

L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise

The impact of management control tools on company's performance

Mohamed MAKHROUTE

Deputy Director in charge of pedagogical affairs and HDR teacher-researcher, ENCG

National School of Business and Management

Hassan 1st University SETTAT, Morocco

mohamed.makhroute@gmail.com

Abdelali SIDQUI

Doctorant

National School of Business and Management

Hassan 1st University SETTAT, Morocco

abdelalisidqui@gmail.com

Date de soumission : 01/09/2021

Date d'acceptation : 03/10/2021

Pour citer cet article :

SIDQUI.A (2021) « L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3 » pp : 456- 476.

Résumé

Face à un environnement de plus en plus compétitif voire même agressif, l'entreprise est davantage appelée à se doter des moyens humains, technologiques, financiers... lui permettant de mieux se positionner sur le marché et d'assurer sa pérennité, son développement et sa notoriété. Elle se trouve dans l'obligation de mettre à jour ses stratégies, ses approches managériales, ses modes opératoires. Elle doit être en mesure d'anticiper, d'agir et d'atténuer les aléas de son environnement. Conséquemment, la stratégie de l'entreprise est de mieux en mieux centrée sur l'amélioration de sa performance en s'appuyant sur des outils managériaux dont notamment le contrôle de gestion. Considéré depuis longtemps comme un centre de coût, ce dernier est devenu un pilier stratégique et un levier incontournable de la performance organisationnelle.

Un ensemble d'outils du contrôle de gestion innovants a été mis en œuvre pour transmettre aux managers l'information pertinente en temps utile. Il s'agit, par exemple, d'Activity-based costing/management (Cooper & Kaplan, 1988 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991, 1997), le Target costing (Lorino, 1997 ; Meyssonier, 2001) et le Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1992). L'adoption de ces nouvelles techniques ont permis d'augmenter le taux d'exactitude des informations sur lesquelles le top management peut s'y baser.

L'objectif de cet article est de fournir une analyse théorique sur les différents outils de performance utilisés par les contrôleurs de gestion et voir à quelles finalités et missions répondent-ils.

Mots clés : Contrôle de gestion; performance; outils contrôle de gestion; entreprises; fondement théorique.

Abstract

Faced with an increasingly competitive and even aggressive environment, companies are more and more called upon to equip themselves with the human, technological and financial resources that will enable them to better position themselves on the market and ensure their durability, development and reputation. It is obliged to update its strategies, its managerial approaches and its operating methods. It must be able to anticipate, act and mitigate the hazards of its environment. Consequently, the company's strategy is increasingly focused on improving its performance by relying on managerial tools, including management control. Considered for a long time as a cost center, management control has become a strategic pillar and an essential lever for organizational performance.

A set of innovative management control tools has been implemented to provide managers with relevant information in a timely manner. These include, for example, Activity-based costing/management (Cooper & Kaplan, 1988; Mévellec, 1990; Lorino, 1991, 1997), Target costing (Lorino, 1997; Meyssonier, 2001) and the Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1992). The adoption of these new techniques has made it possible to increase the accuracy of the information on which top management can rely.

The objective of this article is to provide a theoretical analysis of the different performance tools used by management controllers and to see to which purposes and missions they respond

Keywords: Management control; performance; management control tools; companies; theoretical basis.

Introduction

Depuis les années 1980 l'environnement économique des entreprises a radicalement évolué. Ainsi l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions, c'est-à-dire que l'entreprise doit non seulement s'adapter aux évolutions de son environnement externe, mais aussi maintenir une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux ses ressources et ses compétences. Il est clair que le contrôle de gestion, dans la mesure où il se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs ; est particulièrement confronté à cette turbulence de l'environnement.

En effet, le contrôle de gestion n'a cessé d'être remis en cause. Il est passé de la rationalisation des opérations de production de base à une fonction tactique de pilotage afin de suivre les changements économiques auxquels sont confrontées les entreprises.

Ces changements ont permis au contrôle de gestion de mettre en œuvre des outils de contrôle et de s'y appuyer sur pour mieux s'adapter à l'environnement qui devient de plus en plus complexe et incertain.

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

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

1. Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise :

Tout en se basant sur notre état d'art L'objet de cette section sera de définir le concept du contrôle de gestion et clarifier son rôle et sa position hiérarchique dans l'entreprise.

1.1 Qu'est que le contrôle de gestion ? :

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

- Le Contrôle stratégique pour vérifier la mise en œuvre de la stratégie. Ce processus vous permet de prendre des décisions et d'ajuster le choix de la mission et des orientations stratégiques de l'entreprise

-le contrôle d'exécution (appelé également contrôle opérationnel) s'appliquant aux tâches individuelles. Il regroupe les processus courants conçus pour vérifier que les actions de routine nécessaire à l'atteinte des objectifs soient bien mises en place ;

-le contrôle de gestion qui s'insère entre les deux niveaux de contrôle précédents. Il s'agit d'un processus garantissant aux dirigeants que le choix stratégique et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence

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

Schéma 1 : Management Levels in Organizations



Anthony robert 1965

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

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

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

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

Une autre vision émergea est celle de Simons (1995) : le contrôle de gestion peut être utilisé de manière « diagnostique » : il consiste alors à opérer une gestion par les résultats selon un schéma cybernétique : objectifs/ résultats/ mesures des écarts/ éventuelles actions correctives. Ce mode d'utilisation s'inscrit parfaitement dans le cadre du « Management par les Objectifs », théorisé dans les années 1960 par Peter Drucker [9] aux États-Unis et Octave Gélienier en France.

