

Les systèmes de mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes : étude empirique

BOUHADIDA Mohamed
ESC

HOUAS Mohamed
Université de Blida2

Abstract :

The main aim of this contribution is to analyze, at first place, the convergence (or divergence) of financial and non-financial performance measures. The first part will allow us to question the usefulness of non-financial indicators.

Analyzing the constraints and contingents behind the adoption of financial or non-financial indicators (measures) at the level of Algerian companies is the other finality of this study.

Therefore, we have divided our work into two parts. A synthesis of the literature concerning the performance; the various performance measures systems and the advantages and disadvantages of each measurement systems is the first component. In the second part, we will propose an empirical study in Algerian companies which will allow us to accept or reject the assumptions of this research.

Introduction:

Dans le cadre de chaque organisation, définir l'objet et la mission de l'entreprise désigne un premier pas vers la définition des objectifs, la mise en place de la stratégie et la mise en travail. Pour P. Drucker (2004), « c'est le seul moyen de gérer en vue de la performance »¹. Dans cette perspective, J. Brilman s'interroge sur la mesure la performance. « Pour chaque organisation, il suffit en général de demander les indicateurs fondamentaux pour connaître les valeurs essentielles. Souvent le très classique adage, "ce qui n'est pas mesuré, n'est pas géré" le reste n'est pas souvent, ou mieux, qu'objectifs secondaires est souvent, bonnes intentions ou langage de bois »².

Evidement, la performance porte la finalité de chaque entreprise (d'après P. Drucker) c'est bien la valeur essentielle de l'entreprise. Certes, la notion de "performance" ne trouve pas encore, l'unanimité (Bourguignon, 1995).

Dans de pareilles circonstances, les recherches en matière de contrôle de gestion trouvent une nouvelle perspective. Après qu'il constituait un outil d'aide au suivi, le contrôle de gestion, à l'époque contemporaine, est l'outil de pilotage de la performance des entreprises, dit l'outil de management de la performance.

En effet, cette nouvelle vision dépend de nombreuses innovations proposées dans ce sens, à l'instar de la chaîne de valeur (M. Porter, 1984), les nouveaux mécanismes en comptabilité de gestion (les méthodes ABC/ABM), la recherche de "la pertinence perdue" (Kaplan et Johnson, 1987) qui est derrière la création d'une nouvelle série de tableau de bord stratégique (le Balanced Scorecard de Norton et Kaplan, 1992, 1996 en premier lieu), et avant cela, la mise en évidence des indicateurs non financiers en vue de mesurer la performance multidimensionnelle de l'entreprise.

En réalité, le recours accru aux mesures non financières (dites subjectives) à l'encontre des mesures financières ne cesse de lever des interrogations. Plusieurs recherches ont porté, déjà, sur la convergence des deux familles d'indicateurs (C. Gauzente, 2000 ; E. Cauvin et P-L. Bescos, 2005).

Pour d'autres, ils trouvent le champ d'intérêt dans les contingentes derrière l'adoption des mesures non-financières (E. Cauvin et P-L. Bescos, 2005 ; Govindarajan, 1984 ; Ezzamel, 1990 ; Hoque et James 2000 ; Gordon et Narayan, 1984 ; Davila 2000 ; H. Bergeron, 2000 ; C. Germain, 2004).

A cet effet, l'objectif de cette contribution est d'analyser, en premier lieu la convergence (ou la divergence) des mesures financières et des mesures non financières de la performance. Cette première partie nous permettra de s'interroger sur l'utilité des indicateurs non financiers.

L'analyse les contraintes et contingentes derrière l'adoption des indicateurs (mesures) financiers ou non-financiers au niveau des entreprises algériennes désigne la deuxième finalité de cette recherche.

Par conséquent, nous avons subdivisé notre travail en deux parties. Une première partie, portant une synthèse de la littérature, est consacrée aux différentes conceptualisations de la performance, aux différents types d'indicateurs de mesure de la performance ainsi que les contingents derrière l'adoption des indicateurs de mesure. Au cours de la seconde partie, nous allons proposer une étude empirique au niveau des entreprises algériennes qui va nous permettre d'accepter ou de refuser les hypothèses de cette recherche.

I. La contribution théorique

1. Les conceptualisations de la performance

Le pilotage de l'entreprise, et derrière cela le pilotage de la performance est au centre des recherches en sciences de gestion. Cependant, « le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité »³, avoue Bourguignon (1995).

Cette situation conduit, à chaque fois, les chercheurs en la matière à s'interroger sur l'étymologie du terme "performance" avant de l'attribuer à une approche donnée : l'approche économique ; l'approche managériale ; l'approche financière ; l'approche sociale ; l'approche politique ou celle systémique.

Le fameux dictionnaire la langue française définit le mot **performance** par « exploite ou réussite remarquable en un domaine quelconque »⁴

Dans une autre conception, la performance désigne le résultat chiffré en temps ou en distance. C'est « la victoire acquise sur une équipe, un adversaire mieux classé »⁵, ajoute-il. En fait, le mot performance, en langue française, peut justifier :

La réalisation, le résultat, l'accomplissement ou le succès

En littérature managériale, « est performance dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques. »⁶ Dans la même optique ajoute Bourguignon : « en matière de gestion, la performance est la réali-

sation des objectifs organisationnels.»⁷ Quant à M. Lebas, « la performance c'est faire mieux que le concurrent "sur le moyen et le long terme". »⁸ "

Donc, la performance est attribuée à la réalisation des objectifs de l'entreprise ; c'est un facteur essentiel de Benchmarking.

