

Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance de l'entreprise

Management control serving the management of company performance

CHEGRI Meryem

Doctorante

Faculté d'Economie et de gestion - kénitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire de l'Economie et Management des Organisation - LEMO

Meryem.chegri@uit.ac.ma

TORRA Mohamed

Enseignant chercheur

Faculté d'Economie et de gestion – kénitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire de l'Economie et Management des Organisation - LEMO

Mohamed.torra@uit.ac.ma

Date de soumission : 18/11/2023

Date d'acceptation : 03/01/2024

Pour citer cet article :

CHEGRIM & TORRA.M. (2024) «Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance de l'entreprise», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 5 : Numéro 1» pp : 78 – 104.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Dans un monde en constante évolution et de plus en plus compétitif, l'amélioration de la performance des entreprises est une préoccupation cruciale pour chacun. L'une des fonctions clés au sein d'une entreprise est le contrôle de gestion, qui est un système conçu pour optimiser la performance des différents services. Pour y parvenir, les contrôleurs de gestion utilisent divers outils et instruments, dont le tableau de bord, le calcul de coût et ses différentes méthodes.

Dans cet article, notre objectif est de procéder à un examen théorique des différents outils de performance utilisés par les contrôleurs de gestion et de déterminer les objectifs et les fonctions qu'ils remplissent.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Performance ; Calcul de coût ; Tableau de bord ; Budgétisation.

Abstract

In a constantly changing and increasingly competitive world, improving business performance is a crucial concern for everyone. One of the key functions within a company is management control, which is a system designed to optimise the performance of the various departments. To achieve this, controllers use various tools and instruments, including the dashboard, costing and its various methods.

In this article, our aim is to conduct a theoretical review of the various performance tools used by management controllers and to determine the objectives and functions they fulfil.

Keywords: Management control ; Performance ; Cost calculation ; Dashboard ; Budgeting.

Introduction

Le contrôle de gestion, qui est une notion relativement nouvelle, semble prendre de plus en plus d'importance dans les entreprises. En effet, contrairement à d'autres fonctions de l'entreprise qui existent depuis de nombreuses années, le contrôle de gestion est une discipline qui est apparue bien plus tard car elle répond à un nouveau besoin ; celui de manœuvrer efficacement des entreprises et organisations de plus en plus complexes.

L'objectif est d'améliorer la qualité de la gestion et de réduire l'incertitude grâce aux données collectées dans un contexte économique en constante évolution.

Ainsi, le contrôle de gestion permet d'évaluer la performance économique, les points forts et les risques d'une entreprise, de prédire l'avenir face à une concurrence croissante et d'apporter des solutions à la direction.

Aujourd'hui le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises car il leur permet de participer à la gestion et à la réalisation des objectifs et des stratégies de l'entreprise.

En se basant sur notre état d'art, l'objectif de cet article est de répondre à la question suivante: Quel est l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise ?

Pour répondre à cette question nous proposons, dans un premier temps, d'identifier le rôle du contrôle de gestion et ses outils de performance dans l'entreprise, dans un deuxième temps, répondre à la question de recherche en se basant sur un certain nombre d'études empirique qui ont étudié l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise.

1. Revue de littérature

Le contrôle de gestion se développe aux États-Unis à partir des années trente. Il met en regard des prévisions d'activité, déclinées en objectifs et standard, avec les réalisations correspondantes. Les écarts constatés entre les deux chiffres sont ensuite interprétés en bonnes ou mauvaises performances. La procédure comprend deux phases : la première consiste à faire des prévisions, alors que la seconde concerne le contrôle proprement dit. La première phase peut être assimilée à une planification de court terme, en général sur l'année, et s'intègre à des plans plus ambitieux de cinq ou dix ans.

L'efficacité du contrôle de gestion dépend, en partie, de la capacité des entreprises à réaliser des prévisions plus ou moins justes. Or, les entreprises qui l'ont appliqué les premières ont réussi à diminuer l'incertitude de l'environnement, soit grâce à des stratégies délibérées, soit en saisissant des opportunités conjoncturelles.

1.1. Apparition du contrôle de gestion

L'apparition de cette discipline s'inscrit dans une évolution du monde technique, économique et social. La première évolution du contrôle de gestion commence avec l'augmentation de la taille de l'unité de production et de sa diversification. D'où la nécessité de déléguer des responsabilités, des tâches tout en contrôlant les exécutants avec le moyen des budgets prévisionnels et réels pour assurer le suivi des réalisations et mesurer les écarts.

Taylor (1853-1915) a introduit la notion de norme dont découle l'idée de la mesure des écarts et de la gestion par les exceptions. La surveillance à distance par les chiffres se substitue, en tout cas partiellement, à la surveillance directe par les chefs. Enfin, Taylor essaie de réconcilier l'intérêt individuel des travailleurs avec l'intérêt collectif de l'entreprise grâce à des systèmes de primes. « Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises. » (Alazard & Separi, 2007, P.6).

Ensuite, dans une période de croissance et avec le développement des produits et des services, le contrôle de gestion devient un véritable copilote et se positionne de plus en plus comme un outil d'aide à la décision pour appuyer les gestionnaires et leur assurer un bon moyen de maîtrise de leurs activités.

Les mutations de l'environnement de l'entreprise, tant internes qu'externes, rendent nécessaire une remise en cause du modèle classique et réduisent le contrôle de gestion à un outil d'analyse des coûts, centré sur les contraintes internes de l'entreprise et non sur ses contraintes du marché. De ce fait, il devient important de revoir ce modèle dans ses objectifs, ses outils et de prendre en compte les besoins des utilisateurs. Ainsi, le contrôle de gestion s'élargit : de nouvelles méthodes et réflexions sur les coûts tentent de pallier les insuffisances des méthodes traditionnelles. « Le contrôle de gestion sociale s'est amplement développé aux travers de systèmes de pilotage et de reporting mettant en œuvre un ensemble structuré de tableaux de bord pourvus d'indicateurs sociaux. » (Peretti J.M. et Piètrement G, 2013, p.137).

Face à un environnement économique en constante évolution qui nécessite une plus grande réactivité, le contrôle des coûts au sein des entreprises est devenu indispensable.

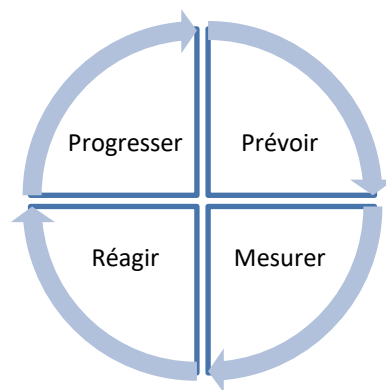
Le développement qu'a connu le commerce, l'industrie, voire l'environnement économique, a engendré de nouvelles dimensions dans les entreprises. Ce développement a poussé les managers à revoir leurs stratégies et leurs façons de gérer leurs entreprises.

