

L'instrumentation du contrôle de gestion au profit de la performance des organisations

The instrumentation of management control for the benefit of the performance of organizations

BADI Abdelmadjid¹, MAKHLOUFI Tahar^{2*}, NEBEG Kouider³

¹Université de Ghardaïa, Algérie, abadiom@yahoo.fr;

²Université de Laghouat, Algérie, t.makhloufi@lagh-univ.dz;

³Université de Laghouat, Algérie, ko.nebeg@lagh-univ.dz;

Reçu le:06/01/2022

Accepté le:06/03/2022

Publié le:31/03/2022

Résumé :

Le but de cette recherche est d'examiner l'efficacité et les limites des instruments de contrôle de gestion sur la performance des entreprises à travers un cadre théorique.

Les résultats de notre recherche qui est basée sur l'exploitation d'une revue de littérature dans le domaine du contrôle de gestion, se résument dans le fait que le contrôle de gestion devra être une pratique qui sera située dans l'incitation des dirigeants à mettre en lumière ses atouts. Sa mise en place dépend de la volonté des dirigeants à apprécier son importance dans le cadre de la définition des indicateurs de performance pertinents pour l'entreprise d'autant plus que les entreprises algériennes ressentent le besoin de développer cet outil hautement stratégique.

Mots clés : Contrôle de gestion, Performance, Instrumentalisation, Pilotage.

JEI Classification Codes : L25 ; L10

Abstract :

The purpose of this research is to examine the effectiveness and limits of management control instruments on business performance through a theoretical framework.

The results of our research, which is based on the use of a literature review in the field of management control, can be summed up in the fact that management control should be a practice that will be located in the incentive of managers to highlight its strengths. Its implementation depends on the willingness of managers to appreciate its importance in defining performance indicators relevant to the company, especially as Algerian companies feel the need to develop this strategic tool.

Keywords: Management control, Performance, Instrumentalization, Piloting.

JEI Classification Codes : L25 ; L10

* : *Auteur correspondant*

1. Introduction :

Le contrôle de gestion n'est pas une discipline qui est apparue récemment. Sa genèse remonte au début du vingtième siècle, il a fait l'objet d'études depuis longtemps dans les pays développés. Par contre, dans les pays en voie de développement, les recherches sont beaucoup plus limitées bien que des travaux de recherche commencent à apparaître sur l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises.

Certains facteurs ont favorisé son usage, à l'instar de l'évolution grandissante des entreprises d'une part, et le besoin de délégation des tâches d'autre part. Parallèlement à cela, le contrôleur de gestion retrace un modèle générique de contrôle basé sur une approche financière de la performance; Ceci qui explique davantage son rôle d'expert en calcul économique (EKOKA, 2003, p. 15).

La présente étude se propose de répondre à la problématique suivante :

Comment est instrumentalisée la fonction de contrôle de gestion au sein de l'organisation à travers les différentes étapes de son développement en faveur de la recherche permanente de la performance ?

Pour répondre aux éléments de la problématique ainsi posée, nous avons supposé que le contrôle de gestion est une fonction principale dans l'organisation de l'entreprise et qui contribue grandement à l'évaluation de la performance organisationnelle.

De même, l'évolution du contrôle de gestion a permis d'établir de nouveaux indicateurs non financiers de la performance. Enfin, le contrôle de gestion nécessite pour sa mise en place l'engagement de tous les acteurs de l'entreprise une fois la direction décide de s'engager dans un tel projet.

Pour se faire, nous avons structuré notre travail autour de deux axes. Nous proposons dans un premier temps, le cadre théorique et une revue de la littérature pour cerner la dimension instrumentale du contrôle de gestion et le concept de la performance, ensuite, dans le deuxième axe, il sera consacré à la vision revisitée du contrôle de gestion indispensable au pilotage de la performance de l'entreprise il est conçu et envisagé comme une fonction revisitée. La conception traditionnelle du contrôle de gestion commence à s'estomper au profit de nouveaux modes de pilotage la performance soit l'association de l'efficacité et de l'efficience. Ainsi, l'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir les meilleurs résultats dans le cadre des objectifs définis, Le cadre méthodologique est ensuite présenté. Enfin les résultats sont analysés et discutés.

2. Contrôle de gestion : genèse, évolution et instrumentation :

La littérature managériale met en exergue deux approches en contrôle de gestion : une approche financière qui relève d'un modèle où le contrôleur de gestion exerce la fonction d'expert en calculs économiques et ayant pour objectif principal la rentabilité financière de l'organisation. La logique financière « s'inscrit dans le cadre de logiques industrielles soloniennes » (BROWN, 2003, p. 45) souvent appuyées par l'apport de D. Brown (Return on investment ou ROI). Ou le « pay back » américain. C'est à ce titre que le contrôle de gestion a été utilisé initialement par les dirigeants et managers en vue d'améliorer les revenus des entreprises, et par conséquent les profits.

L'activité de contrôle et de contrôle de gestion qui en découle n'est apparue comme telle qu'après la révolution industrielle et surtout après l'apparition de l'ouvrage d'Adam Smith en 1776 : Recherche sur les causes et la nature de la richesse des nations qui a vu l'économie devenir une science indépendante forgeant son propre objet et sa propre méthode. Avant de se forger comme discipline à part entière, le contrôle de gestion recherchait d'outils,

généralement qualifiés de comptables. Ces outils sont adaptés ensuite aux différentes activités et fonctions de l'entreprise.

Toutefois, l'idée de contrôle est apparue, selon certains auteurs, vers 3300 avant JC à Sumer (ALAZARD & SEPARI, 2010, p. 23) en Mésopotamie au même titre que l'écriture. Cela devait en principe aider à la gestion des terres et des troupeaux. C'est à ce titre que les prémices de comptabilité ont été élaborées avec une première représentation écrite des nombres. Cela est largement observable dans les manufactures italiennes de textiles vers le quinzième siècle et chez un imprimeur français au seizième siècle.