Sur le plan financier, l'aptitude de l'entreprise à créer de la valeur est associée, à l'époque contemporaine, à la performance. Autrement dit, « la performance, s'agit de savoir si une entreprise a su créer ou est on mesure de créer, sur un horizon déterminé, davantage de valeur pour ses actionnaires que ses concurrents. »⁹ Cette définition ne s'écarte point sur celle proposée par B. Stéphane et al. ; « c'est la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour l'actionnaire. »¹⁰

Il faut noter dans cette approche l'évolution de la conception « performance » en conséquent de l'évolution des indicateurs financiers. Alors que c'était l'ère des indicateurs de profit, jusqu'au 1985, nous discutons des mesures de rentabilité au cours de la décennie suivante. A partir de 1995, les mesures financières tiennent une nouvelle tendance celle de la création de valeur en appuyant sur une nouvelle série d'indicateurs à l'instar de l'EVA et le MVA.

Quant à l'approche économique, la définition de la performance repose sur le couple efficacité/efficience. Autrement dit, la performance économique est « la capacité à atteindre les objectifs (l'efficacité) en utilisant les ressources de façon efficiente. »¹¹ (B. Stéphane et al.)

Selon l'approche sociétale, la performance des entreprises repose sur, en plus de l'aspect économique, la dimension sociale et environnementale. D'après Christoph Germain et Stéphane traduc, « la prise en compte des dimensions sociales et environnementales constituent désormais une préoccupation cruciale au sein de l'entreprise »¹²

Evidemment, la performance, selon cette perspective, tient compte les 03 volets essentiels de chaque entreprise :

- La dimension économique désigne sa raison d'être ; c'est de garantir la croissance économique ;
- La dimension sociale fait référence aux attentes de la société telles l'information de la société et la protection des relations sociales ;
- Enfin, la dimension environnementale qui s'intéresse, essentiellement, à la protection de l'environnement.

Bref, quelque soit la définition ou l'approche adoptée dans ce sens, la performance est accordée ou suivie de l'entreprise.

Pour O. Devise et J-P Vaudelle (2003), « La performance est donc intimement liée à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise un nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court et long terme, »¹³.

2. La notion d'indicateurs de mesure de la performance

D'après Ph-Lorino, un indicateur de performance peut être aperçu comme étant : « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collec-

tif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »¹⁴.

Dans cette optique, Ph. Lorino explique :

- Un indicateur doit être associé à une action à piloter (la pertinence opérationnelle) ;
- Un indicateur doit être lié à un objectif à atteindre (la pertinence stratégique) ;
- Un indicateur est destiné à l'utilisation par des acteurs précis, ce qui va lui permettre d'orienter ses et/ou leurs actions, (la pertinence cognitive).

Dans une autre conception des indicateurs de performance (H. Loning et al. 2008), « un indicateur n'est qu'un instrument de mesure d'une réalité nécessairement plus nuancée, et qu'à ce titre aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif »¹⁵. Les recherches en matière de mesures de la performance ont marqué deux grandes familles d'indicateurs de mesure de la performance: les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers.

2-1- Les indicateurs financiers de mesure de la performance

Les indicateurs financiers ont monopolisé, pour une longue époque d'espace de mesure de la performance. Ils s'inscrivent dans le cadre de la finance traditionnelle. Pour F. Giroud et al.¹⁶, les indicateurs financiers sont constitués de :

- Les mesures comptable, tirées directement des états financiers à l'instar des soldes intermédiaires de gestions dérivées du compte de résultat ;
- Les indicateurs de rentabilité dans la rentabilité financière et celle économique occupent une grande ampleur ;
- La nouvelle collection d'indicateurs, dites également les indicateurs de création de valeur appuyant, entre autres, sur l'EVA¹⁷ et la MVA¹⁸.

En lisant l'évolution des indicateurs financiers à chaque époque, Dj. Khouatra (2005) trouve que les indicateurs financiers ont passé par trois stades essentiels : les indicateurs traditionnels des mesures centrées sur la rentabilité allant jusqu'à 1985, ensuit, les indicateurs de création de valeur actionnariale (exprimés essentiellement par l'EVA et la MVA) et, enfin, les indicateurs de création de valeur partenariale, à partir de 1995.

Une autre étude mérite d'être citée dans ce contexte, selon Gérard Charreaux (le point sur.... la mesure de la performance des entreprises), les mesures financières de la performance peuvent être scindées en deux approches :

- Une approche traditionnelle de mesure, s'inscrivant dans le cadre de l'économie néoclassique, a pour but une meilleure allocation des capitaux investis. Les indicateurs issus de cette approche sont subdivisés en mesures dérivées de la recherche financière (à l'instar de Q de Tobin, le ratio de Marris, l'indice de Sharpe, l'indice de treynor . . . etc.) et les mesures récentes de la valeur (actionnariale) créée à l'instar de l'EVA et la MVA ;

- *La nouvelle approche (ou le renouvellement de la problématique) de mesure de la performance; axée essentiellement sur la création de valeur partenariale (création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes).*

En réalité, l'ampleur des mesures financières était en conséquent des avantages mis à la disposition des managers.

En revanche, les limites accordées aux mesures financières étaient derrière une nouvelle tendance des indicateurs du système de pilotage de l'entreprise, pour Grégory Wegmann (2009)¹⁹, le contrôle de gestion émergé en 1925, a gardé la même vision jusqu'au 1980 ; c'est la collecte des informations ayant comme orientation l'établissement des états financiers aux détriments de l'aide à la prise de décision.

D'après Anthony, «Les systèmes de contrôle de gestion couvrent les mesures de performance financières et non financières. La dimension financière se focalise sur le « bottom line » monétaire, qui est le revenu net, le rendement sur titre, ... Virtuellement, toutes les unités organisationnelles ont aussi des objectifs non financiers : la qualité des produits, la part du marché, la satisfaction du client, la délivrance à temps, le morale des employés.»²⁰

F. Giroud et al. (2004)²¹ résument les limites des indicateurs financiers de mesures en 04 éléments : le bais à court terme (des mesures de la performance), la lisibilité (ou l'intelligibilité) des indicateurs de mesure, le signal tardif de ces indicateurs et la difficulté à déterminer les décisions correctives.

En outre, « en passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les shareholders (actionnaires) à une performance mesurée pour les stakeholders (parties permanentes) »²².