« La connaissance des coûts et leur évolution, l'analyse des hypothèses et des systèmes de calcul qui s'y rattachent, sont autant d'outils de décision indispensables pour tout manager qui

exerce des responsabilités. » (Mendoza.C, Cauvin, E, Delmond, M, Dobler, P et Malleret, V, 2004, p.11). Ainsi, chaque entrepreneur et chaque décideur au sein d'une entreprise doit savoir maîtriser ses charges de la façon la plus optimale possible.

« À partir des années 1980, on a vu émerger de nouvelles structures organisationnelles dans les entreprises, structures sur lesquelles le contrôle de gestion a commencé à placer des dispositifs de pilotage analogues à ceux qu'il utilisait sur la structure traditionnelle en centres de responsabilité : identification d'un responsable, fixation d'objectifs, définition d'indicateurs de mesure de performance, construction de budgets, élaboration de plans d'action. » (Löning.H, Malleret.V, Méric.J et Pesqueux.Y, 2008, p.70). Ainsi, en 1903, le point mort fait son apparition dans le calcul économique aux États-Unis. Le contrôle de gestion moderne ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, il s'inscrit maintenant dans un processus d'amélioration continue. « En s'inspirant de la roue de Deming (plan-Do-Check-act), les quatre dimensions du contrôle de gestion deviennent comme l'illustre la figure ci-dessous : prévoir - mesurer - réagir - progresser. » (Bouin X. et Simon F-X, 2015, p.17).

Figure N° 1 : Les 4 dimensions du contrôle de gestion moderne



**Source : Bouin X. et Simon F-X. (2015), « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4ème édition
dunod, paris, page 17.**

La roue de Deming met en évidence les quatre étapes nécessaires à une bonne organisation du travail :

- la fixation des objectifs et la détermination des actions permettant d'atteindre les objectifs: c'est la phase de planification ;
- la mise en œuvre des actions comme elles ont été planifiées: c'est la phase du déploiement (ou de réalisation) ;

- l'évaluation des écarts entre les objectifs et les actions planifiées et ce qui a été réalisé : c'est la phase d'évaluation (ou de contrôle) ;
- la mise en place d'actions d'amélioration visant à supprimer les écarts : c'est la phase d'amélioration.

« L'essence d'une organisation performante, explique Deming, c'est donc de s'améliorer en permanence, tant en ce qui concerne les actions réalisées par les personnels que celles initiées par la direction de l'entreprise.

Au niveau local de la réalisation des opérations de production : c'est principalement la démarche de résolution de problème.

Au niveau de la conception des produits et des politiques, c'est-à-dire au niveau du management de l'entreprise : c'est la roue de Deming. » (Barouche .G, 2010, p.4).

Le respect des quatre étapes de la roue de Deming crée les conditions pour que la structure s'améliore régulièrement. Le contrôleur de gestion devient l'animateur du contrôle de gestion ; il doit maîtriser les outils de gestion dans un processus d'amélioration continue. C'est le rôle de chaque manager de mettre sous contrôle son département et son activité.

1.2. Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne se résume pas sur le contrôle de gestion organisationnel. En réalité, on en distingue trois : (Aurélien T. C. 2019)

- Le Contrôle stratégique pour vérifier la mise en œuvre de la stratégie. Ce processus vous permet de prendre des décisions et d'ajuster le choix de la mission et des orientations stratégiques de l'entreprise le contrôle d'exécution (appelé également contrôle opérationnel) s'appliquant aux tâches individuelles. Il regroupe les processus courants conçus pour vérifier que les actions de routine nécessaire à l'atteinte des objectifs soient bien mises en place ;
- Le contrôle de gestion qui s'insère entre les deux niveaux de contrôle précédents. Il s'agit d'un processus garantissant aux dirigeants que le choix stratégique et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence.

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le contrôle de gestion traduction française du management control autour de trois niveaux (Bouquin H. & Presquex Y. 1999) :

- ❖ Celui du contrôle opérationnel (Operational control), « Processus consistant à s'assurer que certaines tâches sont exécutées de manière efficace et efficiente. ».

- ❖ Celui du contrôle de gestion (Management control), « le processus par lequel les managers se rassure sur le fait que les ressources sont moulinées et utilisées d'une manière optimale dans la réalisation des objectifs.».
- ❖ Celui de la planification stratégique (Strategic planning), « processus consistant à décider dans la construction des objectifs de l'organisation, la réadaptation des objectifs selon les changements et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs » (Anthony R.N. 1965).

Une autre définition du contrôle de gestion apparaît décrivant ce dernier comme étant « un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedbacks conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée » (Lowe E.A. 1971).

En 1988 Robert Anthony rajoute une définition du contrôle de gestion qui met en valeur le rôle pivot du contrôle de gestion au sein d'une organisation "Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies" (Robert A. 1988). Il combine donc contrôle de gestion et stratégie visant à optimiser la performance de l'organisation. Ce concept de contrôle crée deux types de mécanismes (mécanisme de coordination et d'animation) :

- Un mécanisme de coordination des décisions, grâce à une meilleure organisation des processus d'allocation des ressources, rend le système plus efficace.
- Mécanisme d'animation pour faire évoluer le comportement des acteurs dans le sens attendu par l'organisation, il fait intervenir des aspects humains (motivation, récompense, incitation, apprentissage, culture...).

Une autre vision émergea est celle de Simons (1995) : le contrôle de gestion peut être utilisé de manière « diagnostique » : il consiste alors à opérer une gestion par les résultats selon un schéma cybernétique : objectifs/ résultats/ mesures des écarts/ éventuelles actions correctives. Ce mode d'utilisation s'inscrit parfaitement dans le cadre du « Management par les Objectifs », théorisé dans les années 1960 par Peter Drucker aux États-Unis et Octave Gélienier en France.

Dans toute organisation, les contrôles de gestion sont utilisés pour mettre en œuvre la stratégie et l'exécuter par toutes les parties prenantes. Influencé par les tendances comportementales, le contrôle de gestion moderne s'est étendu au-delà des fonctions

traditionnellement décrites comme un outil, pour devenir un outil global de gestion des organisations. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy et Rouby, 2003; Lorino, 2001 ; Simons, 1994). « Bouquin a décrit le contrôle organisationnel : comme étant l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats. Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus, afin de mieux définir et comprendre les objectifs généraux. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes :

- S'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel ;
- Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action ;
- Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaires ;
- Procéder à l'établissement des budgets sur la base des plans retenus ;
- Sélectionner des critères de mesure de performance des responsables qui seront conformes avec ceux de gestion. » (Bouquin, 2010).