Dans toute organisation, les contrôles de gestion sont utilisés pour mettre en œuvre la stratégie et l'exécuter par toutes les parties prenantes. Influencé par les tendances comportementales, le contrôle de gestion moderne s'est étendu au-delà des fonctions traditionnellement décrites comme un outil, pour devenir un outil global de gestion des organisations. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy et Rouby, 2003; Lorino, 2001 ; Simons, 1994).

« Bouquin a décrit le contrôle organisationnel : comme étant l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats. Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus, afin de mieux définir

et comprendre les objectifs généraux. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes :

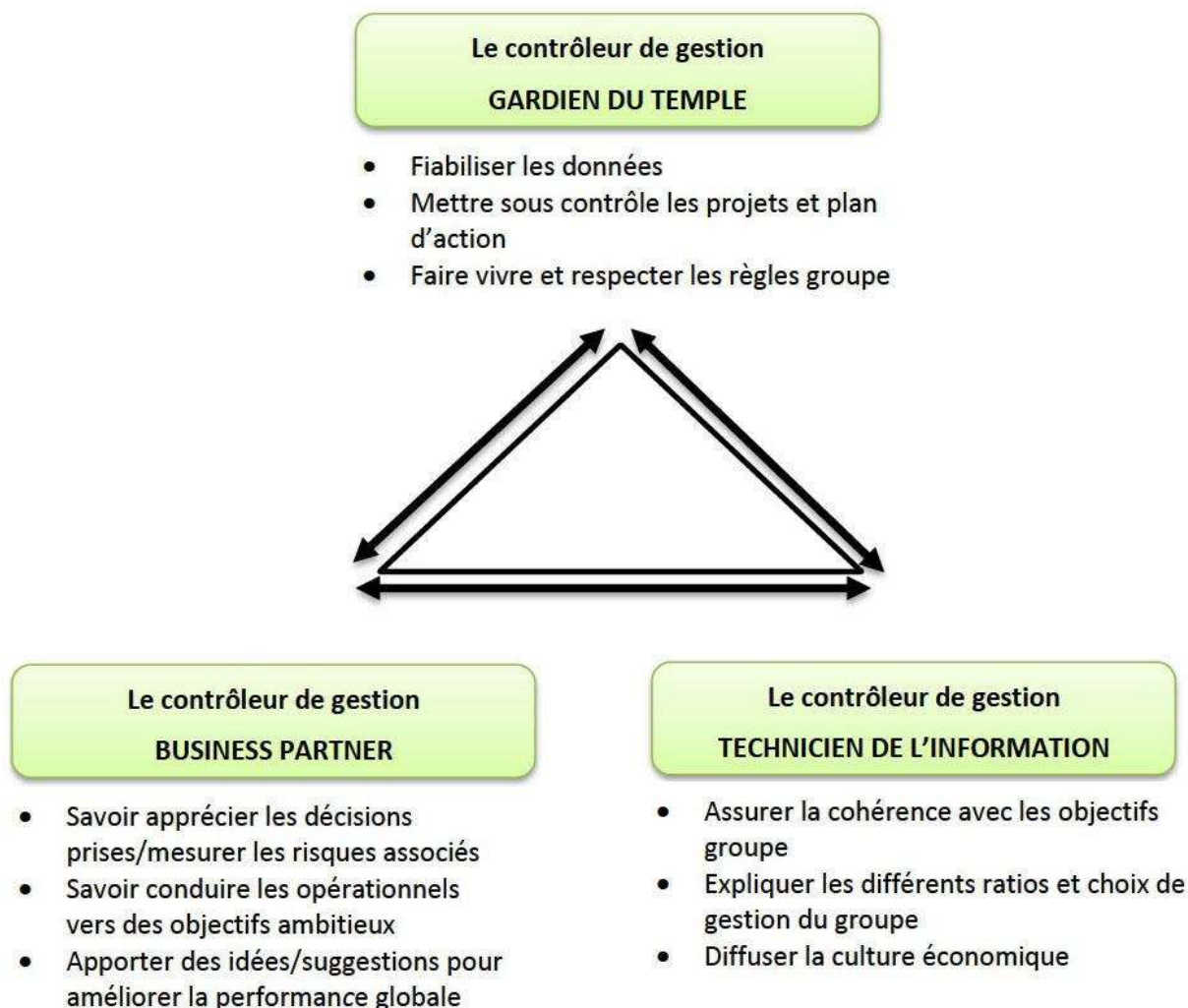
- ✓ S'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel ;
- ✓ Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action ;
- ✓ Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaires ;
- ✓ Procéder à l'établissement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