2-2- Les indicateurs non financiers de mesure de la performance

Deux effets de mode peuvent justifier l'évolution des systèmes de mesure de la performance (système de contrôle de gestion) : « l'intégration des mesures non financières et le renforcement du lien entre la stratégie et les opérations. »²³ (C. Germain, 2004)

En fait, l'intégration des mesures non financières de la performance, à l'aube des années 1990, constitue un déclic du système : contrôle de gestion. Elle repose sur les travaux de Kaplan et Johnson qui ont synthétisé un ensemble de limites attribuées aux indicateurs financiers. Les deux chercheurs ont conclu leur travail de recherche en déclarant la pertinence perdue du système de contrôle de gestion²⁴.

La recherche d'une performance globale de l'entreprise et l'enquête des liens entre la stratégie et l'opérationnel de l'entreprise avaient, par conséquent, la naissance d'une nouvelle catégorie de Tableau de Bord (TB) à l'instar de TB équilibré de Norton et Kaplan (1992), le Navigateur Skandia de Malone et Edvinsson (1997), le sustainability Balanced Scorecard de Hockerts (2001).

Dans cette réflexion, le TB équilibré est la pierre angulaire de l'ensemble des recherches autour des outils de mesure de la performance élargie de l'entreprise : « il a été conçu sur la base d'un modèle générique de la performance dont l'équilibre se fonde sur la présence d'une variété d'indicateurs struc-

turés autour de quatre axes d'analyse : financier, clients, processus internes, innovation et apprentissage »²⁵. (C. Germain, 2004)

Pour H. Loning et al. , les indicateurs de TB équilibré peuvent être subdivisés en indicateurs situés en amont (mesures qui portent sur la performance future de l'entreprise) ; en relation avec l'axe clients, l'axe processus internes et celui de l'apprentissage et d'innovation, d'une part. Des indicateurs situés en aval (mesures qui portent sur les résultats) articulés autour de l'axe financier, d'autre part. A l'inverse de l'ancienne génération du tableau de bord, le TB équilibré est constitué d'un ensemble d'indicateurs en corrélation. Autrement dit, l'existence d'un modèle de la performance globale reposant sur une série d'enchaînements, dit les relations causes-à-effet. Plus précisément, l'atteinte des objectifs d'un niveau (ou axe), en effet, stipule la satisfaction des trois autres niveaux, ce que nous appelons la relation cause à effet.

C. Germain et al. expliquent: « Initialement, on estime que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus internes. Celle-ci génère à son tour la satisfaction des clients, qui permettra à plus ou moins longue échéance d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire l'attente des actionnaires. »²⁶

En plus de la relation cause à effet, le TB équilibré repose sur une seconde hypothèse ; « il place au centre la stratégie et la révision et non le contrôle. Certes, il définit des objectifs, mais il veille à ce que soient adoptés tous les comportements, entreprises et toutes les actions que peuvent réclamer ces objectifs. Les indicateurs sont conçus pour amener les individus à la vision globale. »²⁷

En revanche, malgré les multiples avantages proposés par le TB équilibré (les mesures non financières, plus exactement), nombreuses critiques ont été levées en contre partie. Tout d'abord, « l'utilisation d'indicateurs financiers et non financiers pose (également) la question de la gestion d'un nombre accru d'indicateurs. »²⁸

En outre, « le BSC a pour objet la mise en place des liens entre la stratégie de l'entreprise ou ses objectifs et l'opérationnel. Certes, « les arguments avancés sont la plupart de temps intuitifs. »²⁹ Ainsi, « l'application des indicateurs multicritères dans des entreprises de dimensions plus restreintes ne semblent pas avoir intéressé, jusqu'à maintenant, les chercheurs. »³⁰ (H. Bergeron, 2000).

Enfin, « de nombreuses études montrent que les entreprises ont des difficultés à établir un lien entre ces indicateurs et la performance financière de l'entreprise. »³¹

Dans cette perspective, Itner et Larker (1998) s'interrogent sur les répercussions de la satisfaction des clients sur le résultat comptable et financier ainsi que sur la valeur boursière de l'entreprise. Quant à C. Gauzente (2000), elle avait pour objet d'analyser la convergence des mesures subjectives (non-financières) et les mesures objectives (ou financières).

C. Germain (2004) s'intéresse au contenu du système de mesure de la performance au sein des PME³² afin d'évaluer le niveau d'adoption des notions du TB équilibré autrement dit; avoir (ou ne pas avoir) un système multicritères de mesure de la

performance. D'après cet auteur, « le champ de la performance couvert par les outils de pilotage implantés dans les PME n'est pas aussi large que celui défini par le Balanced Scorecard³³. Les axes "clients" et « processus internes » sont plus ou moins développés selon les entreprises. L'axe "innovation et apprentissage organisationnel" est, quant à lui, quasiment inexistant. »³⁴

En réalité, « il n'existe pas d'indicateur qui puisse expliquer à lui seul la complexité d'obtention de la performance en entreprise. En particulier, les indicateurs financiers ne permettent pas seuls d'anticiper l'impact globale d'une décision. Par conséquent, les indicateurs financiers et non financiers ne doivent pas être perçus comme des substituts les uns par rapport aux autres, mais plutôt comme des compléments qui ont des liens de cause à effet. »³⁵A cet effet, nous avons jugé intéressant de formuler l'hypothèse suivante :

H₁: il existe une convergence entre les mesures non financières et les mesures financières de la performance des entreprises algériennes.

3. Contingences de mesure : hypothèses de base de la recherche

L'objet de cette partie est d'exposer quelques facteurs influençant les systèmes de mesure de la performance des entreprises en faisant référence à la théorie des contingentes, en l'occurrence : la taille de l'entreprise, la stratégie adoptée et l'incertitude perçue de l'environnement.

Rappelons que, à travers la théorie contingente, « on analyse l'effet de certaines variables d'environnement sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion³⁶ qui à son tour devrait avoir un impact sur la performance »³⁷.

« La théorie de la contingence apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle, (Covaleski et al. , 1996), Elle montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises »³⁸.