1.3 Rôle et mission de contrôleur de gestion

Dans un monde économique en constante évolution, le rôle du contrôleur de gestion devient de plus en plus important, en particulier ces dernières années. Cependant, ses fonctions peuvent être différentes en fonction de la taille de l'entreprise et du service, du type ou encore du secteur d'activité. Il arrive même qu'il diffère également en fonction de la période de l'année. Parmi les plus courants, on peut citer :

- La détermination des objectifs opérationnels et des objectifs stratégiques en lien avec la direction ;
- L'analyse des résultats de l'entreprise et le suivi des performances financières ;
- Le suivi de la performance à travers plusieurs indicateurs ;
- L'élaboration, la mise à jour ainsi que le suivi du budget annuel en lien avec les différents managers ;
- La préparation des clôtures qu'elles soient mensuelles, trimestrielles ou annuelles en lien avec le service de comptabilité ;
- Le calcul et la mise en évidence des coûts ainsi que le calcul et l'analyse des écarts qui en découle ;
- Il doit également prévoir les situations à venir en établissant les prévisions d'activité, de trésorerie, de vente. Cela permettra de s'adapter au mieux quant aux changements

prévus La création et la mise en place d'outils et de procédures de gestion suivant les besoins de l'entreprise et l'existant ;

- Il doit également assurer la transmission des informations auprès des équipes et éventuellement alerter la direction en cas de besoin.

Le contrôleur de gestion a donc un rôle qui oscille entre calcul, analyse des chiffres et participation aux prises de décisions stratégiques.

1.4 Concept de performance

Lorino (2001), définit la performance comme étant l'ensemble des éléments qui contribuent à la création de valeur de l'entreprise, ou plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individus. Solle et Rouby (2003) affirment, de leur part, que la performance est une variable qui se construit dans le temps et dans l'action collective.

Mesurer la performance, c'est notamment répondre à la question sur la satisfaction efficace et efficiente des besoins que l'on cherche à couvrir tant au niveau interne qu'externe. Théoriquement, plusieurs auteurs (Atkinson & Waterhouse, 1997; Kaplan & Norton, 2001-2004; Hachez, 2006) ont évoqué les différents systèmes de mesure qui se sont développés au cours des années, permettant de répondre aux exigences grandissantes des entreprises afin de se mettre dans le gap des changements environnemental que connaît la conjoncture économique. Parmi les mesures les plus performantes, on peut citer, les tableaux de bord (indicateurs de suivi et indicateurs de résultat), la gestion de la qualité totale (TQM) et la méthode ABC et ABB.

Pour le cas du Maroc, la pratique de ces méthodes s'avère un peu plus difficile à mettre en œuvre et il y'a un souci qu'elles ne soient pas très adaptées à un tel environnement, dans la mesure où elles exigent un champ managérial très développé et un niveau de développement informatique très élevé. Alors que ce n'est pas notamment le cas pour la plupart des organismes publics marocains qui dégagent beaucoup de lacunes en matière d'utilisation des systèmes de gestion (Abouamama, 2007; Zerrouq, 2001), dans la mesure où beaucoup de ces organismes sont dans leur première phase d'installation des progiciels de gestion intégrés (PGI ou SAP). Outre leur intégration récente, le coût financier et humain de ces techniques pèse lourdement sur le budget des établissements publics marocains, qui sont en train de se restructurer et d'appliquer les principes de la gouvernance (Talbi, 2010).

Il est aussi à signaler que la mesure de la performance n'est pas systématisée, parce qu'elle doit prendre en compte, à la fois, les objectifs d'intérêt général définis par l'organisme de

tutelle (généralement l'État) et les attentes des usagers (clients externes), qui sont complexes et diversifiées.

Ceci d' autant plus qu'un système de mesure de la performance doit aider à atteindre les résultats (répondre à la mission de l'organisation) tout en réduisant les délais et les coûts et en affectant les ressources disponibles (rationalisation des coûts pour respecter les enveloppes budgétaires).

Par ailleurs, la question portant sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle a suscité un grand intérêt auprès des chercheurs. En l'occurrence, Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008), ont travaillé sur l'interdépendance entre le contrôle de gestion et la performance économique dans le cas où l'entreprise fixe, à la fois, des objectifs de responsabilité sociale et globale.

Les résultats de leur étude ont montré, que l'entreprise utilise essentiellement des indicateurs de gestion financiers et non financiers (sociétaux) d'une manière intégrée et cohérente dont le but ultime est d'atteindre une performance économique. Dans le même ordre d'idées, l'étude menée par Bozec, Breton et Côté (2002) a démontré que lorsque l'entreprise publique suit le même type d'objectif que l'entreprise privée (rentabilité financière et maximisation du profit), elle peut réaliser un degré de performance similaire à celui d'une entreprise privée.

Ce qui montre que le contrôle de gestion peut être implanté au niveau des organisations publiques et peut même aboutir à la réalisation des objectifs non financiers (à but non lucratif) avec la même fréquence de l'atteinte des objectifs financiers. Ainsi, parmi les outils de pilotage de la performance les plus adéquats est plus particulièrement le tableau de bord prospectif (équilibré), ou ce que l'on appelle aussi Balanced Scorecard, lequel est inventé par Kaplan et Norton (2001).

2. Evolution des outils de performance du contrôle de gestion

2.1 La comptabilité de gestion : de calcul ou gestion des coûts

Le calcul des coûts ou du moins sa diffusion semble apparaître dans les années 30, même si le problème du calcul des coûts de revient se pose de façon beaucoup plus précoce. A cette époque, les entreprises sont des firmes dont les caractéristiques essentielles sont les suivantes : (Alazard C. & Separi S, 2001)

- Vente de produits homogènes, fabriqués en grandes séries ;
- Procédés de fabrication stables et homogènes ;
- Prépondérance de la fonction de production au sein de l'entreprise ;
- Importance des consommations directes dans le coût des produits ;

- Gestion taylorienne qui dissèque le travail humain dans des gammes opératoires ;
- Notion de la performance de l'entreprise identifiée à la minimisation du coût du produit.