Au final, le contrôle de gestion regroupe une grande diversité de pratiques. François-Xavier Simon (2010) à l'issue d'une enquête internationale menée au cours de l'année 2010 parmi 9 pays (Allemagne, Autriche, Belgique, États-Unis, France, Italie, Japon, Philippines et Royaume-Uni), et réalisée en collaboration avec la CEGOS et la DFCG (Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion), a ainsi fait émerger trois grands axes du métier de contrôleur de gestion (Antoine M. 2016):

- ✓ Le contrôleur de gestion « technicien de l'information », appelé aussi bean counter ou data cruncher, dont la mission est de produire et communiquer des chiffres fiables.
- ✓ Le contrôleur de gestion « gardien du temple », dont la mission est de faire respecter les règles, les procédures et les budgets.
- ✓ Le contrôleur de gestion « business partner », qui donne son point de vue comme membre de l'équipe-projet, et qui accompagne et conseille le responsable opérationnel.

Les trois axes du métier de contrôleur de gestion (Simon, 2010)

Schéma 2 : Les trois axes du métier de contrôleur de gestion



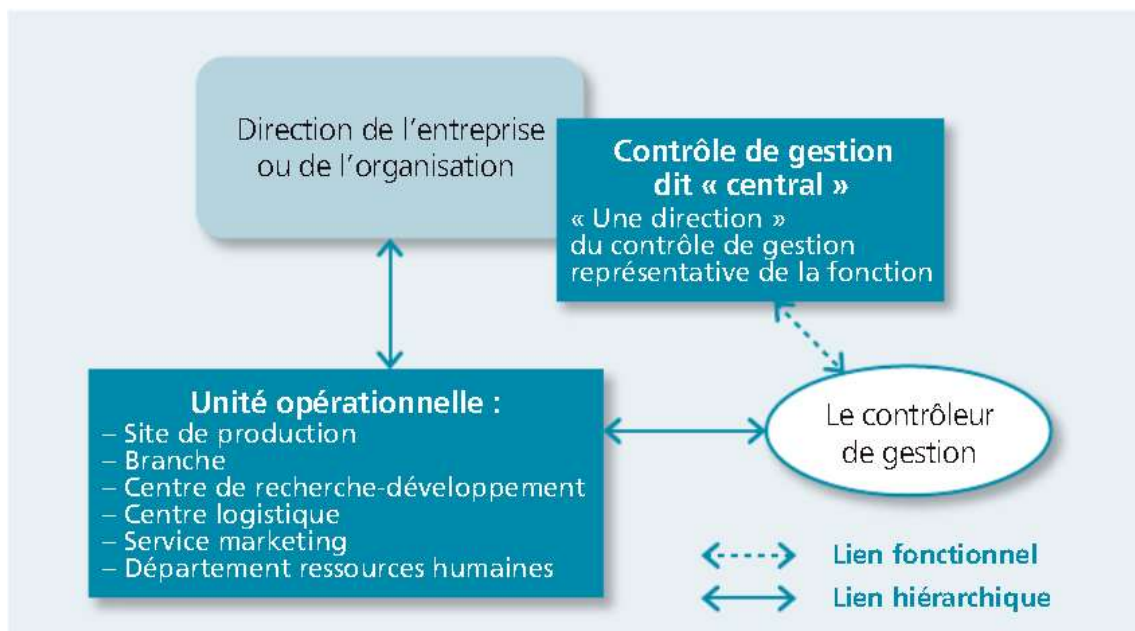
(Simon, 2010)

1.1.1. Sa position hiérarchique :

On trouve deux options possibles. Le contrôleur de gestion est placé entre deux niveaux hiérarchique : manager et directeur et lié avec eux par un lien fonctionnel ou hiérarchique.

1^{ère} option : on trouve que le contrôle de gestion est lié fonctionnellement à la direction contrôle de gestion et hiérarchiquement à la direction de l'entreprise.

