



Thèse

**Présentée par
François-Xavier
MAYEGLE**

**UNIVERSITE DE YAOUNDE II
DEPARTEMENT DE
GESTION**

**La contribution du tableau de bord
prospectif à l'amélioration des
performances des entreprises : une
étude à partir de 06 cas au Cameroun**

Mars 2008

12 MAR 2010

REPUBLIQUE DU CAMEROUN
Paix-Travail-Patrie

UNIVERSITE DE YAOUNDE II-SOA

FACULTE DES SCIENCES
ECONOMIQUES ET DE GESTION

DEPARTEMENT DE GESTION



REPUBLIC OF CAMEROON
Peace-Work-fatherland

THE UNIVERSITY OF YAOUNDE II-SOA

FACULTY OF ECONOMICS AND
MANAGEMENT

MANAGEMENT DEPARTEMENT

12.04.01
MAY
14667

**La contribution du tableau de bord prospectif à
l'amélioration des performances des entreprises :
Une étude à partir de 06 cas au Cameroun**

**Thèse de Doctorat d'Etat en Science de Gestion
Spécialité : Comptabilité et Finance**

Par :

François-Xavier MAYEGLE

Titulaire d'un Doctorat 3^{ème} cycle en Science de Gestion



**Sous la direction de
Lucien KOMBOU**

Agrégé en Sciences de Gestion

Professeur Titulaire

Mars 2008

SOMMAIRE

SOMMAIRE	I
AVERTISSEMENT	II
DEDICACE	III
REMERCIEMENTS	IV
RÉSUMÉ :	XI
ABSTRACT :.....	XII
INTRODUCTION GÉNÉRALE	13
PREMIÈRE PARTIE :.....	28
LE CONTRÔLE DE GESTION, SES OUTILS D'ÉVALUATION FINANCIÈRE ET LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES AU CAMEROUN.	28
LE PRIMAT DES OBJECTIFS FINANCIERS DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES.	32
SECTION PREMIÈRE : LA PROBLÉMATIQUE DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES.....	33
SECTION DEUXIÈME: LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES	68
FIGURE 1 : MODÈLE DÉTAILLÉ DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF	92
CHAPITRE DEUXIÈME :.....	94
LES SPÉCIFICITÉS CAMEROUNAISES DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES	94
SECTION PREMIÈRE : MODÈLE D'ÉVALUATION DES PERFORMANCES À FORTE PRÉDOMINANCE FINANCIÈRE	96
<i>III-1- Présentation par rapport à l'existence et aux missions du contrôle de gestion au sein des entreprises camerounaises</i>	118
SECTION DEUXIÈME : ÉVALUATION DES PERFORMANCES EN CONTEXTE MANAGÉRIAL CAMEROUNAIS.....	142
DEUXIÈME PARTIE :.....	171
LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LA CONSTRUCTION DES PERFORMANCES AU SEIN DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN.	171
CHAPITRE TROISIÈME	174
LES MUTATIONS DU CONTRÔLE DE GESTION AU SEIN DES ENTREPRISES	174
<i>III- La nouvelle problématique de la mesure de la performance</i>	194
SECTION DEUXIÈME: LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE SON EFFICACITÉ.....	240
FIGURE 2 : LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF	243
FIGURE 3 : LE PROCESSUS TOP-DOWN	259
FIGURE 4 : LE PROCESSUS AVEC PILOTE	260
FIGURE 5 : LE PROCESSUS ÉMERGENT	261
FIGURE 6 : LA PYRAMIDE DE LA PERFORMANCE	274
FIGURE 7 : LE MODÈLE DE MORIN, SAVOIE ET BEAUDIN (1994) RÉVISÉ PAR SAVOIE ET MORIN (2000)	276
SOURCE : SAVOIE ET MORIN (2000)	276
FIGURE 8 : LE MODÈLE D'ATKINSON, WATERHOUSE ET WELLS (1997) ...	277
SECTION DEUXIÈME : UNE CONSTRUCTION « RÉUSSIE » DU TBP AU SEIN DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN	347
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :.....	385
LISTE DES ANNEXES	412

AVERTISSEMENT

« L'Université de Yaoundé II n'entend donner aucune approbation ou improbation aux options contenues dans cette thèse. Celles-ci doivent être considérées comme étant propres à leur auteur »

DEDICACE

A mes enfants

**WAHAM MAYEGLE Joseph Laurent,
MAYEGLE ma WAHAM François-Xavier,
MAYEGLE François-Xavier Junior,
MAYEGLE Thérèse Mélissa
MAYEGLE Véronick Georgy Suzy**

**Que cette œuvre soit pour vous, de tout temps, une
raison de fierté et un exemple à suivre.
Le message est d'être tenace à toute épreuve et de
suivre le chemin du succès dans l'honneur et la
persévérance**

Remerciements

*Je remercie particulièrement le **Professeur Lucien KOMBOU** qui a accepté de diriger les présents travaux et pour le temps judicieux qu'il m'a, à chaque fois accordé, pour construire la cohérence scientifique du présent travail. Je le remercie grandement pour toute la bienveillance dont il a fait preuve en me trouvant un cadre de travail convenant à mes préoccupations de recherche à l'Université Montesquieu Bordeaux IV.*

*Qu'il me revienne également, ici, de remercier le **Professeur Gérard HIRIGOYEN** qui a bien voulu me recevoir dans son laboratoire, le « CREFF » à Bordeaux, cadre dans lequel j'ai bénéficié de tout l'encadrement et de toute la logistique nécessaire à l'accomplissement du présent travail de recherche.*

*J'adresse toute ma reconnaissance aux **Professeurs Marie Thérèse UM NGOUEM, Robert WANDA et Boubacar BAIDARI**, qui ont accepté de lire ce travail et de lui donner la rectitude scientifique nécessaire à son acceptabilité.*

*Ma gratitude va également aux **Professeurs Claude BEKOLO et Henri WAMBA**, qui n'ont pas manqué, à quelque moment que ce soit, de m'encourager, de m'orienter voire de m'abreuver à leur immense source de compétences.*

*Qu'il me soit également donné de remercier les cabinets « Fidunion Cameroun Audit », « CEGEC-SARL », « CAPHAVET SARL », « Audit Groupe Afrique », « RUCH-Gestion » « Pricewaterhouse-Coopers », **CEMA** et toutes les équipes professionnelles qui y travaillent pour leurs contributions à l'obtention des informations comptables, financières et fiscales contenues dans ce travail.*

*Mes remerciements vont en dernier lieu à mon équipe proche de recherche et particulièrement à **Solange Ngo Nguidjol et Hamadou Boub**a qui préparent chacun un Doctorat en Contrôle de Gestion et à **Math Mazra** qui prépare un Doctorat en Stratégie de Gestion. Leur contribution à la réalisation de ce travail a été des plus significatives. A leurs jeunes frères et sœurs **Moskolai Donatienne, Aboubakar Baba, Nyoï Jacques et HAOUA VONDOU** qui, tous, font leurs premiers pas sur le terrain de la recherche en contrôle de gestion, je recommande de le faire avec honneur et rigueur.*

Je ne saurais oublier tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation ou à la finalisation de ce travail, mais que je n'aurai pas nommément cités. Qu'ils trouvent dans ces propos, l'expression de ma très profonde gratitude.

LISTE DES ABREVIATIONS

ABC :	<i>Activity Based Costing</i>
ABM:	<i>Activity Based on Management</i>
APA:	<i>Après Application</i>
AVA:	<i>Avant application</i>
BBZ :	<i>Budget Base Zéro</i>
BEAC :	<i>Banque des Etats de l'Afrique Centrale</i>
CAC :	<i>Compagnie des Agents de Change</i>
CE :	<i>Capital engagé</i>
CERC :	<i>Centre d'Etude et de Recherche sur les Coûts</i>
CG :	<i>Contrôle de Gestion</i>
CMC :	<i>Capitaux Majoritaires Camerounais</i>
CME :	<i>Capitaux Majoritaires Etrangers</i>
CMP :	<i>Coût Moyen Pondéré</i>
DDL :	<i>Degré de Liberté</i>
EBE :	<i>Excédent Brut d'Exploitation</i>
EBG :	<i>Excédent Brut Global</i>
EVA :	<i>Economic Value Added</i>
FCFA:	<i>Franc de la Communauté Financière d'Afrique</i>
FCS :	<i>Facteurs Clés de Succès</i>
FOGAPE :	<i>Fonds de Garantie pour les Petites Entreprises</i>
FP :	<i>Frais de Personnel</i>
GE :	<i>Grande Entreprise</i>
GRH :	<i>Gestion des Ressources Humaines</i>
IASC :	<i>International Accounting Standard Committee</i>
MEDAF:	<i>Modèle d'Evaluation des Actifs Financiers</i>
MINFI :	<i>Ministère des Finances</i>
MSI :	<i>Médicalisation du Système d'Information</i>

MVA :	<i>Market Value Added</i>
NMP:	<i>Nouveau Management Public</i>
NTIC :	<i>Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication</i>
OECCA :	<i>Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés</i>
OST :	<i>Organisation Scientifique du Travail</i>
PCG :	<i>Plan Comptable Général</i>
PIB :	<i>Produit Intérieur Brut</i>
PME :	<i>Petites et Moyennes Entreprises</i>
PMI :	<i>Petites et Moyennes Industries</i>
Prob. :	<i>Probabilité</i>
RATP :	<i>Régie Autonome des Transports Parisiens</i>
RBG :	<i>Rentabilité Brute Globale</i>
ROM :	<i>Return on Management</i>
SA:	<i>Société Anonyme</i>
SARL:	<i>Société à Responsabilité Limitée</i>
SC :	<i>Supply Chain</i>
SCM :	<i>Supply Chain Management</i>
SNC:	<i>Société en Nom Collectif</i>
SPG :	<i>Surplus de Productivité Globale</i>
SPT :	<i>Surplus de Productivité Totale</i>
TB :	<i>Tableau de Bord</i>
TBP :	<i>Tableau de Bord Prospectif</i>
VAG :	<i>Valeur Ajoutée Globale</i>
VC :	<i>Valeur Comptable</i>
VM :	<i>Valeur de Marché</i>

LISTE DES DIAGRAMMES, TABLEAUX, SCHEMAS, GRAPHIQUES ET FIGURES

Diagramme 1 : Évolution des charges fixes sur cinq ans	148
Diagramme 2 : Évolution des résultats nets sur cinq ans	149
Diagramme 3 : Évolution des charges variables sur cinq ans	150
Diagramme 4 : Evolution des effectifs sur cinq ans.....	151
Diagramme 5 : Évolution du chiffre d'affaires sur cinq ans	152
Diagramme 6 : Evolution du chiffre d'affaires sur cinq ans dans les grandes entreprises	153
Diagramme 7: Evolution du chiffre d'affaires dans les PME.....	154
Diagramme 8 : Evolution des résultats nets des grandes entreprises sur cinq années (1997-2001).....	155
Diagramme 9 : Evolution des résultats nets dans les PME	155
Diagramme 10 : Evolution des effectifs dans les GE.....	156
Diagramme 11 : Évolution des effectifs dans les PME.....	157
Diagramme 12 : Évolution des charges variables dans les GE	157
Diagramme 13 : Évolution des charges variables dans les PME	158
Diagramme 14 : Évolution des charges fixes dans les GE.....	159
Diagramme 15 : Évolution des charges fixes dans les PME	160
Diagramme 16 : Évolution des chiffres d'affaires GE et PME à CMC	161
Diagramme 17 : Évolution des résultats nets GE et PME à CMC	162
Diagramme 18 : Évolution des effectifs d'employés dans les GE et PME à CMC	163
Diagramme 19 : Évolution des charges variables dans les GE et PME à CMC	164
Diagramme 20 : Évolution des charges fixes GE et PME à CMC.....	164
Diagramme 21 : Évolution du chiffre d'affaires GE et PME à CME	165
Diagramme 22 : Évolution des résultats nets GE et PME à CME	166
Diagramme 23 : Évolution des effectifs GE et PME à CME	167
Diagramme 24 : Évolution des charges variables GE et PME à CME.....	168
Diagramme 25 : Évolution des charges fixes des GE et PME à CME.....	169
Diagramme 26 : Evolution du chiffre d'affaires dans les grandes entreprises.....	315
Diagramme 27 : Evolution du résultat net dans les grandes entreprises	316
Diagramme 28 : Evolution des effectifs dans les grandes entreprises	317
Diagramme 29 : Evolution des charges variables dans les grandes entreprises.....	318
Diagramme 30 : Évolution des charges fixes dans les grandes entreprises.....	319
Diagramme 31 : Évolution du chiffre d'affaires dans les PME	320
Diagramme 32 : Évolution du résultat net dans les PME.....	321
Diagramme 33 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans le temps.....	325
Diagramme 34 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans le temps.....	328
Diagramme 35 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans le temps.....	330
Diagramme 36 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans les GE (B).....	332
Diagramme 37 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans les GE et dans le temps	334
Diagramme 38 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans les GE et dans le temps	336
Diagramme 39 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la PME A et dans le temps.....	338
Diagramme 40: Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME (A) et dans le temps.....	340
Diagramme 42 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME B et dans le temps.....	342

Diagramme 43 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la PME C et dans le temps.....	344
Diagramme 44 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME « C » et dans le temps.....	346
Diagramme 50 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle GE et PME "B" dans le temps.....	425
Tableau 1 : Constitution de l'échantillon	25
Tableau 2 : Répartition par secteur des entreprises observées.....	97
Tableau 3 : Constitution de l'échantillon et présentation des résultats de l'exploration..	100
Tableau 4 : Age des entreprises camerounaises	105
Tableau 5 : Formes juridiques des entreprises camerounaises.....	105
Tableau 6 : Secteurs d'activités des entreprises camerounaises.....	106
Tableau 7 : Effectifs employés par rapport aux chiffres d'affaires des entreprises camerounaises.....	106
Tableau 8 : Effectifs employés par rapport aux chiffres d'affaires des entreprises camerounaises.....	107
Tableau 9 : Effectifs employés par rapport au capital social des entreprises camerounaises	107
Tableau 10 : Tableau croisé Capital social Chiffre d'affaires	108
Tableau 11 : Tableau croisé Branche d'activité / Chiffre d'affaires	109
Tableau 12 : Tableau croisé Forme juridique/Chiffre d'affaires / Capital social	111
Tableau 13 : Tableau croisé effectif salarié/chiffre d'affaires/capital social	112
Tableau 14 : Tableau des fréquences d'existence du contrôle de gestion.....	119
Tableau 15 : Récapitulatif des origines des capitaux des entreprises camerounaises	120
Tableau 16 : Répartition de la présence du contrôle de gestion sur la maîtrise de l'environnement.....	122
Tableau 17 : Répartition de la présence et non présence de la dimension sociale du contrôle de gestion à travers l'organisation des séminaires.....	122
Tableau 18 : Récapitulation des présences et non présence du CG dans la stratégie de l'entreprise à travers les changements organisationnels.....	123
Tableau 19 : Effet du contrôle de gestion sur la création de la Valeur Ajoutée.....	125
Tableau 20 : Tests du khi-deux	126
Tableau 21 : Mesures symétriques	126
Tableau 22 : Effet du contrôle de gestion sur la maîtrise de la concurrence.....	127
Tableau 23 : Tests du khi-deux	127
Tableau 24 : Mesures symétriques	128
Tableau 25 : Effet du Contrôle de Gestion sur l'assurance de la survie.....	128
Tableau 26 : Tests du khi-deux	129
Tableau 27 : Mesures symétriques	129
Tableau 28 : Actions de promotion * Existence contrôle de gestion	131
Tableau 29 : Tests du khi-deux	131
Tableau 30 : Mesures symétriques	132
Tableau 31 : Action de motivation du personnel * Existence contrôle de gestion	132
Tableau 32 : Tests du khi-deux	134
Tableau 33 : Mesures symétriques	134
Tableau 34 : Gestion des ressources et compétences * Existence contrôle de gestion	135
Tableau 35 : Tests du khi-deux	136

Tableau 36 : Mesures symétriques	136
Tableau 37 : Changement organisationnel * Existence contrôle de gestion	137
Tableau 38 : Tests du khi-deux	138
Tableau 39 : Mesures symétriques	138
Tableau 40 : Mise en œuvre des objectifs stratégiques * Existence contrôle de gestion.	139
Tableau 41 : Tests du khi-deux	139
Tableau 42 : Mesures symétriques	140
Tableau 43 : Les performances des entreprises sur cinq années (1997/2001)	146
Tableau 44 : Les principaux types de NMP comme outils de contrôle	235
Tableau 45 : La matrice des déterminants des résultats de Fitzgerald (1991)	275
Tableau 46 : Les approches de performances de Gauzente.	283
Tableau 47 : Grille d'expérimentation des TBP sur 3 ans.	306
Tableau 48 : Indicateurs d'évaluation de la satisfaction des clients	307
Tableau 49 : Indicateurs d'évaluation de la satisfaction du personnel	308
Tableau 50 : Présentation des résultats des indicateurs financiers et des options managériales des six entreprises le long du processus d'implantation des TBP	314
Tableau 51 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	323
Tableau 52 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	326
Tableau 53: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	329
Tableau 54 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	331
Tableau 55 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	333
Tableau 56 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	335
Tableau 57: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	337
Tableau 58 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	339
Tableau 60 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	341
Tableau 61 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	343
Tableau 62 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	345
Tableau 63 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	357
Tableau 64: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	358
Tableau 65 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	360
Tableau 66: Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « A » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	361

Tableau 67 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP	363
Tableau 68 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « A » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	366
Tableau 69: Evaluation de la répartition de la valeur créée (à travers l'augmentation des dividendes aux associés et des gratifications aux personnels par rapport au résultat sur trois années (2002/2004)	367
Graphique 1 : Le récapitulatif du pulling-out	38
Graphique 2 : Récapitulatif du système regroupé de production.....	38
Graphique 3 : Le tableau de bord par processus.....	262
Graphique 4 : Les différents niveaux de contrôle du système de gestion.....	264
Schéma 1 : Les différentes phases du processus de contrôle de gestion dans le modèle traditionnel.....	71

Résumé :

Le début des années 80, qui a coïncidé avec la fin de l'Etat interventionniste, a entraîné au Cameroun, une fragilisation du tissu entrepreneurial du pays. Les entreprises camerounaises, mal préparées à la concurrence qui désormais est imprimée par la mondialisation, souffrent depuis ce temps d'un déficit sérieux de croissance et de disparitions régulières. La compétitivité qui est exigée par ce type d'organisation économique impose une discipline managériale qui est très peu ou pas imprimée en leur sein. L'ouverture des frontières, l'internationalisation, la globalisation et les interconnexions qu'elle génère sont autant de phénomènes qui pèsent sur les logiques de gestion des entreprises et créent le besoin de nouvelles configurations organisationnelles.

La présente recherche qui s'est donnée pour objectif de trouver des solutions aux problèmes de gestion stratégique de l'entreprise camerounaise s'est fondée une préoccupation, celle de savoir « quel type d'outil de contrôle de gestion mettre à son chevet afin de pouvoir assurer sa croissance voire sa pérennité dans le temps. » C'est pourquoi elle a, dans un premier temps, procédé [d'abord à travers une approche hypothético-déductive qui a porté sur 124 entreprises, puis à travers des études de cas portant sur 12 entreprises pendant 5 ans (début 1997 fin 2001)], à la connaissance des modes organisationnels et des types de contrôles de gestion opérationnalisés au sein des entreprises camerounaises.

La seconde étape a été focalisée sur la mise au chevet de six entreprises à capitaux majoritaires camerounais, dont trois grandes et trois PME, sur une période de trois ans (début 2002-fin 2004) d'un outil de contrôle de gestion appelé « Tableau de bord prospectif ». Les six entreprises qui ont fait l'objet de cette opérationnalisation font partie des douze qui ont été étudiées pendant cinq ans. Les résultats obtenus sont remarquables tant sur le plan de la construction des performances que sur celui de leur évaluation (à la fois à l'aide des indicateurs financiers et de ceux non financiers).

Les taux de croissance obtenus des différents indicateurs montrent que le tableau de bord prospectif est un outil capable de construire aux entreprises, même en contexte de pays sous développé, une efficacité managériale à même de leur assurer une croissance durable voire un développement dans le temps.

Mots clés : *Tableau de bord prospectif, pérennité, croissance, développement, logiques de gestion*

Abstract:

The early 80s, which has coincided with the end of the state intervention in business activities, has led to a weakening of entrepreneurship in Cameroon. Cameroonian enterprises which were badly prepared to face the competition henceforth imparted by the globalization, suffer from a severe growth deficit and regular bankruptcy since then. Competitiveness which is required for this type of business organisation prescribes a managerial discipline which is a little bit or not imparted within them. The integration of the world economy and interconnections generated by the globalization are examples of phenomena which affect the logics of the management of enterprises and create the need for new organisational configuration.

The present research which assigned itself the task of rescuing Cameroonian enterprises address the following question: "Which type of management control tool to use, in order to assure its growth and even its everlastingness (or perpetuity)?" Hence in the first instance, the study has attempted (through the hypothetic-deductive approach based on a sample of 124 enterprises and then through a case study based on the sample of 12 enterprises for a period of five years i.e. from 1997 to 2001) to survey the organizational structures (or methods) of the Cameroonian enterprises and the types of management controls implemented by them.

The second has consisted in experimenting on a sample of six (06) Cameroonian enterprises (three big and three SMEs) for a period of three years (from the beginning of 2002 to the end of 2004) a tool of management control called "Balanced scorecard". These six enterprises are part of the sample of twelve enterprises mentioned earlier. The results obtained are remarkable with respect to the performances construction and to that of their evaluation.

The growth rate obtained from different indicators show that the balanced scorecard is an efficient tool capable of constructing a managerial effectiveness in enterprises even in context of less developed countries- which can enable them to assure a sustainable growth and even a development over the time.

Key words: *balanced scorecard, growth, development, management logics.*

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Au lendemain de l'indépendance du Cameroun, les autorités politiques de ce pays qui s'étaient donné pour mission de promouvoir un développement économique basé sur des efforts endogènes de financement se heurtèrent à l'absence d'un secteur privé dynamique pouvant constituer la rampe de lancement dudit développement. C'est ainsi qu'aidés par les bailleurs de fonds et leurs conseillers économiques qui prônaient le recours à la planification et aux entreprises publiques comme support d'un développement durable, ils mirent sur pieds un secteur public très important dans le temps (173 entreprises publiques et parapubliques jusqu'au début des années 80) Mayegle (1993). Cette logique qui répondait au schéma de développement mis en place en Afrique, comme le soulignent Morrisson et al (1994), voulait également que les différents gouvernements se préoccupent de construire des infrastructures modernes et de développer des activités industrielles et tertiaires sur le modèle des pays développés, en essayant ainsi de rattraper leur retard de croissance.

Quelques années plus tard, les échecs conjugués et quasi généralisés de ce secteur allaient annihiler les efforts de développement du pays. Il a fallu attendre le milieu des années 80, après les faillites des différentes tentatives de redressement, sous la double pression de la crise des matières premières et des bailleurs de fonds, pour voir l'Etat se dessaisir de son rôle d'investisseur tous azimuts et céder les rênes de l'économie au secteur privé. Celui-ci s'étant « relativement bien organisé » entre temps, s'était construit un capital de confiance vis-à-vis de bailleurs de fonds. La jeunesse de leurs initiatives et la petitesse de leur surface financière allaient cependant réduire la constituante majoritaire du secteur privé camerounais à la petite et moyenne entreprise (PME).

Nées et développées, au regard de ce qui précède, d'une logique de l'Etat investisseur et interventionniste et dans un contexte de protectionnisme des marchés, les entreprises camerounaises sont confrontées aujourd'hui à un problème de disparition régulière ; 66.75% meurent dans les cinq années qui suivent leur création¹ et pour celles qui survivent, le faible taux de croissance des activités laisse présager d'une mort lente dans le temps.

Cette « agonie » s'explique essentiellement par deux phénomènes irréversibles dans le contexte économique régional actuel : la libéralisation des activités économiques et les progrès réalisés en matière de transport et de communication (facteurs qui devraient pourtant être saisis comme une opportunité). Cela crée un environnement qui exige de mettre en place des atouts de compétitivité et qui soumet les entreprises camerounaises à l'apparition de la notion de service autour de celle de produit, en plus des autres contraintes que celle-ci emporte.

La forme institutionnelle du marché devenant de plus en plus complexe, l'articulation de celui-ci avec les contraintes de production le devient également. L'irruption de nouvelles technologies de l'information, les exigences de plus en plus personnalisées des clients traduisent des bouleversements qui exigent de revoir les modes de gestion des entreprises, car ces ruptures impactent profondément l'ensemble des processus de gestion et imposent de savoir reconstruire des modalités de fonctionnement entièrement nouvelles².

¹ Ministère de l'économie et des Finances du Cameroun (Direction du budget). Rapport d'activités. Octobre 2004

² Le débat sur la nature des repères susceptibles de représenter le fonctionnement des entreprises s'est, de ce fait, naturellement intensifié, aussi bien dans la communauté scientifique (Urban et Vendemini, 1994) que chez les opérationnels. L'enjeu de ce débat est aussi important [Nora et Schmitt (1997), Ater, (2001)] qu'il s'impose à l'entreprise, face à son environnement et pose la problématique de la mise en place des outils viables de gestion où le contrôle de gestion occupe une place fondamentale.

Les développements qui précèdent montrent qu'il est impératif de reformuler les modes de fonctionnement des entreprises et les soumettre à l'utilisation d'outils sérieux de gestion au premier rang desquels le contrôle de Gestion et, à travers lui, **le tableau de bord prospectif** occupe une place fondamentale. Le fait que la formalisation du contrôle de gestion soit assez récente (elle date du début du 20^e siècle), comme le soutiennent Ardoin et al, (1985), Khemakhem, (1987) ; la définition des missions du contrôleur de gestion aussi³, lui donne une forte possibilité de flexibilité.

La lecture du contexte américain, générateur de la formalisation du contrôle de gestion, relève la forte capacité de cet outil à influencer le comportement des individus dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise⁴

Au delà de la configuration historique que l'on devrait lui trouver, le contrôle de gestion trouve son origine dans la Comptabilité. Au début, la fonction du contrôleur de gestion était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des banques et de l'administration publique. Lorsqu'au bout de quinze à vingt années d'exercice de cette fonction, on a pu faire le point sur le sujet, l'accent comptable continuait à marquer cette discipline de son empreinte ; seulement, on notait déjà une extension des fonctions au-delà de celles de la comptabilité, comme le souligne Bouquin (1997).

³ En fait, on peut situer la naissance de cet outil dans l'entre – deux guerres aux Etats – unis, alors que son apparition officielle peut être rattachée à la création en 1931 du « Controller's Institute of America ». Ce qui fait que le contrôle de gestion s'est véritablement développé dans ce pays à partir de la seconde guerre mondiale.

⁴ Ces atouts du contrôle de gestion sont développés par Langfiels-Smith (1987), « Management Controls Systems and Strategy : a critical review », Accounting Organization and Society, vol 22, N° 2, pp 207-232, cité par Bergeron (2000) in « Les indicateurs de performances en contexte de PME, quel modèle appliquer ? » Actes du XIX e congrès de l'Association française de comptabilité Angers

Dans un ouvrage publié en 1947, Anderson définissait la fonction du contrôleur de gestion comme celle qui comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de :

- protéger les actifs des entreprises ;
- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et publication des rapports financiers ;
- communiquer à la direction générale les informations qui l'aideront à la planification et au contrôle des opérations.

L'auteur soutient également que le contrôleur devrait être « un facteur vital et constructif dans la gestion de l'entreprise ». En 1949, l'institut des contrôleurs de gestion publia sa «conception du contrôle de gestion moderne ». On y trouvait sept fonctions dévolues au contrôleur de gestion dont fondamentalement les deux suivantes :

- établir, coordonner et gérer au titre de membre intégré à la direction, un plan adéquat pour le contrôle des opérations ;
- comparer les réalisations avec les plans d'activité et les normes, enregistrer et interpréter les résultats pour tous les niveaux de l'entreprise et pour les propriétaires.

En outre le contrôleur de gestion devait se concerter avec tous les membres de la direction, s'occuper de la politique et des processus fiscaux, superviser les rapports avec les administrations publiques, assurer la protection financière des actifs, analyser l'environnement et ses effets sur l'entreprise. Ce qui va entourer le fonctionnement du contrôle de gestion d'un débat théorique⁵.

⁵ Le débat théorique qui entoure le contrôle de gestion est si profond, qu'il convient plutôt de parler de véritables mutations de cet outil. Des auteurs tels Boisvert et Dery, (1996) parlent de la libération de cet outil de l'emprise de la seule logique financière. Bouquin (1997) parle quant à lui, du contrôle organisationnel, auquel il attribue une double mission, de différencier, et donc de permettre le bon exercice des spécificités qui s'attachent aux diverses responsabilités et intégrer, et donc coordonner les décisions pour qu'elles soient cohérents avec les facteurs clés de succès.

Pendant longtemps, la mesure des performances a été faite à partir des indicateurs uniquement financiers, qui ne génèrent que des informations traitées et globales, généralement issues d'un processus d'agrégation et d'approximation (souvent subjectives). Bien qu'ils soient propices à la délégation des responsabilités, puisqu'ils sont déclinables et individualisables (Fiol et Sole, 1999), et qu'ils permettent le contrôle à distance de l'ensemble des unités d'une organisation, au travers d'une lecture introvertie, rétrospective et uniquement financière.

Certains chercheurs se sont penchés sur la mesure de l'impact de certains facteurs sur la performance⁶. Seulement, tous appréhendent la performance sous l'angle financier. D'autres, bien que reconnaissant les difficultés de manipulation des indicateurs non financiers, ont pu démontrer la pertinence de l'utilisation d'un système d'information élargi comprenant des indicateurs non financiers et la performance (Chong, 1996 ; Gul, 1991). Ces études se sont limitées à l'utilisation d'un système de contrôle et/ou de suivi de la performance.

L'évolution de la fonction s'est poursuivie, toujours en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle. Par exemple, dans l'édition révisée de son livre en 1961, Anderson indique que le contrôleur de gestion doit entre autre :

- «garder efficience et économie dans chaque structure grandissante et compliquée de l'organisation » ;
- « mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion ».

⁶ Il s'agit de Julien et al, 1998 ; Laaradh, 2007 ; Mezghani et Ellouze, 2007 ; Cohen, 2006 ; Lacoursière, St-Pierre, Arcand et Fabi 2005 ; St-Pierre et Raymond, 2001 ; Mard, 2005 ; Lavigne et St-Pierre, 2002 ; St-Pierre et al, 2001, Malleret, 2001 ; Omri et Merhri, 2003 ; Mourier et Galesne, 1992.

Kaplan et Norton (1992), dans leurs travaux, ont présenté un système de mesure des performances comprenant quatre axes (financiers, clients, processus internes et apprentissage organisationnel), à travers ce qu'ils ont appelé « The balanced scorecard ». Ce modèle expérimenté aux Etats Unis et testé par plusieurs grandes entreprises occidentales révolutionne le contrôle de gestion en ceci qu'il intègre les aspects sociaux et environnementaux des entreprises dans la valorisation des performances des entreprises.

Le Tableau de bord prospectif, dont l'impression organisationnelle donne une autre dimension au contrôle de gestion, apporte une dynamique de Management au sein des entreprises qui inspire une nouvelle vision de la conduite des affaires, en rapport avec les intérêts des actionnaires, mais aussi de tous les partenaires de l'entreprise.

Il apporte une révolution organisationnelle qui est née à partir du milieu des années 70. En effet, depuis près de quatre décennies, les techniques et fonctions utilisées s'écartent des modèles traditionnels, essentiellement basés sur la prise en compte des indicateurs financiers (Dupuy, 1999 ; Giraud et al, 2002 ; Saghroun et Eglem, 2005). Ce qui place la mesure des performances des entreprises au cœur des préoccupations des chercheurs tels Kaplan et Norton, (1996) ; Eccles, (1991) qui donnent au contrôle de gestion une vision interdépendante de tous les paramètres de gestion (facteurs internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers).

Cet outil inspire le «Top Management » de l'entreprise et l'oriente, de façon inéluctable, vers l'impératif d'intégrer au mieux la complexité interne et externe de l'entreprise. Ceci se fait par l'élaboration de procédures et structures organisationnelles qui tiennent compte des aspirations de chacun des partenaires (dont les actionnaires, le personnel et les clients au premier rang).

Mais cette mission ne peut être accomplie que si le système entrepris est sous contrôle comme le pense Gervais (2001). Dans le même ordre d'idée, De Croisset (2000) soutient que l'entreprise ne devrait rechercher que la meilleure solution, celle qui crée le plus de valeur.

La création de valeur, autre que celle actionnariale, revêt donc aujourd'hui, plus que jamais une importance déterminante pour le développement de l'entreprise (Berheim, 1999).

On comprend, au regard des développements qui précèdent, que la complexité de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises et la croissance spectaculaire de l'incertitude que provoque cette complexité depuis plus de trois décennies imposent la remise en cause des approches traditionnelles du contrôle de gestion⁷.

De nos jours, une entreprise ne peut pas se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions des chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient, car la compétition est rude, les investissements lourds, les marges étroites, pour ne guider l'action sur l'intuition (Eccles, 1991).

Ce contexte environnemental impose donc de comprendre que toute organisation qui se veut sérieuse est fondée sur une approche basée sur la constitution évolutive et spontanée de réseaux capables de maintenir sa

⁷ La mise en place d'outils de plus en plus formalisés, totalement intégrés, au niveau des inputs de l'entreprise, au sein du système d'information générale de celle-ci comme le soulignent [Pariente, (2003), Denglos (2004), Sahut, (2003), Lebegue, (2001)], semble répondre au tracé du tableau de bord prospectif et partant, répondre aux impératifs de actuels de gestion des entreprises.

cohésion, assurer sa solidité et construire sa pérennité, (Dupuy, 1999)⁸. La capacité d'une entreprise à créer de la valeur est, dès lors, devenue d'après Denglos (2003), Eccles (1991), le critère essentiel d'évaluation de sa performance. La performance ici devient managériale, comme sait le produire le tableau de bord prospectif qui est développé et opérationnalisé dans ce travail.