L'idée de contrôle n'a pas laissé indifférents certains auteurs qui ont jeté leur dévolu sur l'élaboration d'un ensemble d'outils comptables. D'autres, vers le milieu et la fin du quinzième siècle, ont fait des tentatives ponctuelles de reconstituer la formation de leurs coûts. Les formalisations comptables n'ont pas cessé de progresser. C'est dans ce sens que deux systèmes de production sont mis en relief et ont donné lieu à deux modèles de calcul des coûts. Le premier, appelé « système externalisé de production » et souvent répandu avant la révolution industrielle se rapporte à l'expression « prix de revient ». (ALAZARD & SEPARI, 2010, p. 25) Le second, « système regroupé de production », se rapporte aux nouvelles technologies qui ont permis aux entrepreneurs de localiser la production au niveau des unités construites par eux. Ceci a conduit à une réorganisation de la production dans les entreprises créant ainsi le besoin de mesurer les coûts et de contrôler le travail des ouvriers.

2.1 L'extension de l'usage du contrôle de gestion

L'idée de contrôle est, certes, très ancienne. Toutefois, l'avènement de la révolution industrielle et la mise en œuvre d'un système industriel basé sur la production, puis le passage à l'économie de sélection ont favorisé l'émergence d'un ensemble d'outils de contrôle, principalement comptables. L'environnement économique de l'époque était caractérisé par une production insuffisante comparativement à une très forte demande. Le pourcentage d'utilisation du facteur travail était plus important que le capital technique. L'usage de la main d'œuvre était prépondérant. Pour satisfaire les besoins du marché, les entreprises proposent des produits standards et peu diversifiés. En matière de gestion, ces entreprises ont recours à une seule méthode, jugée universelle ; idée d'ailleurs salvatrice et proposée pour résoudre tous les problèmes qui se posaient à l'entreprise. Il a fallu l'arrivée de Taylor et la théorie du management scientifique et la division du travail pour voir se généraliser le contrôle de la performance des ouvriers par la formalisation de leur productivité en unités comptables. Ces unités peuvent être des normes de production ou des standards qui peuvent être utilisés dans l'analyse des coûts.

Dans le même ordre d'idées, l'industrialisation qui a pris un grand essor en Europe et aux Etats Unis est à l'origine du développement de la concurrence et conséquemment de l'atomicité dans les marchés. Ceci a conduit, petit à petit, au passage d'une économie de production à une économie de sélection, ce qui a davantage intensifié le phénomène de concurrence. Avec l'économie de l'offre qui s'est progressivement installée, l'entreprise doit proposer des produits avec un meilleur rapport qualité/prix. La demande présente un caractère de versatilité, d'instabilité avec des exigences certaines de qualité.

2.2 Pourquoi le contrôle de gestion dans une entreprise ?

L'environnement des entreprises se caractérise par sa complexité, son instabilité et son incertitude. Devant cette situation d'instabilité et d'incertitude, les entreprises doivent, plus que jamais, adapter leurs outils de production, leur structure et leur fonctionnement au nouvel

environnement. Elles doivent également mettre en place des outils de gestion adéquats, notamment le contrôle de gestion. D'ailleurs, le concept de performance est lié à la recherche d'une compétitivité permanente. Dans le cadre actuel, une position concurrentielle forte est exigée tant par le prix que par la qualité. Traiter de la performance d'une entreprise sous-tend l'existence de l'efficacité et de l'efficience. Le premier consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs tracés. Cependant, l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non oisiveté). Dans le domaine de la gestion, la performance est la réalisation d'objectifs organisationnels. La nécessité du contrôle de gestion comme fonction à part entière est apparue aux états unis avant le début du vingtième siècle. Toutefois, cette fonction a fait son apparition dans les grandes entreprises européennes. Elle a, d'ailleurs, commencé à apparaître, en tant que telle, au sein de quelques grandes entreprises américaines dans les années 1920 et a été pleinement développée dans les années 1930. Il faut dire que l'environnement économique est devenu de plus en plus turbulent avec une très grande intensité concurrentielle. Cela a été réalisé grâce à la création d'un institut américain de contrôleurs. Il s'agit de « **controllers institute of america** ». (BROWN, 2003, p. 51)

Si nous retenons la définition du contrôle de gestion donnée par (ANTHONY, 1965, p. 07) « le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de façon efficace et efficiente ». De là, Anthony présente le Contrôle de Gestion comme fonction qui permet non seulement de concrétiser les objectifs stratégiques, mais aussi offre une vision de gestion à travers l'implication des dirigeants tout en affirmant l'importance de la gestion du couple coût – valeur par la formulation du concept d'efficience. Plus tard, en 1988, R. N. Anthony (BERLAND, 2008, p. 65) présente une seconde définition dans laquelle il met l'accent sur le concept de processus mais aussi sur l'efficacité et l'efficience. Ces deux éléments, conjugués avec la pertinence permettent de mesurer la performance de l'organisation dans le cadre de son activité de création de la valeur. C'est dans ce sens que la comptabilité de gestion s'accapare la fonction de comprimer les coûts, alors que le contrôle de gestion s'imprègne du principe de la gestion du couple coût-valeur. Tout cela est formalisé dans le but de réaliser la performance qui permet à l'entreprise de pérenniser.