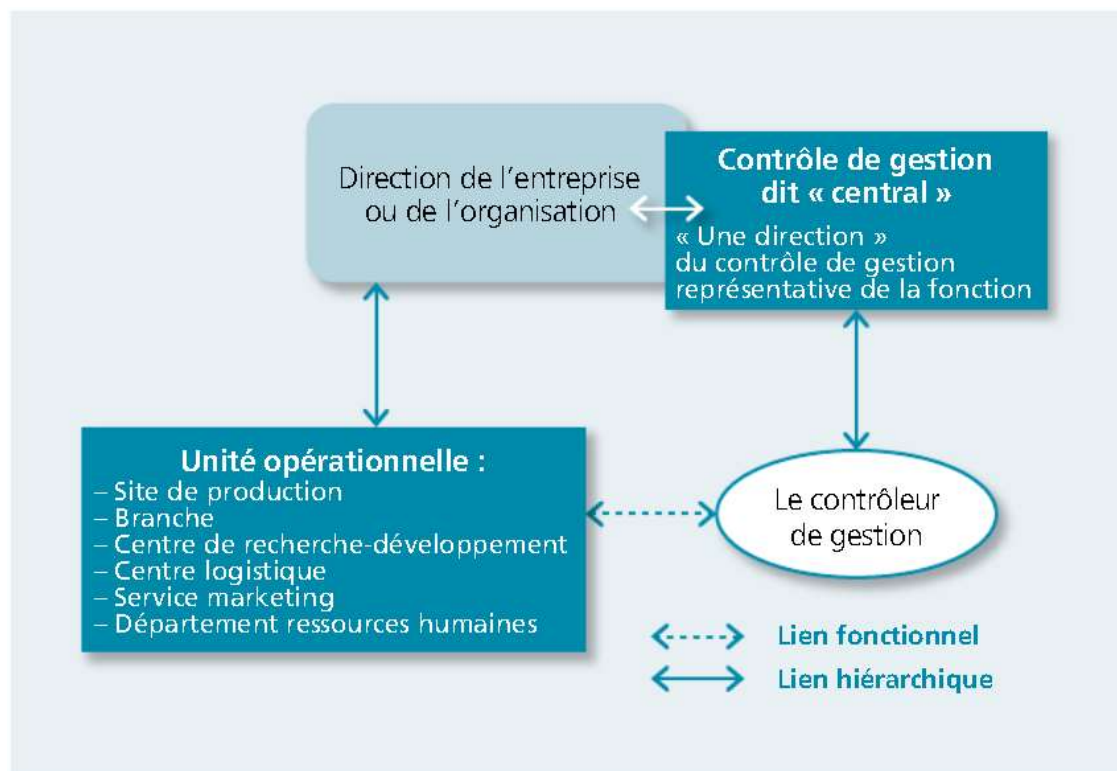
Schéma 3 : Double rattachement du contrôleur de gestion



(Bouquin, 2001b, p. 129)

2ème option : on trouve que le contrôle de gestion est lié fonctionnellement à la direction de l'entreprise et hiérarchiquement à la direction contrôle de gestion.

Schéma 4 : Double rattachement du contrôleur de gestion



(Bouquin, 2001b, p. 129)

2. Evolution des outils de performance du contrôle de gestion

Pour qu'un contrôleur de gestion réussît le suivi de la performance il doit impérativement se servir des outils de contrôle de gestion qui sont : les outils de calcul des coûts de prévision, de mesure de performance et de pilotage.

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

Cette approche traditionnelle de la comptabilité analytique apparut pour dans les années 30, elle a pour objet de calculer les différents coûts intermédiaires (Coût d'achat, coûts de production et coût de distribution) pour obtenir le coût de revient.

Dans les années 1980, alors que le modèle américain semblait s'effondrer, deux outils ont été proposés pour aider les entreprises américaines à faire face aux entreprises japonaises : l'Activity Based Costing (ABC) et l'Objective Costing.

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

L'établissement des coûts par activité (ABC) est une méthode d'établissement des coûts qui attribue les charges directes et indirectes aux produits et services connexes. Cette méthode comptable d'établissement des coûts tient compte de la relation entre les coûts, les frais généraux et les produits manufacturés, et attribue les coûts indirects aux produits de façon moins arbitraire que les méthodes traditionnelles d'établissement des coûts. Cependant, certains coûts indirects, comme les salaires de la direction et du personnel de bureau, sont difficiles à imputer à un produit (Kaplan, R. S., Cooper, R. 1998).

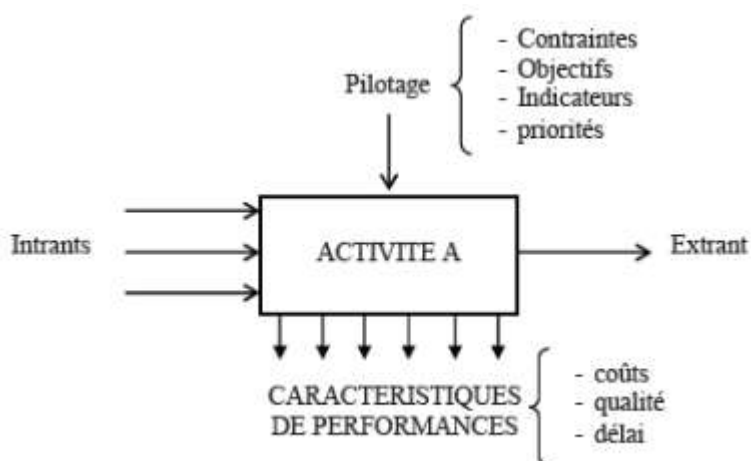
Les systèmes d'établissement des coûts d'ABC estiment les coûts des ressources utilisées ou dépensées dans un processus donné, consistant en un ensemble d'activités, pour produire des produits ou des services. Dans ce système, on suppose que les ressources sont consommées par les activités nécessaires pour produire les produits ou les services. Dans une première phase, les ressources sont affectées aux activités, et dans une deuxième phase, les activités sont affectées aux produits. Cette répartition se fait dans les deux cas au moyen de facteurs de coût. Cooper et Kaplan soutiennent que deux systèmes de déclaration devraient coexister au sein d'une société : le système traditionnel de déclaration financière qui fournit périodiquement des informations sur le coût des activités fournies par la société au cours de chaque période, et le

système d'établissement des coûts ABC, qui fournit des renseignements sur la quantité et évalue le coût des activités utilisées efficacement au cours d'une période donnée.