Les développements qui précèdent devraient inspirer les entreprises à modifier leur organisation et leurs combinaisons productives pour des résultats convenants et compétitifs, face à l'instabilité de l'environnement économique et technologique, aux évolutions du temps et aux exigences plurielles et croissantes des différents partenaires. C'est pourquoi la problématique de s'assurer que le tableau de bord prospectif est générateur de performance et d'efficacité organisationnelle dans un contexte économique sans marché financier trouve sa place dans la présente recherche.

Dans la construction de sa réussite (dans un contexte sans marché financier véritablement opérationnel), le tableau de bord prospectif devrait faire de son pilote, un facilitateur de l'apprentissage tant individuel que collectif dans les missions d'opérationnalisation des options stratégiques de l'organisation et de pilotage de l'évolution des systèmes de production.

Ceci devrait lui assigner un rôle de pédagogue et lui imposer d'aider les opérationnels à appréhender les logiques économiques de l'organisation, d'inciter les acteurs à travailler ensemble lors de la prise de décision et de satisfaire les attentes des partenaires.

⁸ Ainsi, par delà les contraintes légales, l'intériorisation institutionnelle de la responsabilité sociétale devient une nécessité dans le fonctionnement des entreprises. Les chartes morales d'entreprise, l'affirmation des valeurs propres à telle ou telle firme et la mise en avant d'une performance organisationnelle globale, remplaçant la performance économique traditionnelle, sont des exemples significatifs de cette nouvelle tendance, comme le soulignent Meysonnier et Rasolofo-Distler, (2007) Caby et Hirigoyen (1997), caby, (2005), qui font passer la performance, de sa connotation uniquement financière à celle managériale.

L'ensemble des travaux théoriques et empiriques sur le contrôle de gestion se focalise largement sur la nature, les déterminants et les méthodes d'élaboration des indicateurs utiles à la prise des décisions. Les modalités de production de ces données ne font cependant pas réellement l'objet d'analyse approfondies (Ater, 2001). De ce fait, ces travaux ne contribuent pas vraiment à éclairer les contrôleurs de gestion sur les activités de production de l'information qu'ils sont amenés à exercer dans ces nouveaux systèmes⁹.

Pour mettre en œuvre la performance, il convient d'en contrôler la réalisation dans le temps, notamment à travers la planification et l'analyse des résultats (Girauld et al, 2002). En effet, la direction a un rôle important à jouer dans l'entreprise en indiquant aux équipes les objectifs stratégiques et en s'assurant que chaque équipe comprenne comment elle s'intègre dans ces objectifs (Meyer, 1994 ; Langelin, 2000). La cohérence du système de la performance avec les stratégies et les objectifs d'entreprises est l'un des apports de cet outil et marque l'une des avancées de la littérature¹⁰ et permet au contrôle de gestion d'apporter la mesure nécessaire de l'efficacité et de l'efficience des entreprises. Cet outil leur permet également d'éviter les dérapages et imprécisions auxquels les managers sont assez souvent soumis face aux outils uniquement financiers, parce que présentant l'inconvénient d'être réducteurs et pas créateurs de valeur autre qu'actionnariale.

⁹ En réalité, la littérature conceptuelle accorde un intérêt croissant à la dimension relationnelle de la fonction, laissant quelque peu dans l'ombre les activités traditionnelles de production de l'information, même si cette orientation est imprimée par les progrès de l'informatique qui libèrent les contrôleurs de gestion de la phase bureaucratique de leur activité (Danziger, 1995), ainsi que par une décentralisation du contrôle et des tâches de production de l'information au sein des unités organisationnelles (Besson et Bouquin, 1991). Les rôles de conseiller des décideurs (Löning et Pesqueux, 1998), garant de la convergence des buts (Halgand, 1996, Lebas, 1995), d'animateur du processus d'apprentissage (Dupuy, 1990, Lorino, 1997, Meyssonier, 1999, Oriot, 1999), qui sont conférés au contrôleur de gestion, sont autant d'illustrations de ces nouvelles activités à orientation relationnelle.

¹⁰ Cette avancée imprimée dans la littérature en contrôle de gestion est fortement développée par Berthelot et Morrill, 2007 ; Hafsi et Hatimi, 2003 ; Vallerand et al, 2002 ; Appia-Adu, 1998 ; Gauzente et Kalika, 1999).

Si l'on convient de ce que l'importance du contrôle de gestion ne souffre d'aucune contestation, en ce qui concerne la construction des voies de réussite des entreprises, l'objectif principal de ce travail est la recherche des voies d'implémentation du tableau de bord prospectif, qui assurent la croissance et l'efficacité des entreprises camerounaises. De cet objectif ressortent trois objectifs spécifiques :

Il s'agit dans un premier temps de veiller à une application du TBP qui respecte les canons prescrits par ses géniteurs, afin de mettre en place des bases empiriques solides de création de valeur à la fois actionnariale, partenariale et managériale ; nous allons ensuite mettre l'accent sur un modèle qui cadre avec les réalités économiques camerounaises afin que celui-ci soit transposable à d'autres cas ; le troisième et dernier objectif spécifique est de veiller à ce que les performances générées soient capables de créer une dynamique de croissance voire de développement durable.

Ce travail se propose par conséquent de ressortir l'intérêt fondamental de cet outil à la construction de la réussite managériale des entreprises. Il devrait, par ce fait, traduire les applications préconisées par la théorie à la construction de la pérennité des entreprises camerounaises. L'intérêt ici est de savoir implémenter au sein de ces corporations des constructions de performance basées sur des indicateurs non financiers, en plus de ceux quantitatifs traditionnels

Pour atteindre ces différents objectifs, la méthodologie utilisée admet deux phases :

La première est une étude de l'exercice du contrôle de gestion au sein des entreprises camerounaises. Elle a pour objet d'identifier les outils et facteurs clés de succès dont se servent les entreprises camerounaises pour la création et pour l'évaluation de leurs performances. Cette phase a, pour cela, emprunté une démarche hypothético-déductive. Celle-ci a consisté, dans un premier temps à parcourir un ensemble d'écrits constituant le support de littérature de la présente recherche. C'est le support à partir duquel des réponses théoriques au problème posé ont été apportées, avant la confrontation avec la réalité à travers une recherche empirique dont le **plan d'échantillonnage** et la **méthode de collecte des données** sont présentés dans les paragraphes suivants. La logique ici a été qu'à l'issue de cette recherche, l'on puisse mieux appréhender le concept de contrôle de gestion et l'opérationnalité de ses approches de création de valeur dans un environnement de relance économique en contexte non protectionniste. Dans cette première partie, quatre hypothèses sont testées : **La première** souligne que « le contrôle de gestion opérationnalisé dans les entreprises camerounaises se sert des outils traditionnels » ; **la deuxième** hypothèse énonce que « l'implication du contrôle de gestion au sein des entreprises vise à maximiser la performance de celles-ci » ; **l'hypothèse trois** voudrait que « la prise en compte et la valorisation de la dimension sociale du contrôle de gestion contribuent de façon notable à la création de valeur au sein des entreprises » ; **la quatrième** soutient que « le contrôle de gestion, à travers son rôle stratégique, est un outil de création de valeur ». On retrouve dans cette configuration des hypothèses les différents axes du tableau de bord prospectif tiré des travaux de Norton et Kaplan (1996).

L'échantillonnage a été fait à partir de la documentation : bilan social, fiches d'entretiens, d'évaluation, concernant les chefs de secteurs (Directeurs

généraux, directeurs financiers et contrôleurs de gestion-là où ces fonctions étaient séparées), consultation des rapports des conseils d'administration des sociétés et autres documents-là où les contacts nous étaient difficiles ; puis s'en sont suivis les entretiens : interrogation d'un échantillon transversal de chefs d'entreprises et de hauts cadres (dont les contrôleurs de gestion et les responsables des ressources humaines), dans le but d'obtenir un support d'évaluation capable d'exprimer une certaine opinion et de guider l'enquête qui allait suivre.

Un échantillon préliminaire a été constitué : Il comprenait quatre branches du secteur primaire [(agro-industrie, 6 entreprises), (élevage, 3 entreprises) (vétérinaire, 3 entreprises), (agriculture, 2 entreprises)] ; une branche du secteur secondaire (industrie manufacturière, 7 entreprises) ; deux branches du secteur tertiaire [(commerce, 6 entreprises), (transport, 3 entreprises)].

A l'issue du tri des différentes sources, il en est sorti une liste de 200 entreprises dont 32 étaient des entreprises individuelles, (type d'entreprise qui n'intéressait pas notre étude). Il en restait donc 168 qui étaient soit des SNC, soit des SARL, soit des SA.

C'est ainsi que nous avons réalisé une enquête par questionnaire auto-administré auprès d'un échantillon de 168 managers. Ceux-ci occupent soit une fonction de direction générale d'entité, soit la responsabilité d'une grande fonction opérationnelle comme la direction administrative et financière, du contrôle de gestion etc. Le taux de réponse à cette enquête a été de 82,73%, ce qui a donné un total de 139 questionnaires récupérés. 124 questionnaires se sont avérés exploitables, comme l'indique le tableau trois suivant.

Tableau 1 : Constitution de l'échantillon

Villes d'étude	Maroua	Garoua	Ngaoundéré	Yaoundé	Douala	Limbé	Bafoussam	Total
Questionnaires administrés	7	20	10	35	60	16	20	168
Pourcentage	4,17%	11,9%	5,95%	20,83%	35,71%	9,52%	12%	100%
Questionnaires récupérés	5	17	9	30	50	15	13	139
pourcentage	3,59%	12,23	6,47%	21,58%	35,97%	10,79%	9,35%	100%
Questionnaires exploitables	5	13	8	27	45	14	12	124
pourcentage	4,03%	10,48%	6,45%	21,77%	36,29%	11,29%	9,68%	100%

Source : notre enquête.

La deuxième phase (qui s'est voulue casuistique) a consisté à observer, pendant cinq ans (1997-2001), douze entreprises, dont six grandes et six PME. Ces 12 entreprises ont été tirées des 124 qui ont fait l'objet de l'étude empirique initiale, à partir des fiches d'entretiens et des rapports des conseils d'administration. Elles appartiennent toutes aux secteurs : primaire (deux) industriel (six), commercial (quatre). Dans chacune des deux catégories, il y avait trois entreprises à capitaux majoritaires camerounais (CMC) et trois entreprises à capitaux majoritaires étrangers (CME). L'objet de cette phase était de vérifier la tendance qui se dégagait de l'observation initiale, à savoir que les entreprises à CME réalisaient de meilleures performances que celles à CMC et aussi de vérifier les conclusions qui se dégagait de l'entretien avec les responsables du contrôle de gestion, conclusions selon lesquelles cette première catégorie d'entreprises met en place des politiques de gestion plus affinées que les secondes, dont notamment le tableau de bord prospectif.

Deux variables financières (l'accroissement du chiffre d'affaires et des résultats nets) et trois variables de gestion (l'accroissement des charges fixes, celui des charges variables et l'accroissement du personnel), vont nous servir comme indicateurs d'évaluation. Au terme de cette deuxième phase, deux résultats principaux sont dégagés. Premièrement, les entreprises à capitaux majoritaires étrangers réalisent des performances meilleures que celles à capitaux majoritaires camerounais. Deuxièmement, les premières citées ici mettent en place des politiques de gestion plus affinées que les secondes. Ce qui conforte l'idée selon laquelle la propriété étrangère est plus encline à la pratique des méthodes actuelles de gouvernance.

Au terme dudit processus et au travers d'une recherche longitudinale, ce travail présente et analyse les résultats d'une mise en expérimentation, au sein de six entreprises camerounaises (dont trois grandes entreprises et trois PME) du TBP, pendant trois ans (**début 2002 à fin 2004**). Les six entreprises ici sont celles qui ont fait l'objet de la première expérimentation (de **1997 à 2001**).

L'intérêt de cette approche tient de ce qu'elle implémente un outil dont les pratiques et les ramifications semblent faire l'unanimité dans les préoccupations des chercheurs en ce qui concerne l'évaluation des performances des entreprises. La finalité étant que ces expériences puissent constituer des repères de voies de construction d'une efficacité compétitive des entreprises dans le temps, en leur servant de guide dans la détermination des objectifs précis et cohérents.

Sur un autre plan l'atteinte des objectifs énoncés ci-dessus présente un double intérêt d'avoir la typologie des outils du contrôle de gestion opérationnalisés au sein des entreprises camerounaises d'une part et d'évaluer la contribution de ces outils à la construction de la survie des entreprises camerounaises.

La présente recherche s'articule autour de deux parties, constituées, chacune de deux chapitres. La première a pour titre : « **le contrôle de gestion, ses outils d'évaluation financière et la performance des entreprises au Cameroun** ». Dans cette partie, il est question de retracer la lecture des performances, telle qu'elle est faite à partir des indicateurs uniquement financiers. C'est pourquoi elle traite dans son chapitre premier « du primat des objectifs financiers du contrôle de gestion dans l'évaluation des performances des entreprises ». Le chapitre deuxième offre, quant à lui, une lecture des spécificités camerounaises dans l'évaluation des performances.

Arrivé au croisement des préoccupations des managers, de l'incertitude de l'environnement et des exigences de plus en plus grandissantes du marché, depuis le début des années 80, le contrôle de gestion est aujourd'hui sujet à des mutations qui lui imposent de reconstruire ses bases sur des outils dits « nouveaux » au travers desquels il met en place d'autres modes d'évaluation des performances et même de création desdites performances. C'est ce qui a inspiré la deuxième partie, qui a pour titre « **le tableau de bord prospectif et la construction des performances au sein de six entreprises au Cameroun** ». Cette partie analyse l'émergence des actifs intangibles à travers les mutations du contrôle de gestion que vivent les entreprises (chapitre troisième) et développe la construction d'un contrôle de gestion de type stratégique à partir du tableau de bord prospectif au sein de six entreprises camerounaises (chapitre quatrième).

PREMIÈRE PARTIE :

LE CONTRÔLE DE GESTION, SES OUTILS
D'ÉVALUATION FINANCIÈRE ET LA
PERFORMANCE DES ENTREPRISES AU
CAMEROUN.

La gestion, définie comme science, art ou conduite des organisations, inclut les activités de contrôle. Ce qui crée une interaction, une relation dialectique entre le contrôle qui est un sous ensemble et la gestion qui est un ensemble, et non pas seulement une relation d'inclusion du premier dans le second. Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans les organisations, et pourtant son analyse soulève encore bien de difficultés pour lesquelles il faut d'abord trouver la responsabilité du vocabulaire.

En fait, si au mot gestion on attache la recherche des actions à entreprendre afin de réaliser un projet, acquérir progressivement un contenu objectif, le mot contrôle en revanche est de ceux pour lesquels la subjectivité vient altérer la pertinence de la réflexion. C'est pourquoi il importe d'analyser les différents contours du mot contrôle avant d'aborder le contrôle de gestion.

Le mot contrôle a deux significations fondamentales. La première qui se réfère à son étymologie (le contre-rôle), suppose la vérification. La vérification de la validité d'un document, de la régularité d'un acte (Grenier. 1991). C'est cette signification qu'on retrouve dans les expressions contrôle fiscal, contrôle des prix, contrôle d'identité. Ce qui fait que l'action de contrôler suppose d'abord une observation, une surveillance, puis éventuellement une contrainte.

A cette signification, il faut ajouter une autre, le contrôle scientifique, qui consiste à montrer des expériences dans le but de valider une hypothèse. Cette forme de contrôle montre clairement la nécessité de la vérification et de la construction raisonnée de cette vérification.

On comprend donc que le contrôle soit à la fois la vérification, la surveillance et la maîtrise. C'est pourquoi, si les autres formes de contrôle sont orientées vers la surveillance et la vérification, le contrôle de gestion, lui, a davantage trait à la maîtrise, étant utilisé comme un ensemble de références qui orientent les processus, qui relient les décisions, les actions, les résultats¹¹.

Ceci donne fondamentalement une triple dimension au contrôle de gestion :

- Une dimension « système d'information », dans laquelle il participe de manière privilégiée à la conception et au fonctionnement du système d'information en se focalisant sur l'élaboration des budgets, le suivi des résultats, la mise en place des indicateurs clés, l'établissement des tableaux de bord ;
- Une dimension « procédures de gestion ». qui va de pair avec la conception du système d'information, puisqu'il s'agit de définir des règles permettant la réalisation des tâches dans les différents domaines de la gestion (financier, commercial, de production, administratif) ;
- Une dimension « conseil en gestion » qui se traduit par la réalisation d'études économiques et financières ponctuelles pour les autres services de l'entreprise.

¹¹ La théorie, développée par [Bouquin, (1997), Grenier, (1991), Besson, (2000), Meyssonier, (1999), Zolnai-Saucray, (1999), Nobre, (1999)] qui lui assigne les tâches de :

- La conception des systèmes d'information ;
- La contribution à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité ;
- La participation à l'élaboration des plans ;
- L'évaluation des réalisations ;
- La réalisation et la coordination des études économiques.

Ce qui fait que tout système de contrôle de gestion devrait avoir deux catégories de missions : d'un côté, participer à l'identification des objectifs pertinents et provoquer des comportements cohérents avec les objectifs, en faisant jouer les facteurs clés de compétitivité (mission d'efficacité), et de l'autre, inciter à gérer les ressources de manière productive, en faisant maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (mission d'efficience et d'économie). On comprend donc que l'opérationnalisation des outils de gestion positionne à son premier rang le contrôle de gestion qui peut être défini comme « un système qui permet d'influencer le comportement des individus afin de réaliser les objectifs de l'entreprise ». ¹²

Le chapitre premier de la présente recherche développe le primat des objectifs financiers du contrôle de gestion dans l'évaluation des performances des entreprises. Il est question ici de développer ce que les « pères » du tableau de bord prospectif - outil opérationnalisé dans ce travail - appellent « les outils traditionnels du contrôle de gestion ». **Le chapitre deuxième** va, quant à lui, présenter les spécificités camerounaises dans l'évaluation des performances des entreprises.

¹² Langfiels – Smith (1987), "Management controls systems and strategy : a critical review", Accounting, Organization and society, Vol. 22, n°2, pp. 207 – 232 cité par Bergeron (2000) in "Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?", Actes du 19^e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

CHAPITRE PREMIER

LE PRIMAT DES OBJECTIFS FINANCIERS DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES.

Processus permanent, organisé pour intervenir avant, pendant et après l'action, le contrôle de gestion dont l'importance pour une entreprise déborde le rôle traditionnel du contrôleur de gestion lui-même, a une mission qui relève de l'ingénierie, que ce soit *a priori* ou que ce soit *a posteriori*. Bouquin, (1997) dit de lui, qu' « il a pour mission de proposer et de mettre en place les conditions nécessaires à la bonne fin du processus de contrôle. De plus en plus, le contrôle de gestion doit contribuer à une représentation opératoire de la chaîne de création des valeurs dans l'entreprise », tel qu'il ressort des différentes définitions de cette notion et de ses évolutions dans le temps (section première).

La cohérence entre les techniques, les pratiques et les outils est essentielle pour assurer l'efficacité du fonctionnement d'une entreprise. Ceci suppose de construire un langage commun autour d'une définition unique des termes et des codifications standardisées des informations. On comprend par outil de contrôle de gestion un ensemble d'instruments et de méthodes adoptées par la discipline pour fournir des informations fiables et pertinentes qui permettront une gestion efficace et efficiente de l'entreprise.

Depuis le début des années 70, les entreprises se sont résolument tournées vers la croissance et le développement, avec comme objectif la rentabilité et la survie, générées par la compétition et les difficultés économiques auxquelles elles sont confrontées. Ce qui fait qu'une rigueur et un professionnalisme dans la vision des dirigeants s'imposent au « top management » comme l'indique la section première de ce chapitre, qui traite de la problématique de l'évaluation financière des performances.

Par ailleurs, la gestion des entreprises qui a longtemps été centrée sur les profits et les cash-flows a expliqué l'utilisation des outils dits « traditionnels », à caractère financier introverti et rétrospectif dont la comptabilité, les budgets et planification tiennent les devants. **La section deuxième** du présent chapitre présente les différents contours de l'évaluation financière des performances des entreprises.

SECTION PREMIÈRE : LA PROBLÉMATIQUE DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES.

Lorsqu'Anthony définit le contrôle de gestion en 1965 comme étant « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation », il insiste sur trois idées clés :

- D'abord, sa définition s'adresse aux managers, définis comme des personnes qui doivent obtenir des résultats grâce au travail d'autres personnes ;
- Ensuite, elle subordonne le contrôle de gestion à la stratégie, c'est-à-dire qu'il prend en charge les déclinaisons dans le cadre des politiques qui ont été définies ;

- Enfin, elle met en exergue deux critères importants, qui sont l'efficacité et l'efficience dans l'utilisation des moyens qui sont confiés.

Anthony qui est le premier universitaire américain à avoir théorisé la pratique du contrôle de gestion telle qu'elle a été mise en œuvre par général Motors, au début des années 20, puis de 1920 à 1960 a assez grandement inspiré sa définition de cette réalité.

Selon Khemakhem (1970), « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. » On retrouve chez cet auteur les idées de ressources et d'objectifs. Il utilise dans sa définition le terme processus qu'il définit comme étant « une série d'actions et d'opérations conduisant à une fin ». De la notion de processus, l'objectif est fixé, mais la manière de l'atteindre ne l'est pas. Selon lui, le contrôle de gestion n'est pas un ensemble de procédures rigides, mais plutôt flexibles. La lecture de l'historique du contrôle de gestion (**paragraphe premier**) devrait déboucher – (**paragraphe deuxième**) – sur la connaissance des outils de l'évaluation financière dont se sert le contrôle de gestion.

Paragraphe premier : L'historique du contrôle de gestion.

Né de l'évolution technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production, même si, à l'époque, il ne va pas encore

s'appeler ainsi. Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va concerner les budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts et donc le contrôle budgétaire.

On se rend compte, à travers les précédents développements, que le concept de contrôle de gestion, bien que relativement jeune est en pleine évolution. Ce qui impose de faire une lecture de ses formalisations.

I- Les premières formalisations

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant J.C. pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation des nombres.

La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au XVe siècle et chez un imprimeur français du XVIe siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle de l'activité économique augmentent et se diffusent à grande échelle à la fin du XIXe siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent de machines et doivent organiser le travail.

Deux éminents professeurs des sciences comptables, Jean Guy Dégos et Richard Mattessich, dans une synthèse historique faite en 2003 sur la période 1900 à 1950, nous enseignent que l'un des historiens comptables francophones

Cette thèse d'Etat a été réalisée avec le concours financier du CODESRIA.

les mieux connus de cette période est Albert Dupont. Selon ces auteurs, il aurait consacré une grande partie de ses travaux à la description des comptabilités antiques (Égypte, Grèce), du Moyen-âge. Ils évoquent également les travaux de Luca Pacioli (Dupont 1925, 1926) et de la comptabilité des siècles suivants (Dupont 1927, 1928, 1930). Un autre historien comptable bien connu, selon ces auteurs, est Raymond de Roove qui a acquis une grande renommée dans les pays du Commonwealth et en Amérique, grâce à une série de publications en anglais.

Sa plus célèbre publication est consacrée à Jan Ympin (De Roover 1928a et 1928b) et à son traité consacré aux origines de la partie double (De Roover 1937). Un autre ouvrage très célèbre est celui de Léon Gomberg consacré à *l'Histoire critique de la théorie des comptes* (Gomberg 1929) qui eut aussi le mérite d'être un théoricien de renom de la comptabilité russe. Il enseignait en Suisse (Genève et Saint-Gall) mais il a publié des ouvrages en russe et en allemand. Le plus connu de tous les historiens comptables est sans doute le Belge Joseph H. Vlaemminck (1956). On peut aussi mentionner deux articles historiques en anglais, celui d'Howard (1932) et beaucoup plus tard celui d'Anne Fortin (1996). Une autre publication très intéressante est la bibliographie historique de Reymondin (1909) selon Dégos et Mattessich (2003).

Les historiens de la comptabilité ne la trouvent pas parfaite, mais c'est la seule bibliographie disponible en français et pour la période couverte de 1494 à 1909, il est difficile de trouver plus de trente références oubliées ou méconnues. Certains français se sont aussi intéressés à la comptabilité soviétique et l'on peut évoquer Sigalas (1936), Gachkel (1946) et Boukovestzki (1947). Ce dernier courant est aujourd'hui représenté par Jacques Richard qui y a consacré une thèse très complète (1980) selon ces auteurs. On peut ajouter les inévitables publications consacrées à l'histoire du plan comptable général, par exemple l'étude de Cauvin (1949).

D'un point de vue historique il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

I-1- Histoire des « coûts »

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprises, dès lors que s'instaure une activité économique.

Son apparition se repère dès le XVe siècle :

- la technique comptable d'élaboration des coûts est formalisée par un moine vénitien Luca Pacioli en 1494 ;
- des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mine d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Envers vers 1570 essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce sont des essais ponctuels.

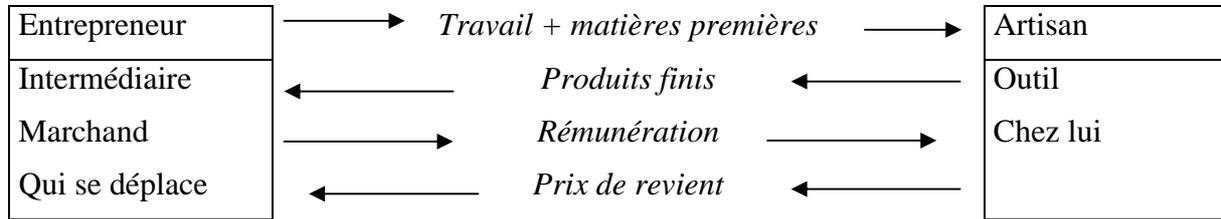
La diffusion des pratiques et des formalisations sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira en s'amplifiant.

Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

I-2- Le système externalisé de production ou « pulling – out »

C'est le passage du système du pulling – out (production externalisée chez les ouvriers) au système de factory (production regroupée dans une usine) présenté dans le graphique 1 suivant

Graphique 1 : Le récapitulatif du pulling-out



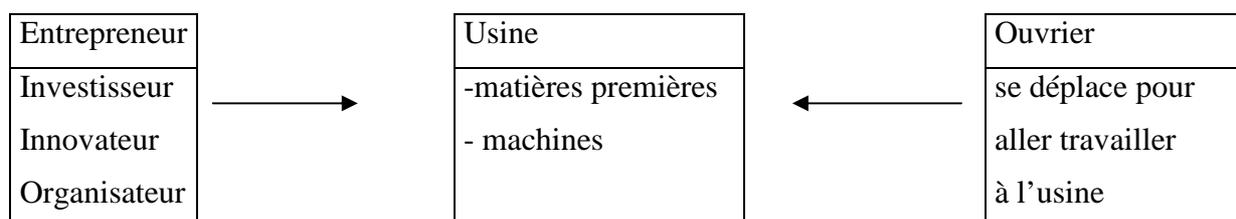
Ce graphique permet d'appréhender le système dit du pulling-out avant la révolution industrielle. On peut ainsi, en suivant le sens des flèches voir comment l'entrepreneur qui est un intermédiaire se déplace, apporte le travail et les matières premières chez l'artisan qui possède ses outils puis revient chercher le produit fini (d'où l'origine du terme « prix de revient »).

Dans ce système l'entrepreneur ne cherche pas à connaître le coût, puisque l'information de la valeur ajoutée lui est donnée par le « prix de revient » qu'il compare au prix d'achat des matières.

I-3- Le système regroupé de production ou « factory »

Les nouvelles technologies du XVIIIe et du XIXe siècle bouleversent les sources d'énergie ainsi que les machines et poussent ainsi à une organisation concentrée de la production : les machines sont regroupées dans les usines au sein desquelles les ouvriers viennent travailler (graphique deux suivant).

Graphique 2 : Récapitulatif du système regroupé de production



Ici, comme on peut le voir à travers ce graphique, l'entrepreneur ne se déplace plus avec les matières premières pour aller chez l'artisan. Mais, il crée des usines de production et c'est plutôt l'artisan contrairement au système du pulling-out qui se déplace pour les usines.

L'entrepreneur n'est plus alors seulement un intermédiaire marchand, il devient également un investisseur et un innovateur. Dès lors il cherche à mesurer les coûts et à contrôler le travail. Dans l'histoire des coûts appliqués aux entreprises industrielles, plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire.

I-4- Les évolutions du vocabulaire attaché au contrôle de gestion

Le début des différentes expressions est exprimé à travers la comptabilité industrielle qui s'élabore et se diffuse au XIXe siècle même si elle n'est formalisée en France qu'à partir de 1870. Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes à l'organisation. Elle doit permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels.

Vers 1915 avec l'OST proposée par Taylor la comptabilité s'affine, segmente les activités, calcule les normes, les écarts par rapport aux normes, contrôle les résultats et les responsabilités. La comptabilité devient alors analytique d'exploitation afin de prévoir, et de vérifier les réalisations de toutes les organisations (industrielles et non industrielles).

De nos jours, le terme comptabilité de gestion permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

II- Les implications américaines et européennes

Le contrôle de gestion prend son départ aux Etats-Unis vers 1930, sous diverses formes (contrôle budgétaire, prix de revient étude de rentabilité, ...). La grande crise économique conduit les entreprises entre autres efforts à rechercher constamment une meilleure combinaison des facteurs économiques pour s'adapter à un marché difficile.

La guerre de 1941 – 1945 les conduit à persévérer dans cette direction. L'Etat fédéral soucieux de mener son effort de guerre aux moindres coûts, mobilise les contrôleurs de gestion les plus dynamiques et contribue par ce biais, à la diffusion, dans un grand nombre d'entreprises de ces méthodes. Après 1945 l'effort se poursuit et se complète par des techniques elles – mêmes issues de la guerre (recherche opérationnelle) et par une volonté plus grande de maîtriser l'avenir (plans à moyen et long terme).

Durant cette même période, les comportements européen et français face au contrôle de gestion, vont rester très différents. L'idée est connue en Europe (prix de revient, contrôle budgétaire), mais reste peu ou mal utilisée. La crise de 1929 déclenche une vague de protectionnisme extérieur et intérieur qui vise à maintenir les situations acquises et atteintes du marché. La guerre de 1939 – 1945 ne change pas grand chose à cet état de fait. La reconstruction après 1945 imprime un état d'esprit nouveau, mais qui reste peu favorable au contrôle de gestion. Il faut produire et ce, à n'importe quel prix. Cette manière de voir et de faire, liée à une demande largement excédentaire va se prolonger en Europe de l'Ouest pendant une décennie et persiste encore en Europe de l'Est.

Cet état de chose se modifie peu à peu en Europe occidentale et en France à partir de 1950, sous l'influence de plusieurs facteurs :

- les missions d'information et de formation envoyées aux Etats – unis, dans les entreprises et les universités, à partir de 1949, sous l'égide du gouvernement américain, permettant de répondre à la question, « comment font-ils ? » ;
- une certaine abondance de revenu, redonne à la demande et donc au marché, une certaine autorité. Il est impossible ici, de dater les renversements de tendance qui ont eu lieu, dans chaque pays et dans chaque secteur, à des moments différents ;
- La signature du traité de Rome en 1957 prévoit une mise en place progressive du marché commun. Cette ouverture des frontières a été ressentie, dès l'origine par les chefs d'entreprises de taille nationale comme un effet d'entraînement important ;
- la renaissance du commerce international a contribué également à répandre l'idée de contrôle de gestion.

C'est ainsi que, dans les années 1950, les entreprises européennes et françaises ont dû faire face à des situations compétitives des plus dures. Un effort de formation sans précédent (organismes professionnels, cabinets d'organisation, universités, etc.) a été lancé au profit des entreprises. Ces dernières ont progressivement mis en pratique ces enseignements et, notamment utilisé plus ou moins systématiquement le contrôle de gestion axé au départ sur l'idée de prix de revient. Ensuite, ces entreprises se sont orientées vers les contrôles d'ensemble à court terme, de type gestion budgétaire, ceci après les années 1960. Les plus évoluées d'entre elles en sont arrivées aux programmes à moyen et même à long terme.

Enfin le tournant économique d'après 1973 instaure une nouvelle donne économique à la fois dure (concurrence accrue, croissance limitée) et mouvante (demande instable hausse de prix). Dans ce contexte le contrôle de gestion prend

une importance plus grande qu'auparavant (dureté) et s'exerce dans des conditions plus difficiles (mouvance).

D'une part l'objet du contrôle de gestion est l'activité économique, plus généralement, l'activité mesurable en termes économiques. Au début il s'est appliqué à la production industrielle, à la distribution, aux services, à l'agriculture. Dans ces domaines on peut raisonner à la fois en termes de maximisation – coût. La tendance actuelle est d'étendre ce domaine aux activités qui ne donnent pas lieu obligatoirement à vente (service public, armée, enseignement, activités culturelles, etc.), mais pour lesquelles il est possible de raisonner en terme de minimisation de coûts. Dans ce dernier cas la notion de rentabilité est exclue, on cherche à obtenir la combinaison la moins coûteuse possible des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.

D'autre part, le contrôle de gestion découle d'une certaine situation faite de tensions, de rareté, ressenties par les producteurs (au sens large du terme).

Il suppose d'abord une abondance relative de l'offre par rapport à la demande (de biens et services). Il faut noter que l'entreprise est soumise à d'autres pressions, celles résultant des moyens de production. On peut relever dans les économies développées du type occidental : le coût élevé des capitaux (surtout depuis 1967), les tensions sur les matières premières et l'énergie (1973). Le cas de la main – d'œuvre est plus nuancé malgré un chômage important, son coût reste élevé (problèmes de qualification, d'organisation syndicale etc.)