La conception moderne du contrôle de gestion intègre la vision stratégique de l'organisation qui se décline en objectifs opérationnels avec des systèmes intermittents. (LORINO, 2003, p. 31) Le contrôle de gestion s'inscrit alors dans une optique de guide et de correction des actions entreprises tout en s'adaptant à la configuration culturelle de chaque entreprise. C'est un outil qui permet d'assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et le management opérationnel, d'où la finalité principale qui consiste à planifier les actions (budgets), opérer un pilotage permanent de la performance et déclencher des actions correctives de l'activité productive ou commerciale en fonction des écarts et des tableaux de bord mis en place. H. Bouquin propose, à ce titre, une définition du contrôle de gestion qui met en index le rôle des actions et choix stratégiques et celui de la gestion opérationnelle. « Le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment au contrôle d'exécution ». (BOUQUIN, 2010, p. 114)

Le système décisionnel est ainsi conditionné par la mise en œuvre d'un système d'information performant permettant de structurer le contrôle de gestion et de le forger comme instrument indispensable à la réalisation d'une performance globale de l'entreprise.

Mais la partie structurée est formelle et explicite. Il existe, toutefois, une partie informelle du système de contrôle de gestion, telle que la culture d'entreprise, les valeurs communes, la loyauté et l'engagement réciproque de chacun des membres de l'organisation. Les règles et procédures peuvent être implicites. La partie informelle est formalisée dans la tête d'une catégorie de dirigeants, puis développées créant ainsi des règles non écrites de fonctionnement de l'entreprise.

Cependant, le second caractère des systèmes structurés (EKOKA, 2003, p. 18) du contrôle de gestion est lié au degré d'adaptation à la structure de l'organisation et au domaine de responsabilité de chaque décideur. Ceci préconise d'ailleurs, que le circuit d'information reste tributaire du niveau et du domaine de responsabilité de chaque individu. Si nous prenons l'exemple d'un directeur de recherche d'un groupe pharmaceutique, les informations que lui destine le contrôle de gestion concernent les programmes de recherche et développement nécessaires aux projets de médicaments, le nombre de chercheurs requis, les dates prévisionnelles d'achèvement des programmes en cours, etc.... Contrairement à cela, le directeur commercial d'un groupe agroalimentaire reçoit des informations qui peuvent être de type : degré de satisfaction des clients, part de marché, coût de production, marges, rentabilités des lignes de produits. Le niveau de structuration du contrôle de gestion est lié au niveau de responsabilité du décideur et à la nature de la fonction exercée par ce décideur.

En définitive, le système de contrôle de gestion s'intègre dans une démarche stratégique et opérationnelle pour reprendre l'idée de Ph. Lorino et reprise par B EKOKA. Il s'intègre le long des lignes hiérarchiques, définit la structure organisationnelle et décline les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels. Son efficacité est liée au degré de motivation des dirigeants et des salariés dans le cadre de l'exercice de leur fonction au sein de l'organisation. Après avoir présenté de façon succincte et non exhaustive les différents aspects de l'apparition et la définition du contrôle de gestion dans ce premier point, nous passerons dans une deuxième étape à la présentation du contrôle de gestion et de son évolution comme pratique dans l'entreprise et comme discipline académique.

2.3 Contrôle de gestion : évolution du concept et des outils

La pratique du contrôle de gestion a vu a vu ses outils évoluer dans le temps. De prime abord, faut-il souligner que pour beaucoup d'auteurs, à l'image de (LÖNING, et al., 2010, p. 78), « le contrôle de gestion n'est pas ce que fait le contrôleur de gestion ». Ceci démontre qu'il y a déjà une certaine déviation de la pratique comparativement à la fonction essentielle. Ensuite, la présentation des deux auteurs consacrés au contrôle de gestion en tant que discipline est aussi faite en tant que mode de management et en tant que gestion quotidienne opérée par les opérationnels dont le but est de parer au quotidien de l'entreprise. Dans la pratique, le contrôleur de gestion a une mission d'animation et de création d'une dynamique managériale propre à l'entreprise. Cette dynamique se charge ensuite du développement des compétences et d'expertises, d'animation des processus de contrôle et des moyens à mettre en œuvre par lesquels l'entreprise « est mise sous contrôle ». Le contrôle de gestion est plutôt apparu d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et indispensable et d'un ensemble d'outils qui l'on rendu possible. (SADAoui, 2017, p. 11)

Mais, le terme « contrôle a toujours des connotations particulières et des accents peu « sympathiques » de vérification qui supposent le respect de la norme et le cas échéant proférer des sanctions à l'encontre des personnes fautives. Ceci tend d'ailleurs à s'éloigner progressivement du sens historique du terme « management control » qui s'exprime dans un

sens de pilotage et de maîtrise de la gestion dans l'entreprise et non dans le sens de vérifications et sanctions. L'activité du contrôleur de gestion nous amène à considérer le contrôle de gestion comme (BURLAUD & SIMON, 1997, p. 27) « un système de régulations des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ». De là, trois éléments ressortent :

2.3.1 Le contrôle de gestion conçu comme « un système de management »

En utilisant un ensemble d'outils aussi bien techniques qu'organisationnels facilitant sa mise en œuvre, le contrôle de gestion devient de fait, un système de management permettant son auto-amélioration grâce à l'apprentissage individuel et collectif. Le contrôle n'est pas seulement destiné à accroître les performances de l'organisation, mais aussi d'accroître les capacités managériales de l'homme dans l'exercice de sa fonction.

2.3.2 Le système consiste à opérer des régulations du comportement humain

De cette définition, découle l'aspect sociétal du contrôle de gestion et de l'ensemble de la discipline de gestion qui se rattache aux sciences humaines. En fait, le contrôle de gestion joue un rôle de coordination des comportements des individus. La vie en groupe suscite une multitude de relations sociales, et implique, de fait, la régulation du comportement humain orientée vers la réalisation des objectifs tracés. Le contrôle de gestion devient alors un contrôle finalisé. L'américain, F. W. Taylor fut le précurseur à avoir réfléchi au contrôle de l'activité humaine dans les usines. Celui-ci instaura des normes de rendement à respecter afin d'accroître la performance dans la production. C'est ainsi qu'il a eu un apport très important notamment avec la division du travail et l'organisation scientifique du travail. Sa contribution au domaine du contrôle de gestion et au management est aujourd'hui encore considérable.