En bref, La méthode ABC a été développée pour faire face aux insuffisances de l'organisation comptable analytique traditionnelle et pour s'adapter à la nouvelle approche transversale du management et de l'organisation (Naulleau et Rouach, 199814). Cette méthode repose sur l'idée selon laquelle que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités, et les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits (Milkoff, 1996).

Les ressources sont associées aux activités par le biais de facteurs de ressources et, à leur tour, les activités sont indexées aux objets de coûts par le biais de facteurs d'activité. Du point de vue du processus, il est permis d'analyser les causes des coûts associés aux activités, ainsi que la mesure de leur performance, et du point de vue de la gestion représente une valeur ajoutée.

Schéma 5 : Description de l'activité



(Adapté de Lorino, 1991)

En se basant sur les résultats d'une étude faite par A.Elhamma, (2012) auprès de 62 entreprises installées au Maroc, on peut induire que ce sont les entreprises de grande taille, les entreprises décentralisées et les entreprises évoluant dans un environnement incertain qui adoptent d'avantage la méthode ABC Les résultats obtenus montrent que le taux d'adoption de L'ABC est relativement élevé (12,9%).

2.1.2. De l'ABC à l'ABM

Activity-based management (ABM) est une méthode permettant d'identifier et d'évaluer les activités d'une entreprise, en utilisant la méthode ABC pour effectuer une analyse de la chaîne

de valeur ou une réorganisation visant à améliorer les décisions stratégiques et opérationnelles au sein d'une organisation (Kennedy, T., & Bull, R.2000).

L'information utilisée dans une analyse (ABM) est dérivée activity-based costing, où les charges sont attribuées aux objets de coûts en fonction de leur utilisation des facteurs d'activité. Michel Gervais définit l'objet de coût comme « un élément significatif de l'entreprise pour lequel une mesure du coût est jugée utile. Il peut correspondre à un produit, une commande, un projet, un client, un département, une activité... » (Gervais, 2009, p. 53).

Voici quelques exemples de la façon dont les ABM peuvent être utilisés :

- ✓ Déterminer la rentabilité totale d'un nouveau produit, en fonction de ses ventes, des réclamations de garantie et du temps de réparation requis pour les marchandises retournées.
- ✓ Déterminer la rentabilité totale d'un client, en fonction de ses achats, des retours de vente et de l'utilisation du temps du service à la clientèle.
- ✓ Déterminer la rentabilité totale du département recherche et développement en fonction des fonds investis et des résultats des nouveaux produits développés.

2.1.3. Le target costing :

Apparu en 1965 chez Toyota et développé en 1970 au Japon le Target costing (cout cible) est selon Yukata Kato est un système de **gestion stratégique des profits**, intégrant un programme complet de réduction des coûts par les techniques d'« **ingénierie de la valeur** » et la réduction de la diversité en conception et le « **Kaisen de coût** » (politique de réduction des coûts) en production .

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

2.2. Les outils de la gestion prévisionnelle :

Dans une entreprise, la gestion prévisionnelle consiste à établir des prévisions et à comparer périodiquement les réalisations avec les données prévisionnelles afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- ✓ De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- ✓ De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;

- ✓ De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production);
- ✓ De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

La gestion prévisionnelle se décline :

- dans le long-terme (> 5 ans) : plan stratégique
- à moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel
- à court-terme (1 an) : budgets

2.2.1. Le plan stratégique :

Il porte sur les axes de développement que l'entreprise veut mettre en œuvre au cours des prochaines années ; quels objectifs se fixe – t – elle à long terme ? Quelles stratégies va – t – elle choisir de jouer ? Quelles ressources devront être mobilisées à long terme ?

Le plan stratégique repose sur la continuité et la rentabilité à long terme de l'entreprise, en s'orientant vers les questions suivantes :

- ✓ Quels objectifs se fixe – t – elle à long terme ?
- ✓ Quelles stratégies va – t – elle choisir de jouer ?
- ✓ Quelles ressources devront être mobilisées à long terme ?

La planification stratégique s'appuie sur un certain nombre d'outils tels que :

- ✓ La segmentation stratégique
- ✓ La gestion du cycle de vie des produits
- ✓ L'effet d'expérience.

2.2.2. Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel veille à ce que tous les moyens qui seront mises en œuvre soient compatible avec les orientations définies dans le plan stratégique.

Il est élaboré en ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Le plan opérationnel correspond donc, au chiffrage à moyen terme (trois ans en général) des objectifs du plan stratégique, déclinés entre les centres de responsabilités.

2.2.3. Budgets :

La dernière étape de la planification est celle des prévisions à courts terme dite aussi budgets.

Le budget est un ensemble de documents prévisionnels. (D. Leclere, 1994,). M. GERVAIS, dans son ouvrage « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise » définit le budget comme «

un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités » (M Gervais, 1991). « Les budgets sont alors des plans d'action, des facteurs de performance car de cohérence par rapport à la stratégie » (N Guedj, 1996).