3-1 La taille de l'entreprise

Plusieurs recherches se sont intéressées par l'influence du facteur « la taille » de l'entreprise sur le système de mesure de la performance.

D'après H. Cauvin et P-L. Bescos (2005), plus la taille de l'entreprise est importante plus les mesures financières sont utilisées ; « la taille est donc une variable explicative importante dans le choix des indicateurs de performance par les entreprises »³⁹.

Quant à C. Germain, il propose une étude empirique auprès de 83 entreprises autour des contingences des systèmes de mesure de la performance certes, au niveau des PME . « ... les entreprises dont la taille est la plus importante qui tendent à équilibrer le plus leur dispositif d'évaluation de la performance en intégrant des informations de nature non financière (les indicateurs processus) »⁴⁰.

A l'instar des études précédentes, E. Couvin et P-L. Bescos (2004) notent autres études autour du lien entre la taille et les systèmes de mesure de la performance, entre autres ; Bruns et Waterhouse, 1975 ; Merchant, 1981, Ezzamel, 1990, Hoque

et James, 2000). A partir des recherches et études précédentes, nous avons posé l'hypothèse suivante :

H_2 : « l'augmentation de la taille des entreprises engendre une utilisation accrue des mesures financières, au niveau des entreprises algériennes ».

3-2 L'incertitude perçue de l'environnement

L'étude menée par C. Germain (2004) propose comme un deuxième résultat autour de l'influence de l'incertitude perçue de l'environnement sur les déterminants du système de mesure (de contrôle de gestion). Autrement dit, la mesure de la performance est d'autant plus équilibrée que l'environnement des entreprises qui est incertain et complexe.

Il fait référence à plusieurs travaux en la matière tels que, Gervais et Thevet, 1998 ; khandwalla , 1972 ; Gordon et Miller, 1976 ; et Gordon et Narayan, 1981 ; et l'étude de Davila, 2000. Concernant cette dernière, il note que « les entreprises utilisent plus intensément l'information sur les clients lorsque le marché se caractérise par un degré d'incertitude élevé »⁴¹.

E. Cauvin et P-L. Bescos font le renvoi à d'autres références (Hayes, 1977 ; Brownell, 1982 ; Govindarajan, 1984 ; Govindarajan et Gupta, 1985 ; Dixon et al. , 1990).

En synthèse de toutes ces études, il note : « les mesures comptables sont plus appropriées lorsque l'environnement concurrentiel est moins incertain, lorsque les sources de l'avantage concurrentiel sont moins complexes ou lorsque le domaine d'activité définit une stratégie plus prévisible (stratégie de moisson) qu'incertaine (stratégies de développement). »⁴²

Ces considérations nous conduisent de formuler l'hypothèse suivante :

H_3 : « plus l'incertitude perçue de l'environnement est élevée moins les mesures financières sont utilisées, au niveau des entreprises algériennes. »

3-3 La stratégie adoptée

Nombreuses sont les typologies relatives aux stratégies adoptées par les entreprises.

Miles et Snow, 1978, Simons 1987, distinguent entre : la stratégie des défenseurs, la stratégie des prospecteurs et celle des analystes. Selon Gupta et Govindarajan (1984), c'est bien de séparer entre: stratégie de développement, la stratégie de maintien ou celle de récolte. Reste, la classification la plus courante est celle proposée par M. Porter (1980,1985) grâce à laquelle nous faisons la différence entre : la stratégie des coûts bas, la stratégie de différenciation ou celle de niche.

En fait, la stratégie de différenciation consiste à « jouer non pas sur une réduction des prix, mais sur une différenciation de valeur perçue par les clients »⁴³, (G. Johnson et al., 2008). Selon ces deux auteurs, il existe deux façons de pratiquer la stratégie de différenciation; soit de réduire (comme première trajectoire) la valeur perçue par les clients; soit l'accroître (la seconde trajectoire) par rapport aux offres concurrentes.

Par ailleurs, « la stratégie de prix⁴⁴ consiste à proposer une offre dont la valeur perçue est comparable à celle des offres concurrentes mais à un prix inférieur »⁴⁵

(G. Johnson et al. , 2008). En effet, la recherche d'un prix inférieur des concurrents implique nécessairement la maîtrise des coûts.

Concernant la stratégie de niche ou de focalisation, les entreprises adoptant cette perspective ne cherchent plus la confrontation des concurrents, elles visent, cependant, un segment de marché, souvent, spécifique sur lequel l'entreprise peut se sentir protégée des concurrents.

L'analyse des facteurs derrière l'adoption des indicateurs financiers (ou non financiers) dans le cadre de mesure de la performance conduit plusieurs chercheurs à s'interroger sur le lien avec la stratégie adoptée par l'organisation. H. Bergeron (2000) fait référence à l'étude menée par Perera et Poole (1997) qui a pour objet d'étudier le lien entre la stratégie de différenciation et l'utilisation d'un système d'information pour le suivi de la performance élargie (comprenant des indicateurs non-financiers). « Ils montrent qu'il y a généralement des liens entre une stratégie de différenciation et l'utilisation d'un système d'information pour le suivi de la performance élargi. »⁴⁶

Dans le même contexte, Abernathy et Lilis (1995) concluent leur étude avec les mêmes résultats. Plus l'entreprise dépend d'une stratégie de différenciation autrement dit ; a pour objet de s'adapter aux demandes et besoins de ses clients dans les meilleures conditions, avait comme orientation le recours aux indicateurs non financiers.

L'étude de E. Cauvin et de P-L. Bescos (2005) représente l'une des récentes recherches dans cette optique. Ils concluent leur étude en notant : « la troisième hypothèse (les entreprises poursuivant une stratégie de différenciation utilisent plus d'indicateurs non financiers que les entreprises développant une stratégie de domination par les coûts) n'est pas complètement validée. Cependant, nous pouvons noter quelques corrélations intéressantes et significatives entre l'utilisation des mesures non financières (facteurs source et marché) et les stratégies concentrées sur le client ou le produit, et entre les mesures financières (facteur profit) et une stratégie basée sur l'efficacité. »⁴⁷

Shank, Govindarajan et Spiegel (1989) ont proposé une première étude qui ne s'éloigne point de celle proposée, ultérieurement, par Perera et Poole (1997).