Dans les années 1980, le modèle américain semblait en panne, deux outils ont été proposés pour aider les entreprises américaines à faire face aux entreprises japonaises : l'activity based costing (ABC) et le Target Costing. (Chatelain-Ponroy S. & Sponem S, 2007)

2.1.1 La méthode ABC : Une nouvelle modélisation de l'organisation

Le constat de la pertinence perdue des méthodes dites maintenant classiques de calculs de coûts a conduit la comptabilité de gestion à proposer le concept d'activité (Bouquin & Pesieux, 1999, P102). La méthode ABC a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et R.S. Kaplan) et issue des travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) (Jones C. & Dugale D, 2002, p.24). Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadéquates les méthodes de direct costing utilisées jusqu'à-là. (Chatelain-Ponroy S. & Sponem S, 2007, p.13) . Cette méthode repose sur l'idée que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités. Les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits. (Elhamma A, 2010, p.40)

Selon Bescos et Mendoza (1994, p. 41), « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources» ; le concept clé de cette méthode est l'activité.

Développée dans les années quatre-vingts, cette méthode conduit à gérer des déversements de coûts pour calculer le *coût de revient d'un produit*. Dans cette approche, le principe général est que les *ressources* engagées par l'entreprise permettent de réaliser des « *activités* », qui sont-elles mêmes consommées par les *produits*. (Mottis N, 2006, p.77)

Cette méthode repose donc sur une vision *transversale* (et non pas verticale) de l'entreprise : un ensemble de tâches élémentaires cohérentes est appelé *activité*. « Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressource ». (Alazard C. & Separi S, 2007, p.251)

Selon Lebas (1991) : « une activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectifs de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de

permettre cet ajout de valeur » ; une activité est considérée comme un ensemble de tâches, un ensemble d'activités homogènes est appelé « processus ».(Elhamma A, 2010, p.5)

2.1.2 Le target costing : le coût comme outil de gestion de la valeur

Le Target Costing (coût cible) a été inventé en 1965 chez Toyota. Il a été développé au début des années 1970 au Japon mais il n'a pas été diffusé dans le reste du monde qu'au cours des années 1990. (Chatelain-Ponroy S. & Sponem S, 2007, P.13).

Selon Meysonnier (2001), La visibilité de cette technique est relativement faible : peu d'articles de recherche lui sont consacrés. Le Target Costing peut être considéré comme une pratique organisationnelle appliquée à l'ensemble de cycle de vie du produit et visant à réduire les coûts dans leur globalité.

Selon Y.Kato le target-costing est défini comme une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant les exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage ».

Selon Robin Cooper (1995), l'objet du target costing est d'identifier le coût de production d'un produit proposé de telle sorte que, lorsque le produit sera vendu, il fournira la marge de profits désirée. Selon Cooper, le target costing est une technique de calcul de coût.

2.1.3 Du costing ABC au pilotage ABM

Deherripon donne une intéressante définition de l'ABM : « c'est une discipline qui se fonde sur la gestion d'activités comme voie d'amélioration de la valeur reçue par le client et du profit obtenu à pourvoir à cette valeur. Cette discipline implique une analyse de vecteurs de coût, une analyse d'activités et une mesure de performances. L'ABM utilise l'ABC comme principale source d'informations » (Gump B, 2000, p.26). Le management par les activités est perçu comme un développement, une amélioration de la méthode ABC.

On peut définir l'ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. Cette méthode s'appuie sur le découpage de l'entreprise par activité assez similaire à celui défini par la méthode ABC.

Il faut cependant garder à l'esprit que de nombreux échecs ont lieu dans la mise en place de l'ABC. Gervais et Lesage (2006) évoquent, outre les difficultés de mise en place (lourdeur parfois excessive, coûts élevés, méthodologie difficile à appliquer).

2.1.4 Time – driven ABC ou ABC piloté par le temps

2.1.4.1 Un bref historique de la méthode TD_ABC

Malgré le fait que le terme TD_ABC soit apparu en 2004, l'idée est vraiment née en 1997 (Kaplan et Anderson, 2007b.). D'une part, Steven R. Anderson et sa société Acorn Systems ont commencé à expérimenter avec plus de précision l'utilisation d'équations temporelles et d'estimations de temps moyen (Hudig, 2007). Ces équations étaient déjà alimentées par des informations collectées à partir des fichiers de transaction d'un système ERP (Enterprise Resource Planning). D'autre part et presque simultanément, Robert S. Kaplan a commencé à penser à la capacité et au temps comme concepts améliorés pour les modèles ABC (Hudig, 2007). Par exemple, Kaplan a proposé l'idée qu'un système de coûts complet pourrait être construit sur la base de deux paramètres : (i) le coût unitaire de capacité pour le service et (ii) la capacité consommée par chaque transaction traitée dans le service (Kaplan et Cooper, 1998). En 2001, Kaplan rejoint AcornSystems pour collaborer avec Anderson et améliorer leur approche (Kaplan et Anderson, 2007b.). Au cours de plusieurs discussions, Kaplan et Anderson ont présenté le TD_ABC cherchant à remédier aux pièges de l'ABC (Kaplan et Anderson, 2004).

❖ Principes de la méthode

TD_ABC, selon Kaplan et Anderson (2004), vient pallier certains inconvénients des méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Ils le considèrent comme plus facile à mettre en place et plus flexible pour tenir compte des changements internes et externes de l'entreprise, « Certes, c'est une méthode de calcul des coûts, mais, comme les coûts sont calculés sur la base des temps, cela conduit naturellement à agir concrètement sur les temps pour diminuer les coûts » (Meyssonier, 2012). Dans la logique TD_ABC, on raisonne par rapport à des groupes de ressources et non plus des activités, et l'inducteur retenu pour l'allocation de ces ressources est le temps normal d'exécution des tâches dans le groupe de ressources. Pour Gervais (2010), le Time-Driven ABC peut être décomposé en quatre phases : - Identification des groupes de ressources homogènes ; - Détermination de la capacité normale de chaque groupe de ressources, et calcul du coût unitaire de chaque groupe ; - Détermination du temps normalement requis pour chaque objet de coût à partir « d'équations de temps » ; - Multiplication des coûts unitaires des groupes de ressources par les temps requis à la réalisation de l'objet de coût.

2.1.5 Méthode MBM : Management By Methods

Ajoutant la notion du management de la performance durable, le MBM peut être adaptée comme une méthode de mesure de la performance du système de contrôle de gestion tout en prenant l'appui sur la notion d'activité. Management based methods est la methods de management prenant soubassement sur les outils développés et testés. Nous pouvons dire que le MBM management basé sur les méthodes est un niveau amélioré du MBR « management basé sur les résultats » ou celui-ci penche vers les chiffres escomptés et non pas la manière la plus adéquate pour atteindre le résultat (Fisher, J.G 1998).

