de gestion face aux mécanismes du contrôle organisationnel | | 61 |
| I. | Divers contrôles pour différents objets. | 62 |
| 1. | Trois stratégies de contrôle en fonction de l'activité | 62 |
| 2. | Contrôle formel vs contrôle invisible..... | 65 |
| II. | Les systèmes de contrôles selon Simons (1995)..... | 66 |
| 1. | Les systèmes traditionnels de contrôle : système de barrières et systèmes de diagnostic/contrôle | 67 |
| 1.1. | Systèmes de barrières | 68 |
| 1.2. | Les systèmes de diagnostic | 68 |
| 2. | Les systèmes stimulants : systèmes de croyance et systèmes interactifs | 68 |
| 2.1. | Les systèmes de croyances | 68 |
| 2.2. | Les systèmes interactifs | 69 |
| <i>Conclusion du chapitre 1</i> | | 71 |
| Chapitre 2. PILOTAGE PAR LES PROCESSUS, POUR UNE MEILLEURE COHERENCE ORGANISATIONNELLE..... | | 72 |
| Section 1. Problématique d'orientation des comportements : approches classiques vs approches modernes..... | | 73 |
| I. | La logique classique du contrôle des comportements : le formalisme et la gestion du risque de comportement. | 73 |
| 1. | Formalisme | 73 |
| 2. | La gestion du risque de comportement | 74 |
| II. | Triptyque implication-interaction-socialisation et la gestion du risque comportemental. | 75 |

| | | |
|---|---|------------|
| 1. | Dynamique d'implication-interaction-socialisation..... | 76 |
| 2. | Gestion du risque comportemental | 79 |
| Section 2. Mécanismes d'orientation des comportements par de l'approche par les processus | | 81 |
| I. | Description de l'approche par les activités et les processus..... | 81 |
| 1. | L'approche par les activités : une nouvelle logique de calcul des coûts | 81 |
| 1.1. | Notions d'activité et de processus | 82 |
| 1.2. | Mise en œuvre de l'approche par les processus : cartographie des processus | 84 |
| 2. | L'approche processus comme logique de management (ABM) | 90 |
| 2.1. | Le processus : vecteur de gestion transversale..... | 90 |
| 2.2. | Modèle de processus, source de réorganisation de l'entreprise | 91 |
| 2.3. | L'organisation par les processus | 92 |
| II. | Pertinence de l'approche par les processus dans l'orientation des comportements | 93 |
| 1. | La modélisation par les activités et les processus : favorable à l'articulation coût-valeur. | 93 |
| 1.1. | Gestion du couple coût-valeur : facteur d'orientation des comportements..... | 93 |
| 1.2. | L'articulation cout-valeur par les processus : modalités et difficultés | 95 |
| 1.3. | Facteurs de succès de la gestion du couple coût-valeur : l'articulation ABC-CRM : | 99 |
| 2. | Modélisation par les processus et l'articulation Global-Local | 101 |
| 2.1. | Nécessité d'articuler le niveau local et le niveau Global pour une cohérence organisationnelle..... | 101 |
| 2.2. | Les processus au cœur de l'articulation Global-Local | 102 |
| 3. | Modélisation des processus comme facteur d'articulation long terme – court terme. . | 102 |
| 3.1. | Enjeu et effet de l'articulation long-terme et court-terme | 103 |
| 3.2. | Les processus : vecteurs de l'articulation long-terme et court terme. | 104 |
| Section 3. Déterminants du niveau d'efficacité de l'apport de l'approche par les processus | | 105 |
| I. | La construction des processus : Processus réalistes ou normalisés ?..... | 105 |
| 1. | L'Analyse et la description des activités et des processus. | 106 |
| 2. | Diagnostic et mis en phase permanente | 107 |
| II. | Mise en œuvre de la modélisation : articulation vision processus et sections homogènes | 108 |
| 1. | L'organisation hiérarchique et l'organisation transversale : deux approches contradictoires | 108 |
| 1.1. | L'organisation hiérarchique : base du contrôle de gestion traditionnel..... | 108 |
| 1.2. | L'organisation transversale : base de l'approche par les processus | 108 |