Toutes ces considérations nous conduisent à formuler l'hypothèse suivante : « les entreprises préférant une stratégie de différenciation, optent plus à des indicateurs non financiers à l'inverse de celles soutenant une stratégie de prix (de domination par les coûts) lesquelles optent pour des indicateurs financiers. »

II- Méthodologie de la recherche et principaux résultats

Avant d'aborder les résultats de cette étude, nous avons jugé intéressant de présenter : les caractéristiques essentielles des entreprises faisant partie de l'enquête, ainsi que la méthodologie suivie au recueil des données et, enfin, d'exposer les facteurs de contingence aux systèmes de mesure de la performance, au niveau des entreprises algériennes.

1. Le recueil des données

Afin de tester les hypothèses de notre recherche, nous avons conduit une enquête auprès des DFC/CG (Directeurs des Finances et de la Comptabilité/ Contrôle de Gestion) des entreprises algériennes en les envoyant des questionnaires. La distribution des questionnaires a été faite par voie postale ou à travers des adresses e-mails et même en le déposant en main, propre et cela, pour une durée d'une année (12 mois).

Nous nous sommes arrivés à distribuer 120 questionnaires (par tous types de voies) alors que nous n'avons pu récupérer que 50 questionnaires (42% de questionnaires distribués).

Notons également que, le recours au questionnaire afin de constituer une telle base de données, c'était en adoptant la démarche des études antérieures (C. Gauzent, 2000 ; C. Germain, 2004). En effet, s'interroger sur les mécanismes de mesure de la performance, peut mettre mal à l'aise nos interlocuteurs dans certains cas.

Après un premier traitement des questionnaires collectés, nous avons pu écarter 33 d'entre eux qui sont : soient non complétés (le cas de 03 questionnaires) ou bien l'absence d'un « vrai » système de mesure de la performance dans l'entreprise. Pour cette dernière, 40% des répondants avouent la négligence de toute sorte d'indicateurs de mesure, une conclusion qui a été tirée à travers l'inventaire d'une liste des indicateurs et des indices expliquant le contenu du système de mesure de la performance dont nos entreprises n'ont jamais fait recours. A cet effet, et afin d'échapper de tout biais dans cette étude, nous avons jugé de n'accepter comme échantillon que 27 entreprises (27 questionnaires, bien dit).

2. Caractéristiques des entreprises

Pour objet de saisir une grande partie des entreprises dotées de systèmes de mesure de la performance. Nous avons orienté cette enquête aux petites, moyennes et grandes entreprises algériennes (possédant plus de 09 salariés).

Rappelons encore que, l'objectif primordial, dans cette étude est de décrire les mécanismes de mesure. A cet effet, le questionnaire est adressé aux DFC/CG (Directeurs des finances et de la comptabilité/ Contrôle de gestion) ou bien le premier responsable du contrôle de gestion dans chaque entreprise qu'elle soit privée, publique ou mixte.

3. Identification des variables de contingence

3-1- La taille de l'entreprise

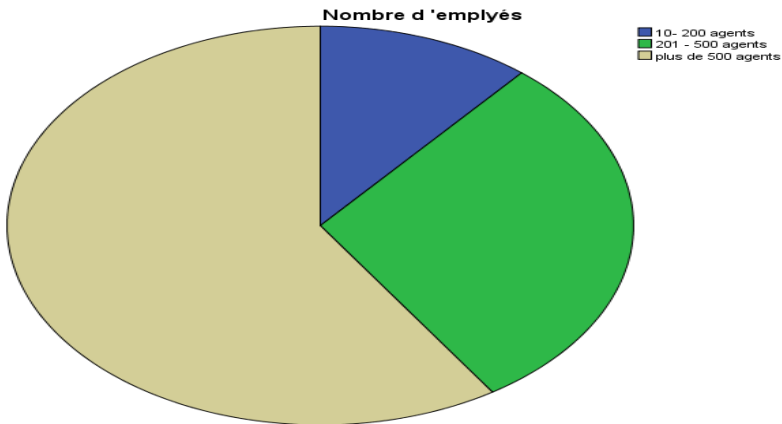
La taille de l'entreprise (premier facteur de contingence dans notre étude) a été mesurée à travers le nombre de salariés en adoptant l'étude de C. Germain, en 2004, dans ce cadre

Le tableau ci-dessous, nous renseigne sur la répartition des entreprises selon le nombre des salariés dans chacune d'elles. Evidemment, plus de 59% des entreprises ont fait engager plus de 500 employés qui peuvent être considérée comme les plus grandes entreprises en Algérie.

Tableau N°1 : Récapitulatif de la taille de l'entreprise suivant le nombre d'employés

Nbre d'effectifs	Nbre d'entreprises	Pourcentage
10- 200 employés	3	11%
201 - 500 employés	8	30%
plus de 500 employés	16	59%
Total	27	100%

chéma01: Récapitulatif de la taille de l'entreprise suivant le nombre d'employés



3-2- L'incertitude perçue de l'environnement

Le degré d'incertitude lié à l'environnement a été mesuré à travers une série de 05 questions en utilisant une échelle de Likert à cinq points (allant de la plus stable égale à « 1 » au plus dynamique, égale à « 5 »). Cette analyse a été adoptée des travaux de C. Germain, 2004.

Le tableau, ci-après, nous expose les 5 items retenus pour justifier le niveau de stabilité de l'environnement de chaque entreprise ainsi que les résultats obtenus.