Le nouveau contrôle de gestion est un contrôle évolue vers un contrôle proactif. Le contrôle ne se limite pas à comparer les résultats aux objectifs mais la nécessité de relier le contrôle de gestion avec la performance de l'entreprise. Pour Berland Nicolas le contrôle budgétaire peut permettre à une entreprise de bien fonctionner dans les environnements quotidiens(Berland,2000) JaouhariL.&Al.(2021)

Le processus budgétaire, dont l'aboutissement est constitué par les états financiers prévisionnels, se déroule en plusieurs étapes. A fin de l'appréhender de manière globale, il est nécessaire de comprendre au préalable comment les différents budgets se construisent et s'articulent dans le budget général.

Une place particulière doit être réservée aux budgets de trésorerie, moins pour leur complexité que pour l'importance qu'ils prennent dans l'entreprise et les mécanismes particuliers auxquels ils sont soumis. Le second point sera consacré à la construction de ce type de budgets et débouchera sur la synthèse que constituent les documents prévisionnels.

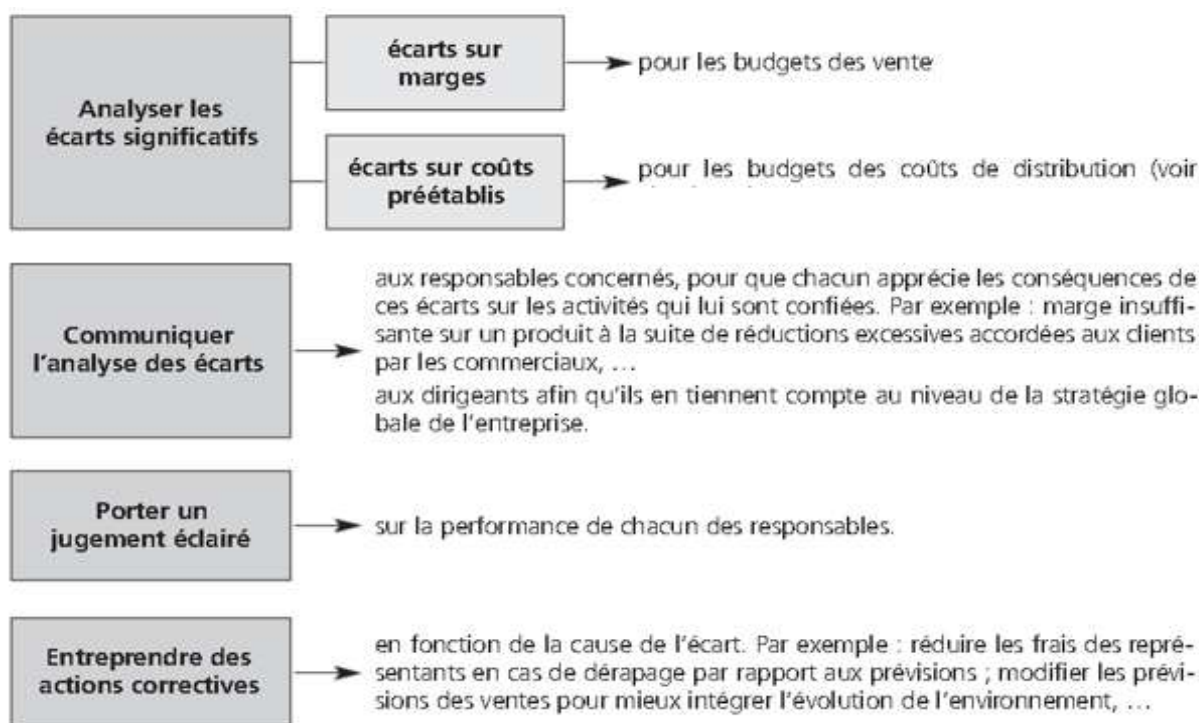
2.2.4. Le contrôle budgétaire :

Philippe LORINO définit le budget comme suit :

« Le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et créer le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroactions de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique)» (Ph. Lorino, 1997).

Le contrôle budgétaire est là pour sécuriser le cheminement de l'activité en confrontant les réalisations provenant de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion aux prévisions issus des budgets.

Schéma 6 : Processus du budget



Source : l'essentiel de la gestion budgétaire prévisionnelle, (2004), P 54

2.3. Le tableau de bords

Le tableau de bords selon P. Lorino, a deux fonctions :

Une fonction d'équilibration : ayant pour rôle d'assurer un équilibre acceptable entre continuité et changement.

Une fonction de coordination : celle-ci vise à assurer un équilibre acceptable entre initiative individuelle et règles collectives au sein de l'organisation.

M. Leroy considère que « Le tableau de bord est une présentation synthétique et pédagogique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion. C'est donc un ensemble choisi de données élaborées dont l'utilité est spécifique à un décideur »

LORINO a défini un indicateur de performance, comme « une information devant aider un acteur individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat » (Lorino P. 2001).

Kaplan et Norton proposent la notion de tableau de bord prospectif (T.B.P) considéré comme un outil de pilotage stratégique et qui permet d'apprécier la performance dans quatre domaines

: les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel.

Le TBP n'est pas uniquement un outil de mesure de la performance "opérationnelle" c'est aussi un véritable système de management stratégique pour déployer la stratégie à long terme de l'entreprise.