Le contrôle de gestion repose enfin sur un certain nombre de techniques centrées sur l'information et son traitement. On peut à cet égard situer plusieurs niveaux :

- le contenu de l'information : il faut connaître à la fois les normes de gestion à atteindre et les résultats effectivement obtenus ;

- le traitement de l'information : il faut disposer d'éléments permettant de rapprocher normes et réalisations, donc des moyens matériels d'opérer un tel rapprochement (manuel, mécanographique, automatisé) ;
- les moyens de contrôle de diverses techniques tels que le prix de revient, les ratios, les budgets, le tableau de bord, peuvent être utilisés.

De la fin des années 50 au début des années 70, les entreprises étaient tournées vers la croissance et le développement. Depuis le début des années 70, c'est la rentabilité et la survie qui mobilisent toute leur énergie. Un certain dilettantisme, voire des erreurs, peuvent être marqués par les profits ; mais par le temps de compétition âpre, de difficultés économiques, on exige rigueur et professionnalisme. Les entreprises ont remis à l'honneur la gestion rigoureuse centrée sur les profits et les cash-flows, le réalisme économique et l'économie des moyens.

Dans la panoplie des outils de gestion, le contrôle de gestion est une arme efficace par son apport de rationalité économique, l'ambition réaliste qu'il permet de donner aux objectifs et budgets, par le suivi des réalisations, comme le souligne Geneen (1984). Les cadres de l'entreprise doivent gérer, et les résultats de la gestion se retrouvent dans les comptes de résultat de la société. Pour avoir de bons résultats en fin d'année il faut mettre en place un processus rigoureux et systématique d'analyse de chiffres et de comparaison avec les prévisions. C'est le seul moyen de prévenir les problèmes qui sont en train de naître et de pouvoir les résoudre.

Cela est certainement une fonction essentielle du contrôle de gestion, car une entreprise ne peut pas se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, des chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient. La compétition est rude, les

investissements lourds, les marges étroites pour ne fonder l'action que sur l'intuition.

En outre la taille des entreprises les oblige à déléguer, décentraliser et augmenter la nécessité de coordonner. Elles ont besoin d'un « système nerveux » qui permette aux différents niveaux hiérarchiques de se mettre d'accord sur des objectifs et des plans d'action coordonnés, de savoir où l'on en est et quels sont les problèmes à résoudre. Déléguer ce n'est pas abandonner l'autorité à ses adjoints et attendre de voir quels sont les résultats, c'est fixer des objectifs, approuver les plans d'action dans le cadre des politiques établies et s'assurer que les réalisations évoluent normalement par rapport aux prévisions. Ainsi nous sommes passés au fil du temps d'un contrôleur de gestion ou du contrôle de gestion orienté vers la finance et la comptabilité vers un contrôle de gestion beaucoup plus ouvert. C'est à dire un contrôle de gestion qui touche l'ensemble de l'entreprise.

Les efforts déployés depuis plus d'un quart de siècle par les pays européens ont produit des résultats considérables en matière de contrôle de gestion. Mais les pratiques et les réalités sur le terrain laissent subsister entre les Etats-Unis et l'Europe un certain gap qui ne pourrait être réduit que dans les années à venir.

Les développements qui précèdent permettent de comprendre les conditions logiques du contrôle de gestion, qui ne saurait être considéré comme une simple technique, mais relève en fait, d'un certain contexte socio-économique.

Le contrôle de gestion est l'une des disciplines dont la pratique a précédé la théorie. Ce qui fait que l'on désigne aujourd'hui par le vocable de contrôle de gestion, un ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, le comportement pour, en priorité les rendre

cohérents avec des objectifs à long et moyen terme, et qui ont été guidés par diverses évolutions des événements dans le temps.

III- Les impulsions issues des évolutions du Contrôle de gestion

Les évolutions du contrôle de gestion se repèrent à travers les évolutions du contexte économique et technologique des entreprises à partir du début du vingtième siècle et du développement massif de l'industrialisation.

III-1- L'environnement économique

Pour bien comprendre les outils d'aide élaborés par les gestionnaires dans leurs prises de décisions, il convient de caractériser les forces et les contraintes de l'environnement actuel des entreprises à travers les contraintes de l'offre et de la demande.

Pour ce qui est de l'offre, les producteurs industriels, peu nombreux au début du 20^e siècle et localisés géographiquement dans seulement quelques pays occidentaux, proposent des produits peu diversifiés, qui satisfont le marché. L'offre en quantité, nettement inférieure aux besoins qui s'expriment, trouve des débouchés sans problème, de manière stable dans le temps et dans l'espace. Les entreprises y ont peu besoin de lutter entre – elles et leur mode de gestion est relativement proche.

Le développement de plusieurs pays et marchés, la forte croissance conjoncturelle après la seconde guerre mondiale provoquent de profondes modifications dans l'offre de production :

- des entreprises de plus en plus nombreuses, situées dans des zones géographiques très différentes et très éloignées, proposent des produits assez similaires ;
- on aboutit aujourd'hui à une mondialisation des échanges, des marchés autour de trois pôles qui forment la triade : zone Europe, zone Amérique, zone Asie ;
- cette extension du champ d'action des entreprises modifie profondément leur gestion car, la concurrence s'intensifie et les gestionnaires ont besoin de nombreux paramètres pour différencier leurs produits.

En ce qui concerne la demande, avec l'industrialisation du début du XXe siècle et l'apparition de produits satisfaisant des fonctions et des besoins nouveaux, la demande absorbe les productions des entreprises. Cette première demande en forte croissance est seulement quantitative, peu évolutive dans le temps et peu exigeante dans les caractéristiques des produits.

Après une période de consommation et de production de masse, avec des produits standards, la demande devient plus précise dans ses attentes, plus versatile dans sa fidélité aux entreprises et à leurs marques, avec des évolutions rapides et prévisibles. Les produits doivent être plus diversifiés avec une dimension qualitative certaine.

III-2- L'environnement technologique

Avec les contraintes techniques du début du 20e siècle, les entreprises disposaient des machines rigides destinées à une seule opération, une seule fonction, un seul produit. A partir de 1960, grâce à la diffusion des technologies de l'électronique pouvant s'intégrer dans tous les métiers, à tous les niveaux de gestion, les rigidités techniques disparaissent. Les machines et les postes de

travail deviennent polyvalents, flexibles et pouvant changer d'outils, de fonctions, et de produits.

Mais les potentialités des technologies ne s'arrêtent pas au domaine de la production ; l'information et la communication sont particulièrement touchées par l'électronique et la télématique, qui offrent des performances presque illimitées.

Les entreprises intègrent ces nouvelles technologies de l'information et de la communication, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de leur organisation, modifiant ainsi sensiblement leur mode de gestion, leur processus décisionnel et leur structure de fonctionnement. Ces modifications concernent à la fois l'évolution des modes de production et, partant, une génération de la comptabilité industrielle.

Pour ce qui est de l'évolution des modes de production, les entreprises ont d'abord mis en place une organisation taylorienne pour une production standardisée, puis face à une demande de plus en plus segmentée, elles ont élaboré une organisation avec une différenciation retardée des produits permettant une production diversifiée. Aujourd'hui, elles doivent souvent modifier leur organisation et leurs combinaisons productives pour une production beaucoup plus flexible.

Ainsi l'environnement technologique et économique paraît aujourd'hui instable, en perpétuelle évolution dans le temps et dans l'espace. Il ressort que les qualificatifs qui caractérisent le mieux l'état actuel de l'environnement de la gestion sont complexes (car les interdépendances entre toutes les variables sont difficilement connues et maîtrisables par les gestionnaires), turbulents (parce

que les évolutions sont rapides, fréquentes, dispersées, nombreuses et peu prévisibles) et induisent en permanence un état de connaissance très incertain.

Les besoins en information et la conception des systèmes d'information de l'entreprise dépendent fortement de ces degrés de turbulence et de complexité du contrôle de gestion.

En ce qui concerne la génération de la comptabilité industrielle, c'est tout au long du 19^{ème} siècle que le développement économique en occident et spécialement en Amérique du Nord a préparé l'émergence du modèle actuel du contrôle de gestion en façonnant les structures et en perfectionnant les systèmes d'information surtout comptable. Les avancées de l'organisation et les progrès des systèmes d'information se sont mutuellement renforcés tout au long de cette période d'apprentissage industriel, peut être pour mieux permettre ensuite un mouvement de décentralisation, voire de reflux de l'intégration comme on semble le pressentir aujourd'hui. C'est au cours de cette période qu'apparut la profession de manager, c'est-à-dire une spécialité consistant à savoir maîtriser des organisations de plus en plus complexes, tout en le dirigeant de plus en plus loin grâce à la coordination du travail des hommes et une délégation des responsabilités.

Le long du 19^{ème} siècle est le témoin de cette montée du management, plus nette que partout ailleurs aux USA et un peu plus tard en Allemagne. On y voit s'établir des organisations industrielles ou commerciales, soucieuses de centraliser leur contrôle économique à la fois en intégrant des opérations utiles à leur performance et en donnant à la direction les moyens de commander sans réel partage. Ainsi naît l'idée de diriger à distance. Dans cet univers où la concurrence et l'organisation sont constamment marquées par la recherche

d'une réduction des coûts, il était fatal que les outils comptables jouent un rôle essentiel (Bouquin, 1997).

L'intérêt d'une comptabilité de flux interne dépend cependant de l'urgence que présente la connaissance de l'efficacité interne pour le gestionnaire. C'est à la faveur d'un contexte peu difficile, et c'est le cas avec la révolution industrielle dès le début du 19^{ème} siècle en France et sensiblement en Grande-Bretagne que la comptabilité interne, dite alors industrielle s'est installée.

Paragraphe deuxième : Les outils d'évaluation financière des performances et les critiques qui leur sont adressées

Depuis le début des années 80, une limite fondamentale est apparue au sein du contrôle de gestion. Elle résulte du fait que celui-ci semble incapable de décliner correctement les options retenues dans le cadre de la planification stratégique, compte tenu entre autres, des difficultés liées à l'imprévisibilité de l'environnement. Or, cette déclinaison des objectifs stratégiques est fondamentale, puisqu'il s'agit là d'un des aspects principaux de l'interface plan/programme. Il semble qu'il y ait là une responsabilité partagée entre les outils de la planification stratégique d'une part, et la conception classique du mode d'évaluation des performances du contrôle de gestion de l'autre¹³. La lecture de cette critique nous permet de voir successivement les outils d'évaluation financière des performances et les débats qui les entourent.

I- Les outils d'évaluation financière des performances

Les modèles comptable et budgétaire ont de tout temps retenu le résultat comme mesure de la performance globale des entreprises. Ils visent à décomposer l'écart de résultat en sous écarts dont la somme est égale au dit résultat. Une telle décomposition présente l'avantage de pouvoir vérifier les calculs, et le caractère systématique de la

¹³ Ce point de vue est soutenu par de nombreux auteurs tels (Bouquin, 1997, Grenier, 1991, Eccles, 1991, Ntin Nohria et Eccles, 1992, Kotter et Heskett, 1992, Kennedy, 1996, Moss Kanter, 1992, Besson, 2000, Meyssonier, 1999, Zolnai-Saucray, 1999, Nobre, 1999) qui ont procédé à des enquêtes sur les pratiques utilisées par les entreprises.

démarche donne le sentiment que l'on n'a pas oublié de causes des écarts. Or ces sous écarts relèvent du passé et présentent des informations uniquement financières, qui arrivent trop tard pour qu'une décision soit prise. Ce qui réduit à la rétroactivité tout effort d'analyse, car celle-ci conduit essentiellement à justifier les décisions déjà prises.

Ce modèle dont Arnaud, Garmilis et Vignon (2001) décrivent les limites emploie un certain nombre d'outils dont la comptabilité (générale et analytique), le budget, la planification, le reporting et le tableau de bord occupent une place fondamentale.

I-1- La Comptabilité

Les comptabilités générale et analytique sont considérées comme les outils traditionnels d'évaluation financière du contrôle de gestion, bien que la première soit un outil externe alors que la deuxième est un outil interne. Il convient de souligner à ce niveau que la comptabilité générale est subordonnée à des normes et doit fournir des informations internes et externes, alors que la comptabilité analytique est exclusivement interne à l'entreprise. La comptabilité offre la possibilité, en l'absence d'un système budgétaire de construire pour chaque période un compte de résultat prévisionnel et d'élaborer des mécanismes de rotation des stocks et des politiques d'investissement et d'endettement.

A la fin de chaque période, les valeurs réalisées seront comparées, poste par poste, aux valeurs prévues : des écarts seront calculés et des enseignements pour l'avenir en seront tirés.

La comptabilité aussi bien générale qu'analytique n'est suffisante, ni pour le contrôleur de gestion, ni pour le gestionnaire parce qu'elle est basée sur des données historiques, économiques ou scientifiques qui peuvent avoir lieu dans l'avenir. Il est donc nécessaire de lui adjoindre d'autres outils de calcul des coûts.

I-2- Les autres outils du calcul des coûts

Dans ce paragraphe nous évoquerons les outils de calculs des coûts relevant de la gestion budgétaire (budget et planification) en y intégrant des outils tels que le tableau de bord, les ratios, le reporting, le budget base zéro qui, loin d'être de peu d'importance pour être associés à ceux évoqués ci-dessus, le sont du fait des possibilités de rapprochement.

I-2-1- Le budget

Le système budgétaire comporte plusieurs caractéristiques. Il apparaît d'une part comme un système complet, englobant tous les secteurs de l'activité de l'entreprise, opérationnels ou non, et ce aussi bien par l'analyse (budgets partiels) que par la synthèse (compte d'exploitation et bilan personnels).

L'origine comptable et étatique du budget donne un caractère annuel aux prévisions et au contrôle. Ce découpage soulève un problème de liaison entre exercices. De plus, il impose une optique à court terme qui exerce une influence non négligeable sur des actions relevant parfois d'un horizon plus lointain. La volonté d'obtenir annuellement un résultat faisable peut conduire à des décisions discutables à long terme. Il est clair que dans ce cas, le budget ne fait que refléter un état d'esprit. Le budget définit des cadres d'actions.

Le budget, enfin peut être considéré globalement comme un modèle économique ; c'est-à-dire comme une série d'équations comptables et économiques permettant de décrire le fonctionnement des entreprises. Cette notion de modèle constitue également un apport nouveau au système traditionnel dont la cohérence était arithmétique et non économique. On peut relever à cet égard l'apparition des budgets économiques de l'Etat qui s'inspirent eux aussi de la notion de modèle.

I-2-2- La planification

Planifier l'activité de l'entreprise sur 10 ans relève d'une démarche théorique et irréaliste. Le périmètre temporel pourrait être ramené à 3 ans tout en ayant à l'esprit que la dernière année de ce plan reste une hypothèse de travail fragile. Par ailleurs, pour construire un plan prévisionnel, cohérent, utile et pertinent, il faut rassembler de plus en plus des données externes et savoir opérer des simulations multiples de scénario de plus en plus précis. La planification se trouve désormais être un acte de gestion encore plus fondamental, en raison d'un contexte où la réactivité, mais également la pro activité, qui en découlent sont devenues les clefs pour exercer un pilotage performant.

Elle est une procédure systématique et continue de préparation de l'avenir de l'entreprise et comprend :

- une appréciation de l'évolution de l'environnement (prévision) ;
- une juste mesure de ses possibilités (moyens) ;
- une volonté d'action (objectifs généraux et stratégie adoptée) ;
- une mise en œuvre des choix effectués et un contrôle de leur réalisation.

La planification se fonde donc essentiellement sur la réflexion.

I-2-3 : Le tableau de bord

Imaginé par les techniciens et adapté aux exigences des entreprises, le tableau de bord a trouvé preneur à un niveau plus large : l'économie nationale. Les services du ministère de l'économie et des finances ont mis sur pied un système de contrôle de l'économie nationale composé d'un certain nombre de cadrans : niveau des prix, du chômage, du commerce extérieur, de la production

industrielle etc.... Chaque cadran comporte une norme dont le déplacement pendant trois mois déclenche un clignotant. Bien entendu, la comparaison s'arrête là. L'entreprise n'est pas l'économie nationale : l'Etat ne joue pas vis-à-vis d'elle le rôle d'un patron. Cette comparaison a néanmoins les mérites de montrer l'intérêt et les limites d'un pareil instrument.

Plus général dans sa portée que les prix de revient, ou les ratios, le tableau de bord n'a pas à s'encombrer des lourdeurs d'une gestion budgétaire. Il est toutefois le repérage des points névralgiques et la mise en place d'un système de collecte des informations. Il donne les informations sur les points clés de la gestion et sur les dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

I-2-4- Le reporting

Il s'agit ici de la conception des rapports de synthèse. Ils sont conçus dans un but d'aide à la décision. Concrètement, il s'agit de faire remonter les informations vers la Direction Générale ou la maison mère. L'information doit être synthétique, pertinente et normalisée. Le reporting (ou reddition des comptes) est un outil de suivi et d'évaluation des performances surtout développé dans les grandes entreprises. Il est issu de la « responsibility accounting » apparu dès le début du 20^e siècle dans les grandes entreprises américaines.

Il est défini comme étant « un système de comptabilité managérial adapté à la structure de l'organisation, de façon à ce que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer ». Il sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs. Il est utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées. Il permet de rendre compte des résultats des activités déléguées.

Au regard de ce que la performance, de nos jours, se mesure davantage à l'aide d'éléments non financiers, ce complément d'analyse est primordial, car ces indicateurs physiques et qualitatifs :

- sont adaptés à chacun des acteurs ;
- leur offrent des possibilités d'agir sans avoir à attendre les résultats mensuels du centre ;
- peuvent être d'excellents précurseurs, alertant sur les dégradations financières à venir.

Il convient enfin d'être attentif à ce que les résultats produits soient parfaitement exploités.

Les éléments du reporting doivent pouvoir être interprétés par tous, ce qui favorise des réactions et la mise en œuvre d'actions correctrices efficaces. Les solutions étant identifiées, elles devraient être aptes à corriger différents dysfonctionnements.

Par ailleurs le feed-back dont il offre la possibilité est indispensable entre les différents acteurs et dirigeants car l'une des caractéristiques des systèmes complexes repose sur l'autorégulation que favorise cette pratique de « l'aller-retour ».

Il existe plusieurs types de marteaux, chaque artisan choisit le marteau adapté à la tâche à accomplir. De même il existe des métiers, des outils, des formes de plans, de budget, de tableaux de bord que l'on peut adapter à chaque entreprise. Mais il faut sélectionner « l'arme » qui convient le mieux à celle-ci.

I-2-5- le budget base zéro (BBZ)

La méthode BBZ est une procédure budgétaire qui consiste à allouer des ressources aux fonctions autres que celles entraînant des coûts directs de fabrication sur lesquelles les responsables ont une possibilité d'action en imaginant la reconstruction de l'organisation de l'entreprise à partir de zéro. Elle peut être schématisée comme suit :

- Découpage de l'organisation existante en centres de décisions ;
- Analyse de l'existant : fonction assumée, système de mesure des performances, moyens utilisés... ;
- Etablissement des proportions budgétaires avec indication des ressources et activités requises pour atteindre les résultats visés. Par proposition budgétaire on entend ici différentes façons de rendre le service attendu et le budget correspondant à chacune de ces possibilités ;
- Evaluation et hiérarchisation des propositions budgétaires sur la base de critères prédéfinis et choix des budgets en fonction du classement établi.

Ces quatre phases, propres au BBZ se placent dans le processus budgétaire entre la phase de planification et la phase classique d'établissement des budgets.

Au travers de l'analyse qui précède, on se rend compte que les outils uniquement financiers ne permettent pas aux responsables opérationnels de maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs de l'organisation. Avec l'industrialisation poussée du dernier quart du vingtième siècle et l'apparition des produits, satisfaisant des fonctions et des besoins nouveaux, la demande accepte et absorbe sans difficultés les productions des entreprises. Celles-ci doivent à cet effet modifier leur organisation et leurs combinaisons productives pour une production flexible, car l'environnement économique et technologique

paraît aujourd'hui instable et en perpétuelle évolution dans le temps et dans l'espace comme le soutiennent (Lorino, 1999, Caby et Hirigoyen, 1997, Eccles 1991, Kaplan et Norton 2004).

Or le contrôle de gestion à connotation uniquement financière connaît une faiblesse de la circulation de l'information avec notamment pour handicap un manque de remontée du terrain (de la rétroaction à la stratégie) et de diffusion transversale qui ne le prédispose pas à conduire l'entreprise vers les voies du succès. Dans son approche divisionnelle par exemple, le contrôle de gestion ne fait intervenir la hiérarchie que dans ses phases de finalisation et de post-évaluation, exceptionnellement seulement dans ses phases de pilotage. Cela rentre dans sa vision trop schématique de la gestion, qui est une vision stratificatrice de la hiérarchie et la place trop belle faite aux fonctionnels que certains auteurs¹⁴ jugent comme étant le reflet d'une époque.

Les mutations que vivent les entreprises à travers la mondialisation de l'économie, l'innovation technologique et l'avènement de la société de l'information entraînent des pertes de repères et les conduisent à un environnement plus complexe à comprendre et par conséquent plus incertain. Ce qui fait que la gestion des entreprises se trouve face à des problèmes inconnus qui rendent difficile la prise de décision et impriment les critiques connues des outils uniquement financiers.

II- les critiques adressées aux outils d'évaluation financière des performances

¹⁴ C'est le cas de Bouquin, (1997). Ce lui-ci soutient que le contrôle de gestion qui était devenu la construction intellectuelle des théoriciens de l'organisation, fait simplement du contrôleur de gestion un simple acteur parmi tant d'autres

Le contrôle de gestion, pour être efficace, doit toujours échapper au confort des schémas et organisations stabilisées pour conserver sa faculté d'interroger, d'alerter et d'orienter l'action. Malheureusement, les outils d'évaluation uniquement financière se sont de tout temps révélés incapables d'offrir un cadre adapté à la prise de décisions dans les entreprises. La raison tient du fait que ceux-ci ont du mal à intégrer les nouvelles exigences qui contribuent d'une part à fournir un cadre cohérent d'analyse et d'évaluation de la chaîne de création de valeur, et d'autre part, à proposer une contribution significative à la reconfiguration des structures rendues nécessaires par la modification du contexte mondial, parce qu'étant uniquement financiers, introvertis et rétrospectifs. La lecture de ces critiques va balayer l'ensemble des outils présentés ci-dessus, à travers leurs applications sensibles à l'évaluation des performances.

II-1- Les comptabilités analytique et générale

La comptabilité analytique dont l'objectif principal est celui d'aider le gestionnaire à fixer les marges, à déterminer les coûts entre autres, reste aujourd'hui, principalement le fait des grandes entreprises et de certaines PME/PMI. Pour la majorité d'entre elles, la tenue d'une comptabilité analytique constitue un ensemble de travaux extracomptables non intégrés à la comptabilité générale et rarement rapprochés avec cette dernière. Les principales critiques adressées à la comptabilité analytique concernent fondamentalement les coûts. Lorino (1989) analyse trois évolutions qui rendent la comptabilité analytique inadaptée à la logique d'efficacité du contrôle de gestion.

On parle notamment du renversement de la pyramide des coûts. En effet les coûts directs représentaient il y a un quart de siècle 90 % des coûts totaux. Il était donc envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base et répartir arbitrairement et avec peu de précision les 10 % des coûts indirects restants. De

nos jours, les coûts indirects représentent 70 % des coûts totaux, la pyramide repose donc sur son sommet. Ce qui fait qu'il est difficile d'avoir une image correcte des coûts réels de l'entreprise et donc risqué de prendre des décisions sur ce système d'information biaisé.

En ce qui concerne les coûts de main d'œuvre, La comptabilité analytique porte son attention à 75 % sur la main d'œuvre directe, qui ne représente en fait que 10 % des coûts totaux, alors que la matière en constitue 55 % et la structure 35 %. Ce qui biaise la pertinence des résultats tirés de cette approche de détermination des coûts.

Pour ce qui est des coûts de production, La comptabilité analytique ne s'intéresse qu'à la phase de production. Or à l'heure actuelle 70 à 90 % des coûts sont des coûts de conception (en amont de la production) et des coûts de maintenance et des services liés aux produits (en aval de la production).

II-1-1 - Les coûts d'opportunité et les coûts externes

Ces coûts sont pris en compte dans la gestion classique des approvisionnements, mais leur utilisation reste trop parcellaire. Si la stratégie dominante des années 60-70 était l'intégration verticale pour mieux maîtriser les coûts, celle des années après 2000 devrait davantage être l'impartition. C'est-à-dire une approche du « faire-faire » par d'autres entreprises avec un coût moindre. Cette stratégie d'externalisation des coûts devrait être introduite dans le calcul du coût de revient.

Il existe également des coûts qui sont supportés en totalité ou en partie par la collectivité, par des agents autres que l'entreprise et qui pourtant sont induits par elle (par exemple des nuisances, les pollutions issues de la production d'une entreprise et qui nécessite des aménagements et prises en charge par une commune). Ces coûts devraient être introduits dans les calculs des coûts et coûts de revient.

Les concepts de coût global ou « life cycle cost » et de coûts cachés ont trait à l'analyse du cycle de vie du produit, de tous les coûts qui interviennent depuis le coût de conception jusqu'au coût de destruction. Cette vision plus réaliste du coût d'un produit se répand de plus en plus dans les entreprises.

Au sein d'une entreprise, les dysfonctionnements organisationnels nécessitent des actions correctrices ou des régulations qui engendrent des surcoûts ou de nouveaux coûts intégrés dans les coûts traditionnels. Saval, (1989) appelle ces surcoûts le « coûts cachés », puisqu'ils ne sont pas isolés en tant que tel.

L'auteur montre qu'il ne faut pas focaliser son attention sur les investissements en équipements liés aux nouvelles technologies. Il ne suffit pas de réduire la main d'œuvre directe pour améliorer la productivité. Il faut aussi améliorer la qualité, la gestion des stocks. La recherche de la productivité suppose l'augmentation du rendement de toutes les ressources techniques, humaines et organisationnelles. Ce que le contrôle de gestion n'appréhende pas directement.

II-1-2- La comptabilité et l'entreprise sans frontière.

Comme il a été souligné plus haut, les mutations technologiques et économiques de l'environnement ont conduit les entreprises à mettre en place des stratégies d'impartitions (faire-faire) qui éclatent les unités de production au delà de l'organisation et multiplient les relations de partenariat. Cette tendance forte du dernier quart du 20e siècle constitue une innovation majeure pour le contrôle de gestion des prochaines années.

Le système d'information « contrôle de gestion » devra élaborer des indicateurs pour mesurer l'efficacité et l'efficience des alliances et des coopérations, tant avec les sous-traitants, les fournisseurs que les concurrents nationaux et internationaux.

En ce qui concerne particulièrement la comptabilité générale, elle constitue un mode d'utilisation qui n'est pleinement efficace que si des adaptations sont apportées au système. La comptabilité générale reste un outil de contrôle trop global. Elle traîne en outre avec elle un grand nombre de biais liés aux risques d'erreurs (erreurs dans l'évaluation des actifs, erreurs d'imputations etc.). Sur un autre plan, la non saisie de certaines données, également à la destination de l'information comptable (Etat, établissements financiers, actionnaires ...) peut induire ses concepteurs à un certain maquillage des données pour répondre aux exigences de leurs utilisateurs. Par ailleurs, la liberté laissée par le plan comptable général (PCG) au travers de la comptabilité créative concourt parfois à ne pas donner une image fidèle des états de synthèse de l'activité de l'entreprise.

Celle-ci dégage, d'une manière synthétique le résultat de l'entreprise par différence entre les produits et les charges classées par nature. L'intérêt de la comptabilisation des charges est d'accéder aux différentes rubriques constituant les soldes intermédiaires de gestion, et par ce canevas, procéder, en traversant les différentes étapes (la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation, le résultat d'exploitation et le résultat net), à la détermination des différentes rubriques du résultat.

De cet ensemble de constituants déterminants est soulignée la capacité d'autofinancement, qui se rapporte à la terminologie américaine du Cash-flow. Il s'agit des ressources dégagées par l'ensemble des activités de l'entreprise

(constitué du résultat net et des charges non décaissables) et qui peuvent être mises en œuvre pour financer les opportunités de l'exercice suivant

De par sa nature, la comptabilité générale est mal adaptée à l'émission d'une image sérieuse des performances de l'entreprise. En effet, les charges sont regroupées par nature, ce qui ne permet pas une identification des causes qui leur ont donné naissance. Ainsi par exemple la rubrique des charges du personnel ne couvre qu'imparfaitement le coût réel de la main d'œuvre utilisée par l'entreprise. Il conviendrait d'ajouter, au personnel salarié de l'entreprise, le coût des intérimaires qui figure en honoraires des sociétés, et donc en amont du solde de la valeur ajoutée. De même, le recours à la sous-traitance en lieu et place d'activités qui étaient exercées par l'entreprise est de nature à fausser l'examen des charges de personnel.

Dans le même ordre d'idée, attendre une certaine période pour savoir où l'on en est, est beaucoup trop long pour garder la maîtrise de l'action et prendre les décisions adéquates. La production des comptes de résultats et bilans sur les périodes plus courtes que l'exercice semble par conséquent indispensable. Selon Gervais (1984), cette pratique est assez répandue dans les entreprises malheureusement.

En comptabilité générale, la valeur des stocks n'est prise en compte qu'au terme d'un inventaire physique extra – comptable. Si l'on dresse des situations d'exploitation sur des périodes plus courtes que l'année, il est proscrit de faire cet inventaire en fin de chaque période. Le travail dans ce cas devient très fastidieux et la publication des résultats s'en trouve retardée. L'emploi d'états de synthèse sur des périodes rapprochées rend donc obligatoire la tenue des comptes en inventaire permanent.

L'intérêt de la comptabilité analytique, par rapport à la comptabilité générale, aux fins de l'exercice d'un diagnostic de performances, est clair : chaque section principale ou auxiliaire peut être exprimée en franc de dépense par unité d'œuvre. Cela permet de mesurer les évolutions en francs courants, ou en francs constants, de procéder à un contrôle budgétaire et à une analyse des écarts et le cas échéant de recourir à un budget flexible dont le but est de neutraliser l'évolution de l'activité.

Pour une section analytique principale, représentative d'une activité opérationnelle de l'entreprise (par exemple un atelier de production), il existe une gamme de mise en œuvre des produits attribuant par là au concept d'unité d'œuvre un certain sens. Cela permet de faire à peu près coïncider le volume d'activité prévisionnelle de mise en œuvre des produits élaborés dans l'entreprise et le nombre d'unités d'œuvre de la section homogène. Toutefois, même dans ce cas, seules les variations de compétitivité (par exemple d'un exercice sur l'autre) sont directement mesurables. Mais il est difficile de savoir si le niveau absolu de performance est optimisé par rapport à ce que l'entreprise pourrait obtenir avec les moyens techniques, financiers, humains et de marché à sa disposition.

Pour une section auxiliaire, non représentative d'une activité opérationnelle de l'entreprise, la mesure de la performance est d'autant plus difficile à mener que l'unité d'œuvre de la section est extérieure au produit. La construction d'un budget annuel s'apparente souvent à une reconduction en volume des crédits alloués, auxquels on ajoute l'effet des mesures nouvelles (par exemple les investissements de diversification que l'on entend engager) et bien entendu la dérive monétaire.

En définitive, la comptabilité analytique est un outil important pour apprécier le niveau relatif des coûts et donc contribuer à un diagnostic de performance. Mais pas plus que la comptabilité générale, elle ne permet une lecture réelle de la performance. Il est d'ailleurs à signaler que si la comptabilité générale, par son caractère universel dû à la législation, permet des comparaisons interentreprises, la comptabilité analytique qui est, quant à elle, un outil totalement spécifique à chaque entreprise, et de plus non accessible à une observation extérieure, ne le permet pas. Deux entreprises industrielles concurrentes n'ont jamais les mêmes unités d'œuvre ni le même découpage analytique de leurs sections homogènes.

II-2- Le contrôle budgétaire

Comme principales limites observées de la pratique du contrôle budgétaire, on relève :

- le fait que la gestion budgétaire est lourde à mettre en œuvre ;
- elle implique la remontée des données comptables qui est souvent longue malgré les progrès des traitements informatisés ;
- elle a un caractère rétrospectif et financier ;
- d'autre part, le budget est souvent fini en retard (notifié après le début de l'exercice dans plus de 80 % des cas) ;
- sa procédure d'élaboration est jugée trop longue (pour 41 % de grandes unités et 31 % des unités moyennes) ;
- et pour les responsables des départements, il constitue un engagement ferme dans les proportions moindres qu'auparavant.

Les comparaisons budgets-réalisations, sont effectuées mensuellement dans 90% des cas. Mais, les réunions formelles d'analyse des écarts et des résultats sont sensiblement fréquentes, même si le rythme mensuel est le plus

répandu (plus de 60% des situations). Il se trouve également que les responsables opérationnels sont peu impliqués dans l'analyse de leur écart et de leur résultat.

Le budget, enfin, peut être considéré globalement comme un modèle économique, c'est-à-dire comme une série d'adéquations comptables et économiques qui permettent de décrire le fonctionnement des entreprises. Cette notion de modèle constitue également un apport nouveau au système traditionnel dont la cohérence était arithmétique et non économique. On peut relever à cet égard l'apparition des budgets économiques de l'Etat qui s'inspire eux aussi de la notion de modèle.

Il apparaît difficile de porter un jugement d'ensemble sur le système budgétaire influencé d'une part par ses origines comptables et étatiques, d'autre part par ses orientations économiques. Son utilisation et sa valeur dépendent essentiellement de l'état d'esprit de ceux qui animeront, à un degré quelconque le système, selon qu'ils insisteront davantage sur les aspects traditionnels ou sur les aspects novateurs.