2.3.3 L'existence d'une activité économique dans la cadre d'une organisation

Il est important de rappeler au préalable que le contrôle de gestion ne peut s'exercer que dans le cadre d'une organisation ; qu'elle soit de production, commerciale ou à but non lucratif. Nous déduisons de cela que seule l'activité humaine, dont le produit final n'est pas marchand tel que l'agriculteur qui produit des biens pour sa propre, ne peut faire l'objet d'un contrôle de gestion. Le contrôle de gestion s'applique selon des règles bien définies, utilise une langue qui véhicule une culture et une pensée. Les groupes humains s'intègrent dans cette culture à travers les valeurs véhiculées par cette langue car ils vivent dans le cadre d'organisations sociétales et économiques et nous agissent à travers elles.

Il existe également d'autres éléments d'ordre éthique et ou politique capable d'enregistrer une certaine performance et permettent par la même occasion la création de la valeur. Ceci reste tributaire de la définition au préalable les principes clefs du pilotage de l'entreprise qui permettent la mise en œuvre de la notion de contrôlabilité (LÖNING, et al., 2010, p. 84) des résultats et de l'utilisation des ressources. De cette organisation, guidée par le facteur humain, se tisse un lien indéniable entre le contrôle de gestion comme fonction support principale et incontournable pour assurer la pérennité de l'entreprise et l'ordre spécifique instauré au travers de règles officielles, de structures hiérarchiques formelles. Ceci n'exclue, en aucun cas, l'existence de relations spontanées et informelles développées par le contrôleur de gestion dans le cadre de son activité de pilotage de la performance.

3. Une vision revisitée du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a été longtemps considéré comme un système permettant le contrôle de l'allocation des ressources et de leurs utilisations, de la réalisation des objectifs de production, de croissance et de résultats. Aujourd'hui, de nouveaux concepts viennent enrichir

les pratiques du contrôle de gestion à un rythme de plus en plus élevé (Activity-Based Costing ABC/ABM, création de valeur, balanced scorecard ou tableaux de bord stratégiques, gestion transversale...) (BERLAND, 2008, p. 5) et dans le domaine d'application (administrations, institutions financières et bancaires, ministères...), il est conçu et envisagé comme une fonction revisitée indispensable au pilotage de la performance de l'entreprise. La conception traditionnelle du contrôle de gestion commence à s'estomper au profit de nouveaux modes de pilotage la performance soit l'association de l'efficacité et de l'efficience. Ainsi, l'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir les meilleurs résultats dans le cadre des objectifs définis, alors que l'efficience correspond plutôt à la meilleure gestion possible des capacités en relation avec les résultats obtenus. Le concept d'efficience met en rapport la somme des ressources allouées à une division ou à une entreprise et les résultats réalisés d'où la délimitation de ce concept par deux notions : celles de gaspillage et d'oisiveté. Il est possible alors de définir l'efficience comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non oisiveté). (ALAZARD & SEPARI, 2010, p. 28)

Ceci présente une certaine cohérence dans la mesure où la performance n'existe pas de façon intrinsèque ; elle relève de la définition des objectifs tracés par l'entreprise et s'intègre de fait dans la stratégie à long terme. Si on se réfère à la définition de la performance donnée par (MOTTIS, 2006, p. 54) « est performant ce qui contribue à la réalisation d'objectifs stratégiques de l'organisation », le facteur objectif est cité expressément par l'auteur. Ceci n'est pas sans conséquence car la mesure de la performance est toujours liée au facteur objectif. C'est l'efficacité proprement dite. Alors que les objectifs sont définis par la stratégie, nous avons le cas du pilotage de la performance qui est immuable, et de la stratégie qui est évolutive. Le premier est basé sur la quantification, contrairement aux orientations stratégiques. La question des incohérences entre les orientations stratégiques et les outils de pilotage est souvent la source d'explication des dysfonctionnements observés dans les organisations.

Dans la pratique, la chose paraît encore peu évidente et ce pour plusieurs raisons. De prime abord, la question d'amélioration de la performance de l'entreprise, interpelle une autre question, celle d'intervenir sur le positionnement stratégique, ou sur le contrôle du système de rémunération, etc.... Il existe, cependant, une difficulté de taille, celle relative à l'absence de quantification cohérente des procédures relatives à chaque type de décisions prise. Si les orientations stratégiques sont souvent difficiles à quantifier, du moins pour les dirigeants, l'exercice budgétaire, quant à lui est structuré par une vision comptable.

Dans une seconde étape, les contrôles financiers et techniques relèvent de logiques différentes. Le contrôle financier est fortement influencé par des éléments extérieurs à la l'entreprise (normes comptables et IFRS, régulations boursières, marchés financiers, ...), alors que le contrôle technique s'appuie sur des considérations internes à l'entreprise tel que la réalisation matérielle de produits ou l'acquisition de nouvelles compétences. La difficulté de cerner ces deux types de contrôle autour d'une même logique est telle que le décalage entre les deux soit flagrant notamment lorsqu'il s'agit d'évaluation d'une politique d'innovation ou d'investissement.