« Le T.B.P traduit la vision et la stratégie de l'entreprise en objectifs et en indicateurs articulés autour de l'ensemble cohérent formé par les quatre axes. Il permet de suivre à la fois les résultats souhaités et les processus qui permettent de les atteindre » A. Bouvier « Problématique du pilotage des tableaux de bord » in Actes du séminaire de la MAFPEN et de l'IUFM de l'académie de Lyon (novembre 1994 -avril 1995). Edition Centre régional de documentation pédagogique de l'Académie de Lyon. 114 pages. Page 4

En se basant sur les résultats d'une étude faite par A.Elhamma, (2012) auprès de 62 entreprises installées au Maroc, on peut conclure que l'équilibrage d'un tableau de bords est relativisé à la taille de l'entreprise Les tableaux de bord dits « équilibrés »ou « différenciés » sont adoptés davantage par les entreprises de grande taille.

Ainsi on peut dire qu'il n'y a pas un tableau de bords unique applicable dans toutes les entreprises mais une multitude qu'on peut concevoir et adapter au besoin de l'entreprise et c'est le contrôleur de gestion qui apporte cette homogénéité.

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

3.1. Les études empiriques qui ont dégagé un lien positif entre l'utilisation les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle

Lors de l'analyse de la relation entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord est une perspective peu explorée. Bien que l'arrivée du BSC ait enrichi les débats sur l'utilisation du tableau, nous pensons que son impact sur la performance a été mal étudié (contrairement au budget par exemple).. À travers le monde, des études ont été effectuées (Kollberg et Elg, 2011 ; Montalan et Vincent, 2011; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012, etc.) pour vérifier l'efficacité du tableau de bord dans les organismes publics qui l'ont déjà mis en place ou sont en train de le mettre en place. La plupart de ces études sont basées sur la théorie de l'agence et se divisent en deux catégories : la première comprend des études qui ont examiné la relation entre l'utilisation des tableaux de bord et les performances, qu'elles

soient positives ou négatives. La seconde rassemble ceux qui ont analysé le processus de mise en place et d'utilisation du tableau de bord pour identifier les bénéfices futurs.

On a aussi une étude faite par A.Elhamma, (2012) auprès de 62 entreprises installées au Maroc, on peut induire que ce sont les entreprises de grande taille, les entreprises décentralisées et les entreprises évoluant dans un environnement incertain qui adoptent davantage la méthode ABC. Les résultats obtenus montrent que le taux d'adoption de L'ABC est de (12,9%) et que les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont presque absents dans les tableaux de bord des PME. En effet, 87% de ces entreprises n'intègrent que faiblement ou très faiblement cette catégorie d'indicateurs dans leurs systèmes de mesure de la performance. Par contre, 72% des entreprises de grande taille intègrent moyennement ou fortement ce type d'indicateurs. Les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont intégrés davantage dans les tableaux de bord des entreprises de grande taille.

Ensuite on a une étude menée par Châari Zouhour, Didier Leclère en 2008, auprès de 15 grandes firmes tunisiennes évoluant dans des secteurs d'activité très variés traitant L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants. Les résultats montrent que pour :

90% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de détail satisfaisant

80% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de clarté satisfaisant qui leur permet de comprendre rapidement les données exposées et d'identifier les leviers d'action.

76% des managers trouvent que les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de prédictivité satisfaisant qui leur permet d'être alerté le plus rapidement possible contre les éventuels problèmes.

Ainsi les tableaux de bord de gestion sont les outils de pilotage les plus aptes à donner une vision claire, synthétique, fidèle et prédictive de la situation.

Dans un contexte similaire, Philbin (2011) a tenté de découvrir comment l'introduction d'un système intégré de mesure des performances basé sur le BSC peut améliorer la gestion des instituts universitaires. Après avoir étudié les systèmes de mesure de la performance, le choix s'est porté sur le BSC, qui a été conçu et mis en œuvre à l'Institute of Shock Physics de l'Imperial College de Londres en Grande-Bretagne. L'étude a révélé que l'élaboration d'un tableau de bord avec des mesures financières et non financières peut améliorer les performances des universités

en offrant des avantages tangibles aux parties prenantes ; notamment les partenaires industriels qui soutiennent financièrement ces instituts. Parmi les avantages observés : l'accès à une source de données centrale ; Compilation d'informations spécifiques sur le développement de l'institut; Améliorer la prise de décision sur le potentiel de recherche et d'enseignement et la capacité systémique de surveiller et de mesurer la performance de l'institut (Laila z. 2013).

En 2011 Kollberg et Elg, ont menés une étude de cas visant à savoir l'utilisation des tableaux de bords dans la pratique professionnelle de trois organisations de soins de santé. Les résultats ont montré que les tableaux de bords sont utilisés par la direction et les employés comme un moyen de discussion, diffusion d'information, création de connaissance et le suivi des reportings. Cela pourrait avoir eu une incidence sur l'adaptation du tableau de bord pour qu'il devienne un cadre d'information de soutien plutôt qu'un outil de mise en œuvre de la stratégie. (Laila z. 2013).