La méthode MBM peut s'appliquer à la construction des techniques de budgets de charges, les budgets à base d'activités sont centrés sur les couts des activités nécessaires à la production et à la vente. L'adaptabilité des techniques de la maîtrise des charges directes et indirectes entre des centres d'analyse correspondant à des activités homogènes. On utilise le critère de causalité pour définir les inducteurs de cout de ces centres d'analyses pour la détermination du cout unitaire prévisionnel de chaque activité

Et du volume de chaque activité en fonction des prévisions de production, du développement de nouveaux produits, et la décomposition du budget considéré comme une description des couts d'activités et le calcul du cout de chaque activité sachant qu'un cout représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre u processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service.

Le tableau qui suit généralise les différents objectifs des organisations à atteindre. Un échantillon de 80 organisations étudié par Maurel (2008).

Tableau n° 01 : Réponses à la question sur la présence d'objectifs

Thème	Réponses OUI	Réponses NON	Total
La rentabilité	57	23	80
La répartition du résultat	58	22	80
La croissance des activités	52	28	80
Le choix des investissements	53	27	80
L'évolution de la masse salariale	56	24	80
Les aspects sociaux	50	30	80

Source : Etude réalisé par Maurel.C (2008)

Maurel a essayé de comprendre l'usage du contrôle de gestion selon la vision des dirigeants à fixer les objectifs. L'étude des objectifs inspirés par les organisations porte sur les principaux éléments faisant l'objet d'une fixation d'objectifs qui ont été recensés, en accord avec les responsables interrogés lors du test.

3. Les instruments de la gestion prévisionnelle

L'environnement économique a obligé les entreprises à passer d'une démarche productive à une démarche marketing qui privilégie les besoins du marché. Dans le même temps, leur taille a augmenté rendant obligatoire une décentralisation de l'autorité et des responsabilités. Ce nouveau mode d'organisation a exigé un contrôle plus complet qu'auparavant. C'est pourquoi la procédure des budgets a été étendue à l'ensemble de l'entreprise, ce qui a donné un cadre financier aux délégations mises en œuvre. De plus en plus, les entreprises ont cherché à impliquer et à responsabiliser les décideurs de tous les niveaux de la hiérarchie. Une nouvelle dimension de suivi des décisions et des actions des gestionnaires est alors introduite.

La notion de budget ou plan d'action prévisionnel était déjà connue, mais uniquement de façon ponctuelle :

- lors de l'évaluation des investissements
- lors d'une demande de crédit auprès des banques

Ainsi, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets. Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives.

3.1. Les outils de la planification

3.1.1. Le plan stratégique

Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir :

- les marchés / produits / technologies de l'entreprise
- les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple un pourcentage de parts de marché
- les moyens pour les atteindre : croissance interne, externe, zones géographiques à privilégier. Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour les 5-7 ans à venir.

Ayant été élaboré à la suite d'une étude précise des forces et des faiblesses actuelles de l'entreprise et de son environnement, le plan stratégique intègre les notions de « souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Sous cet aspect, il se différencie

complètement de la prospective, qui imagine le futur, et dont l'horizon est beaucoup plus lointain.

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise.

Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel.

3.1.2. Le plan opérationnel

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de 2 à 3 ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie.

Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

- une planification des actions
- une définition des responsabilités
- une allocation de moyens financiers, humains et/ou techniques.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi, il se subdivise parfois en plusieurs plans partiels :

- plan d'investissement
- plan de financement
- « documents de synthèse » prévisionnels
- plan de ressources humaines.

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent.

Le plan opérationnel quand il existe, demande de fréquents réajustements par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations des exercices. C'est pourquoi certaines entreprises intègrent les budgets et le plan opérationnel dans un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours.

3.1.3 La gestion budgétaire

La dernière étape de la planification est celle des prévisions à moins d'un an formalisées dans les budgets.

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de deux phases distinctes :

- la budgétisation c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents)
- le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et des actions correctives qu'il initie.

❖ L'élaboration des budgets

a. La procédure de mise en œuvre

La phase de budgétisation est plus ou moins longue selon la nature de la procédure budgétaire. Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, en effet, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués :

- les budgets imposés : la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens
- les budgets négociés : les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

Cette typologie ne présente que les cas extrêmes : tous les types intermédiaires peuvent exister, par exemple, une situation où la négociation ne porte que sur les moyens, les objectifs étant imposés.

Il est possible d'énoncer les règles suivantes pour tous les types de gestion budgétaire :

- les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N.
- un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N.

b. Le contenu de la gestion budgétaire

Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager :

- les activités d'exploitation de l'entreprise et leurs incidences en termes de patrimoine et de rentabilité
- les conséquences monétaires de ces plans d'actions
- les opérations d'investissement et de financement décidés dans le plan opérationnel

Gestion à court terme, les budgets privilégient les programmes d'action de ventes et de production : ce sont des budgets déterminants.

Ces plans d'action acceptés, il est alors possible d'en déduire les budgets de fonctionnement des différents services : ce sont les budgets résultants.

❖ **Le contrôle budgétaire**

M.Gervais définit le contrôle budgétaire comme : « la comparaison permanente des résultats réels et des précisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- de rechercher la (ou les) d'écart(s)
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres
- décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de la politique générale de la firme
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

❖ **Articulation budgétaire et analyse des écarts**

Il faut bien comprendre les deux logiques qui cohabitent en gestion budgétaire.

La première étape de la gestion budgétaire, la budgétisation, consiste à élaborer tous les budgets, part des budgets déterminants, ventes et production, pour aboutir à l'articulation complète dans le budget général.

La seconde étape, le contrôle budgétaire, calcule les écarts entre prévisions et réalisations en partant du budget général pour remonter aux différentes composantes.

L'analyse part donc d'un écart global sur résultat avant d'être décomposé selon les différents domaines, production, commercial, services fonctionnels.

3.1.4 Le budget base zéro

Face aux dysfonctionnements constatés dans la pratique des budgets, des études ont été menées pour essayer de pallier ces dérives. A ce titre H.Zimnovitch (1999) parle du recours au budget base zéro (BBZ) et des prix de cession internes (PCI) Remettant en cause la procédure budgétaire, la technique des budgets à base zéro (BBZ) s'intéresse à la budgétisation des frais

généraux. Plus précisément, le BBZ est une technique qui a pour but de réduire des frais généraux et de réallouer des ressources plus rationnelle.

❖ Définition et objectifs

Le BBZ a été conçu en 1969 par Peter Pyhrr chez Texas instrument, le BBZ ne cherche pas à se substituer au budget classique, mais vise à le compléter dans ses points faibles. Selon P. Pyhrr, le budget base zéro (BBZ) est un procédé de planification et de budgétisation qui exige de la part de chaque dirigeant d'un centre de décision qu'il justifie dans le détail et dès son origine (d'où l'intitulé de base zéro) tous les postes du budget dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer cette dépense.