L'annualité des prévisions continuera certainement à demeurer le rythme de base de la vie économique d'une entreprise. L'élaboration du budget de l'année qui vient restera parmi les travaux essentiels du contrôleur de gestion. Il devrait le construire de manière plus détaillée, mais également le concevoir à l'aide de données non plus issues d'une extrapolation du passé, mais d'une réelle évaluation de l'avenir en fournissant un effort important de recherche de paramètres d'une bonne maîtrise et d'une bonne anticipation des variables à venir.

Tout en restant la référence annuelle le budget doit pouvoir vivre à un rythme soutenu. Se remettre en cause souvent doit devenir une attitude ordinaire, compte tenu du rythme auquel bouge l'environnement économique.

II-3- Le tableau de bord simple

Alazard et Separi (2001), Eccles (2001), Kaplan et Norton (2005), trouvent que plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises :

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- Le tableau de bord est souvent figé pendant les années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.

La critique la plus ancienne du tableau de bord est celle de la surabondance d'informations inutiles (parce que non pertinentes ou trop coûteuses à analyser du fait de leur nombre). Toujours dans le même ordre d'idée, une critique récente souligne que les informations financières sont insuffisantes pour orienter l'action (Chiapello et Delmond, 1992).

- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain.
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures « benchmarking ».
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

Il reste limité dans ses effets, surtout lorsque les décisions de politique générale lui échappent.

II-4- La planification

Planifier l'activité de l'entreprise sur 10 ans relève d'une démarche théorique et irréaliste. Le périmètre temporel pourrait être ramené à 3 ans tout en ayant à l'esprit que la dernière année de ce plan reste une hypothèse de travail fragile. Par ailleurs, pour construire un plan prévisionnel, cohérent, utile et pertinent, il faut rassembler de plus en plus des données externes et savoir opérer des simulations multiples de scénario de plus en plus précis.

La planification désormais se trouve être un acte de gestion encore plus fondamental, en raison d'un contexte où la réactivité, mais également la pro activité, qui en découlent sont devenues les clefs pour exercer un pilotage performant. Elle est une procédure systématique et continue de préparation de l'avenir de l'entreprise et comprend :

- une appréciation de l'évolution de l'environnement (prévision)
- une juste mesure de ses possibilités (moyens)
- une volonté d'action (objectifs généraux et stratégie adoptée)
- une mise en œuvre des choix effectués et un contrôle de leur réalisation.

Les outils traditionnels du contrôle de gestion tendent, on s'en rend bien compte, à entériner le passé en posant celui-ci comme référence. Des pratiques telles que celles de la reconduction budgétaire, où les budgets de l'année précédente servent de seule référence pour la préparation des budgets futurs ont été notamment dénoncées. De plus, dans leur version traditionnelle, les outils du contrôle de gestion servent à développer les comportements de réaction : les décideurs analysent de manière exhaustive leurs résultats passés et tentent de corriger les tendances observées, s'ils l'estiment nécessaire.

Les systèmes traditionnels constatent surtout les résultats de la période passée, ce qui convient dans une perspective de reporting mais s'avère inadapté à des fins de pilotage (Laverty et Demestre, 1990). Les informations fournies ne peuvent donc se limiter qu'à un simple constat du passé assorti d'un cortège de justifications selon l'expression de ces auteurs d'où la deuxième critique.

Les outils traditionnels utilisés par les systèmes de gestion ne permettraient pas de mettre en évidence l'information importante (Lewis, 1993). Le risque qui se présente alors est celui de l'excès d'informations. Des travaux empiriques ont montré que lorsqu'on fournit au décideur un ensemble trop vaste et complexe d'informations, le processus de traitement devient moins performante (Schroder, Driver et Strufert, 1967, Stocks et Harell, 1995).

L'exigence des réactivités rend la sélection de l'information indispensable, en même temps qu'elle fait noter le danger qu'il y a de noyer le manager dans un flot d'informations (Lebas, 1995 ; Lewis, 1996). L'une des critiques les plus fondamentales adressées aux outils uniquement financiers est que ceux-ci n'évaluent les performances qu'à partir des normes internes¹⁵.

¹⁵ Cette position est soutenue par les auteurs tels Mc Kinnon, (1992) ; Burns et al., (2003) qui trouvent que pour prendre des décisions, les managers s'appuient souvent sur des indicateurs non monétaires (comme les délais, les

SECTION DEUXIÈME: LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES

Concevoir et mettre en place désormais le contrôle de gestion dans les entreprises suppose de comprendre les profondes mutations auxquelles elles se trouvent confrontées. Ces mutations imposent en effet, à l'ensemble des acteurs de changer, de s'adapter pour rester compétitifs et performants (Corfmat et al, 2000). La mondialisation de l'économie, l'avènement de nouvelles technologies de l'information, les exigences de plus en plus personnalisées des clients traduisent ces bouleversements. Ils exigent de revoir les modes de gestion de l'entreprise.

De nouveaux marchés, de nouveaux clients, de nouveaux produits amènent les stratégies à réviser leurs modèles. Ensuite les nouvelles exigences des acteurs internes de l'entreprise et des partenaires poussent à imaginer de nouvelles formes de production, de commercialisation et de travail d'ensemble. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion doit également s'adapter (au regard des outils, mais également dans les méthodes de travail). Produire plus rapidement et avec plus de fiabilité de nouvelles informations intégrant des données externes à l'entreprise adaptées à ce nouvel environnement implique de revoir les pratiques traditionnelles. Cette section présente les prolongements des analyses d'évaluation à partir des autres outils traitant de l'évaluation financière (paragraphe premier) et le débat scientifique qui les entoure (paragraphe deuxième).

Paragraphe premier : Les autres outils traitant de l'évaluation traditionnelle des performances

Les outils tenant de l'approche traditionnelle de la mesure des performances s'opérationnalisent dans le cadre de la finance classique ; car cette approche repose sur les principes fondant la mesure de la performance sur le critère de la valeur actualisée des flux avec les successives adaptations qui ont permis d'intégrer le prix du risque, grâce notamment aux différents modèles construits par la théorie du portefeuille¹⁶. C'est par exemple le modèle d'équilibre des actifs financiers (MEDAF). L'efficience informationnelle supposée des marchés financiers qui permet une mesure directe de la valeur de l'entreprise à partir des cours boursiers conférant ainsi un caractère opérationnel aux mesures de performances proposées.

Les exemples d'études empiriques qui ont porté sur la performance des entreprises (Lorin 1989, Kaplan et Norton 1992) révèlent une pluralité de critères qui supposent tous que la valeur boursière représente fidèlement la valeur créée par l'entreprise ; ce qui permet par conséquent de résoudre le problème de la mesure des performances à connotation financière¹⁷. Les critères principaux peuvent être regroupés en deux catégories : la première qui répond au souci de quantification prévisionnelle de la performance (mesure ex-ante) comprend les critères qui peuvent être regroupés en deux blocs (le **Q** de Tobin et le ratio de Marris) et les mesures plus récentes de la valeur créée. La seconde catégorie regroupe les mesures issues de la théorie du portefeuille, dont l'utilisation est ex-post dans l'objectif d'évaluer les performances sur une période donnée.

¹⁶ Cette position est soutenue par certains auteurs parmi lesquels on peut citer Dupuy, (1999); Giraud et al., (2002); Saghroun et Eglem, (2005)

¹⁷ Comme le soutiennent Kaplan et Norton, (1996); Eccles, (1991), Chong, (1996); Gul, (1991).

I-Les outils plus récents de l'évaluation des performances

I-1- Les outils d'évaluation ex-ante

Ils sont deux : le Q de Tobin et le ratio de Marris.

I-1-1- Le ratio Q

Le ratio **Q** que propose Tobin constitue, dans son principe, une mesure de l'ensemble de rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des marchés des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalués à partir des immobilisations.

$$\text{Q de Tobin} = \frac{\text{Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières)}}{\text{coût de remplacement des actifs}} \left(\frac{\pi}{2} - \theta \right)$$

Une action **Q supérieure à 1** signifie à un moment donné que la rentabilité secrétée par l'ensemble des actifs de l'entreprise et anticipée par le marché, est plus élevée que le coût moyen pondéré du capital (CMP).

Ce ratio, très proche, dans sa formulation des critères, de la valeur actuelle nette et de l'indice de profitabilité transférée à l'ensemble de l'entreprise a fait l'objet d'un certain nombre de critiques. Celles-ci tiennent à la non considération des actifs immatériels dans l'évaluation du coût de remplacement des actifs et à la difficulté de mesurer ce coût.

Dans de nombreux travaux [voir notamment les travaux de Chung et Pruitt (1994)] cette difficulté est surmontée en considérant que la valeur comptable des actifs inscrits au bilan représente une mesure acceptable. De

même, il est fréquent que la valeur « de marché » des dettes bancaires soit estimée par leur valeur bilantielle. L'importance actuelle des actifs immatériels conduit cependant à supposer que les performances estimées à partir du Q de Tobin soient vraisemblablement surévaluées.

I-1-2- Le ratio de Marris.

Le ratio de Marris (l'inverse du « book to equity ratio ») repose sur la même logique que le Q de Tobin mais ne retient que les capitaux directement investis par les actionnaires. Il s'évalue en rapportant la capitalisation boursière à la valeur comptable des capitaux propres.

$$\text{Ration de Marris} = \frac{\text{Capitalisation boursière}}{\text{Valeur comptable des capitaux propres}}$$

Si dans le cadre des hypothèses de la théorie financière néoclassique les deux critères convergent pour identifier la création de valeur, le rejet de l'hypothèse de l'indépendance entre la valeur de la firme et la structure de financement peut induire une contradiction. Par ailleurs, le caractère d'indice relatif à ces deux critères conduit à une appréciation différenciée de la création de valeur. Enfin, un certain nombre de caractéristiques communes à ces deux mesures sont à souligner :

- Premièrement, elles tiennent compte du risque, car s'appuyant sur des valeurs de marché (si on suppose l'efficacité du marché financier), elles procèdent implicitement d'une actualisation des flux qui est censée se faire au taux de rentabilité requis par les différentes catégories d'investisseurs financiers, en fonction du risque couru ;

- Deuxièmement, elles ne mesurent pas dans l'absolu la valeur créée (ou plutôt le potentiel de création de la valeur), même s'ils présentent des indices relatifs de création de valeur.
- Troisièmement, elles font implicitement référence à une norme identique. Un ratio faisant apparaître une création de valeur (valeur supérieure à 1) laisse supposer que la rentabilité anticipée est supérieure à la rentabilité requise à l'équilibre par les différents apporteurs de capitaux évalués par le CMP.

I-2- Les mesures ex-post

Issues de la théorie du portefeuille, les trois théories usuelles¹⁸ issues de la théorie du portefeuille et de ses prolongements constituent des mesures de la valeur créée par les actionnaires qui prennent également la forme d'indice.

Quel que soit l'indice retenu, la mesure de rentabilité retenue se fait à partir des cours boursiers. Ces mesures ne font intervenir aucune valeur comptable. Il s'agit fondamentalement de trois indices (l'indice de Sharpe, l'indice de Treynor et l'indice alpha de Jensen).

I-2-1- L'indice de Sharpe.

Il est mesuré par
$$S = \frac{(R - R_f)}{\theta}.$$

Il rapporte la différence entre le taux de rentabilité moyen R du titre de l'entreprise, obtenu sur une période donnée et le taux de rentabilité sans risque R_f , ajusté par l'écart type représentatif du risque total. Ce faisant, on suppose que le portefeuille de l'investisseur n'est pas diversifié et comprend exclusivement les titres de l'entreprise considérée.

¹⁸ Voir pour davantage de description Jacquillat et Solnik (1997)

Pris tel quel, cet indice ne constitue pas une mesure directe de la valeur créée ; il permet uniquement une comparaison de la rémunération offerte par une unité de risque. Il peut cependant permettre d'apprécier la valeur créée, en étant confronté au benchmarking constitué pour l'indice de sharpe, évalué à partir de la rentabilité d'équilibre.

Si le taux de rentabilité d'équilibre conformément au MEDAF est

$$R_e = R_f + \beta[E_m - R_f],$$

Avec E_m la rentabilité anticipée pour le portefeuille de marché et β le coefficient du risque systématique du titre, alors l'indice de sharpe à l'équilibre est

$$S_e = \frac{(R_e - R_f)}{\theta} = \frac{\beta(E_m - R_f)}{\theta}$$

Si l'indice calculé est supérieur à cette norme, qui suppose un comportement de diversification, l'entreprise a produit, sur la période considérée, une rentabilité ajustée pour le risque total, supérieure à celle requise par les actionnaires.

I-2-2- L'indice de Treynor.

Il est mesuré par la formule $T = \frac{(R - R_f)}{\beta}$

Il repose sur l'hypothèse que le détenteur des titres de l'entreprise détient par ailleurs un portefeuille bien diversifié. Le risque spécifique étant éliminé, seul le risque systématique, non éliminable par la diversification est retenu pour pondérer la rentabilité obtenue.

A l'instar de l'indice de sharpe, il ne constitue pas non plus une mesure directe de la valeur créée. On ne peut appréhender cette dernière qu'en la comparant à un indice de référence fondé sur la rentabilité d'équilibre. Et

$$T_e = E_m - R_f$$

Si T est supérieur à T_e , la rémunération offerte par l'entreprise pondérée par le risque systématique est plus élevée que la norme requise ; et dans ce cas, on dit qu'il y a création de valeur.

I-2-3-L'indice alpha de Jensen.

Il est mesuré par la formule $\alpha = R - R_e$

Il représente l'écart de taux de rentabilité entre la rentabilité obtenue et le taux requis, évalué à partir du MEDAF¹⁹. Un terme α positif, signifie qu'il y a création de valeur, les capitaux ayant été rémunérés au dessus du taux d'équilibre. L'indice de Jensen permet d'appréhender directement la valeur créée sous forme d'un écart de taux. On suppose également que l'investisseur détient un portefeuille diversifié.

Cependant, la logique qui sous tend cet indice s'écarte de l'indice de Treynor dans la mesure où on montre en toute facilité que $T - T_e = \frac{\alpha}{\beta}$. Autrement dit, l'indice de Treynor pondère par le risque systématique, la mesure de la valeur créée que représente le α de Jensen.

II-Les mesures financières plus récentes de la valeur créée

Il s'agit d'un certain nombre de mesures recommandées par certains cabinets anglo-saxons (voir Caby et Hirigoyen 2005). Ces mesures sont représentées notamment par la Market Value Added (MVA) et l'Economic value Added

¹⁹ En fait, la mesure normale de alpha est : $\alpha = R - [R_f - \beta(R_m - R_f)]$, avec R_m la rentabilité moyenne du marché, réalisée sur la période considérée. La mesure, telle qu'elle est proposée, est définie par rapport à la rentabilité anticipée requise de façon à mesurer la valeur créée et non la performance relativement à celle du marché. Par ailleurs, on trouvera une présentation détaillée d'une méthode opérationnelle pour évaluer le taux requis dans Jacquillat et Baumont (1996)

(EVA) en plus des indicateurs servant à mesurer l'efficacité et l'efficience du management des entreprises. Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées plus haut.

II-1- Les lectures découlant des dimensions classiques de la performance

L'accent est mis, à ce niveau, sur des indicateurs financiers ayant trait à des variables aisément observables ou mesurables; ces indicateurs découlant, pour l'essentiel, des dimensions classiques²⁰ de la performance sont regroupés en catégories qui se veulent homogènes.

II-1-1- La liquidité

L'entreprise a une activité cyclique. Pour cela, elle doit respecter ses échéances d'exploitation ;

II-1-2- La productivité

La productivité, indicateur classique de la performance organisationnelle, est aussi un révélateur fondamental de coût autant qu'elle montre aussi la capacité de l'entreprise à rationaliser sa production ;

II-1-3- La solvabilité

La solvabilité est proche de la liquidité. Elle s'accommode au respect des échéances financières de longues périodes par une structure favorable ;

II-1-4- La rentabilité et la croissance

²⁰ Il s'agit surtout de l'efficacité et de l'efficience.

Les indicateurs les plus souvent retenus pour saisir la performance économique se regroupent en deux ensembles. Le premier se compose des indicateurs dits de développement, croissance du chiffre d'affaires, croissance du bénéfice, croissance de la part de marché, etc. Le second ensemble regroupe les indicateurs relevant davantage du domaine financier, à savoir, la rentabilité (financière et/ou commerciale), le taux d'autofinancement, etc.

La rentabilité mesure globalement le surplus économique – financier que génère l'activité de l'entreprise. La croissance quant à elle, reflète l'adéquation de la surface des activités par suite de gains supplémentaires.

II-2- La valeur ajoutée de marché (MVA) et la valeur ajoutée économique (EVA)

La MVA « la valeur de marché ajoutée » se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux.

$$MVA = VM - VC.$$

En supposant que cette dernière représente une approximation satisfaisante du coût de remplacement des actifs financés, cette mesure s'apparente au Q de Tobin. Cependant, alors que ce dernier représente un indice relatif de création de valeur, la MVA constitue une mesure monétaire absolue de la valeur créée. La relation entre les deux mesures est triviale.

$$MVA = VC(Q - 1)$$

La valeur ajoutée économique « EVA » est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers).

$$EVA = K_a \bullet VC - CMP \bullet VC = (K_a - CMP) \bullet VC$$

Avec K_a le taux de rentabilité économique mesuré de façon comptable (Résultat économique après impôt / actif économique). L'évaluation du CMP repose sur les approches traditionnelles.

L'EVA représente ainsi le surprofit évalué relativement à la norme constituée par le CMP. Il s'agit en fait du concept traditionnel de « rente de Goodwill » remis au cours du jour. Contrairement à la MVA qui tient compte implicitement de l'ensemble des rentes futures anticipées, l'EVA ne retient que la rente secrétée sur une période.

Dans le cadre restrictif de la mesure de la performance assimilée à la valeur actionnariale créée, il apparaît que les mesures précédentes procèdent toutes des mêmes fondements théoriques et traduisent la même idée. Il n'y a création de valeur que dans la mesure où la rémunération offerte aux actionnaires est supérieure au coût des capitaux qu'ils ont investis. Le coût d'opportunité étant le plus souvent évalué à partir du MEDAF.

Cette origine commune étant reconnue, il faut cependant souligner que ces différentes mesures peuvent conduire à des conclusions fortement divergentes, en raison des différences d'horizon qu'elles supposent, de leur caractère ex-ante ou ex-post, ou encore de leur forme (mesure absolue de la valeur créée ou indice relatif). Le choix final d'une de ces mesures dépend bien entendu de l'objectif poursuivi.

Il faut rappeler enfin que la fiabilité de la mesure de la valeur actionnariale est fortement conditionnée par deux hypothèses : l'efficience des marchés financiers et la mensualité des coûts du capital à partir du MEDAF. Or ces deux hypothèses sont de plus en plus contestées, au point que certains

auteurs comme Haugen (1996) n'hésitent pas à parler de la « nouvelle finance ». Il apparaît ainsi que dans le même cadre restrictif de la valeur actionnariale, les mesures traditionnelles de la performance sont d'une fiabilité relative et donc contestables.

Paragraphe deuxième : Le débat sur les limites de l'évaluation financière des performances

Certaines études ont démontré des liens entre l'utilisation d'un système d'information élargi comprenant des indicateurs financiers et non financiers et la performance (Chong, 1996 ; Gul, 1991). Celles-ci s'intéressent par conséquent à l'utilisation d'un système de contrôle et/ou du suivi de la performance à plusieurs variables éventuelles. Dès lors, une limite s'observe en ce sens qu'elles ne mesurent pas les éléments de contenu du système de contrôle et/ou de suivi de la performance. D'autres chercheurs ont cherché à mesurer l'impact de certains facteurs sur la performance²¹. Mais tous ces auteurs ont appréhendé la performance uniquement sous l'angle financier.

Bergeron (1998), quant à elle, montre quelque peu le contenu d'un système de contrôle et de suivi de la performance grâce à une typologie des tableaux de bord dans le contexte de grande entreprise. Cependant, bien que l'on obtienne certaines informations sur le contenu comme la production des données formelles sur les délais, la qualité, la productivité... et que l'analyse permette de distinguer une compartimentation des entreprises en quatre groupes rien qu'en observant les caractéristiques des tableaux de bord, elle ne donne pas la possibilité de connaître les indicateurs de performance dans les entreprises de diverses tailles.

²¹ Il s'agit notamment des auteurs tels (Julien et al., 1998 ; Laaradh, 2007 ; Mezghani et Ellouze, 2007 ; Cohen, 2006 ; Lacoursière et al., 2005 ; Mard, 2005 ; Lavigne et St – Pierre, 2002 ; St – Pierre et al., 2001 ; Kombou et Wanda, 2006 ; Malleret, 2001 ; Omri et Merhri, 2003 ; Mourier et Galesne, 1992)

Malgré l'appréciation du rôle des indicateurs comptables dans les récents travaux (Rougès, 2007 ; Boisselier et Dufour, 2007), la littérature remet de plus en plus en cause la pertinence des mesures financières comme étant représentatives de la réussite des entreprises. On prône de plus en plus l'utilisation de systèmes de mesure de la performance non financière pour suivre et anticiper cette performance qui est devenue multicritère. Par ailleurs, un des objectifs d'un système de mesure de performance est de permettre d'améliorer la prise de décisions et de favoriser l'atteinte des buts et objectifs poursuivis. D'ailleurs, une condition *sine qua non* concernant l'efficacité du système de mesure est qu'il soit en cohérence avec les objectifs et les stratégies (Bergeron, 2002). Ce qui ressort à la fois les limites des méthodes (A) et les mutations du contrôle de gestion qui s'en suivent(B).

I- Les limites des méthodes

Dans le modèle traditionnel, la connaissance du résultat à elle seule permet de maîtriser la gestion. Ce qui est discutable, quand on sait qu'une focalisation exclusive sur le résultat ne permet pas, dans un contexte complexe, de s'assurer que chacun contribue, par ses actions quotidiennes, à ce que les orientations globales soient mises en pratique. Cette approche par les résultats doit par conséquent être complétée par d'autres leviers de contrôle²². Traduire la gestion d'une entreprise à travers un seul critère présente certainement beaucoup d'inconvénients ; par exemple la nécessité pour un maillon de la chaîne de ne

²² En effet, la direction a un rôle important à jouer dans l'entreprise en indiquant aux équipes les objectifs stratégiques et en s'assurant que chaque équipe comprenne comment elle s'intègre dans ces objectifs (Meyer, 1994 ; Langelin, 2000). La cohérence du système de la performance avec les stratégies et les objectifs d'entreprises est l'une des avancées de la littérature démontrées scientifiquement (Berthelot et Morrill, 2007 ; Hafsi et Hatimi, 2003 ; Vallerand et al., 2002 ; Appia – Adu, 1998 ; Gauzente et Kalika, 1999).

pas détériorer ce ratio peut l'inciter à différer des investissements importants ou à n'investir que dans des éléments susceptibles de l'améliorer à court terme²³.

Ce modèle, fortement influencé par les travaux d'Anthony, admet trois hypothèses :

- L'hypothèse du cloisonnement. Celle-ci structure l'entreprise à trois niveaux : au sommet, les dirigeants, qui sont en charge de la stratégie, en bas les entités regroupant le personnel d'exécution qui effectue les tâches courantes et répétitives. Les deux niveaux extrêmes étant reliés par une zone intermédiaire, celle des centres de responsabilités brique de base du contrôle de gestion ;
- l'hypothèse d'articulation du court et long terme. Il s'agit ici de la mise en œuvre de la stratégie dans le temps (par les actions quotidiennes) et dans l'espace (partout dans l'entreprise). La tâche est délicate ici, parce que les dirigeants ne mettent en œuvre eux-mêmes qu'une partie des décisions stratégiques, et doivent donc orienter les comportements de la hiérarchie et des opérateurs pour garantir que la stratégie est déclinée dans l'ensemble de l'organisation;

- L'hypothèse culturelle a trait à la gestion par les contrats objectifs et le rôle clé du système d'information comptable. Dans cette logique, il existe plusieurs stratégies de contrôle qui permettent d'orienter les actions des membres d'une organisation. Le contrôle de gestion qui est un support de direction par délégation du pilotage n'est que l'une d'elle. Cette hypothèse débouche sur trois séries de solutions selon Mintzberg (1979) :

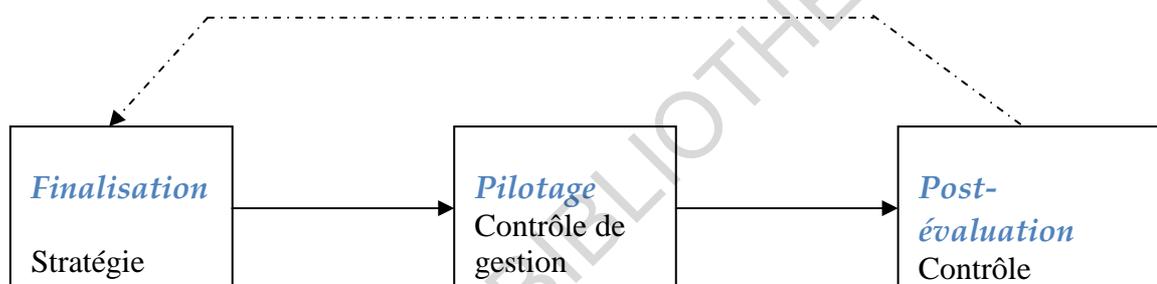
* Le pilotage direct par le chef qui donne des ordres *a priori* ou qui prévoit que son autorisation préalable conditionne l'action. Il s'agit là d'un contrôle *a priori* ;

²³ Cette critique connaît un regain lié à l'activité des entreprises, notamment à travers la volonté d'augmenter les résultats pour satisfaire les actionnaires et valoriser l'entreprise aux yeux des bailleurs de fonds.

* Le pilotage mécanique où les règlements permettent au chef de s'effacer. C'est une solution qui accorde toutes les faveurs au contrôle opérationnel et ne convient qu'à des actions de routine ;

* Le pilotage contractuel. C'est celui qui s'opère par le couple objectifs-moyens. Dans cette hypothèse, le subordonné pilote sous la vigilance du chef, appuyée par une remontée périodique de l'information qui décrit les situations dont le pilotage est délégué. Le schéma suivant illustre cette approche du contrôle de gestion.

Schéma 1 : Les différentes phases du processus de contrôle de gestion dans le modèle traditionnel.



Source : Bouquin (1992)

Les outils du contrôle de gestion ne sont toutefois pas restés statiques, ils ont connu de nombreuses évolutions à travers le temps. Ces évolutions peuvent être appréhendées suivant plusieurs analyses qui ont marqué la pensée managériale contemporaine. Les pensées classiques, des ressources humaines, organisationnelles et structurelles permettent de développer les critiques des méthodes traditionnelles du contrôle de gestion, sans pour autant avoir la prétention de l'exhaustivité à ce sujet.

I-1 - La pensée classique

L'hypothèse de l'obsolescence des systèmes comptables traditionnels a été avancée au début des années 1980 par Kaplan. Reprenant la définition fonctionnelle, d'une information comptable, support d'aide à la décision, Kaplan

et Johnson (1987) accusent les systèmes comptables d'être incapables de délivrer une information pertinente pour les décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles.

D'après Lorino (1989) et Mevellec (1990), les systèmes comptables conçus pour un environnement industriel ont été focalisés sur la recherche de la réduction des coûts avec le volume de production comme seul déterminant de la consommation des ressources.

Cependant le concept de poursuite d'économies d'échelle et d'effet d'apprentissage dominant à cette période s'est profondément modifié. Les conditions contemporaines de compétitivité traduisent en effet une extension du champ de la performance. Les attributs de celle-ci intègrent désormais à côté des variables traditionnelles (comme le coût), des variables plus difficilement quantifiables économiquement comme la qualité des produits ou des relations avec le client, les délais, la fiabilité.

On sait que les techniques traditionnelles du contrôle de gestion sont élaborées sur le fondement d'une consistance méthodologique avec les principes du management scientifique. Celles – ci reposent fondamentalement sur une dichotomie instituée entre les activités de conception, aux mains des experts et des spécialistes, et les activités d'exécution où les opérationnels sont sensés appliquer des programmes préétablis. Le contrôle de gestion s'établit donc sur le fondement strict des tâches et d'une concentration des responsabilités dans les mains des décideurs formellement désignés. Cette caractéristique est particulièrement évidente dans l'archétype nord américain d'architecture de contrôle, la hiérarchie intervenant principalement dans la phase de finalisation et d'évaluation finale et exceptionnellement dans la phase de pilotage que lorsque des dérives sont constatées Bouquin (1994).

Cette construction théorique se heurte de front aux conceptions contemporaines de management stratégique qui font de la déclinaison de la stratégie, le pivot de leur démarche. L'objectif est désormais de rapprocher la stratégie des opérateurs, en permettant à ceux-ci de s'engager dans son application et donc d'y prendre toutes leurs responsabilités (Lorino, 1995).

Cette conception disqualifie la vision traditionnelle d'une implémentation de la stratégie réduite à la mise en œuvre des plans décidés au sommet et qui tend même à dépasser une conception plus récente où l'objectif est d'intégrer les décisions des opérateurs dans le cadre stratégique prédéfini. La question est de chercher à pousser plus loin l'autonomie des acteurs ou de favoriser l'émergence de nouvelles stratégies ou la correction des stratégies adoptées par le sommet.

I-2 - L'approche des relations humaines

Cette perspective constitue la ligne directrice de la critique adressée par Johnson (1992) à l'encontre des systèmes comptables classiques mais aussi à celle de la démarche Activity Based Costing (ABC).

Pour cet auteur, le problème n'est pas de fonder un nouveau modèle économique pour l'information de gestion mais d'éradiquer un modèle de management où les individus sont supervisés d'en haut (contrôle à distance) et où l'autorité intervient hiérarchiquement sur le déroulement du processus de façon directe (directives) ou indirecte (délégation des responsabilités).

Selon cet auteur, la recherche de la compétitivité passe par l'établissement de flux ascendants d'information, où chaque catégorie d'acteur est habilitée à

contrôler les processus de gestion qui le concernent, dans le cadre d'une ouverture de l'entreprise aux exigences et aux besoins des clients. L'accent est porté sur la gestion commune et interactive de la valeur et des processus qui la créent.

CODESRIA - BIBLIOTHEQUE

Scapens (1990), reprenant les conclusions du premier ouvrage de Bromwich et Bihmani (1994) met en lumière les difficultés d'intégration des systèmes de contrôle dans les nouveaux modes de management. Il souligne les tensions qu'ils créent au sein de l'organisation. Comment un contrôleur de gestion peut-il à la fois entretenir des relations de coopération avec les différents responsables dans le cadre d'un processus collégial de prise de décision et conjointement avoir la charge de superviser leurs décisions ? Fondamentalement, les systèmes de contrôle de gestion sont confrontés au constat d'une autonomie des acteurs, autonomie sur laquelle s'appuient les modes contemporains de management.

Dans les systèmes modernes de production, les tâches de l'opérateur intègrent des préoccupations managériales. Comme l'écrivent Bucki et Pesqueux (1995). Pour ces auteurs, « la capacité à maintenir l'effort physique laisse place à des compétences telles que : appréhender et prendre la situation, planifier l'avancement des objectifs, prendre l'initiative dans des situations nouvelles et non prévues, décider, agir ». Cette métamorphose des opérateurs en acteurs, qui provoque un éclatement des cadres du contrôle opérationnel Baranger et Chen (1995) ne peut qu'induire l'inadéquation des systèmes classiques de contrôle.

Ceux-ci reposent en effet sur l'idée fondamentale d'une maîtrise de l'incertitude et de la complexité obtenue par la décomposition des problèmes au travers de la structure hiérarchique et par une cohérence des buts résultant de la stricte application des règles et des procédures prescrites et des mécanismes de la délégation des responsabilités. Or le contexte managérial, se caractérise à la fois par des relations beaucoup moins univoques entre problème et solution. Ce qui pose la question de savoir quels aménagements opérer afin que les systèmes de contrôle de gestion puissent intégrer une dimension interactive.

Simon (2000) propose à ce sujet l'existence de systèmes de contrôle ayant avant tout pour finalité de focaliser l'attention de tous les acteurs sur un certain nombre d'incertitudes stratégiques jugées essentielles pour le management, favorisant ainsi l'émergence de propositions et d'innovations.

Cette perspective d'une instrumentation interactive de gestion est traitée par Tanguy (1995) à partir de l'exemple d'un système visant à intégrer les régulations portées par les différents ajustements locaux. Même si la perspective interactive semble aujourd'hui résoudre de manière satisfaisante les problèmes de coordination d'acteurs dotés de certaines compétences, elle bute encore sur la question de la mise au point d'un modèle de valorisation.

II- Les approches organisationnelle et structurelle

Comme le souligne Reix (1995), la recherche d'une interaction des systèmes d'information de gestion appelle à une refondation des conceptions méthodologiques à l'origine de leur conception. Il s'agit avant tout de reconduire un processus adaptatif, où les usages de l'information de gestion se construisent en même temps que l'on élabore le système. L'objectif est de favoriser une richesse de la communication permettant un partage et un enrichissement des représentations détenues par les agents, le monolithisme représentationnel étant analysé comme un obstacle au dialogue, à une réelle convergence des buts et à une adaptabilité du système.

La problématique de l'interactivité structure ainsi le contrôle autour des mécanismes de l'autorité hiérarchique et d'une information de commande et de supervision. Mais en repositionnant les questions centrales de responsabilité et de coordination des actions, elle évoque une représentation de l'organisation qui échappe là aussi aux conceptions jusque là admises comme le fondement de la démarche de contrôle.

Le propre de la démarche traditionnelle du contrôle de gestion est d'appréhender l'organisation comme un système technique. Ce qui fait qu'il serait susceptible de le piloter par un dispositif de commande. Ainsi donc la structure serait susceptible d'être façonnée rationnellement.

Or, fondamentalement, ce sont les membres de l'organisation qui interprètent l'environnement interne et externe dans leurs actions et leurs décisions quotidiennes, ce qui fait que l'information de gestion et les outils qui en sont les supports n'interviennent qu'indirectement dans ce processus. Comme le dit Lorino (1995) : « il ne reste plus qu'un dispositif de transformation d'intrants en extrants parfaitement modélisé, mis en équation c'est-à-dire une machine. Le pilotage n'a pas à se préoccuper de la conception de la machine qui lui est donnée mais de son seul rendement ».