| | | |
|--------------------|--|------------|
| 2. | La coordination comme l'élaboration d'une double régulation conjointe (verticale et horizontale) | 110 |
| III. | Modèle de mesure et rémunération de la performance : articuler l'individuel et le collectif..... | 111 |
| 1. | Deux modèles opposés d'évaluation et de rétribution de la performance non cohérente avec la logique des processus..... | 112 |
| 1.1. | Contribution individuelle-rétribution collective | 112 |
| 1.2. | Contribution collective-rétribution individuelle | 112 |
| 2. | Articulation individuel & collectif..... | 113 |
| | <i>Conclusion du chapitre 2</i> | 114 |
| | <i>Conclusion Partie 1 :</i> | 115 |
| Partie II. | APPORT DU CONTRÔLE DE GESTION FONDE SUR LES PROCESSUS DANS LA CONVERGENCE DES ACTIONS INDIVIDUELLES : Etude empirique dans les entreprises au TOGO..... | 117 |
| | <i>Introduction Partie 2 :</i> | 118 |
| Chapitre 1. | Méthodologie de la recherche | 120 |
| Section 1. | Posture épistémologique et Démarche de recherche | 121 |
| I. | Posture épistémologique | 121 |
| 1. | Une recherche de type constructiviste | 122 |
| 1.1. | La démarche constructiviste en bref :..... | 122 |
| 1.2. | Pourquoi notre recherche est constructiviste ?..... | 123 |
| 2. | Posture interprétativiste..... | 124 |
| 2.1. | La démarche interprétativiste en bref :..... | 124 |
| 2.2. | Pourquoi notre recherche est interprétativiste ?..... | 124 |
| II. | Démarche hypothético-déductive : | 124 |
| 1. | Déroulement de la démarche de recherche..... | 125 |
| 2. | Les Tests des hypothèses du modèle théorique | 125 |
| Section 2. | Recherche quantitative en deux phases | 127 |
| I. | Une recherche quantitative par enquêtes en face à face..... | 127 |
| 1. | Intérêts d'une telle approche | 127 |
| 2. | L'échantillon considéré et les répondants ciblés | 128 |
| II. | Une phase confirmatoire et structure du questionnaire de recherche..... | 129 |
| 1. | Recherche confirmatoire | 129 |
| 2. | La structure du questionnaire adressé aux responsables chargés du contrôle de gestion. | 129 |
| Section 3. | Approche complémentaire : recherche-intervention | 133 |
| I. | Définition et principes d'une recherche-intervention | 133 |
| 1. | Définition et intérêt d'une recherche-intervention..... | 133 |

| | | |
|--------------------|--|------------|
| 2. | Principes de validité d'une recherche-intervention..... | 133 |
| II. | Déroulement de notre recherche-intervention et le guide d'entretien..... | 136 |
| 1. | Les étapes de notre recherche-intervention. | 136 |
| 2. | Les axes de notre guide d'entretien | 137 |
| | <i>Conclusion du chapitre 1</i> | 140 |
| Chapitre 2. | Présentation et discussion des résultats de l'étude empirique | 141 |
| Section 1. | Descriptions générales de l'échantillon et de l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises : | 142 |
| I. | Caractéristiques des entreprises de notre échantillon | 142 |
| 1. | Secteur d'activités, et types d'entreprises | 142 |
| 2. | Formes juridiques et taille des entreprises..... | 143 |
| 3. | Présence du service contrôle de gestion dans les entreprises | 144 |
| II. | L'instrumentation et apports du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises : .. | 146 |
| 1. | Outils et finalités du contrôle de gestion dans les entreprises togolaises. | 146 |
| 1.1. | Les entreprises poursuivent une stratégie de domination par les coûts | 147 |
| 1.2. | Le contrôle budgétaire constitue l'outil principal utilisé par les entreprises | 148 |
| 1.3. | L'approche par les processus est présente dans peu d'entreprises | 151 |
| 1.4. | Finalités du système de contrôle de gestion..... | 152 |
| 2. | Apports du contrôle de gestion dans l'orientation des comportements dans les entreprises togolaises : | 155 |