Cependant, l'ingérence des actionnaires et des apporteurs de capitaux dans la définition des objectifs stratégiques peut constituer une contrainte majeure à la détermination de ces objectifs. Ainsi, pour les dirigeants, il s'agit souvent de privilégier la croissance de

l'entreprise alors que pour les actionnaires, le choix est porté vers un taux de rentabilité élevé qui leur permet d'obtenir des dividendes de la détention des actions. Dans les secteurs à capitaux publics, la performance de l'entreprise et plus particulièrement la performance financière renvoie à la notion de création de la valeur au sein de la firme. Dans le premier cas, la valeur actionnariale est privilégiée avec l'optimisation des revenus futurs actualisés issus des placements des actionnaires, alors que dans le second, c'est la valeur partenariale. Toutefois, depuis l'émergence des travaux de Berle et Means sur les droits de propriété et la gouvernance, les dirigeants sont, non seulement impliqués dans la direction de la firme, mais aussi dans le capital principalement avec les « stocks options » (MOTTIS, 2006, p. 20) qui leur sont accordés.

Dans l'approche actionnariale, le principal objectif de la firme est celui de la maximisation des profits. Ceci doit permettre, en principe, l'optimisation de l'allocation des ressources d'une part, et de garantir que chaque ressource contribue à la création de la valeur optimale. Tout cela doit corroborer avec le principe de la construction d'un système de pilotage basé sur la performance en termes de création de la valeur. En revanche, le point de vue de l'actionnaire est prépondérant et reste au cœur de cette approche. Le développement de cette approche se construit autour de la notion pratique de TSR (Total Shareholder Return). Alors que la théorie financière classique base son raisonnement sur la valeur actuelle de l'espérance des dividendes futurs actualisés. Cette valeur actuelle (VAN) correspond à un actif risqué générant une série de dividendes futurs. Mais pour l'actionnaire, il s'agit d'optimiser le TSR qui correspond au taux de rentabilité interne (TRI) pour un projet d'investissement. Dans les opérations d'achat et de revente d'actions, il est pris en compte les flux intermédiaires (dividendes, augmentations de capital, rachat d'actions, ...).

Si nous considérons la valeur de l'entreprise pour les actionnaires est de 10 millions d'euros, un actionnaire individuel qui ne détient qu'un 1% ou 2% des actions est faiblement incité à effectuer un contrôle des dirigeants du fait de son coût élevé. Cependant, celui qui détient 50%, soit 5 millions d'euros de la valeur de l'actif de cette entreprise est plus que motivé à faire du contrôle aussi bien de l'activité de cette entreprise que de ses dirigeants. Dans ce cas, il estime que les dirigeants, de par leur compétence, aient la possibilité de varier la valeur de marché (MVA) de cette entreprise et donc la valeur actionnariale. Cette activité de contrôle des dirigeants de la firme a des retombées sur les actionnaires minoritaires qui bénéficient du contrôle exercé par l'actionnaire principal.

Dans l'action de contrôle effectuée par l'actionnaire, ressort une question principale pour ce dernier ; il s'agit d'optimiser la valeur marchande de l'action sur le marché de titres. De là, découle un indicateur couramment utilisé à propos de mesure externe de la valeur actionnariale. Il s'agit de la notion de MVA (Market Value Added).

Traditionnellement, cet indicateur, la MVA en l'occurrence ou la valeur ajoutée du marché, fait la différence entre la valeur de marché totale des actifs (= valeur boursière + endettement net) et leur valeur comptable (= immobilisations nettes + besoin en fonds de roulement). Dans le cas où le bilan présente une MVA positive, elle est associée à une création de valeur pour l'entreprise. Le critère de MVA est souvent utilisé pour servir de base au classement des entreprises.

Du point de vue de l'actionnaire, la prise en compte d'un indicateur endogène ne peut être assez significative pour la mesure de la valeur. Il tient compte alors d'un indicateur de mesure appelé ROE (Return On Equity). La question des points de vue interne et externe reste tout de même posée pour toutes les parties prenantes et non prenantes. Il s'agit de toute

évidence, de trouver des indicateurs internes cohérents permettant la mesure de la valeur. Considéré par certains auteurs comme le bouclage financier, les recherches continuent dans ce sens depuis quelques années déjà, avec l'émergence de nouveaux critères qui ne font qu'actualiser les anciens concepts. L'entreprise devient alors le carrefour d'interaction financière entre les différents agents intervenants.

En plus du rôle d'intermédiaire que l'entreprise joue entre le marché financier et les activités industrielles, elle propose une réponse à la question de passage de l'analyse des flux externes avec les actionnaires à l'analyse des flux internes au sein de la firme. Petit à petit, la logique du contrôle financier s'est imposée comme moyen de gouvernement et de surveillance. La financiarisation a imposé au sommet de l'entreprise un modèle de mesure de performance actionnariale qui n'est autre que le ROI, parfois revisité EVA. D'un autre point de vue, les analystes financiers se penchent sur une détermination classique du coût d'opportunité des capitaux employés pour l'ensemble de la firme. Si le coût des fonds propres correspond à la rémunération des apporteurs de capitaux, le coût de la dette, par contre, sera diminué par "l'économie d'impôts" générée par le paiement des intérêts de la dette. Le montant des charges financières augmente alors que l'impôt baisse de la même proportion.

3.1 Le contrôle de gestion comme processus de management

La question de définition du contrôle de gestion, voire même le pourquoi de son existence dans une organisation, relève certaines compétences particulières. Ce sont autant de question auxquelles nous essaierons de répondre à travers la pratique du contrôle de gestion dans une entreprise d'une part, et sa mise en œuvre en tant que discipline académique d'autre part. (LÖNING, et al., 2010, p. 85) Présentent le processus de contrôle de gestion en quatre étapes principales. C'est un processus d'apprentissage qui permet de doter le contrôleur de gestion en compétences. Ce processus est présenté dans le (figure 2 en annexe).

Cette visualisation du contrôle de gestion en quatre étapes montre l'enchaînement mutuel entre chaque étape du processus d'une part et le suivi des actions à entreprendre d'autre part. Ainsi, la première étape qui s'inscrit dans un cadre de "planification" démontre le caractère finalisé du contrôle de gestion par la fixation des objectifs. Elle s'inscrit dans le sens de gestion prévisionnelle. L'étape de planification est suivie d'une phase de réalisation. A ce moment, l'enregistrement des résultats en vue de leur analyse devient une nécessité.