Si ce paradigme peut fonctionner de manière satisfaisante dans une optique de stabilisation du comportement de l'organisation, il apparaît tout à fait inadapté pour permettre de comprendre et d'orienter les processus de changement et d'adaptation organisationnelle.

La prise en compte de la dynamique organisationnelle exige donc un changement de paradigme qui admet enfin la théorie contemporaine des organisations : les actions organisationnelles représentent fondamentalement des conduites autonomes et sont les résultantes des processus d'interprétation menés par certains acteurs. Ce sont ces derniers qui actualisent les mécanismes d'adaptation et de convergence, qui ne sont en aucun cas des produits mécaniques de la mise en œuvre d'un système de gestion.

Le processus de régulation d'une organisation n'est pas le produit d'un plan technologique cohérent formulé à temps dans le cerveau des dirigeants. Il résulte de multiples phénomènes successifs d'interaction qui, progressivement vont cristalliser, par leur répétition un ensemble de règles sur les plans formels et informels.

Les régulations d'une entreprise sont considérées à un moment donné comme ne formant pas un ensemble cohérent : elles sont plutôt le résultat accumulé, l'empilement ou la combinaison mal jointe de pratiques, de règles qui sont de nature, d'époque d'inspirations différentes voire opposées. Des processus de contrôle apparaissent alors comme les résultats d'un ensemble de décisions successives dont la consistance n'est pas donnée d'emblée. Mais ils se présentent aussi comme des contraintes pour les actions futures en limitant souvent implicitement l'espace des possibles.

Le paradigme du contrôle doit ici évoluer pour intégrer la connaissance de la nature résolument complexe et paradoxale du système organisationnel. Il doit se révéler capable d'articuler par un retour réflexif, sa dimension technique « traditionnelle », avec une dimension sociale et cognitive de révélation plus récente. Les notions de cognition, de représentation, de référentiel d'actions, de réseaux d'acteurs apparaissent comme les ferments d'un tel renouvellement théorique. Néanmoins ces termes empruntés au vocabulaire des sciences sociales ne doivent pas masquer l'ampleur des remises en cause théoriques à l'ordre du jour.

Il s'agit en effet de dépasser une vision réunificatrice de l'organisation, vision consistant à traiter l'ensemble des comportements comme un comportement unique en attribuant à celui-ci une vie propre relevant de la théorie balistique de la dynamique organisationnelle, où les changements sont les produits des intentions et décision du sommet stratégique.

Le contrôle de gestion se voit ainsi contraint d'évoluer ainsi que ses outils. Il ne peut plus se contenter de maîtriser la consommation des ressources et l'évolution des coûts mais doit permettre de suivre le déploiement de la stratégie en mettant en place des indicateurs de pilotage stratégique (Ardouin, 1994). L'enjeu aujourd'hui est de piloter tous les déterminants de la performance (Bescos et Mendoza, 1995).

La perception traditionnelle du contrôle de gestion tout comme celle de ses outils tels que définis et développés dans les années 1960 est devenue trop restrictive (Otley, 1994), il importe donc de définir de nouveaux outils adaptés aux spécificités de l'entreprise et de l'environnement. Ce qui amène à conclure que les outils traditionnels ont été supplantés compte tenu des limites qu'ils présentaient.

Ainsi, la comptabilité est un outil nécessaire mais insuffisant. La comptabilité générale est nécessaire pour des buts bien précis, par exemple, respecter la législation commerciale et fiscale ou communiquer les résultats aux actionnaires. De ce fait, les comptabilités aussi bien générale qu'analytique ne sont pas suffisantes pour le contrôleur de gestion comme pour le gestionnaire parce qu'elles sont basées sur des données historiques et ne tiennent pas compte des changements techniques, économiques ou scientifiques qui peuvent avoir lieu dans l'avenir. Il est donc nécessaire voire indispensable d'ajuster ces données comptables (historiques) pour tenir compte de tous les changements que l'on prévoit.

Le budget, la planification et le reporting quant à eux ne sont pas toujours cernés par nombre de managers. Ce qui ne permet pas une mise en œuvre adéquate de leur technique et sont de ce fait souvent incomplets pour la mission du contrôleur de gestion. Le tableau de bord enfin, est influencé par les préoccupations directoriales. Ce qui justifie les actions subjectives qui entrent dans le cadre de son établissement²⁴.

²⁴ Cet ensemble d'observations a généré, au sein du contrôle de gestion, des évolutions qui sont développées et analysées par un certain nombre d'auteurs, parmi lesquels Dury (1992) (Caby et Hirigoyen, 1997, Caby, 2005 Kaplan et Norton, 1997, 2004) peuvent être cités.

Les développements qui précèdent amènent à parler d'un renouvellement théorique et d'une mutation des pratiques observées. En effet, différents auteurs, tels Dupuy, (1999), Bromwich et Bhimani, (1994), Johnson (1992), Lorino, (1995), dans leurs critiques du modèle traditionnel du contrôle de gestion et face à la complexité de l'environnement dans lequel évoluent les entreprises, parlent tout simplement de la crise du contrôle de gestion, car cet outil est appelé, selon ces auteurs, à être le régulateur des comportements et le vecteur de la sécurité des entreprises.

Selon Dupuy (1999), qui parle de la crise du modèle économique, la pertinence perdue du modèle comptable (modèle économique fondateur des techniques de contrôle de gestion), constitue la première ponctuation de cette crise. Pour cet auteur, les techniques comptables liées au contrôle de gestion ne permettent pas de garantir que le comportement de l'entreprise corresponde bien à un cadre que l'on pourrait prédéterminer, et dans le cas contraire s'assurer que des mesures correctives permettraient un retour à celui-ci.

Besson (2000) qui a largement développé la notion centrale de criticité des informations de gestion dans un environnement incertain affirme que le modèle comptable ne serait plus capable d'identifier les variables critiques des nouveaux systèmes de compétitivité ni de produire des hypothèses valides sur les relations qui unissent ces variables²⁵.

²⁵ Shank et Govindarajan, (1993) affirment que le modèle financier ne serait plus susceptible d'éclairer les choix stratégiques futurs, de désigner les leviers de performances recherchées et de dresser un bilan pertinent des actions entreprises.

Si la performance des organisations est un sujet central et actuel dans les sciences de gestion, sa mesure demeure une question méthodologique délicate. Les résultats financiers ont longtemps tenu une place prépondérante dans l'évaluation de la performance des entreprises. Aux Etats-Unis en particulier, peu de chercheurs et de praticiens se sont intéressés à cette vision monolithique de la performance. Il a fallu attendre les années 90 pour que le débat autour de l'utilisation d'indicateurs financiers et non financiers s'anime.

En effet, plusieurs facteurs peuvent influencer le choix des entreprises en matière d'indicateurs de performance. La littérature remet de plus en plus en cause la pertinence des mesures financières comme étant représentatives de la réussite des entreprises. On prône de plus en plus l'utilisation de systèmes de mesure de la performance non financière pour suivre et anticiper cette performance qui est devenue multicritère. Pour McNair et *al.* (1990), les faiblesses des systèmes d'évaluation des performances ne tiennent d'ailleurs pas à l'usage exagéré des indicateurs financiers mais plutôt à la difficulté de relier les mesures non financières à la performance financière.

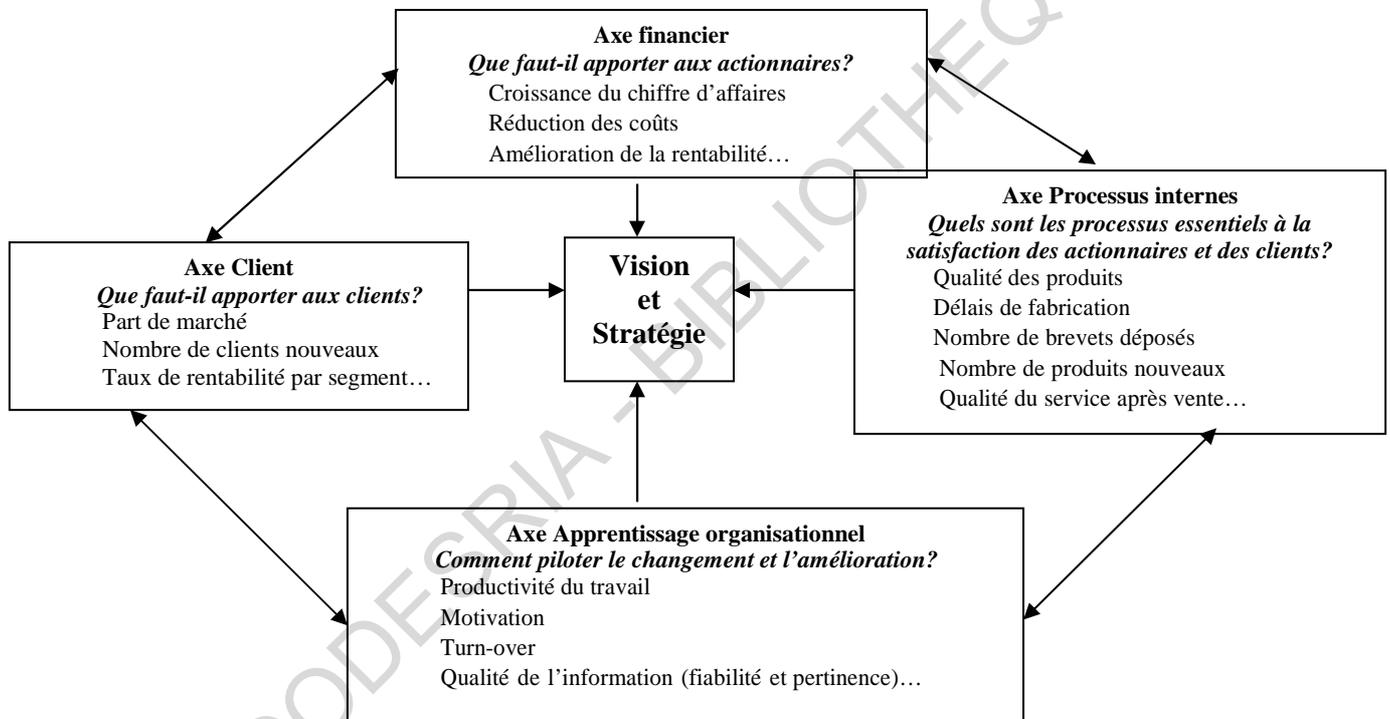
Avant tout, un des objectifs d'un système de mesure de la performance est de permettre d'améliorer la prise de décisions et de favoriser l'atteinte des buts et objectifs poursuivis. Une des conditions essentielles concernant l'efficacité du système de mesure est qu'il soit en cohérence avec les objectifs et stratégies.

On comprend donc qu'il faut trouver à ce modèle des formulations qui valorisent son ingénierie et qui en fassent un outil de surveillance, de vérification et de maîtrise. Ce qui balise les voies d'une définition de missions nouvelles pour laquelle l'adaptation des outils est impérative, mais surtout celle des outils dont la capacité d'évaluation des performances devrait tenir compte des contextes et impératifs actuels. Ceci passe par la construction des fondements à partir desquels il y a lieu de réinventer et de rebâtir un contrôle de gestion qui se veut efficace et qui permette à l'entreprise de s'intégrer facilement dans le monde économique actuel et de rester compétitive.

Ce sensibilise les contrôleurs de gestion aux nécessaires « mutations » qu'ils doivent intégrer dans leurs actions et décisions pour être plus proches des opérationnels et pour faciliter les prises de décisions dans un contexte qui impose un pilotage plus exigeant et des modes de management rénovés et adaptés.

Quand on voit la compartimentation du tableau de bord prospectif, dans sa configuration détaillée (voir figure 1 ci-après), on constate que les outils présentés ci-dessus correspondent aux articulations d'un seul de ses quatre axes.

Figure 1 : Modèle détaillé du tableau de bord prospectif



Source : Norton et Kaplan (1986)

Aujourd'hui les entreprises sont au cœur d'un processus de transformation radicale, que la concurrence n'est plus industrielle, mais informationnelle, on comprend la lecture des performances que devraient offrir les outils du contrôle de gestion aujourd'hui est toute autre. Ignorer les trois autres axes est tout simplement limitateur des possibilités de création et d'évaluation des performances qu'offre cet outil.

Toute entreprise qui se veut innovante devrait l'utiliser comme système de management stratégique, car il permet de clarifier le projet la stratégie et de les traduire en objectifs, de les planifier et de les suivre. C'est le complément de compétences qu'apportent les trois autres outils à la création d'une efficacité organisationnelle telle que souhaitée aujourd'hui.

Seulement, dans le contexte économique camerounais, il faut bien savoir, avant de baliser le terrain d'un outil plus « sérieux », quels sont les modèles opérationnalisés, quelles sont les approches utilisées et à quelles performances sont arrivées les entreprises camerounaises.

CHAPITRE DEUXIÈME :

LES SPÉCIFICITÉS CAMEROUNAISES DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES

Les entreprises camerounaises rencontrent depuis bientôt trois décennies, des problèmes sérieux de survie, voire de développement. Pour ce qui est des petites et moyennes, qui sont la catégorie de départ de la plus grande fraction du constituant entrepreneurial camerounais, le taux de mortalité atteint les 80% dans les cinq années qui suivent leur création. Plusieurs raisons sont évoquées, pour expliquer leur disparition précoce, au premier rang desquelles sont citées les erreurs de gestion comme le soulignent Lauzel et Teller (1997).

Au Cameroun, particulièrement, ce secteur est en crise. En 1980, sa contribution dans le PIB national représentait 40% du volume global. En 1994, celle-ci est tombée à 25% et elle est allée décroissante dans le temps, selon les statistiques de la BEAC²⁶. De plus, ces entreprises ont des taux de rentabilité très faibles. Le ratio excédent brut d'exploitation/immobilisations brutes montre que le rendement économique des équipements des entreprises s'est dégradé entre 1988/1989 et 1992/1993, passant de 7,9% en 1988/1989 à 3,04% en 1992/1993 selon la même source. La productivité du secteur industriel mesurée par le ratio Valeur ajoutée / Immobilisations brutes a subi également une forte dégradation en passant de 25,07% en 1988/1989 à 16,83% en 1992/1993. Son inverse, immobilisations brutes/Valeur ajoutée, qui mesure le coefficient du capital, montre que plus une branche est lourde ou capitalistique, plus sa production paraît faible. C'est le cas de l'industrie extractive (9,8%), de la métallurgie de base (6,29%), de l'électricité, gaz et eau (9,65%), de la construction du matériel de transport (9,08%) selon Bikomen (1998).

²⁶ La BEAC est la Banque des Etats de l'Afrique centrale. Les chiffres portés ci-dessus sont tirés de son bulletin d'études statistiques N° 279 de Janvier 2004.

Il est de notoriété publique, comme le soutient Kombou (1998) que les industries camerounaises sont peu innovantes, utilisent des technologies traditionnelles, assez souvent en phase de vieillissement ou de déclin dans les pays occidentaux. Ce qui fait que celles qui semblent performantes ne le sont en réalité qu'en comparaison avec les entreprises locales, qui utilisent les mêmes technologies vieillies. Ce qui fait qu'aujourd'hui une industrie camerounaise ne saurait égaler une PME occidentale, du point de vue de la qualité des produits ou de la maîtrise des procédés de production.

Bien que les résultats des différents travaux ne montrent pas de façon évidente qu'il existe une relation entre le niveau de performances réalisées par les entreprises qui restent en vie ou qui croissent et la qualité de leur contrôle de gestion, il faut bien se préoccuper de savoir s'il n'existe pas une relation positive entre l'absence d'un contrôle de gestion « sérieux » et le taux de mortalité des entreprises Camerounaises.

C'est pourquoi le présent chapitre se préoccupe de connaître les résultats des différentes enquêtes sur les pratiques du contrôle de gestion et les performances que réalisent les entreprises camerounaises (section deuxième). Seulement avant-dans la section première-est présenté le modèle camerounais, à partir d'une méthodologie basée sur une recherche empirique, (modèle à forte prédominance financière).

SECTION PREMIÈRE : MODÈLE D'ÉVALUATION DES PERFORMANCES À FORTE PRÉDOMINANCE FINANCIÈRE

Parti d'une hypothèse (la première) à savoir que « **le contrôle de gestion opérationnalisé dans les entreprises camerounaises se sert des outils traditionnels** », nous avons dans un premier temps observé, pendant trois ans (1998, 1999, 2000), trente entreprises de sept secteurs d'activités (voir tableau 2, page suivante). A partir de cette observation, il a été élaboré un questionnaire adressé à 200 entreprises. Seulement, à partir de cette observation ressortait un constat : c'est que certaines entreprises réalisaient de performances nettement meilleures que d'autres. Ce qui a soulevé en nous une préoccupation : c'est que le contrôle de gestion étant un outil importé de l'occident, il fallait faire une analyse comparative des méthodes de gestion et des applications organisationnelles et des performances des entreprises qui opèrent en territoire camerounais, afin de voir à quoi tient ce différentiel de performances. Seulement, audépart, il fallait connaître le tissu entrepreneurial camerounais. C'est pourquoi le questionnaire contenu à l'annexe a été élaboré.

Une « triangulation » (Denzin, 78) des sources d'information apparaissant indispensable dans la vérification des faits et dans l'appréhension des représentations des acteurs, deux méthodes de recueil des données nous ont paru intéressantes parmi celles que recense Yin (1990)²⁷. Deux paragraphes sont développés dans cette section: Il s'agit de la méthode de recueil des informations et du test d'analyse des données.

²⁷ Il s'agit de la documentation (bilan social, fiches d'entretiens, d'évaluation), concernant les chefs de secteurs (Directeurs généraux, directeurs financiers et contrôleurs de gestion, là où ces fonctions étaient séparées), consultation des rapports des conseils d'administration des sociétés et autres documents, là où les contacts nous étaient difficiles et de l'entretien (interrogation d'un échantillon transversal de chefs d'entreprises et de hauts cadres dont les contrôleurs de gestion et les responsables des ressources humaines), dans le but d'obtenir un support d'évaluation capable pour nous d'exprimer une certaine opinion et de nous guider dans l'enquête qui allait suivre.

Paragraphe premier : La méthode de recueil des informations et les tests d'analyse des données

I- Le recueil des informations

Le tableau qui suit présente la configuration des entreprises qui ont fait l'objet du recueil préliminaire d'informations de la présente recherche.

Tableau 2 : Répartition par secteur des entreprises observées.

Secteurs d'activités	Nombre d'entreprises	Petites et moyennes	Grandes
Agro-industrie	6	3	3
Élevage	3	2	1
Vétérinaire	3	2	1
Agriculture	2	2	-
Commerce	6	4	2
Transport	3	2	1
Industrie manufact	7	3	4
TOTAL	30	18	12

Source : Notre enquête préliminaire.

A l'issue des différents entretiens et de l'analyse des informations recueillies, il nous a semblé opportun d'avoir une lecture des modes de gestion et types de contrôle de gestion opérationnalisés au sein des entreprises à capitaux majoritaires étrangers, car les observations sur le terrain semblent déboucher sur cette conclusion que « ces entreprises mettent en place un système de contrôle de gestion mieux outillé, mieux organisé que celles à capitaux majoritaires camerounais et, partant, obtiennent de meilleures performances »

Cette démarche posait une autre problématique, celle de savoir pourquoi les filiales des grands groupes avaient des performances financières meilleures que les entreprises à capitaux nationaux dans un environnement identique ; surtout que certaines entreprises de même secteur obtenaient des résultats fort différents sous la seule différence de l'origine des capitaux. Ce qui nous conforta davantage dans la nécessité de creuser le sujet, mais surtout nous a édifié sur les différentes articulations de notre questionnaire.

La deuxième étape du processus a consisté, dans le respect de la démarche hypothético-déductive, à développer un schéma directeur qui lie la problématique aux données et résultats.

Nous avons ainsi formulé un questionnaire à quarante deux variables (voir annexe une), sur la base de la technique dite de « l'entonnoir » suivant les recommandations d'Évrard et al (1997). Il s'est agi de commencer le questionnaire par des questions plus simples avant de s'appesantir sur les questions nécessitant des réponses davantage complexes dans le but de capter l'attention du répondant. Nous avons été prévenus, à l'issue des différents entretiens, sur la nature des questions à poser, si nous voulions avoir des réponses exploitables. Ainsi, par souci de confidentialité, il fallait, autant que faire se pouvait, éviter des variables quantitatives.

La population cible était le tissu entrepreneurial camerounais dans son ensemble. Ainsi il fallait explorer la quasi totalité du territoire camerounais. Sept provinces ont ainsi été couvertes (voir tableau suivant), parce que pour les autres, les entreprises qui y étaient implantées avaient soit leur siège social, soit leur plus grande représentation dans l'une des villes couvertes.

Du fait que nous nous intéressions aux PME et grandes entreprises, à capitaux nationaux et à capitaux étrangers, devoir a été pour nous de fouiller toutes les sources. Nous nous sommes tour à tour adressés au ministère de l'économie et des finances (directions du budget et des impôts), au ministère du développement industriel et commercial, à la chambre de commerce, des mines, de l'industrie et de l'artisanat et aux différents cabinets comptables, de gestion et d'audit avec lesquels nous travaillions et/ou avec lesquels nous avons des relations sérieuses.

A l'issue du tri des différentes sources, il en est sorti une liste de 200 entreprises dont 32 étaient des entreprises individuelles, (type d'entreprise qui n'intéressait pas notre étude), et il en restait donc 168 qui étaient soit des SNC, soit des SARL, soit des SA.

C'est ainsi que nous avons réalisé une enquête par questionnaire auto-administré auprès d'un échantillon de 168 managers. Ceux-ci occupent soit une fonction de direction générale d'entité, soit la responsabilité d'une grande fonction opérationnelle comme la direction administrative et financière, du contrôle de gestion etc. Le taux de réponse à cette enquête a été de 82,73%, ce qui a donné un total de 139 questionnaires récupérés et 124 questionnaires exploitables, comme l'indique le tableau trois suivant.

Tableau 3 : Constitution de l'échantillon et présentation des résultats de l'exploration

Villes d'étude	Maroua	Garoua	Ngaoundéré	Yaoundé	Douala	Limbé	Bafoussam	Total
Questionnaires administrés	7	20	10	35	60	16	20	168
Pourcentage	4,17%	11,9%	5,95%	20,83%	35,71%	9,52%	12%	100%
Questionnaires récupérés	5	17	9	30	50	15	13	139
pourcentage	3,59%	12,23	6,47%	21,58%	35,97%	10,79%	9,35%	100%
Questionnaires exploitables	5	13	8	27	45	14	12	124
pourcentage	4,03%	10,48%	6,45%	21,77%	36,29%	11,29%	9,68%	100%

Source : notre enquête.

Le questionnaire administré, est structuré en quatre parties :

La première présente une identification générale de l'entreprise. Elle contient des questions qui s'intéressent aux différents secteurs d'activités, à la forme juridique, à l'âge des entreprises et à l'origine du capital social, car au terme de l'analyse de sa première partie, la présente recherche s'intéresse à l'origine de la propriété des moyens de production des différentes entreprises ; cette partie compte 8 questions

La perception du contrôle de gestion à travers les outils opérationnalisés est l'objet de la deuxième partie du travail. Elle s'intéresse au départ à huit outils du contrôle de gestion et aux organes chargés de leur opérationnalisation au sein des entreprises. Elle met ensuite en place une grille d'évaluation des performances portant sur des critères financiers, opérationnels, comportementaux et sociaux. Elle comporte 8 questions.

La troisième partie s'intéresse aux moments du contrôle de gestion. Celle-ci interroge sur les moments auxquels les outils du contrôle de gestion sont opérationnalisés au sein des entreprises et à la périodicité du contrôle de gestion en leur sein, à la diffusion des informations comptables et fiscales. Cette partie compte sept questions.

Les quatrième et cinquième parties abordent les aspects de dépendance, avec un accent particulier sur les outils non financiers d'évaluation des performances. Elles se sont intéressées de savoir comment les managers perçoivent l'ampleur et la tendance de ces dépendances, puis la façon dont celles-ci (sont ou non) prises en compte dans l'évaluation de leurs performances. Celles-ci comportent neuf et dix questions.

Toutes les questions ont été posées sous forme fermée, afin de faciliter la comparaison des réponses ; Les informations ayant trait aux aspects quantitatifs ont été recueillies plus tard, auprès de 12 entreprises tirées des 124 qui ont fait l'objet de l'enquête quantitative, dont Six grandes et six PME. Ces informations ont été obtenues en termes de pourcentage d'évolution de trois variables que sont le chiffre d'affaires, le résultat net et le pourcentage d'attribution de dividendes par rapport au résultat et de trois paramètres de gestion, pour voir la relation qui pourrait exister entre le mode de gestion et les performances réalisées.

A l'issue de ce travail, il nous a semblé opportun de définir ce que la présente recherche retenait comme entreprise et les critères à partir desquels elle pouvait distinguer les grandes entreprises des PME. Puis plus loin, cette recherche présente la typologie des entreprises camerounaises.

II- Distinction et classement des entreprises

La présente recherche part des définitions de Gallan Spencer Hull (1987) et de Hernandez (2001) qui procèdent à une classification des entreprises selon la taille et qui s'appuient sur le nombre de salariés pour définir la PME. De ce fait, ces auteurs considèrent comme petite entreprise, celle dont les effectifs oscillent entre 10 et 49 salariés, et comme moyennes celles dont les effectifs vont de 50 à 499 salariés. Marchesnay (1992) quant à lui, sélectionne comme terrain d'observation les entités disposant d'un effectif compris entre 10 et 200 salariés, même s'il considère, comme l'affirment Joffre et Wickam, (1997), que la structure de propriété du capital n'est pas neutre vis à vis des variables d'organisation et de management. Ceci a par ailleurs été démontré par le plan des comportements, (selon Evraert , 1985, 1986). Dans le contexte camerounais, la PME est définie par trois organes distincts. Il s'agit de :

II-1- La définition du ministère de l'économie et des finances

Dans l'article 5 de l'arrête MINEFI N°0244 du 5 avril 1989, par « PME nationale », il faut entendre toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, dont :

- La majorité des capitaux et les dirigeants sont nationaux ;
- Le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 500 millions de FCFA ;
- Les fonds propres ne dépassent pas 100 millions de FCFA ;
- Les encours de crédit par caisse à court terme ne dépassent pas 100 millions de francs.

II-2- La définition du code des Investissements

L'article 25 de l'ordonnance N° 90- 007 du 8 novembre 1990, admet une distinction par rapport aux avantages auxquels les entreprises ont droit ou auxquels elles peuvent prétendre. A ce titre, peut prétendre aux avantages du régime des PME toute entreprise qui satisfait aux conditions suivantes :

- Création d'emplois permanents pour les camerounais à concurrence au moins d'un emploi par tranche inférieure ou égale à 5 millions de francs d'investissement programmé par l'entreprise ;
- Niveau d'investissement inférieur ou égal à 1 milliard et demi de francs ;
- Participation des camerounais ou d'une personne morale de droit camerounais au moins égale à 35% du capital social.

II-3- La définition du fonds de garantie des crédits aux petites et moyennes entreprises (FOGAPE)

La définition de ce organisme est régie par l'article 8 du décret N° 84- 510 du 13 juin 1984 et selon lequel : « est réputée PME camerounaise, toute entreprise individuelle ou collective, quelle que soit sa forme juridique, dont :

- 51% au moins du capital et les dirigeants sont camerounais ;
- le chiffre d'affaires est inférieur ou égal 1 milliard de francs ;
- les investissements cumulés n'excèdent pas 500 millions ;
- les encours de crédits par caisse à court terme ne dépassent pas 200 millions de francs.

Il ressort de ces trois définitions des critères fixés en fonction des besoins propres à chaque organisme et des missions qui lui sont confiées. Ainsi, certains critères quantitatifs tels que l'effectif ou alors qualitatifs à l'exemple des groupes vulnérables (jeunes, femmes, handicapés) ne sont pas pris en compte.

En outre, ces trois définitions ne se recoupent que sur le critère de la détention des capitaux par les nationaux, les autres critères étant fixés en fonction des besoins et des missions dévolues à chaque organisme. Il en ressort par conséquent que le critère taille, qui est la base d'un certain nombre de travaux qui se sont penché sur la classification des entreprises est perçu différemment en fonction du point de vue adopté.

En ce qui concerne la présente recherche, deux critères ont prévalu dans la classification des entreprises. Il s'agit du nombre d'employés et du volume du chiffre d'affaires. Ainsi, sont considérées comme grandes entreprises, toutes celles qui ont un effectif supérieur à 100 employés et ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un milliard. Les deux critères sont cumulatifs. Toute autre entreprise ne réunissant pas ces critères est considérée comme étant une PME. Cette distinction ayant été opérée, la typologie des entreprises camerounaises peut être réalisée.

III- Typologie des entreprises camerounaises

Lue à partir du tri à plat, celle-ci est connue à partir des critères tels que l'âge des entreprises, les formes juridiques, les secteurs d'activités et le nombre d'employés qui seront rapportés aux différentes tranches d'âge, aux chiffres d'affaires et aux différentes tranches de capital social.

III-1- Les caractéristiques globales

A l'issue du dépouillement des 124 questionnaires exploitables, il ressort que 32 entreprises sont âgées de moins de cinq ans, que 55 entreprises ont une durée de vie comprise entre cinq et vingt ans et que 37 entreprises sont âgées de plus de vingt ans, comme l'indiquent les informations contenues dans le tableau suivant.

Tableau 4 : Age des entreprises camerounaises

Durée de vie	Effectifs
< 5 ans	32
5 - 20 ans	55
+ de 20 ans	37

Source : Notre enquête.

Le tableau cinq quant à lui, indique que 45 entreprises, soit 36,29% sont des SARL, pendant que 20, soit 16,12% des entreprises sont des SNC. Les SA, la plus grande forme d'organisation, a également le plus grand nombre d'entreprises (59), ce qui représente 47,58% du potentiel global.

Tableau 5 : Formes juridiques des entreprises camerounaises

Forme juridique	Effectifs
SARL	45
SNC	20
SA	59

Source : Notre enquête.

Une analyse selon la branche d'activités indique que 47 entreprises, soit 37,90% exercent dans l'industrie, alors que 44 entreprises, soit 35,48% sont dans le commerce et 33 entreprises, soit 26,61% sont dans les services comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 6 : Secteurs d'activités des entreprises camerounaises.

Branche d'activités	Effectifs
Commerce	44
Industries	47
Services	33

Source : Notre enquête.

L'analyse selon les effectifs employés, par rapport aux chiffres d'affaires réalisés contenue dans le tableau suivant, indique que les entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions ont un effectif moyen de 65 personnes. Celles qui ont un chiffre d'affaires moyen compris entre 151 millions et 1 milliard emploient en moyenne 84 personnes, alors que celles qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard emploient en moyenne 127 personnes.

Tableau 7 : Effectifs employés par rapport aux chiffres d'affaires des entreprises camerounaises.

Chiffre d'affaires	Effectifs employés
< 150 millions	65 personnes en moyenne
151 millions à 1 milliard	84 personnes en moyenne
+ de 1 milliard	127 personnes en moyenne

Source : Notre enquête.

Le chiffre d'affaires, qui est l'une des variables de distinction entre les grandes et les petites et moyennes entreprises, indique que 22 entreprises ont un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions et emploient en moyenne 65 personnes par entreprise ; que 35 entreprises ont un chiffre d'affaires compris entre 151 millions et un milliard de FCFA et emploient en moyenne 84 personnes, pendant que 67 entreprises ont un chiffre d'affaires supérieur à un milliard de FCFA et emploient en moyenne 127 personnes, comme l'indique les deux tableaux suivants.

Tableau 8 : Effectifs employés par rapport aux chiffres d'affaires des entreprises camerounaises

Tranches de chiffre d'affaires	Nombre d'entreprises
< 150 Millions de Fcfa	22
150 millions – 1 milliard	35
+ de 1 milliard	67

Source : Notre enquête.

La dernière des six variables d'identification, à savoir le capital social, fait les révélations suivantes : 55 entreprises, soit 44,35% ont un capital social inférieur à 75 millions. Ce même indicateur révèle que 28 entreprises, soit 22,58% ont un capital social compris entre 75 et 500 millions, et que 41 entreprises, soit 33,06% ont un capital social supérieur à 500 millions de fcfa, comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 9 : Effectifs employés par rapport au capital social des entreprises camerounaises

Tranches de capital social	Entreprises
< 75 millions	55
75 millions-500 millions	28
+ 500 millions	41

Source : Notre enquête.

Une analyse secondaire des questions produit les résultats suivants : Les 41 entreprises qui ont plus de 100 employés ont produit un chiffre d'affaires supérieur à un milliard ; et 26 entreprises dont le nombre d'employés est compris entre 50 et 99 ont un chiffre d'affaires supérieur à un milliard. Ce qui montre que 41 entreprises sur les 124 sont des grandes entreprises contre 83 qui sont des PME.

Le tableau croisé capital social - chiffre d'affaires - pourcentage de répartition, donne la visibilité suivante.

Tableau 10 : Tableau croisé Capital social Chiffre d'affaires

Effectif			Chiffre d'affaires			Total
pourcentage de répartition			< 150 M	150 à 1MM	+ 1MM	
majoritairement camerounais	Capital social	< 75 M	34	12	3	49
		75 - 500 M	5	6	7	18
		+ de 500 M	2	1	5	08
		Total	41	19	15	75
majoritairement étranger	Capital social	< 75 M	6	4	1	11
		75 - 500 M	1	2	6	09
		+ de 500 M			25	25
Total		7	6	32	45	
mixte	Capital social	75 - 500 M		2		2
		+ de 500 M			2	2
		Total		2	2	4

Source : Notre enquête.