Tableau N°2: Statistiques descriptives concernant le dynamisme de l'environnement

	N	Moyenne		Ecart type
	Statistique	Statistique	Erreur std	Statistique
<i>Dynamisme environnement économique</i>	27	3,11	,252	1,311
<i>Le dynamisme de l'environnement technologique</i>	27	3,48	,235	1,221
<i>La prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché</i>	27	2,93	,250	1,299
<i>La prévisibilité des goûts et des préférences des clients</i>	27	2,93	,232	1,207
<i>La révision des politiques marketing</i>	27	2,59	,202	1,047
<i>N valide (listwise)</i>	27			
Total	27	3,01		0,11

Tandis qu'ils considèrent le dynamisme de l'environnement technologique comme « **élevé** » (avec un score moyen de 3.48), les répondants jugent le dynamisme de l'environnement de façon générale, comme de **très moyen ou acceptable** (avec un score 3.01).

3-3- La stratégie adoptée

Une autre variable de contingence retenue dans cette étude. Quant à la stratégie adoptée par l'entreprise, nous avons opté pour une chaîne de 13 questions permettant de lire les caractéristiques de la stratégie mise dans chaque entreprise. Les répondants étaient face, cette fois-ci également, à une échelle de Likert de 05 points permettant de lire le niveau de recours à chaque procédure proposée. Cette méthodologie fait référence aux recherches de T. Ward Peter et al. , 1995.

Le tableau, ci-après, nous expliquent les items retenus pour caractériser la stratégie de l'entreprise ainsi que les pondérations des résultats obtenus.

Tableau N°3: Statistiques descriptives concernant les caractéristiques de la stratégie adoptée

	N	Moyenne		Ecart type
	Statistique	Statistique	Erreur std	Statistique
<i>Réduire les taux défectueux</i>	27	3,52	,222	1,156
<i>Améliorer les performances du produit et de la fiabilité</i>	27	4,11	,172	,892
<i>Opter pour les meilleurs fournisseurs</i>	27	4,15	,205	1,064
<i>Mettre en place des cercles de contrôle de la qualité</i>	27	4,04	,223	1,160

Obtention de la certification ISO 9000	27	3,89	,279	1,450
Total Indicateur / Qualité	27	3,94		0,20
Réduire les délais de fabrication	27	3,78	,247	1,281
Réduire les délais d'approvisionnement	27	3,85	,249	1,292
Réduire le cycle de nouveaux produits développés	27	2,85	,231	1,199
Réduire la configuration de basculement / heure	27	2,56	,252	1,311
Total Indicateur / Flexibilité	27	3,26		0,05
Augmenter la fiabilité des livraisons	27	3,59	,263	1,366
Augmenter la vitesse de livraison	27	3,37	,288	1,497
Améliorer le service prévente et le soutien technique	27	3,48	,308	1,602
Améliorer le service après-vente	27	3,33	,307	1,593
Total Indicateur / Livraison	27	3,44		0,11
N valide (listwise)	27			
Total	27	3,58		0,21

De toute évidence, les scores moyens de chaque axe expliquent une forte tendance (souvent) à des stratégies basées sur la qualité et la livraison (scores moyens de 3.94 et 3.44 respectivement) par contre, le recours à une stratégie de flexibilité reste occasionnel (parfois) avec un score moyen de 3.26.

3-4- La convergence entre indicateurs financiers et non financiers

Notre objectif est de déterminer la possibilité de substitutions entre : indicateurs financiers et non-financiers, les répondants étaient face à une série de 14 questions à l'aide d'une échelle de Likert à 05 points allant de 1 pour un **très faible** lien à 05 le cas d'une forte liaison. Ces items ont été adaptés des travaux de E. Cauvin et P-L. Bescos, 2005. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau N°4: Statistiques descriptives concernant le lien Indicateurs financiers- non financiers

	N	Moyenne		Ecart type
	Statistique	Statistique	Erreur std	Statistique
La qualité et les gains de productivité (ou les réductions de coûts)	27	3,11	,241	1,251
La qualité et la performance opérationnelle	27	3,56	,241	1,251
La satisfaction client et les résultats de l'exercice (résultat net, résultat financiers,,etc.)	27	3,22	,247	1,281

<i>La qualité et les résultats de l'exercice (résultat net, résultat financiers,,etc.)</i>	27	3,44	,247	1,281
<i>La formation du personnel et les résultats de l'exercice (résultat net, résultat financiers,,etc.)</i>	27	3,07	,272	1,412
<i>La satisfaction du personnel et les résultats de l'exercice (résultat net, résultat financiers,,etc.)</i>	27	2,89	,269	1,396
<i>La satisfaction client et le chiffre d'affaires (ou la part du marché)</i>	27	3,67	,207	1,074
<i>La qualité et le chiffre d'affaires (ou parts de marché)</i>	27	3,41	,257	1,338
<i>La formation du personnel et le chiffre d'affaires (ou la part du marché)</i>	27	2,96	,285	1,480
<i>La satisfaction du personnel et le chiffre d'affaires (ou la part du marché)</i>	27	2,59	,289	1,500
<i>La satisfaction client et les gains de productivité (ou les réductions de coûts)</i>	27	3,22	,258	1,340
<i>La satisfaction du personnel et les gains de productivité (ou les réductions de coûts)</i>	27	2,78	,252	1,311
<i>La formation du personnel et les gains de productivité (ou les réductions de coûts)</i>	27	3,11	,247	1,281
<i>N valide (listwise)</i>	27			
Total	27	3,16		0,11

D'après les répondants, il est **souvent** facile d'établir un lien entre : la qualité/performance opérationnelle ; qualité/résultats de l'exercice ; satisfaction clients/CA ; qualité/CA (avec des scores de 3.56 ; 3.44 ; 3.67 et 3.41 respectivement). Reste, une moyenne de 3.16 explique des liens occasionnels (**parfois**) entre les indicateurs financiers et non-financiers.

3-5- Le contenu du système de mesure de la performance

Afin de lire les mesures et les indicateurs utilisés au niveau de chaque entreprise, nous avons proposé aux répondants une série de 15 indicateurs et à l'aide d'une échelle de Likert allant de 01 à 05 grâce à laquelle nous avons pu déterminer les niveaux de recours à chaque indicateur. A cet effet, l'échelle de Likert est composée des échelons allant de 1 pour un degré d'intégration **faible** (ou **rare**), à 05 pour un niveau d'intégration **très élevé** (ou **très fort**).