Alazard & Sépari (2001) définissent le BBZ comme : « une *procédure budgétaire* qui restructure l'entreprise *sans tenir compte du passé* ». La base zéro signifie que l'on ne tient compte d'aucun élément du passé de l'entreprise. La construction des budgets se fait donc à *partir de zéro*, c'est-à-dire sans référence au montant réellement dépensé à la période précédente mais du besoin présent.

❖ Les avantages et inconvénients de la méthode

Les expériences de BBZ dans les entreprises ont montré clairement les avantages et les inconvénients de la méthode :

A. Les avantages de la méthode :

- Le BBZ a été un premier essai pour établir une relation entre les moyennes allouées et les prestations proposées, afin de mieux apprécier les résultats obtenus.
- Le BBZ permet de bien délimiter des fonctions et des services concernés.
- Le BBZ peut mettre en évidence la nécessité de nouvelles activités.

B. Les inconvénients de la méthode : quatre limites principales apparaissent :

- Le BBZ est un plan opérationnel sur deux ou trois ans, donc assez lourd à gérer ;
- Le modèle n'empêche pas la création d'activités artificielles ou arbitraires pour biaiser son fonctionnement ;
- Les activités inefficaces N - 1 doivent être supprimées en N sans que leurs coûts soient reportés sur d'autres activités ;
- La méthode doit être instaurée progressivement car elle bouleverse les habitudes de travail.

3.1.5 Les procédures budgétaires fondées sur les activités et les processus

Les budgets fondés sur l'activité ou ABB (activity based budgeting) s'appuient sur la démarche de l'ABC, mais avec plusieurs différences. Le principe général de l'ABB consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité à partir des consommations prévues de cette activité. L'ABB fait partie du processus global de planification stratégique. Elle est donc de nature prévisionnelle puisqu'il s'agit de déterminer le montant des ressources nécessaires à l'atteinte d'un niveau souhaité de production de biens ou de services.

4. Analyse des études empiriques montrant le lien entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle

4.1 Les études empiriques qui ont dégagé un lien positif entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle

Lors de l'analyse de la relation entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord est une perspective peu explorée. Bien que l'arrivée du BSC ait enrichi les débats sur l'utilisation du tableau, nous pensons que son impact sur la performance a été mal étudié (contrairement au budget par exemple). À travers le monde, des études ont été effectuées (Kollberg et Elg, 2011 ; Montalan et Vincent, 2011; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012, etc.) pour vérifier l'efficacité du tableau de bord qui l'ont déjà mis en place ou sont en train de le mettre en place. La plupart de ces études sont basées sur la théorie de l'agence et se divisent en deux catégories : la première comprend des études qui ont examiné la relation entre l'utilisation des tableaux de bord et les performances, qu'elles soient positives ou négatives. La seconde rassemble ceux qui ont analysé le processus de mise en place et d'utilisation du tableau de bord pour identifier les bénéfices futurs. On a aussi une étude faite par A.Elhamma, (2012) auprès de 62 entreprises installées au Maroc, on peut induire que ce sont les entreprises de grande taille, les entreprises décentralisées et les entreprises évoluant dans un environnement incertain qui adoptent davantage la méthode ABC. Les résultats obtenus montrent que le taux d'adoption de l'ABC est de (12,9%) et que les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont presque absents dans les tableaux de bord des PME. En effet, 87% de ces entreprises n'intègrent que faiblement ou très faiblement cette catégorie d'indicateurs dans leurs systèmes de mesure de la performance. Par contre, 72% des entreprises de grande taille intègrent moyennement ou fortement ce type d'indicateurs. Les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont intégrés davantage dans les tableaux de bord des entreprises de

grande taille. Ensuite on a une étude menée par Châari Zouhour, Didier Leclère en 2008, auprès de 15 grandes firmes tunisiennes évoluant dans des secteurs d'activité très variés traitant L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants. Les résultats montrent que pour : 90% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de détail satisfaisant 80% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de clarté satisfaisant qui leur permet de comprendre rapidement les données exposées et d'identifier les leviers d'action. 76% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de prédictivité satisfaisant qui leur permet d'être alertés le plus rapidement possible contre les éventuels problèmes. Ainsi les tableaux de bord de gestion sont les outils de pilotage les plus aptes à donner une vision claire, synthétique, fidèle et prédictive de la situation. Dans un contexte similaire, Philbin (2011) a tenté de découvrir comment l'introduction d'un système intégré de mesure des performances basé sur le BSC peut améliorer la gestion des instituts universitaires. Après avoir étudié les systèmes de mesure de la performance, le choix s'est porté sur le BSC, qui a été conçu et mis en œuvre à l'Institute of Shock Physics de l'Imperial College de Londres en Grande-Bretagne. L'étude a révélé que l'élaboration d'un tableau de bord avec des mesures financières et non financières peut améliorer les performances des universités en offrant des avantages tangibles aux parties prenantes ; notamment les partenaires industriels qui soutiennent financièrement ces instituts. Parmi les avantages observés : 1` accès à une source de données centrale ; Compilation d'informations spécifiques sur le développement de l'institut; Améliorer la prise de décision sur le potentiel de recherche et d'enseignement et la capacité systémique de surveiller et de mesurer la performance de l'institut (Laila z. 2013). En 2011 Kollberg et Elg, ont menés une étude de cas visant à savoir l'utilisation des tableaux de bords dans la pratique professionnelle de trois organisations de soins de santé. Les résultats ont montré que les tableaux de bords sont utilisés par la direction et les employés comme un moyen de discussion, diffusion d'information, création de connaissance et le suivi des reportings. Cela pourrait avoir eu une incidence sur l'adaptation du tableau de bord pour qu'il devienne un cadre d'information de soutien plutôt qu'un outil de mise en œuvre de la stratégie. (Laila z. 2013). Enfin, les résultats indiquent que le BSC contribue principalement à améliorer la structure du travail de gestion. Le tableau de bord a permis de mieux comprendre ce que l'on entend par gestion et direction d'une organisation. Les gens ont constaté une meilleure compréhension et une participation accrue à

l'amélioration du travail pendant la mise en œuvre du tableau de bord. Ainsi, la GCS peut être considérée comme un moyen de faire passer le pouvoir des connaissances sur les initiatives d'amélioration de la haute direction aux employés, ce qui peut accroître l'influence des employés sur les décisions de la direction.

4.2 Les études empiriques qui ont dégagé un lien négatif entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle

D'autres chercheurs ont abouti à des résultats différents en essayant de mettre en relation l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle (Deryl et Ma'amoraTaulapapa, 2012; Kong, 2010; etc.).