Il se dégage de ce tableau que 75 des entreprises sur les 124 sont à capitaux majoritaires camerounais, dont 41 ont un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions de FCFA, 15 ont un chiffre d'affaires supérieur à un milliard et 19 ont un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard. Dans cette catégorie d'entreprises, 8 structures ont un capital social supérieur à 500 millions, 18 d'entre elles ont un capital compris entre 75 et 500 millions et 49 ont un capital inférieur à 75 millions.

Selon le même tableau, 45 entreprises sur les 124 sont à capitaux majoritaires étrangers dont 11 ont un capital social inférieur à 75 millions, 9 ont un capital compris entre 75 et 500 millions et 25 ont plus de 500 millions de capital, soit 55,55%. Toutes les 25 entreprises ont un chiffre d'affaires supérieur à un milliard.

Ce tableau montre également que la catégorie des entreprises mixtes (celles dont les capitaux sociaux sont équitablement partagés entre les camerounais et les étrangers) comporte un total de quatre entreprises dont deux ont un capital social supérieur à 500 millions et un chiffre d'affaires supérieur à un milliard, pendant que les deux autres ont un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard, et un capital social compris entre 75 et 500 millions.

Soixante entreprises qui ont un capital social inférieur à 75 millions, ont réalisé des chiffres d'affaires respectifs, pour 40 d'entre elles, inférieur à 150 millions. Pour 16 d'entre elles, les chiffres d'affaires réalisés sont compris entre 150 millions et un milliard, et pour quatre d'entre elles, les chiffres d'affaires réalisés ont été supérieurs à un milliard.

III-2- Typologie selon la branche d'activités

Elle est présentée à travers le tableau 11 qui suit :

Tableau 11 : Tableau croisé Branche d'activité / Chiffre d'affaires

Effecti			Chiffre			Tot
Capit soci			< 150	150 1M	+	
< 75	Branch d'activi	Commer	9	5	2	16
		Industr	8	3	1	12
		Servic	14	3	1	18
	Tot		31	11	4	46
75 - M	Branch d'activi	Commer	3	5	3	11
		Industr	1	7	7	15
		Servic	2	1	4	7
	Tot		6	13	14	33
+ de M	Branch d'activi	Commer			3	3
		Industr		1	30	31
		Servic	2	1	8	11
	Tot		2	2	41	45

Source : Notre enquête.

Selon ce tableau, 33 entreprises qui ont un capital compris entre 75 et 500 millions, ont, pour six d'entre elles, réalisé moins de 150 millions de Fcfa de chiffre d'affaires. Parmi celles-ci, trois évoluent dans le secteur commercial, une dans l'industrie et deux dans les services. 13 entreprises ont un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard, dont cinq font dans le commerce, sept dans l'industrie et une dans les services. Quatorze d'entre elles ont un chiffre d'affaires supérieur à un milliard, dont trois sont spécialisées dans le commerce, sept dans l'industrie et quatre dans les services.

Selon le même tableau, 45 entreprises qui ont un capital social supérieur à 500 millions, ont réalisé, pour 41 d'entre elles, un chiffre d'affaires supérieur à un milliard. Celles-ci exercent, pour trois d'entre elles, dans le commerce, 30 dans l'industrie et 08 dans les services. Deux, ont un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions et toutes les deux opèrent dans les services. Deux autres, qui ont un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard de Fcfa, font, une dans l'industrie et l'autre dans les services.

III-3- Typologie d'après la forme juridique.

Tableau 12 : Tableau croisé Forme juridique/Chiffre d'affaires / Capital social

Effectif

Capita social	Chiffre			Tota	
	< 150	150 à 1M	+ M		
< 75	Form SAR	14	15	3	32
	juridiqu SN	6	6		12
	SA		1	1	2
	Tota	20	22	4	46
75 - M	Form SAR	3	5	2	10
	juridiqu SN		3	3	6
	SA	1	3	13	17
	Tota	4	11	18	33
+ de M	Form SAR			5	5
	juridiqu SN			3	3
	SA	2	2	33	37
	Tota	2	2	41	45

Source : Notre enquête.

Une lecture de la typologie selon la forme juridique, dans un croisement de trois variables que sont la forme juridique, le chiffre d'affaires et le capital social produit les informations suivantes :

Quarante six entreprises, dont le capital social est inférieur à 75 millions de FCFA, ont réalisé, pour 20 d'entre elles, un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions. Parmi celles-ci, 14 sont des SARL, et 6 sont des SNC. Pour les 22 qui ont réalisé un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard, 15 sont des SARL, 6 sont des SNC, et 01 est une SA. Des quatre dernières entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur au milliard, trois sont des SARL et une est une SA.

La deuxième catégorie d'entreprises, celles qui ont un capital social compris entre 75 et 500 millions de Fcfa (33 entreprises) ont, pour 04 d'entre elles, réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions. Trois sont des SARL et une est une SA. Parmi les 11 qui ont réalisé un chiffre d'affaires compris entre 150 millions et un milliard, 05 sont des SARL, 03 des SNC et 03 des SA. Parmi les 18 autres entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un milliard, 13 sont des SA, 02 sont des SARL et trois sont des SNC.

La troisième et dernière catégorie, celle dont les entreprises ont un capital social supérieur à 500 millions, compte 45 unités, dont 37 sont des SA, 3 des SNC et 5 des SARL.

Le tableau suivant présente la typologie des entreprises selon les effectifs. Il croise les effectifs salariés avec le chiffre d'affaires et le capital social.

III-4- Typologie d'entreprises selon les effectifs.

Tableau 13 : Tableau croisé effectif salarié/chiffre d'affaires/capital social

Effectif			Chiffre d'affaires			Total
Capital social			< 150 M	150 à 1MM	+ 1MM	
< 75 M	Effectif salarié	< 50	35	13	2	50
		50 - 100	4	10	1	15
		+ de 100	3	3	2	8
	Total		42	26	5	73
75 - 500 M	Effectif salarié	< 50	3	5	1	9
		50 - 100	1	8	8	17
		+ de 100	2		12	14
	Total		6	13	21	40
+ de 500 M	Effectif salarié	< 50	2		2	4
		50 - 100		1	8	9
		+ de 100		1	31	32
	Total		2	2	41	45

Source : Notre enquête.

Les informations produites par ce tableau montrent que dans la gamme des entreprises dont le capital social est inférieur à 75 millions, 50 ont des effectifs inférieurs à 50 salariés, 15 ont entre 50 et 100 salariés et 8 ont plus de 100 salariés, dont 02 ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un milliard. Pour la catégorie médiane, 14 entreprises ont plus de 100 salariés, et 12 d'entre elles ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un milliard.

Une lecture de la catégorie des entreprises qui ont plus de 500 millions de capital montre que 31 entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à un milliard, ont plus de 100 salariés, contre 08 pour la deuxième catégorie et 02 pour la première.

La synthèse de cette typologie montre que 75.6 % des 41 grandes entreprises (GE) sont à capitaux majoritaires étrangers contre 19.5%, qui sont à capitaux majoritaires camerounais et 4.9 % à capitaux mixtes. En ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (PME), on en dénombre 83. 68.67 % d'elles, soit 57 qui sont à capitaux majoritaires camerounais contre 26.5 %, soit 22 entreprises, à capitaux majoritaires étrangers et seulement 4.8 % (soit quatre entreprises) à capitaux mixtes.

Parmi celles-ci le secteur industriel est occupé par 58 entreprises dont 45.45% sont des GE et 54.55% des PME. Dans la branche commerciale on trouve 30 entreprises dont 18 sont des PME contre 12 GE. Pour ce qui est du secteur des services, 36 entreprises, soit 33 PME et seulement 03 GE, s'y déploient.

En outre, l'on constate que 80.50% des GE sont des SA contre seulement 26.9% des PME ; 12.19% des GE sont des SARL contre 50.42% des PME ; 7.31% des GE ont un statut de SNC contre 22.88% des PME.

Passé cette étape, il a été procédé au test d'analyse des données à l'aide des instruments présentés dans le paragraphe suivant.

Paragraphe deuxième : Les tests d'hypothèses

Après avoir procédé au tri à plat, nous avons opéré des tris croisés à l'issue desquels des tableaux de contingence ont été construits, à partir du logiciel SPSS. Dans le but de tester les relations qui existent entre un certain nombre de variables, il a été procédé à une analyse bi-variée. Nous avons utilisé, pour évaluer avec précision le degré de signification de la liaison entre deux variables qualitatives, le test de khi deux, et deux mesures d'associations pour identifier l'intensité entre ces variables (les coefficients phi et de contingence).

I- Le test de khi deux

Le test du khi deux est un test d'indifférence statistique dont le but est de mesurer le degré de vraisemblance de l'échantillon. Autrement dit, il s'agit de voir s'il existe une relation significative entre deux variables. S'il s'avère que la probabilité du khi deux est faible, on dit qu'il y a une relation entre les variables. Dans le cas contraire, on dit qu'il n'y a pas de relation entre les variables. Un seuil de confiance peut être retenu par le chercheur, seuil qui est généralement retenu pour un échantillon dont la taille est inférieure à 100 individus.

Toutefois pour que le khi deux soit valide dans un tableau de contingence les conditions suivantes doivent être vérifiées : la vérification des cellules s'explique par un minimum que la cellule doit avoir, et qui est au moins le $1/5^{\text{ième}}$ de la fréquence totale dans chaque cellule. Les cellules du tableau de contingence doivent donc avoir un effectif d'au moins 5, les deux variables doivent être qualitatives.

Le principe de ce test est de comparer la distribution observée sur un échantillon donné à une distribution théorique correspondant à l'hypothèse nulle. Le calcul du tableau croisé du test de khi deux à l'aide d'un logiciel informatique donne les éléments suivants:

- La valeur du khi -deux.
- le nombre du degré de liberté.
- et la probabilité de signification.

Sa formule est la suivante :
$$X^2 = \sum_{r=1}^k \sum_{j=1}^k (O_{ij} - F_{ij})^2 / F_{ij}$$

Avec :

O_{ij} = Fréquences observées dans la $i^{\text{ème}}$ ligne de la $j^{\text{ème}}$ colonne.

F_{ij} = Fréquences théoriques dans la $i^{\text{ème}}$ ligne de la $j^{\text{ème}}$ colonne ;
avec :

r = Nombre de lignes.

k = Nombre de colonnes.

Il résulte de cette formule que la valeur calculée de khi deux peut varier. Le SPSS (version 6.1) dont nous nous sommes servis génère des indications non seulement relatives à la valeur du khi deux, mais également des substantifs qui ont trait au « degré de liberté » et à la probabilité de signification de X^2 [prob].

La formule du degré de liberté (DDL) est donnée par la relation suivante.

$$\text{DDL} = (\text{nombre de lignes}-1) \times (\text{nombre de colonne}-1).$$

- Pour un test de X^2 , lorsque la probabilité est faible, c'est-à-dire inférieure à 0,05 : cela signifie que l'hypothèse mise en évidence dans le croisement est valide. Ceci traduit alors une relation significative entre les variables en question.
- Mais, lorsque la probabilité est forte, c'est à dire supérieure à 0,05 : cela signifie que l'hypothèse contraire est vérifiée (correspond à une indépendance ou une absence de relation significative entre les variables en question).

II-Les mesures d'associations

Le khi deux nous a renseigné naturellement sur l'existence d'une relation entre deux variables. Seulement, l'on a observé une limite à un certain niveau, car il s'est avéré handicapé lorsqu'il fallait être renseigné sur l'intensité de la liaison. C'est pourquoi il a été associé à deux autres mesures d'association qui sont : le coefficient ϕ , et le coefficient de contingence C.

II-1- Le coefficient phi.

C'est une mesure d'association qui porte une correction au khi-deux en atténuant l'effet de la taille de l'échantillon. Il est particulièrement adapté aux tableaux de contingence 2x2.

Sa formule est : $\phi = [X^2 / N]^{1/2}$

Avec N = nombre total des observations (effectif total de l'échantillon) ;

X^2 = valeur du khi-deux.

Pour un tableau (2x2), il varie de - 1 à 1, ces valeurs extrêmes traduisent une parfaite relation entre les deux variables. La valeur 0 indique une absence de relation et donne une indépendance.

Phi prend la valeur zéro quand il n'existe pas de relation entre les deux variables et la valeur +1 (quand sa valeur tend vers 1) lorsque les deux sont parfaitement liées. Phi peut toutefois s'appliquer aux tableaux de grandes tailles, même si ce n'est pas le cas pour le présent travail.

II-2- Le coefficient de contingence : C

Employé pour un tableau quelle que soit sa dimension, sa formule est :

$$C = \left(\frac{\text{Khi deux calculé}}{n} \right)^{1/2} \left(\frac{\text{Khi deux calculé}}{n} + 1 \right)^{-1/2},$$

Avec C = coefficient de contingence et n = la taille de l'échantillon.

Le coefficient de contingence mesure le degré de dépendance entre les variables étudiées. Sa plus faible valeur 0 traduit une absence totale d'association, la plus forte taille dépend de la taille du tableau. Plus sa valeur s'écarte de 0 et donc se rapproche de 1, plus l'intensité de la liaison est significative, bien que la constatation d'une association entre les deux variables n'implique pas automatiquement une relation de causalité.

La typologie des entreprises ayant été cernée, la caractérisation des entreprises faite et les tests d'analyse présentés, la section suivante s'atèle à analyser les résultats obtenus.

III- Présentation des résultats

La question de la valeur, de sa création et de son évaluation a toujours suscité beaucoup de réflexion et de controverses dont l'intensité trahit l'importance de l'enjeu : le statut juridique de la finance (Caby et Hirigoyen 2001). La découverte, selon ces auteurs, du prince caché qui régit les rapports d'échange permet en effet de passer du stade d'une finance descriptive à celui d'une véritable discipline scientifique. Cette section présente les résultats d'une enquête menée au sein de 124 entreprises camerounaises, qui avait pour finalité

d'offrir une lecture suffisante d'abord des outils du contrôle de gestion opérationnalisés en leur sein, ensuite de voir quelles performances elles réalisent. Les résultats présentés ci-dessous vont permettre de tester les quatre hypothèses posées dans cette recherche.

III-1- Présentation par rapport à l'existence et aux missions du contrôle de gestion au sein des entreprises camerounaises

Avant de s'intéresser à la relation entre le contrôle de gestion et la création de la valeur ou de se pencher sur la mesure de l'impact de la pratique du contrôle de gestion sur le potentiel de création de la valeur dans les entreprises camerounaises, il est nécessaire de savoir quel est le degré d'influence du contrôle de gestion sur la construction des performances desdites entreprises.

Chercher à déterminer le degré d'influence de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises s'avère délicat. C'est pourquoi trois éléments vont guider la présente recherche dans cette mission :

- La maximisation de la performance de l'entreprise, c'est-à-dire la recherche permanente du profit de l'entreprise ;
- La recherche et la gestion des compétences, c'est-à-dire, l'acquisition des savoirs-faires, la motivation des compétences et l'obtention de leur adhésion aux objectifs et missions de l'entreprise;
- La fixation des objectifs stratégiques, leurs déclinaisons aux subdivisions et la mise en œuvre des moyens nécessaires pour les atteindre.

Ce point vise à donner une idée de l'importance que les entreprises camerounaises accordent au contrôle de gestion et partant, de vérifier **l'hypothèse première de ce travail, à savoir que le contrôle de gestion opérationnalisé dans les entreprises camerounaises se sert des outils traditionnels.** Il s'agit de répondre aux questions de savoir, quelle est la

fréquence des entreprises qui disposent d'un système de contrôle de gestion ? Quels sont les outils qu'elles opérationnalisent? Qui est responsable de cette fonction au sein de leurs organisations et quelles sont les missions principales qui sont assignées au contrôle de gestion par les entreprises.

III-1-1- La fréquence des entreprises qui disposent d'un système de contrôle de gestion

La question portant sur la fréquence du contrôle de gestion au sein des entreprises camerounaises trouve sa réponse à travers les fréquences contenues dans le tableau quatorze suivant.

Tableau 14 : Tableau des fréquences d'existence du contrôle de gestion

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	41	33,1	33,1	33,1
	Oui	83	66,9	66,9	100,0
	Total	124	100,0	100,0	
Total		124	100,0		

Source : Notre enquête

D'après ce tableau, 83 entreprises sur 124 (soit 66,9%) ont mis sur pied un système de contrôle de gestion, contre 41 entreprises (soit 33,1%). Cette réalité se justifie certainement par le fait que 64,51% des entreprises (soit 80 entreprises sur 124) financent leurs entreprises par les apports des associés, (comme l'expriment les chiffres contenus dans le tableau suivant). Ce qui leur impose la mise en place des conditions de vigilance et de sécurisation des investissements des partenaires.

Tableau 15 : Récapitulatif des origines des capitaux des entreprises camerounaises

		Origine du capital			
		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Apport personnel	40	32,3	32,3	32,3
	Associés	80	64,5	64,5	96,8
	Crédit bancaires	4	3,2	3,2	100,0
	Total	124	100,0	100,0	

Source : Notre enquête.

On constate donc une forte fréquence des entreprises à capitaux issus des apports des associés. Ce qui implique une contrainte de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion permettant de maximiser la création de richesse de l'entreprise et de canaliser les voies d'une gestion relativement rationnelle. Ceci impose de savoir quels sont les outils dont se servent ces entreprises.

III-1-2 - Les outils du contrôle de gestion utilisés par les entreprises camerounaises.

Ce volet du paragraphe a pour but d'analyser les outils dont se servent les entreprises camerounaises dans l'exercice du contrôle de gestion. L'objectif est de savoir si ces entreprises se sont alignées sur la nouvelle donne de cet outil, en appliquant les outils actuels ou « nouveaux », ce qui confirmerait la plus forte fréquence des entreprises, qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 500 millions ; ou si elles se contentent des outils traditionnels.

Selon les résultats de nos enquêtes 111/124 entreprises soit 89,5% utilisent les nouveaux outils. Ceux-ci tournent autour du benchmarking, 30/111, soit 27%, de la veille stratégique, 22/111 soit 19.81% pendant que 11/111 s'appuient sur le « return on investment », soit 9.90% et 24 mettent en place le tableau de bord prospectif en appui du benchmarking. Ce qui invalide l'hypothèse première de la présente recherche.

III-1-3- Exercice de la fonction de contrôle de gestion

Dans la pratique, lorsque l'on voudrait entourer cet outil de tous ses contours de réussite, la fonction de contrôle de gestion est exercée par un spécialiste du domaine, car le tout n'est pas de disposer de l'outil, il faut encore efficacement l'opérationnaliser au sein de l'entreprise. C'est pourquoi cet aspect est complémentaire à l'existence du contrôle de gestion au sein de ces structures. Il permet de savoir, des 83 entreprises qui mettent en place cet outil, combien sont celles qui ont compris l'importance de cette fonction et l'ont confiée à un service autonome, au regard de ce que l'efficacité et le dynamisme de cette dernière sont fonction de la qualification de son responsable.

D'après les résultats de nos enquêtes, 20 entreprises, représentant 16,1% seulement possèdent un service autonome de contrôle de gestion. Ce faible taux peut s'expliquer soit par la rareté des spécialistes du domaine dans le pays, soit de ce que l'on peut trouver que leurs compétences coûtent chères et ne seraient pas à la portée de toutes les entreprises ou que certaines entreprises trouveraient que même les simples comptables peuvent faire le travail nécessaire.

III-1-4- Les missions du contrôle de gestion

Ce point vise à examiner les missions assignées au contrôle de gestion par les entreprises camerounaises, car cet outil devrait mettre l'accent sur la maîtrise de l'environnement et la conduite de la gestion globale de l'entreprise. Ce qui devrait le focaliser sur les activités de création de la valeur. C'est pourquoi nous examinerons principalement la présence du contrôle de gestion dans les actions orientées vers la création de la valeur. Il s'agit ici de voir l'impact de la maîtrise de l'environnement de l'entreprise à partir des outils tels que la gestion des ressources humaines et la stratégie.

Tableau 16 : Répartition de la présence du contrôle de gestion sur la maîtrise de l'environnement

		Contrôle de maîtrise de l'environnement			
		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	40	32,3	32,3	32,3
	Oui	84	67,7	67,7	100,0
Total		124	100,0	100,0	

Sources : notre enquête

Selon ces résultats, le contrôle de gestion est présent à 67,7 % dans le processus de maîtrise de l'environnement. Cela veut dire que le contrôle de gestion est susceptible de permettre à l'entreprise de limiter la concurrence et d'obtenir la cohérence des pratiques et des comportements. Il faut dire ici que même les réponses des responsables interviewés qui ne mettent pas en place le contrôle de gestion sont prises en compte, car ne pas mettre en place cet outil ne signifie pas ne pas connaître sa valeur. Cela peut-être une question de temps, de moyens ou de politique de gestion.

En ce qui concerne la gestion des ressources humaines, la préoccupation est mesurée par l'attention que l'entreprise porte au dialogue, au savoir faire et à la formation de son personnel. L'organisation des séminaires est la variable qui, dans une question fermée apporte la réponse à ce sujet.

Tableau 17: Répartition de la présence et non présence de la dimension sociale du contrôle de gestion à travers l'organisation des séminaires

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	57	46,0	46,0	46,0
	Oui	67	54,0	54,0	100,0
Total		124	100,0	100,0	

Sources : notre enquête

On constate, à travers ce tableau que le contrôle de gestion participe à la recherche et à la gestion maximale des savoirs-faire des employés pour un pourcentage de 54,0 % des entreprises. Le nombre d'entreprises ici, (57), qui ne se prêtent pas à cette action est d'autant plus élevé qu'il y a des entreprises qui ne mettent pas du tout de contrôle de gestion en place. Ce qui rend intéressante l'identification du contrôle de gestion dans le processus stratégique. Celle-ci est relative à la connaissance des entreprises qui font intervenir le contrôle de gestion pour fixer, mettre en œuvre les objectifs stratégiques et examiner la faculté de l'outil à créer de la valeur au sein de l'entreprise

Tableau 18 : Récapitulation des présences et non présence du CG dans la stratégie de l'entreprise à travers les changements organisationnels

	Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Non	32	25,8	25,8	25,8
Oui	92	74,2	74,2	100,0
Total	124	100,0	100,0	

Source : Notre enquête.

Ce tableau nous renseigne que 92 entreprises camerounaises soit 74,2 % pensent que l'utilisation du contrôle de gestion permet de mettre en œuvre les objectifs stratégiques de l'entreprise contre 32 soit 25,8 %.

Ce point s'est intéressé à faire état de la pratique du contrôle de gestion dans chaque type d'entreprises, suivant le secteur d'activités et le capital d'une part, puis dans les domaines plus précis de la vie des entreprises tout en effectuant une estimation du degré d'efficacité de l'outil. Les résultats précédents confirment l'invalidation de cette hypothèse.

Le point suivant va nous renseigner sur la relation de causalité qui existe entre la pratique du contrôle de gestion et le potentiel de création de la valeur de l'entreprise.

III-2- Influence du contrôle de gestion sur la création de la valeur au sein des entreprises camerounaises

Le contrôle de gestion influence la création de la valeur de l'entreprise par la quête permanente de meilleures performances à travers sa dimension sociale et son action sur la stratégie de l'entreprise. Ce qui lui imprime une vision créative. Seulement, il faudrait s'assurer qu'il y a effectivement une relation entre le contrôle de gestion et la création de la valeur, connaître sa nature et identifier son origine. Trois points permettent d'apporter de la lumière à cette préoccupation et partant, de vérifier les **hypothèses deux** (qui énonce que « l'implication du contrôle de gestion au sein des entreprises vise à maximiser la performance de celles-ci »), **trois** qui dit que « la prise en compte et la valorisation de la dimension sociale du contrôle de gestion contribuent de façon notable à la création de valeur au sein des entreprises » et **quatre** qui soutient que « le contrôle de gestion, à travers son rôle stratégique, est un outil de création de valeur »).

La vérification de chacune de ces hypothèses se fera en croisant une variable dérivant de la création de la valeur et une variable de la pratique du contrôle de gestion. Le test du Khi deux nous permettra de mesurer l'intensité du lien existant entre ces différentes variables.

III-2-1- L'influence du contrôle de gestion sur l'accroissement de la valeur ajoutée, la maîtrise de la concurrence et l'accroissement de la survie de l'entreprise

Pour vérifier l'hypothèse 2 qui dispose que « le contrôle de gestion est fondé sur la maximisation de la performance de l'entreprise en terme de valeur créée », trois croisements vont être opérés en trois temps. On va vérifier tour à tour l'effet du contrôle de gestion sur l'accroissement de la valeur ajoutée, la maîtrise de la concurrence et l'assurance de la survie. Ces trois variables étant qualitatives et n'offrant aucune possibilité, dans le contexte de la présente étude, d'être quantifiées, elles ne peuvent être évaluées qu'en terme d'accroissement faible, moyen et fort. La vérification sera faite en distinguant les deux groupes d'entreprises (qui mettent et qui ne mettent pas en application le contrôle de gestion).

Tableau 19 : Effet du contrôle de gestion sur la création de la Valeur Ajoutée.

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Accroissement valeur ajoutée	Faible	Effectif	15	29	44
		% dans Existence contrôle de gestion	18,1%	70,7%	35,5%
	moyen	Effectif	9	2	11
		% dans Existence contrôle de gestion	10,8%	4,9%	8,9%
	fort	Effectif	59	10	69
		% dans Existence contrôle de gestion	71,1%	24,4%	55,6%
Total		Effectif	83	41	124
		% dans Existence contrôle de gestion	100,0%	100,0%	100,0%

Source : résultats de notre enquête.

Les résultats contenus dans le tableau 19 qui précède montrent que 15 entreprises qui pratiquent le contrôle de gestion estiment son effet faible sur la création de valeur, alors que 9 et 52, soit respectivement 10,84% et 62,65% estiment respectivement cette influence moyenne et forte. Pendant que des 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de gestion, 10 de leurs répondants, soit 24,39% estiment que le contrôle a une forte influence sur la création de la valeur ajoutée.

Tableau 20 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	33,301	2	,000
Rapport de vraisemblance	33,389	2	,000
Association linéaire par linéaire	30,864	1	,000
Nombre d'observations valides	124		

Source : résultats de notre enquête.

La valeur du khi deux calculé = 33,301 est grandement supérieure à celle du khi deux théorique qui est de 5,99 au degré de liberté = 2. Il apparaît que la probabilité du X^2 calculé (0,000) est très inférieure à celle théorique retenue. Ce qui traduit une liaison significative entre le contrôle de gestion et l'accroissement de la valeur ajoutée.

Les valeurs de $\Phi=0,518$ et $C=0,460$ contenues dans le tableau suivant s'écartent de 0. Ce qui signifie que l'intensité de la liaison entre la pratique du contrôle de gestion et l'accroissement de la VA est forte.

Tableau 21 : Mesures symétriques

		Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal	Phi	,518	,000
	V de Cramer	,518	,000
	Coefficient de contingence	,460	,000
Nombre d'observations valides		124	

Source : résultats de notre enquête.

Il faut dans un deuxième temps vérifier qu'il existe une relation entre le contrôle de gestion et la maîtrise de la concurrence.

Tableau 22 : Effet du contrôle de gestion sur la maîtrise de la concurrence.

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Maîtrise de la concurrence	Faible	Effectif	17	15	32
		% dans Existence contrôle de gestion	20,5%	36,6%	25,8%
	moyen	Effectif	28	12	40
		% dans Existence contrôle de gestion	33,7%	29,3%	32,3%
	fort	Effectif	38	14	52
		% dans Existence contrôle de gestion	45,8%	34,1%	41,9%
Total		Effectif	83	41	124
		% dans Existence contrôle de gestion	100,0%	100,0%	100,0%

Source : résultats de notre enquête.

A la lecture du tableau qui précède, il ressort que 17 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment faible l'impact de celui-ci sur la maîtrise de la concurrence. Ce qui représente 20,48% de ce nombre. 28/83, soit 33,73% trouvent cet impact moyen et 38/83 soit 45,78% le trouvent fort. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 15 répondants de notre échantillon déclarent l'impact faible, pendant que 12 le trouvent moyen et 14, soit 34,14%, le trouvent fort.

Tableau 23 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	3,814	2	,149
Rapport de vraisemblance	3,705	2	,157
Association linéaire par linéaire	3,216	1	,073
Nombre d'observations valides	124		

Source : résultats de notre enquête.

Le Khi deux calculé est supérieur au Khi deux théorique ($3,814 > 5,99$) et la probabilité calculée (0,007) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2. Ce qui traduit une liaison significative entre les deux variables et conclut sur leur dépendance.

La différence entre la valeur de Phi (0,175) et celle du C (0,173) (voir tableau suivant) est insignifiante. Ce qui signifie que l'impact du Contrôle de Gestion sur la maîtrise de la concurrence est fort.

Tableau 24 : Mesures symétriques

	Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal		
Phi	,175	,149
V de Cramer	,175	,149
Coefficient de contingence	,173	,149
Nombre d'observations valides	124	

Source : résultats de notre enquête

La validation de l'hypothèse deuxième passe également par le test des relations entre le contrôle de gestion et l'assurance de la survie qui est faite à l'aide du tableau suivant :

Tableau 25 : Effet du Contrôle de Gestion sur l'assurance de la survie.

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Assurance Survie	Faible	Effectif	12	24	36
		% dans Existence contrôle de gestion	14,5%	58,5%	29,0%
	moyen	Effectif	25	8	33
		% dans Existence contrôle de gestion	30,1%	19,5%	26,6%
	fort	Effectif	46	9	55
		% dans Existence contrôle de gestion	55,4%	22,0%	44,4%
Total		Effectif	83	41	124
		% dans Existence contrôle de gestion	100,0%	100,0%	100,0%

Source : résultats de notre enquête.

Ce tableau nous renseigne que 12 entreprises des 83 qui opérationnalisent le Contrôle de Gestion ne trouvent l'impact de celui-ci sur l'assurance de la survie de l'entreprise faible. 25 entreprises, soit 30,12% du même groupe le trouvent moyen et 46/83 soit 55,42% le trouvent fort. Dans le deuxième groupe, 24/41 soit 58,53% de répondants ne trouvent aucune relation positive entre la mise en place du Contrôle de Gestion et l'assurance survie des entreprises. Huit répondants y trouvent un impact moyen et 9 le trouvent fort.

Tableau 26 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	26,458	2	,000
Rapport de vraisemblance	25,984	2	,000
Association linéaire par linéaire	23,045	1	,000
Nombre d'observations valides	124		

Source : résultats de notre enquête.

Le Khi deux calculé (cf. tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique ($26,458 > 5,99$) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2, avec un coefficient phi de 0,462 et un C= 0,419 (voir tableau suivant). Ce qui traduit une liaison très significative entre les deux variables et nous amène à conclure que celles-ci sont dépendantes.

Tableau 27 : Mesures symétriques

	Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal Phi	,462	,000
V de Cramer	,462	,000
Coefficient de contingence	,419	,000
Nombre d'observations valides	124	

Source : nos résultats.

Il apparaît donc, au regard des développements qui précèdent, que **l'hypothèse 2 de cette recherche est validée**. Ce qui amène à conclure que le contrôle de gestion a une forte implication sur la création de valeur et qu'il est un instrument de maximisation de la performance.

III-2-2- Influence du contrôle de gestion sur les variables sociales de la création de la valeur

L'analyse de ces variables est sous-tendue par la vérification de **l'hypothèse trois** de la présente recherche, qui voudrait que la prise en compte et la valorisation de la dimension sociale du contrôle de gestion contribuent de façon notable à la création de valeur au sein des entreprises ».

Cette hypothèse sera vérifiée par le croisement d'un certain nombre de variables dont premièrement l'effet du contrôle de gestion sur les actions de promotion. Il est question de voir ici quel peut être l'incitation à l'accroissement des rendements du personnel à partir de la mise en place des actions de promotion. Dans un deuxième temps, l'on va mesurer l'effet du contrôle de gestion sur les actions de motivation du personnel, la préoccupation restant la même. En dernier lieu, il sera mesuré l'impact du même outil sur la gestion des compétences.

La relation entre le contrôle de gestion et l'accroissement des performances à travers des actions de promotion a été présentée dans le tableau vingt deux suivant.

Tableau 28 : Actions de promotion * Existence contrôle de gestion

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Actions de promotion	Faible	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	19 22,9%	22 53,7%	41 33,1%
	moyen	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	24 28,9%	15 36,6%	39 31,5%
	fort	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	40 48,2%	4 9,8%	44 35,5%
Total		Effectif % dans Existence contrôle de gestion	83 100,0%	41 100,0%	124 100,0%

Source : Résultats de notre enquête

A la lecture du tableau qui précède, il ressort que 19 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment faible l'impact de celui-ci sur les actions de promotion. Ce qui représente 14,33% de ce nombre. 24/83, soit près de 29% trouvent cet impact moyen et 40/83 soit 48,19% le trouvent fort. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 22 répondants de notre échantillon déclarent l'impact faible, pendant que 15 soit 36,58% le trouvent moyen et 4, le trouvent fort.

Tableau 29 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	19,796	2	,000
Rapport de vraisemblance	21,993	2	,000
Association linéaire par linéaire	19,035	1	,000
Nombre d'observations valides	124		

Source : Résultats de notre enquête

Le Khi deux calculé (cf. tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique (19,796>5,99) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2, avec un coefficient phi, (voir tableau suivant) de 0,400 et un C= 0,371. Ce qui traduit une liaison très significative entre les deux variables et nous amène à conclure que celles-ci sont dépendantes.

Tableau 30 : Mesures symétriques

	Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal Phi	,400	,000
V de Cramer	,400	,000
Coefficient de contingence	,371	,000
Nombre d'observations valides	124	

Source : Résultats de notre enquête

En ce qui concerne l'impact du contrôle de gestion sur les actions de motivation du personnel et création de la valeur ajoutée, il sera mesuré par les informations contenues dans le tableau suivant.