Tableau N°5: Statistiques descriptives concernant le contenu de chaque système de mesure

Statistiques descriptives

Type d'indicateur		N	Moyenne		Ecart type
		Statistique	Statistique	Erreur std	Statistique
NF	Part du marché	27	3,15	0,305	1,586
NF	Indice de qualité relative	27	3,48	0,269	1,397
NF	Evolution ou surplus de la production	27	3,33	0,277	1,441
F	Investissement Corporels et incorporels	27	3,96	0,229	1,192
F	Investissements financiers	27	2,56	0,284	1,476
NF	Analyse client du secteur	27	3,52	0,252	1,312
NF	Analyse des clients par secteur des clients	27	3,37	0,262	1,363
F	Soldes Intermédiaires de Gestion	27	4,33	0,22	1,144
F	Structure de bilan	27	4,15	0,249	1,292
NF	Nombre de réclamation	27	3,44	0,229	1,188
NF	Temps de dépannage moyen D1 D2..	27	2,89	0,304	1,577
NF	Nombre d'heures de formation /plan	27	3,7	0,238	1,235
NF	Effectif formé dans les nouvelles tech	27	3,04	0,253	1,315
F	Décroissance des coûts	27	3,7	0,238	1,235
F	Position financière	27	3,52	0,294	1,528
	N valide (listwise)	27			
	Total des Indicateurs financiers	27	3,7		0,16
	Total des Indicateurs non-financiers	27	3,33		0,14
	Total	27	3,48		0,14

L'ensemble de ces mesures étaient à titre d'exemple, en tenant compte comme référence les travaux de Norbert Guedj et al. , 2001. Le tableau précédent, nous propose l'ensemble des items en question, d'une part, ainsi des pondérations des résultats obtenus, d'autre part.

Dans une première lecture, les indicateurs financiers touchent le pique en termes de résultats obtenus. Dans ce sens, les recours aux : soldes intermédiaires de gestion ; la structure de bilan et le taux des investissements corporels et incorporels ont touchés des scores moyens de 4.33 ; 4.15 et 3.96 respectivement.

Même si l'ensemble des mesures proposées ont été « **souvent** » utilisées (avec un score moyen de 3.48) au niveau des entreprises algériennes, le recours aux indicateurs non-financiers marque un taux **très moyen** (avec un score de 3.33).

4. Les tests d'hypothèses

Afin d'arriver à valider (*idem* de rejeter) les hypothèses de cette recherche, nous avons procédé à des tests de corrélation de Pearson entre les scores moyens relatifs aux axes indicateurs financiers ou non-financiers et les facteurs de contingence retenus dans cette étude c'est-à-dire ; la taille de l'entreprise ; le dynamisme (ou l'incertitude) de l'environnement et les caractéristiques de la stratégie adoptée. Le tableau ci-dessous, nous fait apparaître les résultats obtenus.

Tableau N°6: Les tests de corrélation entre les indicateurs de mesure et les variables de contingence

		Nombre d'employés	le dynamise de l'environnement	La qualité	La flexibilité	La livraison
les indicateurs financiers	Corrélation de Pearson	,023	0,393*	-.107-	,362	,321
	Sig. (bilatérale)	,909	,043	,596	,063	,103
les indicateurs non-financiers	Corrélation de Pearson	-	-	,171	,520**	,512**
	Sig. (bilatérale)	-	-	,394	,005	,006

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

A partir des tests effectués, la deuxième hypothèse de cette étude n'est pas validée avec un coefficient de corrélation non significatif (0.23, qui se rapproche de 0) entre les mesures financières utilisées et la taille de l'entreprise. Autrement dit, l'augmentation de la taille de l'entreprise n'explique guère l'utilisation accrue des mesures financières, au niveau des entreprises algériennes. Cette conclusion vient à l'inverse de résultats obtenus par E. Cauvin et P-L Bescos, 2005.

Dans ce propos, même si la 3^{ème} hypothèse n'est pas validée, un coefficient de corrélation positive est retenu entre les mesures financières et le niveau d'incertitude de l'environnement. Autrement dit, plus l'incertitude perçue de l'environnement est élevée plus les mesures financières sont utilisées, au niveau des entreprises algériennes.

Cette conclusion vient à l'inverse des études antérieures à l'instar des travaux de Gervais et Thevet, 1998, Khandwalla, 1972 et Gordon et Miller, 1976.

Pour objet de répondre à notre 4^{ème} hypothèse, nous avons procédé au calcul des coefficients de corrélation entre les indicateurs financiers (*idem* non-financiers) de mesure de performance et les caractéristiques de la stratégie en l'occurrence : la qualité, la flexibilité et la livraison.

Dans une première constatation, c'est l'absence de toute sorte de corrélation entre l'axe indicateurs financiers et les caractéristiques de la stratégie précédemment citées, au niveau des entreprises algériennes.

En revanche, tandis que le faible lien entre l'axe indicateurs non-financiers et la recherche d'une meilleure qualité, ces mêmes indicateurs prouvent une forte cor-

rélation avec la recherche d'une meilleure flexibilité ou la qualité des services de livraison. En résumé, en tenant compte de la tendance des entreprises algériennes vers de meilleures conditions de qualité, flexibilité ou livraison (voire le tableau N°3) qui sont fortement suivies par des mesures non-financières, nous pouvons aisément approuver la quatrième hypothèse de cette recherche c'est-à-dire ; les entreprises préférant une stratégie de différenciation, optant a plus d'indicateurs non financiers à l'inverse de celles soutenant une stratégie de prix (de domination par les coûts) qui optent pour des indicateurs financiers.

Conclusion

L'objectif de cette contribution était d'analyser, en premier lieu, la convergence des mesures financières et non-financières de la performance autrement dit ; la possibilité de substituer entre ces deux types de mesure au niveau des entreprises algériennes. En seconde lieu, de discuter les contingences des systèmes de mesure de la performance. Afin d'atteindre tous ces objectifs, une enquête auprès de 27 grandes et moyennes entreprises algériennes a été conduite.