L'analyse des résultats obtenus permet d'entreprendre des actions (LÖNING, et al., 2010, p. 87) correctives. Si ces dernières portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre ainsi que la façon de les mettre en œuvre, elles peuvent être incorporées dans la "planification" du cycle suivant et parfois même dans le plan en cours. Ceci peut s'expliquer parfois par la remise en cause des objectifs eux-mêmes.

Tout en acceptant une marge d'erreur normale du secteur dans les prévisions faites, il est, toutefois, souhaité de modifier à la hausse ou à la baisse les prévisions, notamment quand les conditions de marché sont favorables. Une planification et un budget complémentaires sont recommandés à ce titre. Cependant, quand les conditions générales d'activités ne s'y prêtent pas, outre mesure, ou les conditions internes d'exploitation, de réaliser les objectifs tracés, il serait opportun alors de procéder à leurs modifications. L'acte finalisé du contrôle de gestion doit se conformer aux capacités de l'entreprise et aux conditions générales de son environnement.

L'environnement externe, notamment le marché et tout son corollaire c'est-à-dire le circuit de distribution, le pouvoir d'achat des consommateurs, les goûts,... sont désormais

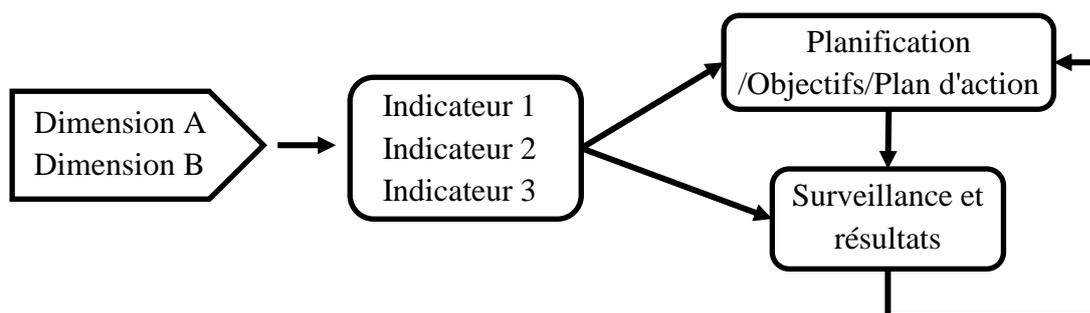
considérés comme un facteur clef du succès pour l'entreprise. Sa prise en compte comme variable indispensable dans les prévisions est incontournable. L'entreprise doit toujours s'adapter aux changements imposés par l'extérieur tout en essayant d'influencer son environnement par ses innovations technologiques et commerciales. A l'origine GM, Du pont de Nemours et quelques années plus tard Ford furent les pionniers à avoir introduit la pratique du contrôle de gestion. Ce dernier fut d'ailleurs la clef de gouvernance d'entreprise. Mais ce fut, plutôt, une orientation financière recherchant sans doute les meilleurs moyens de création de la valeur. Les mémoires de S P Sloan mentionnaient les "Financial controls" avec l'enjeu de gouvernement derrière l'outil de management ou il citait d'ailleurs "decentralisation of responsibilities with co-ordinated control". Le plan de réorganisation entrainait dans l'histoire du management avec l'organisation dite "décentralisée multidivisionnelle". Cette forme d'organisation est encore aujourd'hui très répandue dans les grands groupes. Le principe de cette organisation conduit chaque entité (division) à son autonomie dans son exploitation courante.

Cependant, elle doit appliquer les politiques (stratégie) définies par la direction générale qui prend toutes les décisions importantes. Dans ce schéma organisationnel, Sloan avait mis au point un système de contrôle statistique et financier permettant un pilotage réactif des opérations en fonction des marchés et des actions des concurrents. Les études faites sur l'organisation par Sloan ont permis de découvrir le manque de "contrôles administratifs".

3.2 Le contrôle de gestion et pilotage de la performance

Evoquer la question du contrôle de gestion et objectifs nous pousse, sans doute, à poser cette question : Qu'est-ce que c'est une entreprise sans objectifs, sans buts ? L'évidence de l'existence de finalités est de fait dans une économie supposée rationnelle, ou du moins ou il existe une rationalité limitée selon H Simon. Bref, le contrôle de gestion, notre objet de recherche, ne peut exister et ne peut se comprendre que dans le cadre d'une entreprise finalisée et ayant des buts. Ceci signifie que tout le système de pilotage de l'entreprise est basé sur le caractère finalisé. Nous ne pouvons, toutefois, omettre la mise en œuvre d'autres étapes du processus soit le plan d'action, les ressources nécessaires mises à disposition et les résultats obtenus.

Figure N° 1. Les phases du processus de contrôle de gestion



Source : Adapté de(GIRAUD & ZARLOWSKI, 2011, p. 09)

La notion d'objectifs, appelée parfois contractualisation dans le secteur public, est inhérente au contrôle de gestion. L'objectif peut être alors considéré comme une action volontariste de la part des dirigeants et ou actionnaires. Il est assorti d'un plan d'action qui détermine l'enchaînement des opérations à réaliser et à suivre. Les trois éléments cités plus haut nous renvoient à trois critères d'évaluation de la part du dirigeant (responsable). Il s'agit

de la pertinence des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs, de l'efficacité (atteinte des objectifs fixés) et de l'efficience (quels moyens mis en œuvre pour quels résultats obtenus). Nous pouvons représenter ces trois critères en annexe 2.