Tableau 31 : Action de motivation du personnel * Existence contrôle de gestion

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Action de motivation du personnel	Faible	Effectif	22	18	40
		% dans Existence contrôle de gestion	26,5%	43,9%	32,3%
	moyen	Effectif	14	16	30
		% dans Existence contrôle de gestion	16,9%	39,0%	24,2%
	fort	Effectif	47	7	54
		% dans Existence contrôle de gestion	56,6%	17,1%	43,5%
Total		Effectif	83	41	124
		% dans Existence contrôle de gestion	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Résultats de notre enquête

CODESRIA - BIBLIOTHEQUE

Le tableau qui précède montre que 22 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment faible l'impact de celui-ci sur les actions de motivation du personnel. Ce qui représente 26,50% de ce nombre. 47/83, soit 56,62% trouvent cet impact fort et 14/83 soit 16,86% le trouvent moyen. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 18 répondants de notre échantillon déclarent l'impact faible, pendant que 16 soit 36,58% le trouvent moyen et 7, le trouvent fort. Le tableau suivant donne une lecture de son khi².

Tableau 32 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	18,002	2	,000
Rapport de vraisemblance	19,229	2	,000
Association linéaire par linéaire	11,846	1	,001
Nombre d'observations valides	124		

Source : Résultats de notre enquête

Le Khi deux calculé (cf. tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique (18,002>5,99) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2, avec un coefficient phi, (voir tableau suivant) de 0,381 et un C= 0,356. Ce qui traduit une liaison très significative entre les deux variables et nous amène à conclure que celles-ci sont dépendantes.

Tableau 33 : Mesures symétriques

		Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal	Phi	,381	,000
	V de Cramer	,381	,000
	Coefficient de contingence	,356	,000
Nombre d'observations valides		124	

Source : Résultats de notre enquête

L'effet du contrôle de gestion social sur les actions et de l'entreprise est évalué en fin de compte à travers la vérification de la relation entre le contrôle de gestion et la gestion des ressources et des compétences, dans le but d'assurer la survie de l'entreprise dans le temps.

Tableau 34 : Gestion des ressources et compétences * Existence contrôle de gestion

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Gestion des ressources et compétences	Faible	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	9 10,8%	15 36,6%	24 19,4%
	moyen	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	22 26,5%	16 39,0%	38 30,6%
	fort	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	52 62,7%	10 24,4%	62 50,0%
Total		Effectif % dans Existence contrôle de gestion	83 100,0%	41 100,0%	124 100,0%

Source : Résultats de notre enquête

Le tableau qui précède montre que 52 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment forte la relation entre celui-ci et la gestion des ressources et des compétences. Ce qui représente 62,65% de ce nombre. 22/83, soit 26,50% trouvent cet impact moyen et 9/83 soit 10,84% le trouvent faible. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 15 répondants de notre échantillon déclarent l'impact faible, pendant que 16 soit 39% le trouvent moyen et 10, le trouvent fort. Le tableau suivant donne une lecture de son khi²

Tableau 35 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	18,834	2	,000
Rapport de vraisemblance	19,123	2	,000
Association linéaire par linéaire	18,596	1	,000
Nombre d'observations valides	124		

Source : Résultats de nos enquêtes

Le Khi deux calculé (cf. tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique ($18,834 > 5,99$) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2, avec un coefficient phi, (voir tableau suivant) de 0,390 et un C= 0,363. Ce qui traduit une liaison de forte signification entre les deux variables et nous amène à conclure sur leur dépendance.

Tableau 36 : Mesures symétriques

		Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal	Phi	,390	,000
	V de Cramer	,390	,000
	Coefficient de contingence	,363	,000
Nombre d'observations valides		124	

Source : Résultats de notre enquête

Au regard des développements qui précèdent et compte tenu du fait que le test du Khi deux respecte tous les critères de validité de cette hypothèse, nous pouvons conclure que **la troisième hypothèse de la présente recherche est validée**. Autrement dit, le contrôle de gestion a un impact positif sur le processus de création de la valeur à travers son appui à la gestion des ressources humaines.

III-2-3- Action du contrôle de gestion sur le changement organisationnel et sur la stratégie de l'entreprise comme supports de création de la valeur

L'analyse opérée ici vise à vérifier la quatrième et dernière hypothèse du présent volet de recherche. Elle sera opérée à partir de deux variables : le changement organisationnel et la mise en place des objectifs stratégiques.

L'analyse de l'impact du contrôle de gestion sur la stratégie des entreprises et la création de la valeur ajoutée met en relation le rôle joué par cet outil sur la stratégie et la création de cette valeur ajoutée. Pour cela, nous examinerons tour à tour le côté changement organisationnel et la mise en œuvre des objectifs stratégiques.

Tableau 37 : Changement organisationnel * Existence contrôle de gestion

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Changement organisationnel	oui	Effectif	49	14	63
		% dans Existence contrôle de gestion	59,0%	34,1%	50,8%
	Non	Effectif	34	27	61
		% dans Existence contrôle de gestion	41,0%	65,9%	49,2%
Total		Effectif	83	41	124
		% dans Existence contrôle de gestion	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Résultats de notre enquête

Le tableau qui précède montre que 49 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment qu'il ya une relation entre celui-ci et le changement organisationnel des entreprises. Ce qui représente 59% de ce nombre. 34/83 n'en trouvent aucune. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 14 trouvent quand même qu'il existe une relation entre ces deux variables. Le tableau suivant donne une lecture de son khi².

Tableau 38 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,802	1	,009		
Correction pour la continuité	5,843	1	,016		
Rapport de vraisemblance	6,887	1	,009		
Test exact de Fisher				,013	,008
Association linéaire par linéaire	6,747	1	,009		
Nombre d'observations valides	124				

Source : Résultats de notre enquête

Le Khi deux calculé (voir tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique ($6,802 > 3,84$) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 1, avec un coefficient phi, (voir tableau suivant) de 0,234 et un C= 0,228. Ce qui traduit une liaison de forte signification entre les deux variables et nous amène à conclure sur leur dépendance.

Tableau 39 : Mesures symétriques

	Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal		
Phi	,234	,009
V de Cramer	,234	,009
Coefficient de contingence	,228	,009
Nombre d'observations valides	124	

Source : Résultats de notre enquête

Dernier croisement de vérification de la dernière hypothèse du présent volet, l'impact du contrôle de gestion sur la mise en œuvre des objectifs stratégiques des entreprises camerounaises vise à tester la relation existante entre le rôle joué par cet outil sur la stratégie dans ses préoccupations de performances.

L'impact du contrôle de gestion dans le processus de changement organisationnel et assurance de la survie est le premier travail à cet effet. Il est mesuré par les données contenues dans le tableau suivant.

Tableau 40 : Mise en œuvre des objectifs stratégiques * Existence contrôle de gestion.

			Existence contrôle de gestion		Total
			oui	non	
Mise en oeuvre des objectifs stratégiques	Faible	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	15 18,1%	26 63,4%	41 33,1%
	Moyen	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	19 22,9%	4 9,8%	23 18,5%
	Fort	Effectif % dans Existence contrôle de gestion	49 59,0%	11 26,8%	60 48,4%
Total		Effectif % dans Existence contrôle de gestion	83 100,0%	41 100,0%	124 100,0%

Source : Résultats de notre enquête

Le tableau qui précède montre que 49 des entreprises qui mettent en place le contrôle de gestion estiment qu'il ya une relation forte entre celui-ci et le changement organisationnel des entreprises. Ce qui représente 59% de ce nombre. 19/83 soit 22,89% trouvent cette relation moyenne. Parmi les 41 entreprises qui ne mettent pas en place le contrôle de Gestion, 26 trouvent une relation faible entre ces deux variables. Le tableau suivant donne une lecture de son khi².

Tableau 41 : Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	25,500	2	,000
Rapport de vraisemblance	25,116	2	,000
Association linéaire par linéaire	20,696	1	,000
Nombre d'observations valides	124		

Source : Résultats de notre enquête

Le Khi deux calculé (cf. tableau précédent) est supérieur au Khi deux théorique ($25,500 > 5,99$) et la probabilité calculée (0,000) est inférieure à celle théorique (0,05) pour un ddl = 2, avec un coefficient phi, (voir tableau suivant) de 0,453 et un C= 0,413. Ce qui traduit une liaison très significative entre les deux variables et nous amène à conclure que celles-ci sont dépendantes.

Tableau 42 : Mesures symétriques

		Valeur	Signification approchée
Nominal par Nominal	Phi	,453	,000
	V de Cramer	,453	,000
	Coefficient de contingence	,413	,000
Nombre d'observations valides		124	

Source : Résultats de notre enquête

Compte tenu du fait que le test du Khi deux respecte tous les critères de validité de cette hypothèse, **nous pouvons conclure que la quatrième hypothèse est validée.** Autrement dit, le contrôle de gestion, à travers son rôle stratégique est un outil de création de la valeur.

Nous venons de clôturer la mise à l'épreuve des hypothèses du présent modèle d'analyse. Ces hypothèses au nombre de quatre, étaient formulées en termes « d'implication du contrôle de gestion au sein des entreprises, en soutenant que celui-ci vise à maximiser la performance de celles-ci » (H2), de « la prise en compte et la valorisation de la dimension sociale du contrôle de gestion qui contribuent de façon notable à la création de valeur au sein des entreprises » (H3) et, (H4) qui soutenait que « le contrôle de gestion, à travers son rôle stratégique, est un outil de création de valeur »

Soumis à l'épreuve des faits, notre modèle théorique est partiellement vérifié. L'hypothèse une qui soutenait que le contrôle de gestion opérationnalisé dans les entreprises camerounaises se sert des outils traditionnels a été invalidée ; mais la deuxième, la troisième et la quatrième ont été validées. Seulement, de la lecture des performances observées, il ressort un constat important à noter : c'est qu'il existe un groupe d'entreprises, présentant des caractéristiques relativement homogènes, qui réalisent des performances nettement meilleures que d'autres, bien que de même secteurs d'activités. De la même façon, il ressort que pendant que certaines entreprises opérationnalisent seulement partiellement le TBP, 24 de l'ensemble étudié implémentent le TBP en leur sein.

Du fait que l'origine des capitaux semble être le critère distinctif de cet écart de performances et au regard de ce que les 24 entreprises qui implémentent le TBP sont à capitaux majoritaires étrangers, la section deuxième de ce chapitre se préoccupe d'éclairer la relation qu'il ya entre les outils opérationnalisés et les performances réalisées par les entreprises camerounaises. En d'autres termes, cette deuxième phase du travail tient de l'interrogation qui s'en dégage de l'incidence de l'utilisation partielle et totale du Tableau de bord prospectif sur la performance des entreprises au Cameroun. Comme pour essayer de savoir si l'usage partiel ou total discrimine les performances de ces entreprises

SECTION DEUXIÈME : ÉVALUATION DES PERFORMANCES EN CONTEXTE MANAGÉRIAL CAMEROUNAIS

L'analyse du comportement de contrôle à travers les variables d'organisation et de management (Evraert 1985, 1986) des entreprises camerounaises a été faite en distinguant deux entités au sein du champ précédemment étudié : les entreprises à capitaux majoritaires camerounais et les entreprises à capitaux majoritaires étrangers. Cela est parti du fait qu'à l'issue des tests de la première hypothèse, il a été constaté que 24 entreprises mettent en place le TBP, en plus des autres résultats. C'est pourquoi nous avons observé, pendant cinq ans (de 1997 à 2001), 12 entreprises, tirées des 124 (voir tableau 3). Cette observation a porté sur cinq indicateurs (voir tableau 43).

Les travaux de cette section servent à vérifier, à travers une recherche longitudinale les conclusions selon lesquelles les entreprises à capitaux majoritaires étrangers mettent en place un système de contrôle de gestion mieux organisé, se servent davantage d'outils non financiers dans l'évaluation de leurs performances et obtiennent de meilleurs résultats.

Paragraphe premier : Méthodologie

La revue de la littérature consacrée aux méthodologies de recherche révèle qu'un certain nombre d'auteurs préconisent de faire l'usage simultané des techniques quantitatives et qualitatives, pour accéder au terrain d'observation (Usunier, Easterby-Smith et Thorpe, 1993, Wacheux, 1996). Cette combinaison permet en effet de compenser les limites de l'une des techniques par les forces de l'autre et inversement, d'appréhender la même réalité sous les angles d'approche différents et de minimiser le risque que les résultats de la recherche ne soient pas trop dépendants d'une seule méthode.

Cette logique a été retenue ici. C'est pourquoi la phase de recueil des données s'est déroulée en trois temps. Les deux premiers ont été développés plus haut. Le troisième a consisté en une sélection de douze entreprises selon une méthode d'échantillonnage empirique tiré des 124 qui ont fait l'objet de la première étude et dont la méthode d'échantillonnage a été énoncée dans l'introduction. Elles appartiennent toutes aux secteurs : primaire (deux) industriel (six), commercial (quatre). Dans chacune des catégories, il y avait trois entreprises à capitaux majoritaires camerounais et trois entreprises à capitaux majoritaires étrangers²⁸.

La performance de l'organisation demeure un enjeu central pour la recherche en gestion. Dans de nombreuses analyses, la justification principale de l'objet étudié repose sur son lien supposé, voir simplement postulé, avec cette performance. Cependant, les données économiques ne sont pas toujours accessibles et les évaluations subjectives de la performance deviennent alors le seul recours pour les chercheurs (comme le souligne Gauzente, 2000).

Sur le terrain camerounais, la raison pour laquelle l'information économique est peu disponible tient de la confidentialité dont elle est entourée par les gestionnaires. Et cette indisponibilité est accentuée par la non existence d'un marché financier fonctionnel. C'est pourquoi seuls deux indicateurs financiers auront été accessibles (en termes de pourcentage d'évolution) par la présente recherche (il s'agit du chiffre d'affaires et du résultat net), et trois variables de gestion, les charges fixes et les charges variables en plus de la variation des effectifs. Les analyses et les interprétations étant faites les unes après les autres (point par point), cette section ne connaîtra pas la segmentation observée précédemment.

²⁸ Le projet a bénéficié de l'aide d'un certain nombre de cabinets comptables et de gestion dont, par respect pour la parole donnée, nous ne pouvons citer les noms ici.

Paragraphe deuxième : Les résultats

Globalement, les résultats indiquent que les outils d'évaluation financière occupent une bonne place dans les systèmes de contrôle organisationnels des entreprises (CMC²⁹), quelle que soit leur forme, ce qui n'est pas le cas des entreprises (CME) où les outils présentent, dans l'ensemble, et compte tenu des variables qui ont été choisies pour les évaluer, un degré de sophistication nettement élevé. Le tableau de bord qui est utilisé par l'ensemble des entreprises (CME) et qui a fait l'objet d'une utilisation significative de la part des dirigeants qui reconnaissent son utilité est l'outil qui marque la différence dans les deux grands groupes.

Dans l'ensemble, les entreprises disposent d'outils réactifs. Même si les données composant les tableaux de bord dans les entreprises (CME³⁰) font l'objet d'une production en temps réel. La force de cette classe d'entreprise réside dans le fait que leurs délais d'actualisation sont inférieurs à une semaine, même si dans quatre cas sur six, les tableaux de bord diffusés le sont mensuellement.

Le constat dans cette classe c'est que les entreprises ressentent le besoin de produire et de diffuser, à des périodes rapprochées, des données formalisées qui leur offrent la possibilité d'évaluations de performances à la fois financières et non financières.

Les indicateurs de suivi sont fortement intégrés dans les outils des organisations (les indicateurs des charges fixes et variables contenues dans les graphiques à partir de la page suivante le témoignent). Ce qui ne peut que donner des résultats dont les reflets sont contenus dans les graphiques suivants.

²⁹ CMC (Capitaux majoritaires camerounais)

³⁰ CME (Capitaux majoritaires étrangers)

La grande majorité des entreprises (CMC) reconnaît accorder une place importante et même très importante dans certains cas, aux variables financières et leurs déclinaisons dans les instruments du contrôle ; alors que dans le cas des entreprises (CME), bien que les données financières soient fondamentales « pour apprécier les évolutions quantitatives et l'analyse des écarts), celles non financières restent, elles aussi, importantes (dans 67% des cas), soit 4 entreprises sur 6, pour « les constructions stratégiques des entreprises ». Cette logique est partagée à 100% par les grandes entreprises (CME) et à 33% par les PME (CME).

Même si le degré de diversité des instruments de mesure ici est juste moyen, ce résultat révèle que l'orientation des outils n'est pas que financière, dans la mesure où ces entreprises se munissent, tel que préconisé dans la littérature, des mesures opérationnelles qui se rapportent à des éléments de performances classiques, mais également à des variables qui sont reconnues aujourd'hui comme occupant une place importante dans le processus de création de la valeur : qualité, flexibilité, délais. (Mendoza et Zrihen, 1999).

A l'issue d'un entretien avec les responsables du pilotage du contrôle de gestion des entreprises (CME), il se trouve que seulement 33,33% mettent un accent sur les éléments immatériels tels que les ressources humaines, les systèmes d'information, les procédures organisationnelles et l'innovation, car pour les autres, ces variables font rarement l'objet d'un suivi dans les tableaux de bord.

Dans ces entreprises (CME) l'on rencontre une décentralisation convenante des responsabilités, qui va jusqu'aux responsables opérationnels ; seulement, à l'issue des entretiens, on s'est rendu compte que la décentralisation qui atteint, dans 67% des cas, les responsables fonctionnels, ne l'est que très peu pour certaines directions (ressources humaines, achats approvisionnement, personnel, communication, marketing), contrairement aux missions à forte consonance financière, pour ce qui est des tableaux de bord.

Pour les niveaux opérationnels, ce sont les chefs de services, les chefs d'atelier, les chefs de rayon, les chefs de secteurs et les responsables des centres qui disposent le plus souvent d'instruments d'évaluation. Il ne s'agit pas de « banques de données » au contenu unique destiné exclusivement à la direction générale ou à l'actionnariat et imposées aux responsables de niveaux inférieurs, mais de véritables instruments de pilotage, conçus localement pour suivre la performance des activités entrant dans un périmètre particulier.

Tableau 43 : Les performances des entreprises sur cinq années (1997/2001)

Evaluation des performances				Evaluation des charges		
Entreprises	Année	Chiffres d'affaires en %	Résultat net en %	Nombres d'employés en %	variables en %	Fixes %
Grandes entreprises (CMC)	2001	2,95%	0,97%	9,32%	3,11%	4,98%
	2000	5,07%	1,35%	8,76%	5,77%	6,89%
	1999	9,48%	3,62%	9,88%	11,90%	11,32%
	1998	7,96%	1,96%	7,69%	8,32%	8,90%
	1997	2,11%	0,87%	7,11%	2,00%	6,89%
Année de base	1996	5 879 (1)	148,34 (1)			
Grandes entreprises (CME)	2001	13,09%	11,89%	3,97%	12,60%	3,80%
	2000	12,95%	11,64%	1,74%	13,02%	4,88%
	1999	13,07%	7,90%	3,11%	11,90%	4,53%
	1998	11,92%	10,31%	4,25%	10,75%	5,08%
	1997	10,31%	9,89%	5,03%	9,89%	4,87%
Année de base	1996	17 963 (1)	1 491 (1)			
PME (CMC)	2001	3,62%	2,17%	6,91%	5,55%	0,11%
	2000	2,98%	0,89%	3,98%	3,05%	0,23%
	1999	4,26%	1,92%	1,67%	5,92%	- 2,47%
	1998	4,84%	1,32%	0,28%	4,98%	4,17%
	1997	5,11%	-0,21%	9,55%	3,58%	8,11%
année de base	1996	942 (1)	38(1)			
PME (CME)	2001	13,98%	12,98%	8,98%	13,05%	12,80%
	2000	13,42%	12,86%	5,78%	12,87%	13,31%
	1999	12,95%	9,68%	3,11%	12,80%	13,90%
	1998	12,83%	7,45%	7,89%	12,03%	8,79%
	1997	11,65%	8,75%	6,45%	10,65%	7,95%
Année de base	1996	2 893 (1)	342 (1)			

(1) Chiffres en millions de Francs CFA

Source : Notre enquête

Le tableau qui précède montre une évolution du chiffre d'affaires de 1997 à 1999, passant de 2,11% à 9,48% pour les G.E (CMC), même si à partir de l'année 2000, la tendance est plutôt régressive, passant de 9,48% à 5,07%, puis à 2,95%. Le résultat net suit la même tendance, passant d'une évolution de 0,8% à 3,62%, avant d'amorcer la baisse à 1,35% puis à 0,97% pour la même catégorie d'entreprise. La même tendance se retrouve au niveau du nombre d'employés qui est progressif jusqu'en 1999 et qui, après une baisse en 2000, retrouve la tendance positive en 2001, passant d'une évolution de 2% à 11,90% pour les charges variables et de 6,89% à 11,32% pour celles fixes dans la même période.

Si cette tendance est compréhensible pour les charges variables, qui décroissent en fonction du volume d'activités, passant de 11,90% à 5,77% puis à 3,11%, il aurait été très intéressant de savoir ce qui fait baisser la tendance des charges fixes de 11,32% en 1999 à 6,89%, puis à 4,98%.

La tendance dans les GE à CME est toute autre, notamment en ce qui concerne les charges fixes qui sont relativement stables, malgré la tendance croissante des charges variables qui s'explique par la croissance presque régulière du chiffre d'affaires sur les cinq ans et celle du résultat net sur la même période, malgré une baisse connue en 1999. L'évolution du nombre d'employés est décroissante par contre, malgré une reprise en 2001. Ce qui s'explique certainement par une forte utilisation de la technologie de pointe.

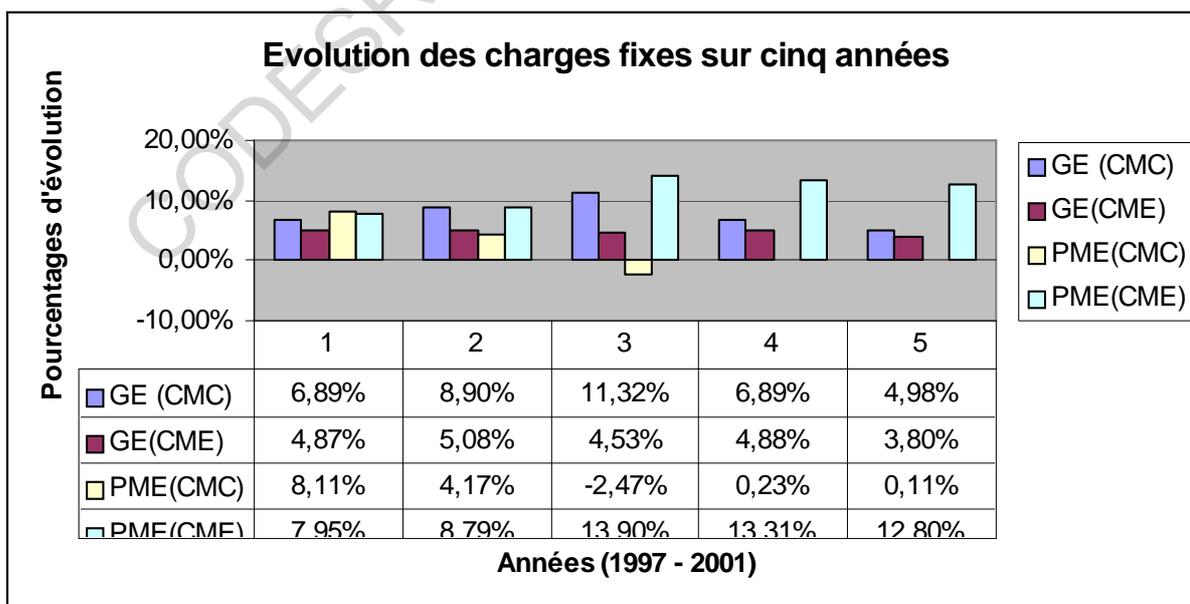
En ce qui concerne les PME, celles à CMC affichent une baisse du chiffre d'affaires sur les cinq ans, ce qui entraîne des performances négligeables en terme de résultat net qui, négatif en 1997, aura une croissance inférieure à 2% jusqu'à l'année 2000, bien que marquant une reprise en 2001. Le paradoxe managérial est celui observé à partir de l'évolution des charges variables qui est croissante les trois premières années, avoisinant les 6% en 1999 et 2001 ; même

la gestion des charges fixes montre des limites managériales profondes, en ce sens qu'elles croissent plus que le chiffre d'affaires et les charges variables et plus que le bénéfice en 1997 et 1998 ; ce qui est l'expression de sérieux problèmes de gestion dans cette catégorie d'entreprises et la cause de multiples disparitions comme le soutiennent Lauzel et Teller (1997).

Bien qu'elles soient des PME elles aussi, celles à CME présentent des performances nettement meilleures. La croissance du chiffre d'affaires est soutenue sur les cinq années, le résultat net lui aussi est croissant sur la même période, malgré un léger fléchissement en 1998, passant d'une évolution de 8,75% à 7,45%. L'évolution du nombre d'employés suit, elle aussi, une tendance normale, bien qu'en légère baisse en 1999, consécutive à une légère stagnation du chiffre. Les charges variables suivent une évolution proportionnelle à celle du chiffre d'affaires. L'accroissement des charges fixes sur les cinq ans est certainement l'expression d'une volonté de croissance et la manifestation d'une politique d'accroissement des investissements d'extension.

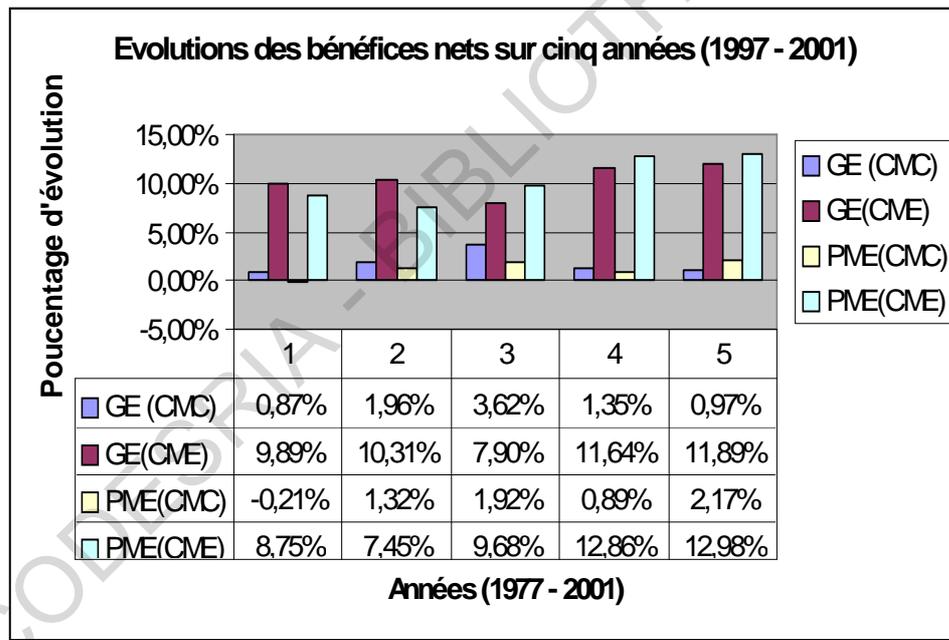
Les diagrammes de 1 à 5, qui montrent les évolutions de ces cinq rubriques, présentent des analyses comparables de celles-ci sur les cinq années d'études.

Diagramme 1 : Évolution des charges fixes sur cinq ans



On constate, pour ce qui est des PME (CME), que les charges fixes croissent de la première à la troisième année, puis amorcent 1 déclin de la quatrième à la cinquième année. Cette tendance est la même pour les GE (CMC). En ce qui concerne les GE (CME) par contre, il y a une évolution en dents de scie de la première à la cinquième année. Les PME (CMC) connaissent une récession continue des charges fixes sur cette période qui passe par une étape de désinvestissement à la troisième année, pour retrouver une croissance nulle à partir de la quatrième année. Ceci est l'expression d'un déficit de croissance de cette catégorie d'entreprise et même de disparition.

Diagramme 2 : Évolution des résultats nets sur cinq ans

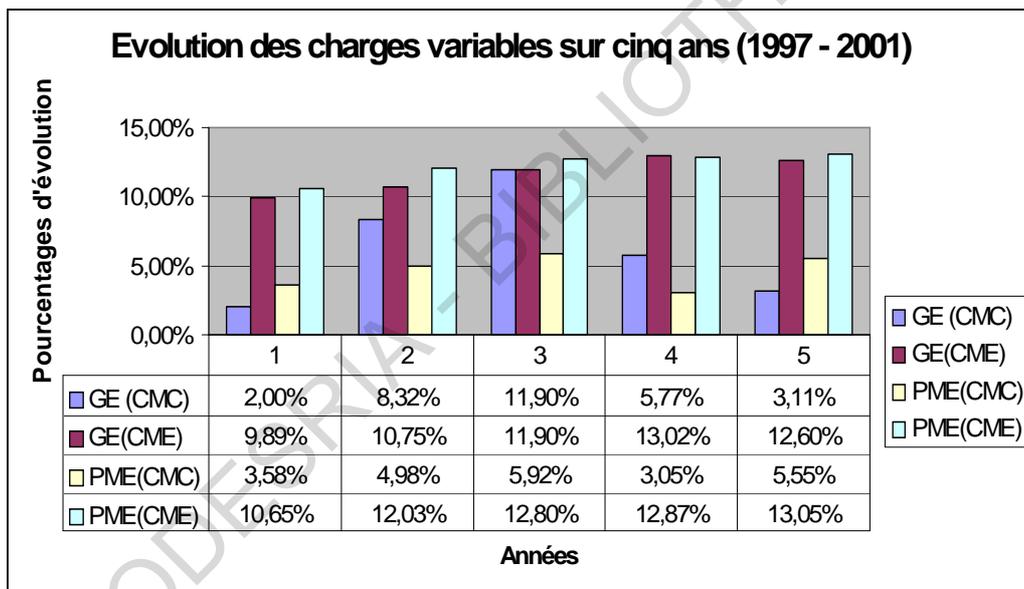


Les résultats nets des GE (CMC) sont croissants de la première à la troisième année où ils atteignent leur sommet, qui est de 3,62%, pour amorcer une récession qui va jusqu'à 0,97%. C'est le contraire pour les GE (CME) qui passent d'une croissance de bénéfices de la première à la deuxième année, à une baisse à la troisième année pour reprendre avec la croissance qui va jusqu'à 11,89%. En ce qui concerne les PME, celles (CMC) partent d'une récession de –

0,21% à une légère croissance jusqu'à la troisième année qui aboutit à une baisse la quatrième année pour remonter à la cinquième année. Les PME (CME) expriment une croissance soutenue de la deuxième à la cinquième année, après une très légère baisse de la première à la deuxième année. Laquelle croissance est quelque fois dix fois supérieure à celle des PME (CMC) , comme c'est le cas à la quatrième année.

Cette différence de performances qui est également perçue pour ce qui est des GE amène à conclure que les entreprises à capitaux majoritaires étrangers réalisent de meilleures performances en contexte managérial camerounais.

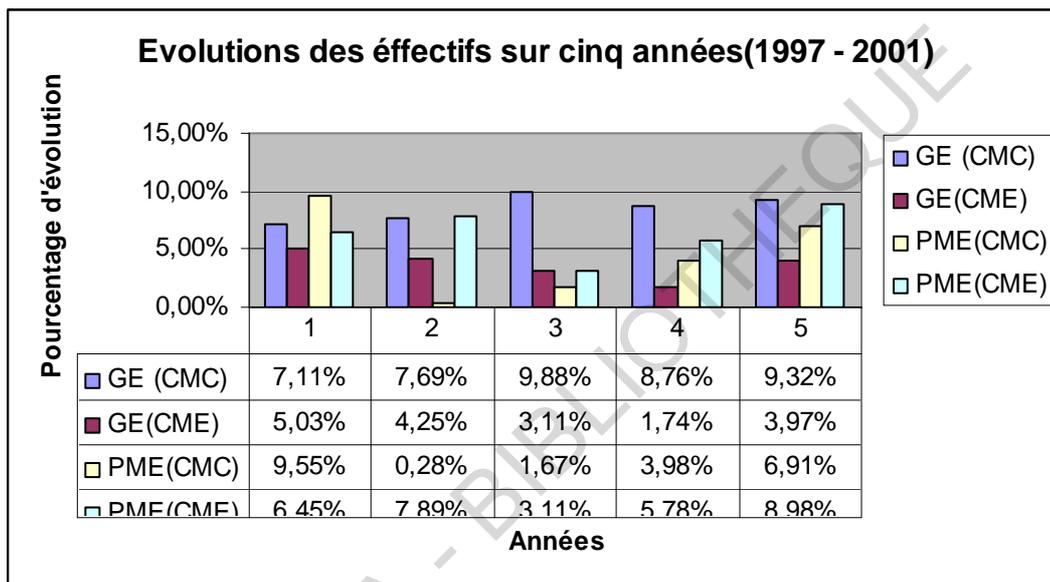
Diagramme 3 : Évolution des charges variables sur cinq ans



La courbe des charges variables est croissante dans un premier temps croissante pour les GE (CMC) puis, après le sommet à 11,90%, décroît jusqu'à 3,11% à la cinquième année. Ce qui est le contraire de celle des GE (CME) qui est croissante de la première à la quatrième année, même si elle décroît très légèrement de la quatrième à la cinquième année. Cette tendance est la même pour les PME (CME) dont les charges variables évoluent en fonction des contraintes de production. Pour le PME (CMC) par contre, après une croissance

des charges fixes de la première à la troisième année, on tombe à une baisse, puis à une reprise. Cette tendance ne cadre ni avec l'évolution du chiffre d'affaires, ni avec celle des bénéfices nets, ni avec celle des effectifs. Ce qui est l'expression d'une inadéquation réelle entre les contraintes de production et les politiques de gestion.

Diagramme 4 : Evolution des effectifs sur cinq ans.