| 2.1. | Mécanismes de l'apport du contrôle de gestion..... | 156 |
| 2.2. | Facteur(s) déterminant(s) prépondérant de l'apport du CDG | 158 |
| Section 2. | Analyse quantitative des données | 161 |
| I. | Résultats des tests de la relation entre les mécanismes de l'approche par les processus et l'orientation de comportement mesurée par les variables de socialisation..... | 162 |
| 1. | Relation entre L'approche par les processus et les articulations de gestion..... | 162 |
| 1.1. | Les tableaux croisés et tests d'indépendance de khi-deux..... | 162 |
| 1.2. | Estimation du modèle Logit Multinomiale..... | 167 |
| 2. | Test des relations entre les articulations de gestion réalisées par les processus et les variables de socialisation | 168 |
| 2.1. | Tableau de contingence et graph de la distribution conjointe selon la variable « articulation coût-valeur » et le variable « apprentissage entreprises » | 168 |
| 2.2. | Les tests d'indépendance de khi-deux et les estimations du modèle qualitatifs .. | 169 |
| II. | Analyse des facteurs déterminants de l'efficacité de la modélisation par les processus. | 172 |
| 1. | L'influence du mode de construction des processus sur l'efficacité du modèle. | 172 |
| 1.1. | Résultat du tableau croisé et le test de khi-deux entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »..... | 172 |

| | | |
|--|--|------------|
| 1.2. | Estimation du modèle Logit Binaire de la relation entre les variables « Processus-réels » et « approche par les processus »..... | 173 |
| 2. | L’articulation vision processus & section homogène et l’efficacité du modèle. | 175 |
| 2.1. | Résultat du tableau croisé et le test de khi-deux entre les variables « Présence de responsables des processus » et « approche par les processus » | 175 |
| 2.2. | Estimation du modèle Logit Binaire de la relation entre les variables « Présence de responsables des processus» et « approche par les processus » | 177 |
| 3. | La rétribution individuelle & collectif et l’approche par les processus..... | 178 |
| 3.1. | Résultat du Tableau croisé et le test d’indépendance de khi-deux | 178 |
| 3.2. | L’estimation du modèle logit binaire | 179 |
| Section 3. Enseignements d’une recherche-intervention dans une PME industrielle ... | | 182 |
| I. | Cadre de recherche et déroulement des entretiens..... | 182 |
| 1. | Cadre de recherche : Etat des lieux et objectif du projet..... | 182 |
| 1.1. | Présentation de la société et de ses macro-processus | 182 |
| 1.2. | Etat du système de contrôle de gestion et motifs du projet..... | 184 |
| 2. | Le déroulement des entretiens | 184 |
| II. | Modèle ABC de l’entreprise et les enseignements de l’expérimentation..... | 187 |
| 1. | La conception du MODELE ABC de CHAMPISO..... | 187 |
| 1.1. | Identification des processus : Matrice Activités & Inducteurs | 187 |
| 1.2. | Modèle ABC Formalisé..... | 190 |
| 1.3. | Opérationnalisation du modèle : Fiche de coût..... | 191 |
| 2. | Les remarques de l’expérimentation | 193 |
| 2.1. | L’importance des processus réels mais un recours nécessaire au "normatif" | 194 |
| 2.2. | Le découpage hiérarchique au cœur du processus de modélisation | 195 |
| 2.3. | La qualité du choix des inducteurs détermine le degré de précision des coûts :.. | 195 |
| 2.4. | Valorisation économique des activités : nécessité d’une tenue rigoureuse de la comptabilité financière..... | 196 |
| <i>Conclusion du chapitre 2</i> | | 197 |
| <i>Conclusion Partie 2 :</i> | | 198 |
| CONCLUSION GENERALE : | | 200 |
| 1. | Enseignements de la recherche..... | 200 |
| 2. | Portées et limites..... | 204 |
| 3. | Perspectives et pistes futures :..... | 206 |
| ANNEXES : | | 207 |
| GLOSSAIRE | | 216 |
| Bibliographie | | 217 |