Kong (2010) ont exploré l'utilité du BSC et du capital intellectuel en tant que deux concepts de gestion stratégique pour identifier et améliorer les ressources intellectuelles dans les organisations à but non lucratif. L'auteur s'est appuyé sur une analyse critique de la littérature pour déterminer la relation entre ces deux concepts et le contexte des services sociaux fournis par les organismes sans but lucratif. Les résultats ont montré que le BSC est moins efficace dans de telles organisations parce que le modèle stratégique de cause à effet avec ses quatre perspectives interconnectées n'est pas compatible avec l'environnement des services sociaux à but non lucratif.

Deryl et Ma'amora Taulapapa (2012) ont récemment mené une étude qui examine spécifiquement les avantages et les obstacles à la mise en œuvre du BSC dans les organisations publiques. La méthodologie utilisée a été la gestion d'un questionnaire qui a été envoyé par courrier aux cadres du secteur public. Il s'agit en particulier d'organisations gouvernementales locales (LGOs) en Nouvelle-Zélande. Le questionnaire a été suivi d'une série d'entretiens approfondis avec des répondants sélectionnés pour connaître leurs expériences avec BSC et leurs résultats dans un contexte public. Les résultats obtenus montrent un faible taux d'acceptation des BSC dans les LGO examinées. De plus, l'avantage perçu du BSC est dominé par son rôle dans la mesure des performances et n'est pas considéré comme un outil de gestion et d'amélioration des performances. Les chercheurs soulignent l'importance pratique et théorique de la perception de l'utilisateur des défis qui limitent la mise en œuvre réussie du BSC dans le secteur public. Ils suggèrent de sensibiliser la direction aux facteurs qui conduisent au succès ou à l'échec de la mise en œuvre.

Dans le secteur de l'enseignement supérieur taïwanais, Shun-Hsing, Yang et Shiau (2006) ont examiné comment le BSC est utilisé dans l'évaluation des performances en tant qu'outil de gestion stratégique. Ils ont mené une étude de cas qui a élaboré sur cinq thèmes stratégiques

clés et suggéré des objectifs stratégiques spécifiques et efficaces. De plus, les chercheurs ont été impliqués dans l'établissement de mesures de performance, choisies simplement dans le but de guider la direction du BSC vers l'atteinte des objectifs énoncés. Les auteurs concluent que le BSC introduit dans le secteur de l'enseignement supérieur peut être efficace, à condition qu'il soit soutenu par des superviseurs supérieurs et des mesures de performance soigneusement sélectionnées pour l'évaluation de la réalisation des objectifs.

Au terme de leur projet, les auteurs ont fourni un certain nombre de recommandations pour d'autres organisations du secteur public et plus particulièrement du secteur de la santé qui devraient : 1- considérer le BSC comme un choix réaliste lors de l'évaluation des options possibles pour l'amélioration des performances ; 2- tenir compte que l'étude d'un système de BSC ne doit pas être dominée par les préoccupations relatives aux ressources supplémentaires allouées à sa mise en œuvre; 3- considérer que le BSC en tant que système de mesure de la performance (PMS) stratégique, ne doit pas être vu comme un dédoublement des autres PMS existants, tous liés et façonnés par la vision stratégique de l'organisation; 4- finalement, adopter le BSC d'une manière adaptée à son contexte. Encore faut-il une allocation appropriée des ressources et un soutien organisationnel important. À défaut, il est amplement préférable de ne pas introduire le système BSC à tous les niveaux. Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) ont analysé la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans une Entreprise Sociale pour l'Habitat (ESH) en France.

Cette dernière qui a fixé des objectifs de responsabilité sociale. Ils ont étudié le tableau de bord de la direction (BSC) comme système de pilotage. La question de réunion entre performance financière et responsabilité sociale d'entreprise (RSE) constituait la problématique traitée par les auteurs. Les analyses réalisées par les chercheurs sur la base de l'observation du fonctionnement interne et la réalisation d'entretiens, ont montré que l'entreprise évalue sa performance financière et non financière d'une manière intégrée et cohérente. La performance financière est mesurée par les budgets. La performance non financière est basée sur la certification de la qualité et les engagements sociaux.

Conformément à ses orientations stratégiques, l'utilisation du tableau de bord a amené l'entreprise à atteindre une performance globale focalisée principalement sur la dimension économique. Les chercheurs ont conclu que le détachement entre performances financière et non financière ne peut être réalisé dans un contexte social et qu'au bout du compte, c'est la performance économique qui est la plus sollicitée. (Laila z. 2013).

Ce résultat, et comme les résultats des études précédentes, indique que la mission sociale de l'organisation est parfois importante dans la recherche de l'efficacité économique. (Kong, 2010; Meyssonier et Rasolofo-Dastler, 2008). D'autant plus que l'efficacité du tableau de bord nécessite un soutien organisationnel et une sélection rigoureuse des métriques. (Shunhsing, Yang et Shiau, 2006; Radnor et Lovell, 2003).

4.3 Synthèse des travaux

Le tableau 2 reprend les principales observations faites à partir d'une recension de la littérature des études antérieures.

Tableau N° 2 : Les pratiques de contrôle de gestion

Thème	Résultats	Auteurs
Les missions du contrôle de gestion	Les missions sont principalement le calcul des coûts et la détermination des prix.	Chapellier et Mohammed, 2010 ; Nobre, 2001b ; Van Caillie, 2003.
La nature formelle ou informelle du contrôle	Le contrôle informel est dominant. Les objectifs sont fixés de façon orale.	Collier, 2005 ; Greenhalgh, 2000 ; Hodges et Kent, 2006; Perren et Grant, 2000 ; Santin et Van Caillie, 2008.
L'implémentation des systèmes formels de contrôle de gestion	Ils se font le plus souvent à la suite de crises.	Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Reid et Smith, 2000 ; Santin et Van Caillie, 2008 ; Zawadzki, 2009.
Les acteurs du contrôle de gestion	La prise de décision est entre les mains du dirigeant ou d'un directeur financier. Les tâches opérationnelles en amont sont effectuées par des salariés comptables. Les experts comptables jouent un faible rôle en matière de contrôle de gestion.	Chapellier et Mohammed, 2010 ; Nobre, 2001a ; Van Caillie, 2003.
Les tableaux de bord	Faible intérêt pour le pilotage stratégique. Les tableaux de bord sont souvent limités à des aspects financiers. Il s'agit essentiellement de contrôler la santé financière de l'entreprise.	Abi-Azar, 2006 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Germain, 2005, 2006 ; Hodges et Kent, 2006 ; Jänkälä, 2007 ; Santin et Van Caillie, 2008 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008.
La fréquence des contrôles	Les résultats sont suivis et mis à jour mensuellement.	Germain, 2006 ; Hodges et Kent, 2006 ; Nobre, 2001b ; Van Caillie, 2003.
Le calcul des coûts	La méthode des coûts complets est la plus utilisée.	Chapellier et Mohammed, 2010 ; Nobre, 2001b.
Les budgets	Ils sont utilisés par 60 % à 85 % des PME. Les budgets de trésorerie sont les plus courants. L'horizon temporel est l'année.	Abi-Azar, 2006 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001b ; Van Caillie, 2003.