Dans les différents rôles assignés au contrôle de gestion, la définition des objectifs reste une voie plus ou moins simple. Il reste, cependant, à mettre en œuvre les différents mécanismes indispensables à la réalisation de ces objectifs. Ceci ne doit pas exclure, outre mesure, la compréhension des différentes contraintes imposées à l'entreprise par l'environnement interne et externe. Il reste à dire, donc, que l'activité de l'entreprise subit les aléas des mutations de l'environnement ; ce qui le rend lui-même complexe et incertain. C'est, d'ailleurs, là qu'apparaît le rôle du contrôle de gestion qui doit veiller à un recentrage des objectifs de l'entreprise et de ses actions de façon permanente. Il constitue un outil indispensable du pilotage de la performance.

En outre, les différentes formes de pilotage doivent marquer le compromis existant entre l'adaptation aux changements imposés par l'extérieur et le maintien d'une cohérence interne entre toutes les étapes du processus du contrôle de gestion. Ceci mène vers une utilisation rationnelle des ressources et des compétences. Le contrôle de gestion présente alors cette fantastique vertu de faire le lien entre une approche financière et opérationnelle et une orientation organisationnelle et humaine. Tout ceci démontre que l'entreprise exerce son activité dans un cadre systémique aussi bien avec les différents acteurs intervenant dans l'environnement externe qu'avec les différentes fonctions internes.

D'après ce schéma, le processus de pilotage peut être identifié en quatre étapes. La première étape consiste à définir les objectifs et à déterminer les plans d'action correspondant au cycle de planification. La seconde étape permet aux dirigeants de l'entreprise de mettre en place une partie du système d'information permettant une représentation de la réalité de l'entreprise. L'action de contrôle (BESCOS, 1995, p. 42) n'intervient que dans la troisième étape. Il s'agit de contrôler bonne direction vers la réalisation des objectifs tracés. Enfin, en dernière étape, l'entreprise opère une modélisation par l'anticipation sur les résultats possibles.

C'est dans ce sens que R N Anthony évoque le degré de motivation des responsables ou des incitations de tous genres sont à prévoir afin d'atteindre les objectifs de l'organisation. Le contrôle de gestion y participe à accroître les motivations de la composante humaine de l'entreprise qui prouve l'existence d'objectifs disparates. Le rôle (GIRAUD & ZARLOWSKI, 2011) du contrôle de gestion est de rechercher la meilleure voie qui permet "la convergence des buts" de toute la composante humaine de l'organisation. Ce type d'incitation des dirigeants s'effectue, notamment à travers les "stocks options" car leur contribution permet souvent d'accroître la valeur de l'entreprise et plus spécialement la valeur actionnariale.

4. Analyse des résultats

L'apport principale de cet article réside dans la connaissance des pratiques en contrôle de gestion dans les différentes revues des littératures et nous avons constatés que le contrôle de gestion et son instrumentation contribuent grandement à la performance organisationnelle (financière et non financière).

Dans la pratique, le contrôle de gestion peut jouer son rôle de motivation à travers trois dimensions :

- La première concerne l'accompagnement d'un système de sanction/récompense, sous peine de caducité de l'incitation. Celle-ci peut être de nature financière ou d'autres privilèges accordés ;

- La seconde dimension, non moins importante, est l'existence d'un système de délégation d'autorité et de pouvoir au sein de l'organisation. Ce mécanisme se matérialise par la délégation de responsabilités ou la croissance de la taille de l'entreprise accroît ses besoins en management et par conséquent le "management control". Ce dernier naît et se développe avec la croissance de la taille des organisations. D'ailleurs, c'est l'apparition de grandes organisations qui est à l'origine des "financial control", des contrôles administratifs puis du contrôle de gestion ;
- La troisième dimension concerne le caractère incitatif du contrôle de gestion. En effet, si le système incitatif s'adresse habituellement aux cadres et responsables intermédiaires, Il n'exclue pas, outre mesure, les autres niveaux de gestion auxquels correspondent trois niveaux de la typologie du contrôle de gestion.

5. Conclusion:

A l'issu du travail de recherche, et a partir de notre analyse des résultats nous avons constaté que le contrôle de gestion reste un ensemble d'outils et d'instruments de mesure de la performance. Il est aussi un processus, ayant une finalité et tient compte de deux données essentielles : « motivation » et « incitation ». Il devient, ainsi, une philosophie qui obéit à une logique de pilotage et répond à un schéma managérial défini par les dirigeants de l'organisation. L'exercice du contrôle de gestion est lié, outre mesure, au moins à quatre éléments : la prévision, la réalisation, le calcul des écarts et les actions correctives. Concernant, le premier point, l'entreprise fait des prévisions dans tous les domaines de son activité. Prévoir des actions à entreprendre, c'est aussi prévoir une quantité de ressources nécessaires à allouer à ces activités. Ces ressources doivent être préparées et organisées dans le budget de dépenses au même titre que l'activité. Pour les actions à entreprendre, elles sont programmées et organisées de façon à répondre aux objectifs stratégiques et opérationnels. L'organisation de ces activités se fait dans le cadre de processus internes à l'entreprise.

Le contrôle de gestion était considéré comme un système de régulation du comportement humain dans l'exercice de sa profession. L'activité humaine s'inscrit dans le cadre d'une organisation sociale d'où la nécessité d'organiser, d'orienter, et d'opérer des régulations du comportement de l'homme. Toutefois, le pilotage de l'entreprise doit mettre en œuvre des mécanismes clefs de la performance. Il s'appuie, non seulement, sur les démarches d'apprentissage et le déploiement des objectifs stratégiques, mais aussi sur un système incitatif dont l'objectif est la création et le renforcement de la convergence des buts grâce aux différents mécanismes de motivation mis en place. Tout ceci rend du contrôle de gestion un outil, comme il a toujours été instrumentalisé par les managers, dirigeants et actionnaires en vue de la réalisation d'une performance aveugle où chaque groupe des différentes parties prenantes réalise ses propres objectifs. Le schéma de pilotage permet de converger ces buts en vue d'une performance globale.