Enfin, les résultats indiquent que le BSC contribue principalement à améliorer la structure du travail de gestion. Le tableau de bord a permis de mieux comprendre ce que l'on entend par gestion et direction d'une organisation. Les gens ont constaté une meilleure compréhension et une participation accrue à l'amélioration du travail pendant la mise en œuvre du tableau de bord. Ainsi, la GCS peut être considérée comme un moyen de faire passer le pouvoir des connaissances sur les initiatives d'amélioration de la haute direction aux employés, ce qui peut accroître l'influence des employés sur les décisions de la direction.

Le principal apport de cette recherche est qu'elle se focalise sur l'utilisation du BSC au lieu de s'arrêter sur sa conception ou sa construction comme c'était le cas dans les recherches précédentes. Ainsi, les auteurs estiment que l'utilisation du BSC dans un contexte de soins de santé aiderait les gestionnaires à améliorer leur mesure de la performance. (Laila z. 2013).

Le dernier cas c'est une étude faite par LAILA ZOUIDI en 2013, sur l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance des établissements publics dont le résultat est le suivant :

95% ont constaté un changement après l'instauration du tableau de bord (en matière de rendement, de l'efficacité et de l'efficience) et 90% d'entre eux indiquent que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation et sur les processus internes (amélioration de la performance des processus internes) (Laila z. 2013).

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

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

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

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

Dans le secteur de l'enseignement supérieur taïwanais, Shun-Hsing, Yang et Shiau (2006) ont examiné comment le BSC est utilisé dans l'évaluation des performances en tant qu'outil de gestion stratégique. Ils ont mené une étude de cas qui a élaboré sur cinq thèmes stratégiques clés et suggéré des objectifs stratégiques spécifiques et efficaces. De plus, les chercheurs ont été impliqués dans l'établissement de mesures de performance, choisies simplement dans le but de guider la direction du BSC vers l'atteinte des objectifs énoncés. Les auteurs concluent que le

BSC introduit dans le secteur de l'enseignement supérieur peut être efficace, à condition qu'il soit soutenu par des superviseurs supérieurs et des mesures de performance soigneusement sélectionnées pour l'évaluation de la réalisation des objectifs.

Radnor et Lovell (2003) ont trouvé des résultats similaires. Le contexte de leur recherche était le gouvernement et le National Health Service (NHS) au Royaume-Uni. Grâce à une revue de la littérature, ils ont constaté qu'il y a eu un accent continu sur la mesure de la performance dans l'industrie des soins de santé depuis 1997. Par conséquent, les auteurs proposent une définition de la mesure de performance, ses types ainsi qu'un aperçu du BSC, en prenant comme exemple les résultats du Primary Care Belief test (PCT) ; une organisation qui a choisi d'établir un BSC au sein de l'une de ses institutions est le Bradford Health Action Area (HAZ).

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

Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) ont analysé la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans une Entreprise Sociale pour l'Habitat (ESH) en France.

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

Conformément à ses orientations stratégiques, l'utilisation du tableau de bord a amené l'entreprise à atteindre une performance globale focalisée principalement sur la dimension

économique. Les chercheurs ont conclu que le détachement entre performances financière et non financière ne peut être réalisé dans un contexte social et qu'au bout du compte, c'est la performance économique qui est la plus sollicitée. (Laila z. 2013).

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

Conclusion

En se basant sur notre état d'art et sur une étude poussée de la littérature existante traitant le sujet des outils du contrôle de gestion et leurs impacts sur la performance de l'entreprise, on peut conclure que Puisque l'économie mondiale est toujours caractérisée par l'ouverture des marchés, la libéralisation des échanges et l'avènement des technologies de l'information, l'environnement de l'entreprise devient de plus en plus instable et imprévisible. Et pour que cette dernière puisse garantir sa pérennité elle doit se focaliser sur l'optimisation de sa performance.

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

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

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

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

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

Ce qui nous emmène à poser la question suivante :

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

BIBLIOGRAPHIE

Anthony R.N. (1988), "The Management Control Function", Boston, Harvard University Press.

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

Antoine Masingue, Audrey Philippart et Jérémy Lorain, La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée ; 2016/4 Volume 5 / n° 2 | pages 39 à 58

Bouquin H. & Presquex Y. (1999), "vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, P 97.

Bouquin H. (2008), "Le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance", 8ème Edition mise à jour, presses universitaires de France, Paris.

Elhamma A. (2010), "la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence", Revue du chercheur, N°08.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance. Boston: Harvard Business School Press

Kennedy, T., & Bull, R. (2000). The great debate. Management Accounting, p. 78

Lorino P. (2001), "la performance et ses indicateurs in « les indicateurs de performance »", sous la direction de BONNEFOUS et COURTOIS, HERMES, Paris. P25.

Lowe E.A. (1971), On the idea of a management control system: integrating accounting and management control, The Journal of Management Studies, vol. VIII, p. 1-12.

Simons R. (1995), "Levers of control: How managers use innovate control systems to drive strategic renewal, Renewal", Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, Volume 15, P5.

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem ; évolutions et permanence du contrôle de gestion ; 13 Dec 2007

Kollberg, B. et Elg, M., 2011. «The practice of the Balanced Scorecard in health care services». International Journal of Productivity and Performance Management, 60(5): 427-445