Comme conclusion de cette recherche, tout d'abord, faire des liens entre les indicateurs financiers et non-financiers reste occasionnel (parfois) ce qui nous amène d'accepter (même si partiellement) notre première et principale hypothèse. Quant aux facteurs de contingence des systèmes de mesure de la performance, l'analyse des coefficients de corrélation, nous a permis de cerner deux variables déterminantes en l'occurrence : l'incertitude perçue de l'environnement (ou le dynamisme de l'environnement) et la stratégie adoptée par l'entreprise.

Néanmoins, les résultats tirés au cours de cette étude n'échappent guère des limites et des lacunes. Il apparaît autant difficile de généraliser les conclusions faites à travers une étude empirique au niveau de 27 grandes et moyennes entreprises seulement, même si ces dernières souffrent d'une absence majeure des mécanismes de mesure de la performance ce qui rend une telle étude autant délicate que inachevée. En outre, tandis qu'elle est orientée essentiellement aux grandes entreprises, un seul critère était pris en considération pour justifier la taille de l'entreprise ; c'est bien le nombre de salariés, alors qu'il était plus acceptable de prendre d'autres critères à l'instar du chiffre d'affaires réalisé.

Références bibliographiques

¹ P. Drucker, *Devenez manager! L'essentiel de Drucker*, édition Village Mondial, France, 2006, p34.

² J. Brilman, *les meilleures pratiques de management*, éditions l'Organisation, 2^{ème} édition, Paris, 1998, p25

C. GAUZENTE, *Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs: quelle validité ?*, Analyse de la ³ pertinence de certains indicateurs, Revue : Finance Contrôle Stratégie, Volume 3, N° 2, juin 2000 p146.

⁴ www.larousse.fr/dictionnaires/français/performance: visité le 17/07/2014 à : 10h.00

⁵ *idem*

⁶ Ph. Lorino, *méthodes et pratiques de la performance*, éditions d'organisation, France, 2003, p9

⁷ B. Doriath et al., *comptabilité de gestion des organisations*, édition Dunod, 6^{ème} édition, Paris, 2008, p313

⁸ *Idem*, p313

⁹ Gérard Charreaux, *le point sur... la mesure de la performance des entreprises*, p1

¹⁰ B. Stéphane et al., *le management des entreprises*, édition Dunod, France, p16.

¹¹ *Idem*, p16

¹² C. Germain et S. Trebucq, *la performance globale de l'entreprise et son pilotage : Quelques réflexions*, semaine sociale Lamy, le 18-10-2004 - n° 1186, p1

¹³ O. Devise et J-P Vaudelin, *évaluation de la performance d'une PME, le cas d'une entreprise auvergnant*, MOSIM 3, du 23 au 25 -04-2003, France, p2.

¹⁴ Ph. Lorino, *le Balanced Scorecard revisité, dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique*, 22^{ème} congrès de l'AFC, France, 2001, p5

¹⁵ H. Löning et al, *le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, p147.

¹⁶ F. Giroud et al, *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2^{ème} édition, Paris, 2004, pp76-80 (adapté).

¹⁷ EVA : Economic Value Added.

¹⁸ MVA : Market Value Added.

¹⁹ G. Wegmann, *investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires* mémoire présenté en vue de l'obtention de habilitation à diriger de recherches en sciences de gestion, Université de Bourgogne, France, 2009, p5 (adapté)

Châari Zouhour, *l'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants*, publié dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France 2008, p10.

²¹ F. Giroud et al., *op-cit*, pp83-88 (adapté)

²² N. Berland, *mesurer et piloter la performance*, e-Book, 2009, p122. (<http://www.dphu.org/> le 13-07-2016)

²³ C. Germain, *la contingente des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME*, le revue Finance-Contrôle-Stratégie, volume 07, n°1, mars 2004, p 34.

²⁴ Voir Kaplan et Johnson, 1987.

²⁵ C. Germain, *op-cit*, p34.

²⁶ C. Germain et al., *la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions*, publié dans : semaine sociale Lamy – 18 octobre 2004 – n° 1186, France, p39.

²⁷ Collectif Harvard Business School Press, *les systèmes de mesure de la performance*, édition d'Organisation, Paris, 1999, p 174.

²⁸ N. Berland, *op-cit*, p147

²⁹ H. Bergeron, *les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?*, 21^{ème} congrès de l'AFC, mai 2000, France, p2.

³⁰ *Idem*, p3.

³¹ N. Berland, *op-cit*, p145.

³² PME : Petites et Moyennes Entreprises

³³ *Balanced Scorecard : traduit en français en tant que « le tableau de bord équilibré »*

³⁴ C. Germain, *la contingente des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME*, revue Finance-Contrôle-Stratégie – Volume 7, N° 1, mars 2004, p49

³⁵ E. Cauvin et P-L. Bescos, *les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique*, Revue Finance-Contrôle-Stratégie – Volume 8, N° 1, mars 2005, p10.

³⁶ *Qui inclut les indicateurs de performance*

³⁷ H. Bergeron, *op-cit*, p3

³⁸ C. Germain, *op-cit*, p36

³⁹ H. Cauvin et P-L. Bescos, *op-cit*, p18.

⁴⁰ C. Germain, *op-cit*, p47

⁴¹ *Idem*, p38.

⁴² E. Cauvin et P.L. Bescos, *op-cit*, pp8-9.

⁴³ Gerry Johnson et al. , *stratégie*, 8^{ème} édition, édition Person Education, France, 2008, p274.

⁴⁴ Nous appelons également la stratégie des coûts bas.

⁴⁵ Gerry Johnson et al. , *op-cit*, p 271.

⁴⁶ H. Bergeron , *op-cit*, p3.

⁴⁷ E. Cauvin et P.L. Bescos, *op-cit*, pp18-19.