6. Liste Bibliographique:

ALAZARD, C., & SEPARI, S. (2010). *Contrôle de gestion: MANUEL ET APPLICATIONS*. Dunod.Paris.

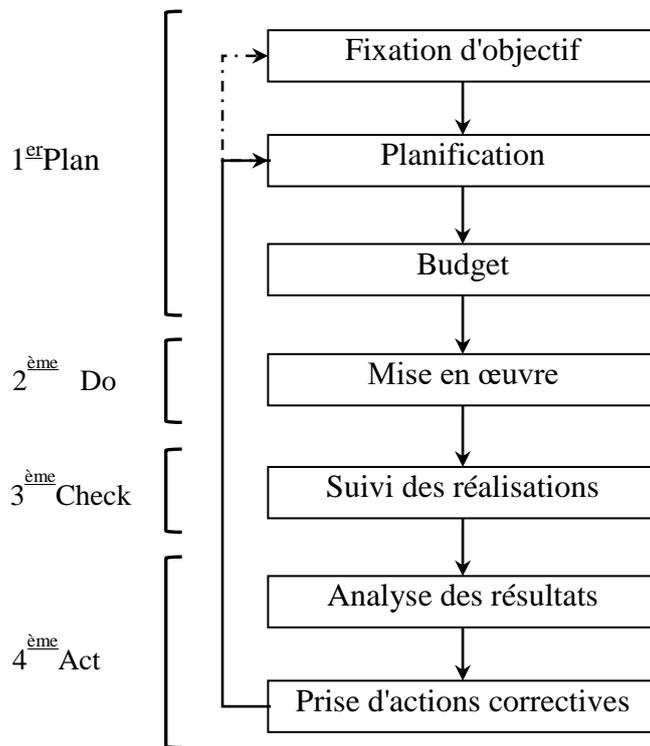
ANTHONY, R. N. (1965). *La fonction de contrôle de gestion*. Publiunion.Paris

BERLAND, N. (2008). *Mesurer et piloter la performance*.E-Book.Paris

- BESCOS, P.-L. (1995). *Contrôle de gestion et management*. Montchrestien.Paris
- BOUQUIN, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. Gestion PUF.Paris
- BROWN, D. (2003). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Bouquin collection.Paris
- BURLAUD, A., & SIMON, C. (1997). *Le contrôle de gestion*. La découverte.Paris
- EKOKA, B. (2003, 10 18). Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source. (I. d. Toulouse, Éd.) *cahiers de la recherche*, p. 15. Récupéré sur <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53bc22f4b3827.pdf>
- GIRAUD, F., & ZARLOWSKI, P. (2011). *Fundamentals of Management Control*. Pearson Education. France
- LÖNING, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2010). *Le contrôle de gestion: Organisation, outils et pratiques*. Dunod.Paris.
- LORINO, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance: Le pilotage par les processus et les compétences*. éditions d'organisation.Paris
- MOTTIS, N. (2006). *Le contrôle de gestion*. EMS.Paris
- SADAOUI, F. (2017). *Le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre*. Universitaires Européennes.Sarrebruck

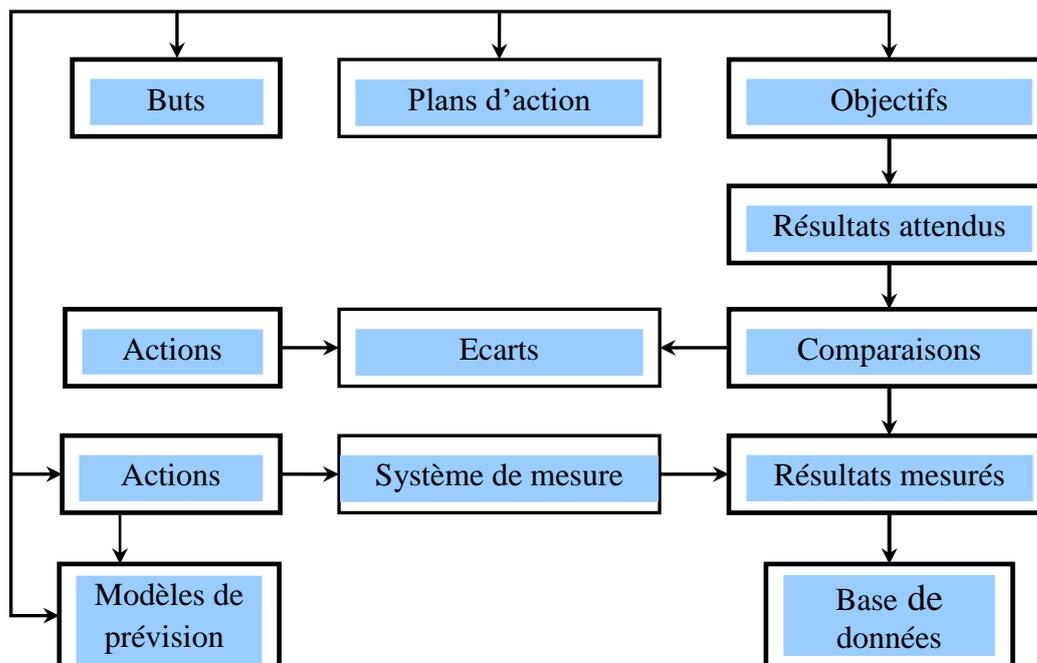
7. Annexes:

Figure N° 2. Le contrôle de gestion en quatre étapes : Un processus d'apprentissage



Source :(LÖNING, et al., 2010, p. 03)

Figure N° 3. Le pilotage de l'entreprise grâce aux boucles de rétroaction



Source :(BESCOS, 1995)