Source : Condor.R (2012), «Le contrôle de gestion dans les entreprises : Une approche par la taille et le cycle de vie», Revue internationale PME, vol. 25, no 2, p.82.

Le contrôle de gestion n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise. Il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise.

Les chercheurs reconnaissent néanmoins qu'il existe de nombreux facteurs de contingence. Cela expliquerait, par exemple, que certaines entreprises effectuent un pilotage stratégique global ou bien qu'elles ont des systèmes de contrôle de gestion plus complexes que la normale.

5. Hypothèses de recherche

Pour répondre aux énigmes de la problématique, on suggère l'hypothèse nulle H_0 comme suit: Le système de contrôle de gestion n'apporte pas à la performance de l'organisation. Ainsi son alternative H_1 : Le système de contrôle de gestion apporte à la performance de l'organisation.

Parmi les travaux de recherche que leurs auteurs ont recommandé l'explicité de l'outil du contrôle de gestion, on trouve P. Lorino 1991 ; H. Bouquin et M. Fiol 2007 ; M. Gervais 2009 d'où notre hypothèse H_1 : Plus l'outil du système de contrôle de gestion est explicite, plus les apports à la performance de l'organisation seraient clairvoyants ;

Plusieurs écrits montrent que le profil du contrôleur de gestion joue un rôle important dans le pilotage de la performance de l'organisation tels que les auteurs A. Khemakhem 1971, 1976 ; M. Bollecker 2000, 2007 ; N. Berland et Y. De Rongé 2013 ; Masingue et Al. 2016 ; Mwadia 2016 que notre hypothèse H_2 : Plus le contrôleur de gestion maîtrise le système de contrôle de gestion, plus celui-ci contribuerait à la performance de l'organisation ;

L'adaptation du système de contrôle de gestion à la nature de l'organisation est une condition sine qua non que ces auteurs ont démontré dans leurs recherches P. Lorino 1991 ;

A. El Hamma 2012 ; Houssa et Al. 2020 et donc l'hypothèse H_3 est : Plus le système de contrôle de gestion est adapté à la nature de l'organisation plus ses apports à la performance de celle-ci est améliorée.

Pour vérifier ces hypothèses, nous comptons dans l'avenir faire une recherche empirique pour étudier l'impact de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise.

Conclusion

En se basant sur notre état d'art et sur une étude poussée de la littérature existante traitant le sujet des outils du contrôle de gestion et leurs impacts sur la performance de l'entreprise, on peut conclure que Puisque l'économie mondiale est toujours caractérisée par l'ouverture des marchés, la libéralisation des échanges et l'avènement des technologies de l'information,

l'environnement de l'entreprise devient de plus en plus instable et imprévisible. Et pour que cette dernière puisse garantir sa pérennité elle doit se focaliser sur l'optimisation de sa performance.

Pour pouvoir surmonter la complexité et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à maîtriser le présent pour pouvoir gérer l'incertitude de l'avenir.

Le contrôle de gestion dans l'entreprise est perçu comme un pilier qui aide à l'amélioration de la performance de cette dernière. Il constitue alors un outil d'efficacité, lorsque les objectifs fixés sont atteints et d'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Les outils du contrôle de gestion au cours de ses années passées ont permis à l'entreprise d'encaisser l'instabilité de l'environnement et de prévoir un futur plus ou moins exact.

L'évolution des outils de performance du contrôle de gestion dans ces dernières années ne se résume plus au fait d'en créer un, mais d'adapter les outils existants au besoin de l'entreprise.

Ainsi, on trouve que chaque entreprise a ses propres indicateurs, méthodes de calcul et tableaux de bords qui vont être la base sur laquelle le top management va s'appuyer pour prendre une décision.

Ce qui nous emmène à poser la question suivante :

Quel est l'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance managériale ?

BIBLIOGRAPHIE

Alazard C. & Separi S. (2001), Contrôle de gestion, Dunod.

Anthony R.N. (1965), Planning and control systems, A Framework for analysis, 1er edition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, p. 16.

Anthony, R. N. & Dearden, J. D., (1976), Management control systems, 3rd ed., Homewood (Ill.): Irwin.

Bouquin H. (1999), Contrôle et stratégie, in B. Collasse, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle, Audit, Economica.

Condor.R (2012), Le contrôle de gestion dans les entreprises : Une approche par la taille et le cycle de vie», Revue internationale PME, vol. 25, no 2, p.82.

Elena Roig. (2021), Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance : quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ?. Gestion et management. ffdumas-03562586f .

- Elhamma A. (2010)**, la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence”, Revue du chercheur, N°08.
- Gervais M. & Thenet G., (1998)**, Planification, gestion budgétaire et turbulence, Finance, contrôle, stratégie, vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.
- Kaplan R. & Norton D. (2001)**, Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management, Accounting Horizons, vol 15, n°1.
- Kollberg, B. & Elg, M., (2011)**. The practice of the Balanced Scorecard in health care services. International Journal of Productivity and Performance Management, 60(5): 427-445.
- Löning H. & Y. Pesqueux, (1998)**, Le contrôle de gestion, Dunod.
- Lowe E.A. (1971)**, On the idea of a management control system: integrating accounting and management control, The Journal of Management Studies, vol. VIII, p. 1-12.
- Sidqui A. (2021)**. L’impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l’entreprise », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit , Volume 5 : numéro 3, pp : 456- 476.
- Simons R. (1995)**, Levers of control: How managers innovate control systems to drive strategic renewal, Renewal”, Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, Volume 15, P5.
- Sponem S. (2007)**, Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d’un instrument de mesure, cahier de recherche CREFIGE, Université Paris-Dauphine, p.8.
- Stéphanie Chatelain-Ponroy & Samuel Sponem (2007)**, évolutions et permanence du contrôle de gestion, p.14.
- Zimnovitch H., (1995)**, L’émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930, Association Française de Comptabilité, Journée d’étude Histoire de la comptabilité, Nantes,p.10.
- Zouidi Laila, (2013)**, La contribution du contrôle de gestion à l’amélioration de la performance dans le secteur public : Le cas du Maroc, p.24-30.