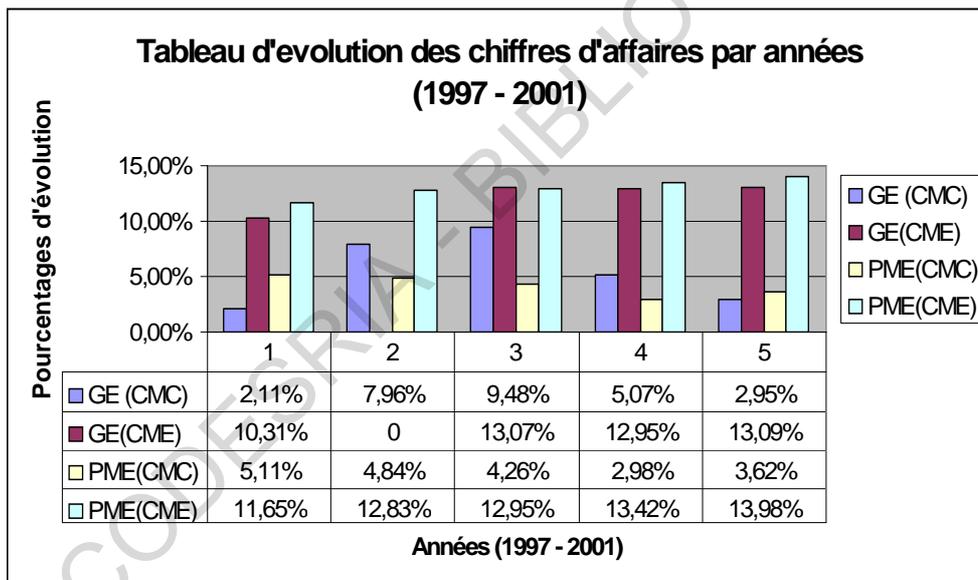


La courbe des effectifs suit une logique radicalement différente des autres en ce qui concerne les GE (CMC). En effet, après une croissance de forte valeur relative de la première à la troisième année, allant de 7,11% à 9,88%, on tombe sur une baisse de plus d'une unité, pour revenir à 9,32%. Le constat qui s'en dégage est le fort taux de croissance des effectifs sur les cinq années, lequel taux de croissance est en contradiction avec le fort taux de croissance des variables de rentabilité de cette forme d'entreprise. Les GE (CME) suivent, pour ce qui est de leurs effectifs, la courbe contraire de leur chiffre d'affaires qui, après une récession de la première à la quatrième année, amorce une croissance de plus de deux unités, bien qu'étant en situation de croissance à la fois du chiffre d'affaires et du bénéfice net.

Les PME (CMC), après une baisse des effectifs qui avoisine le zéro, amorcent une croissance soutenue sur les trois dernières années, tendance contradictoire à la courbe des résultats nets et même du chiffre d'affaires. La courbe des effectifs des PME (CME), quant à elle, croît de la première à la deuxième année, puis décroît de la deuxième à la troisième, pour amorcer une croissance soutenue jusqu'à la cinquième année.

Cette tendance donne une fois de plus les allures des approches de gestion des entreprises camerounaises.

Diagramme 5 : Évolution du chiffre d'affaires sur cinq ans

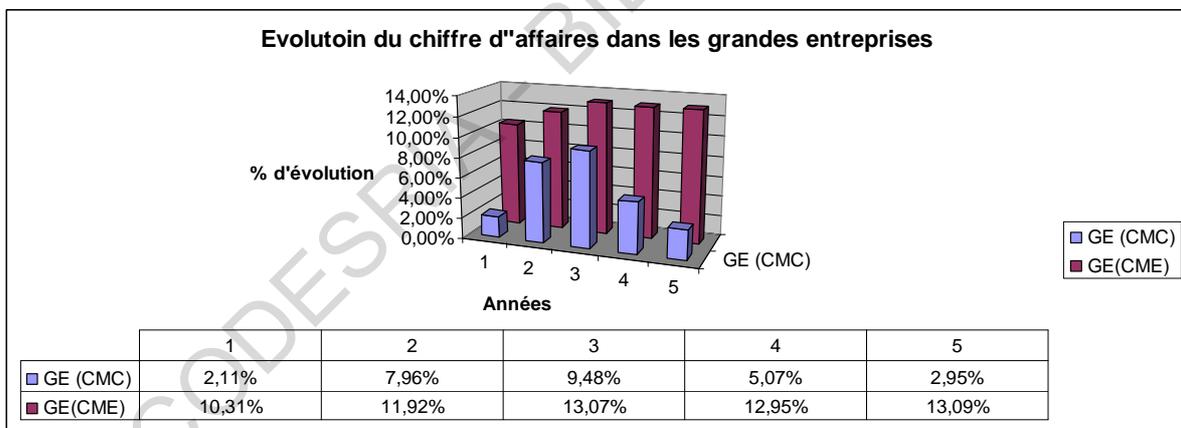


A la lecture de ce diagramme, la croissance du chiffre d'affaires est dominée, par les PME (CME). Ce qui exprime la qualité des politiques du contrôle de gestion mises en place et, à travers elles, les résultats qu'obtiennent ces entreprises. Ces performances accèdent la thèse selon laquelle les entreprises à capitaux majoritaires étrangers sont mieux gérées que celles à capitaux majoritaires camerounais et, par conséquent, obtiennent de meilleurs résultats.

A l'inverse, les PME (CMC) connaissent les taux de croissance les plus faibles et décroissants le long des cinq années d'étude, sauf en quatrième année où ils sont en légère baisse par rapport à la cinquième. Parmi les grandes entreprises, celles (CMC) connaissent des taux de croissance qui ont une forme pyramidale pendant que celles (CME) ont une courbe de taux croissante de la première à la troisième année ; laquelle courbe reste ascendante, malgré le fléchissement connu à la quatrième année.

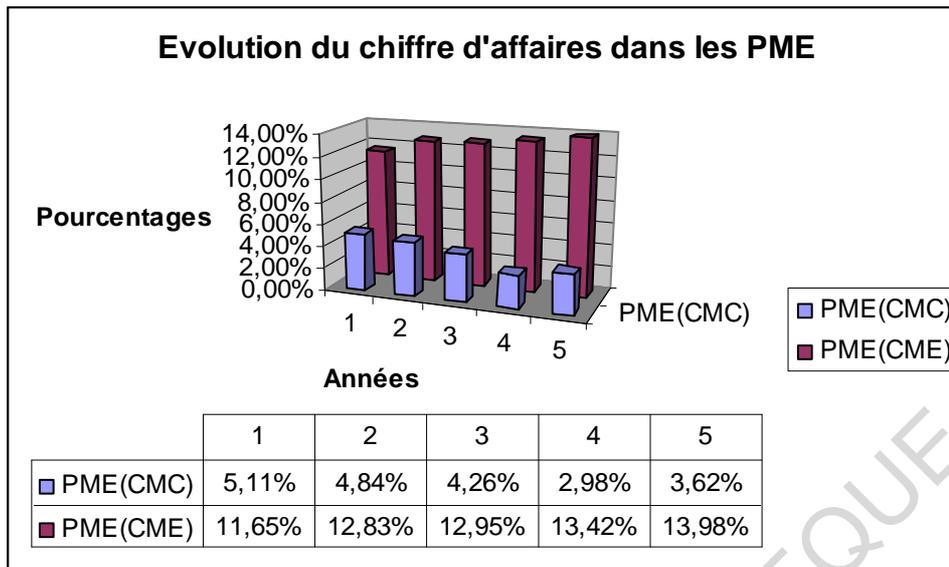
On constate à travers le tableau suivant que la courbe d'évolution du chiffre d'affaires a une croissance plus forte et plus soutenue pour ce qui est GE (CME) et que celle des GE (CMC) est juste l'opposé de la première.

Diagramme 6 : Evolution du chiffre d'affaires sur cinq ans dans les grandes entreprises



La tendance observée pour ce qui est des grandes entreprises se retrouve dans les PME comme nous pouvons le voir dans le tableau 54 suivant.

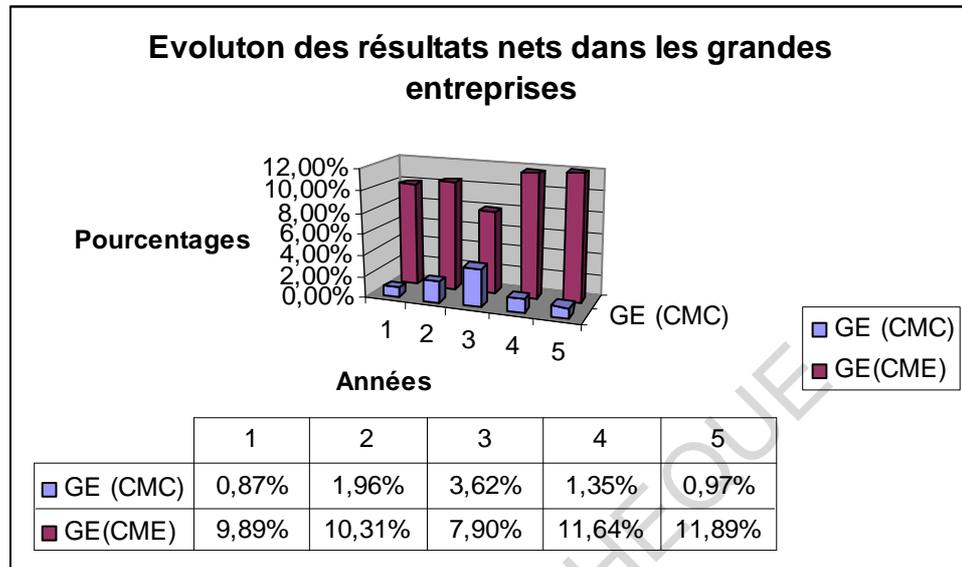
Diagramme 7: Evolution du chiffre d'affaires dans les PME



La tendance du chiffre d'affaires exprimée par ce tableau montre deux faits de forte signification économique :

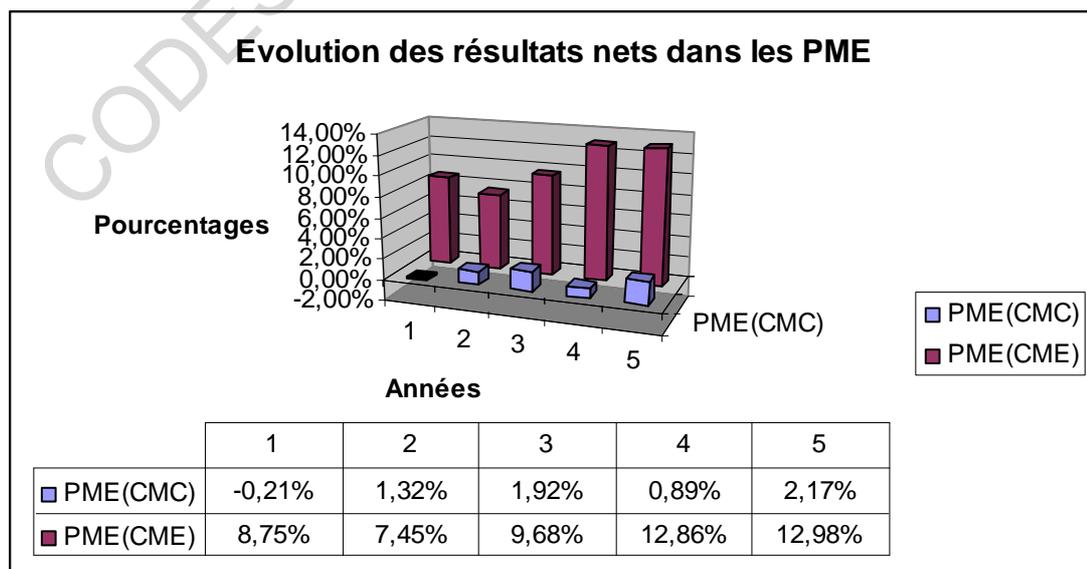
- Le premier, c'est la différence criarde qui existe entre ces deux types d'entreprises. Pendant que le pourcentage d'évolution des PME(CME) oscille entre 12 et 14%, celui des PME (CMC) n'atteint même pas les 5% ;
- Le second est relatif à l'évolution des pourcentages. Pendant que la courbe des pourcentages est croissante dans les PME (CME), elle est plutôt décroissante dans les PME (CMC).

Diagramme 8 : Evolution des résultats nets des grandes entreprises sur cinq années (1997-2001)



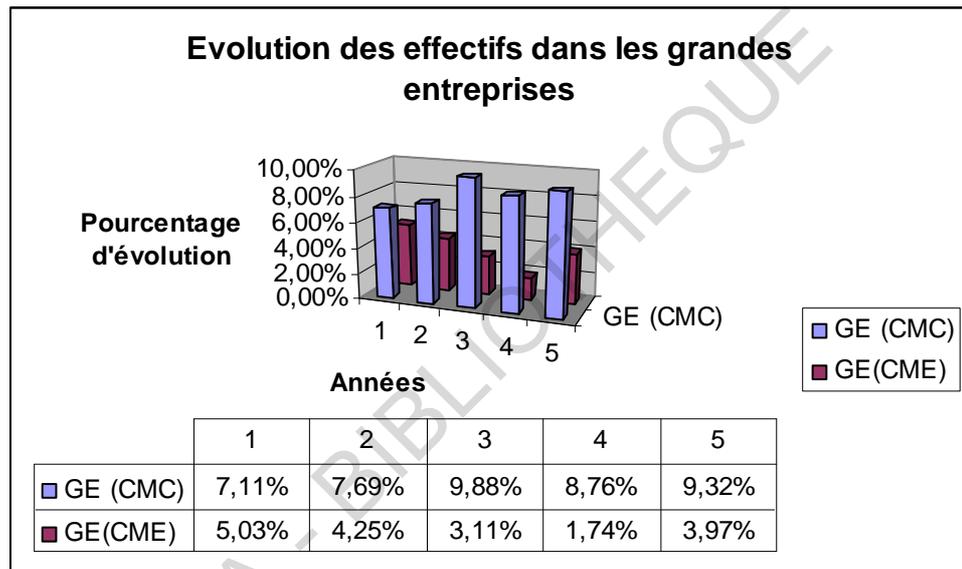
Le constat fait en ce qui concerne le tableau 54 (précédent) et qui concernait les PME, est transposable à la réalité des résultats nets contenue dans le diagramme précédent. En effet, pendant que la courbe des pourcentages des GE (CME) oscille entre 10 et 12%, avec un plancher, à la troisième année, qui tend vers 8%, celle des GE (CMC) a un plafond à la troisième année, qui est inférieur à 4%.

Diagramme 9 : Evolution des résultats nets dans les PME



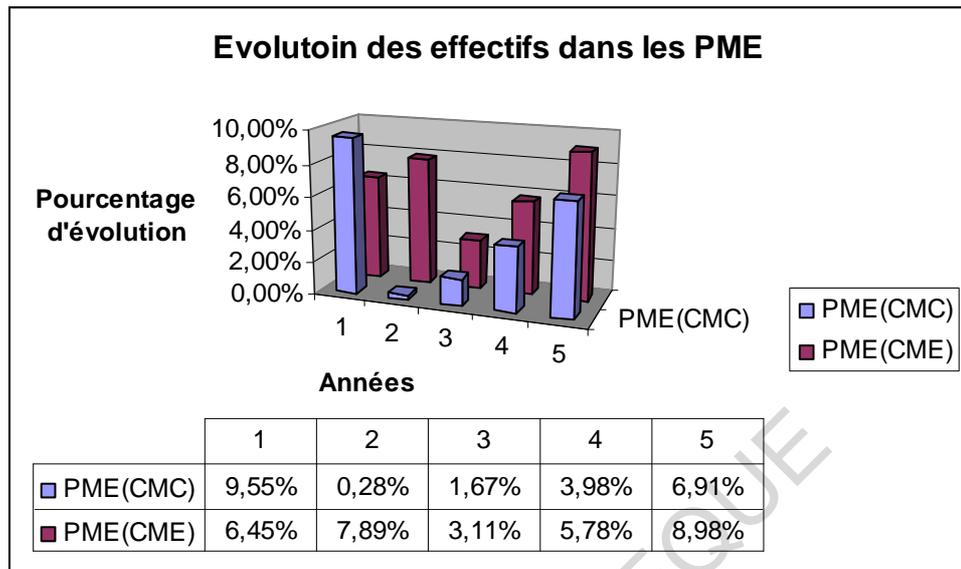
Le diagramme qui suit connaît la même tendance que celle dessinée par les trois diagrammes précédents. En effet, pendant que les PME (CMC) connaissent des situations d'évolution négative du résultat net, c'est le cas en première année, avec un plafond de croissance de cette variable légèrement supérieur à 2%, les PME (CME), elles, connaissent des taux de croissance du résultat net de près de 13% avec un plancher de 7,45% (à la deuxième année).

Diagramme 10 : Evolution des effectifs dans les GE



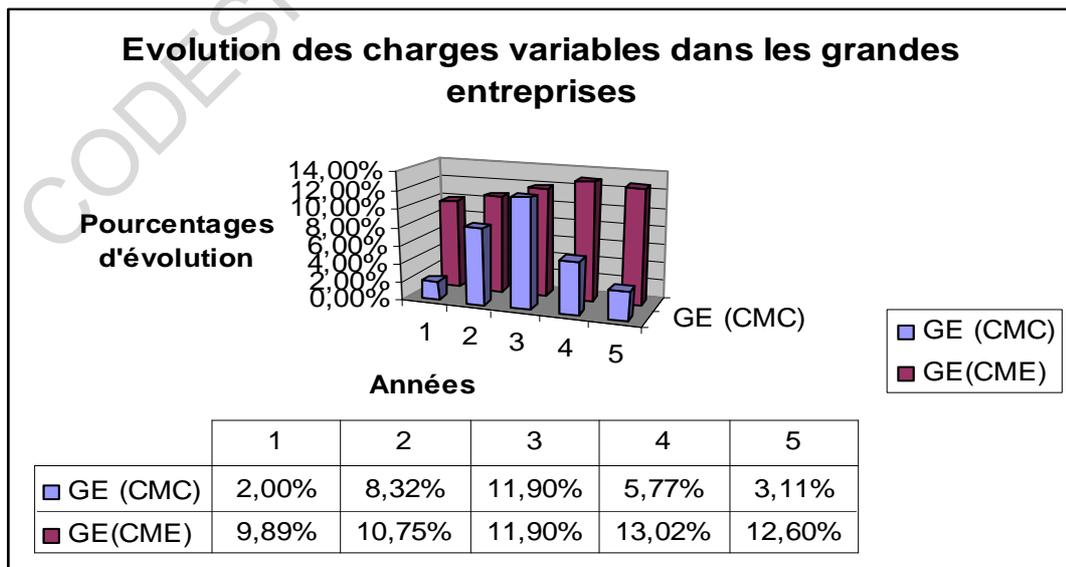
La courbe des effectifs contenue dans les tableaux (précédent et suivant) est représentative de la politique du management des charges des entreprises de ces deux grands groupes. Pour ce qui est des grandes entreprises, celles à capitaux majoritaires camerounais crèvent le plafond des évolutions des effectifs sur les cinq années, allant jusqu'à des taux qui dépassent 9%, alors que pour les GE (CME), le taux de croissance le plus élevé, connu à la première année, est de 5,03%.

Diagramme 11 : Évolution des effectifs dans les PME



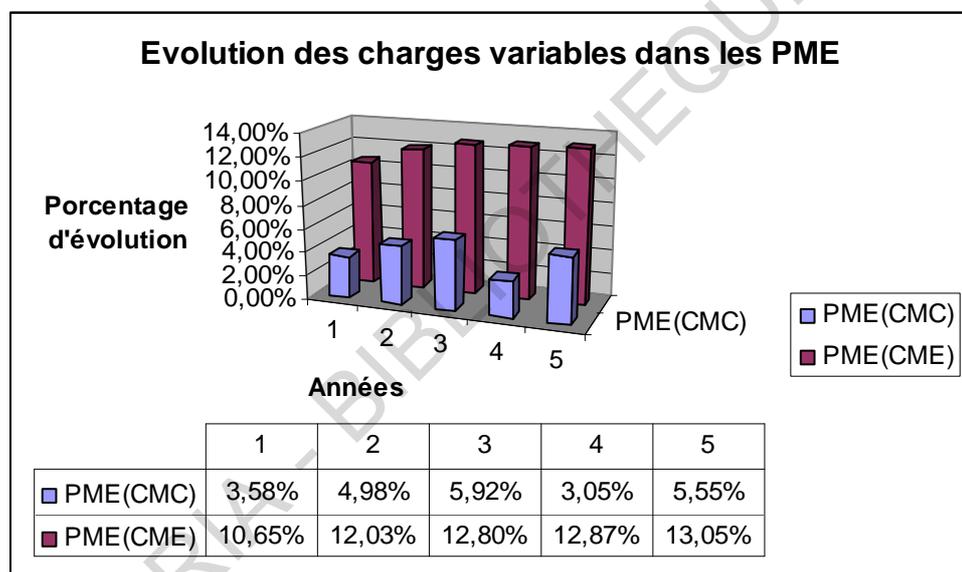
En ce qui concerne les PME, celles (CMC) ont une courbe d'évolution des effectifs en V. En effet, après un taux de croissance des effectifs de 9,55%, elles vont passer, expression d'une certaine déconfiture économique, à des taux très faibles, pour remonter, à la cinquième année, à près de 7%.

Diagramme 12 : Évolution des charges variables dans les GE



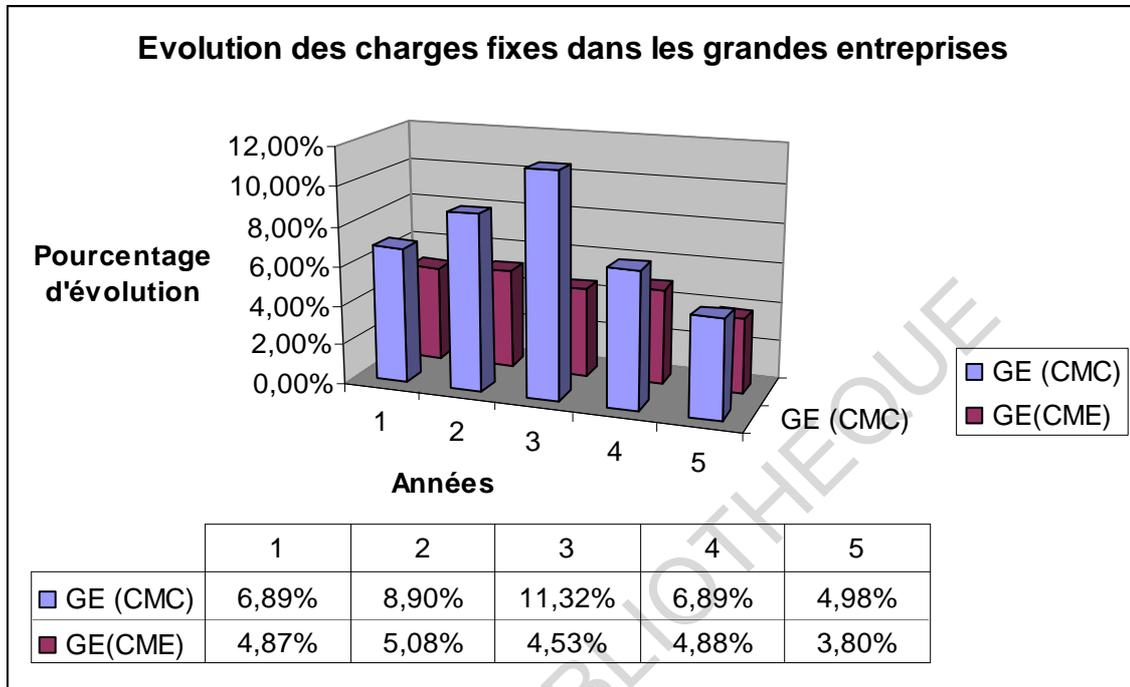
Les charges variables dans les grandes entreprises suivent une logique managériale rationnelle, en ce qui concerne celles (CME), car elles suivent la courbe d'évolution du chiffre d'affaires et dans une certaine mesure, du résultat. Par contre celles des GE (CMC) ne suit aucune logique ; en tout cas pas celle managériale rationnelle car elle ne reflète en aucun cas ni la courbe d'évolution du chiffre d'affaires, ni celle des résultats nets.

Diagramme 13 : Évolution des charges variables dans les PME



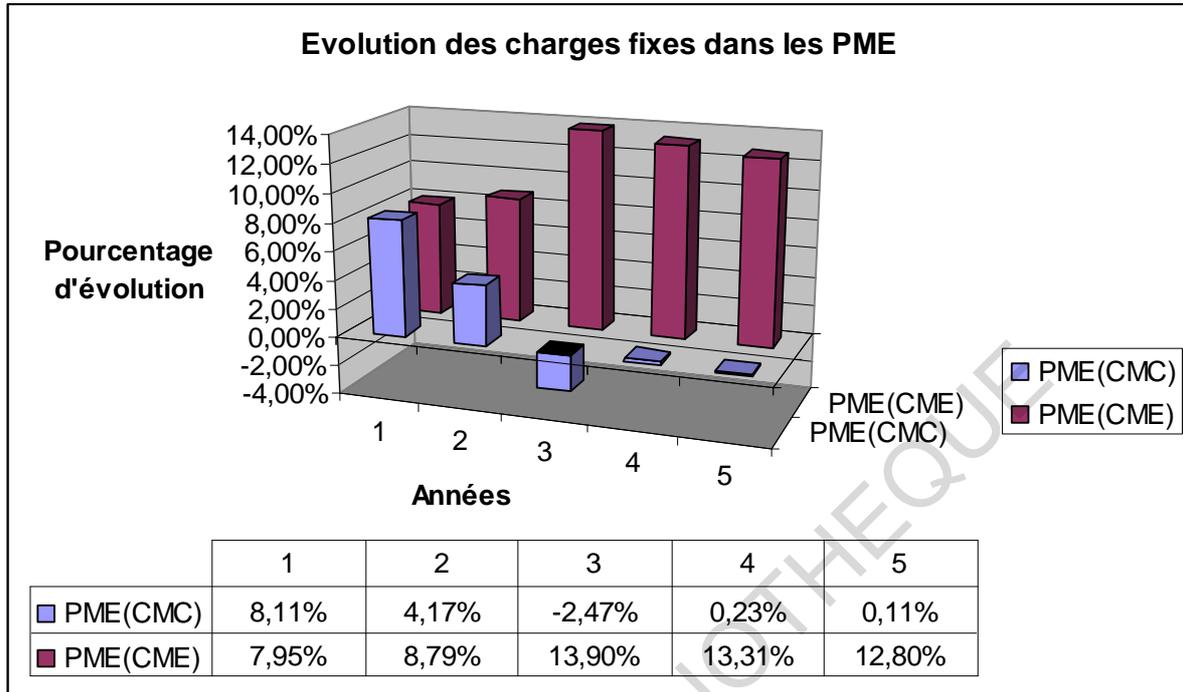
La courbe des charges variables des PME (CME) suivent une logique managériale rationnelle. Leur évolution est proportionnelle à celle du chiffre d'affaires de cette catégorie d'entreprise ; ce qui est l'expression d'une bonne politique de gestion, contrairement aux PME (CMC) dont la courbe est croissante dans le temps, malgré un léger fléchissement à la quatrième année.

Diagramme 14 : Évolution des charges fixes dans les GE



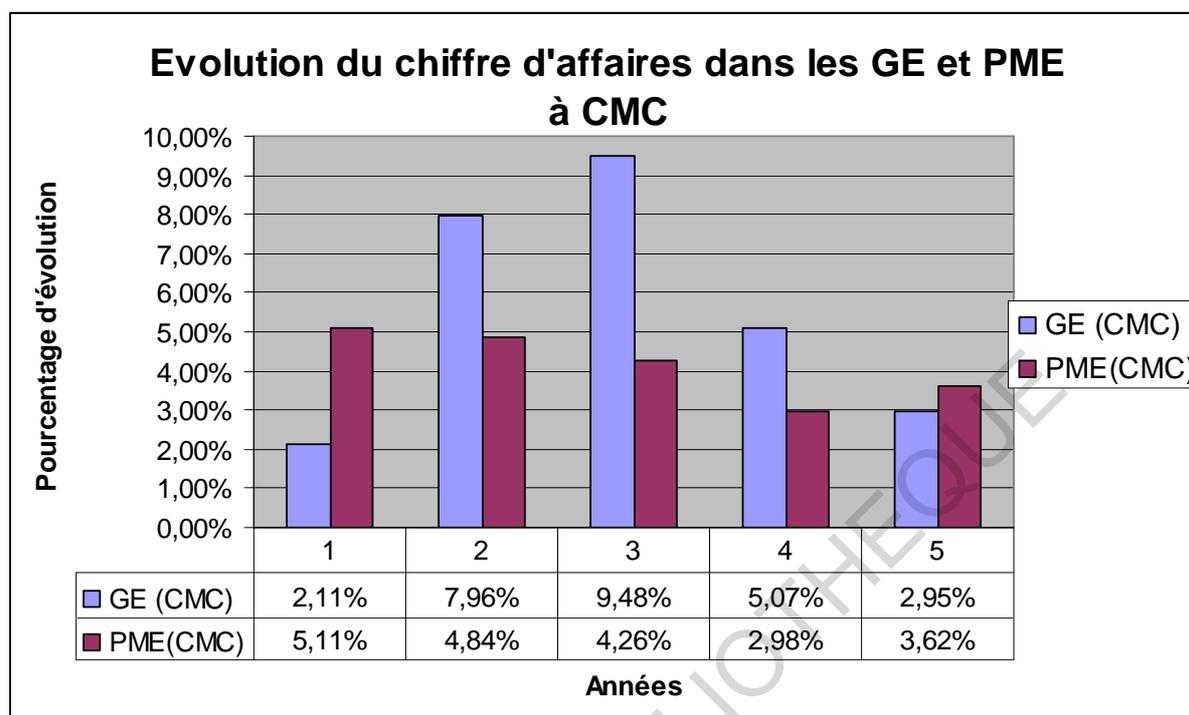
Le tableau des charges fixes qui précède montre deux types d'entreprises aux politiques de gestion radicalement opposées. Pendant que les GE (CME) ont une courbe de charges fixes presque stagnante le long des quatre premières années et décroissante à la cinquième, avec un taux de croissance à peine légèrement supérieur à cinq (à la deuxième année), les GE (CMC) ont un taux de croissance pyramidal, dépassant quelquefois les 10% (c'est le cas à la troisième année).

Diagramme 15 : Évolution des charges fixes dans les PME



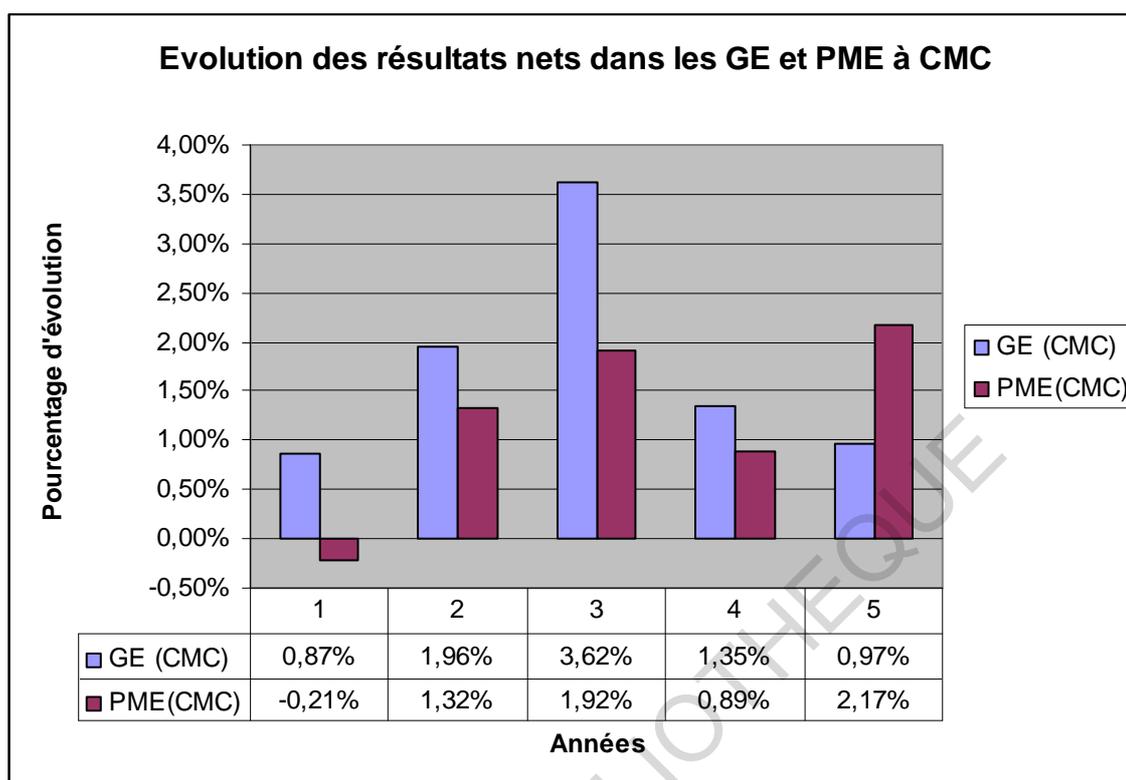
Après une forte croissance des charges fixes la première année, dans les PME (CMC), allant jusqu'à 8,11%, cette catégorie d'entreprise va amorcer une baisse desdites charges, à partir de la deuxième année d'étude jusqu'à la cinquième, en passant par une phase de désinvestissement à la troisième année, qui connaîtra une évolution des charges fixes allant jusqu'à -2,47%. Les PME (CME) ont, quant à elles, une phase de croissance des charges fixes qui frise la stagnation de la première à la deuxième année, pour, à partir de la troisième année, amorcer une croissance à deux chiffres. Même la cinquième année, qui connaît une baisse légère de près d'une unité, conserve une évolution supérieure à 12%. On comprend, avec cette évolution, que cette forme d'entreprises opère, de façon significative, des investissements d'extension.

Diagramme 16 : Évolution des chiffres d'affaires GE et PME à CMC



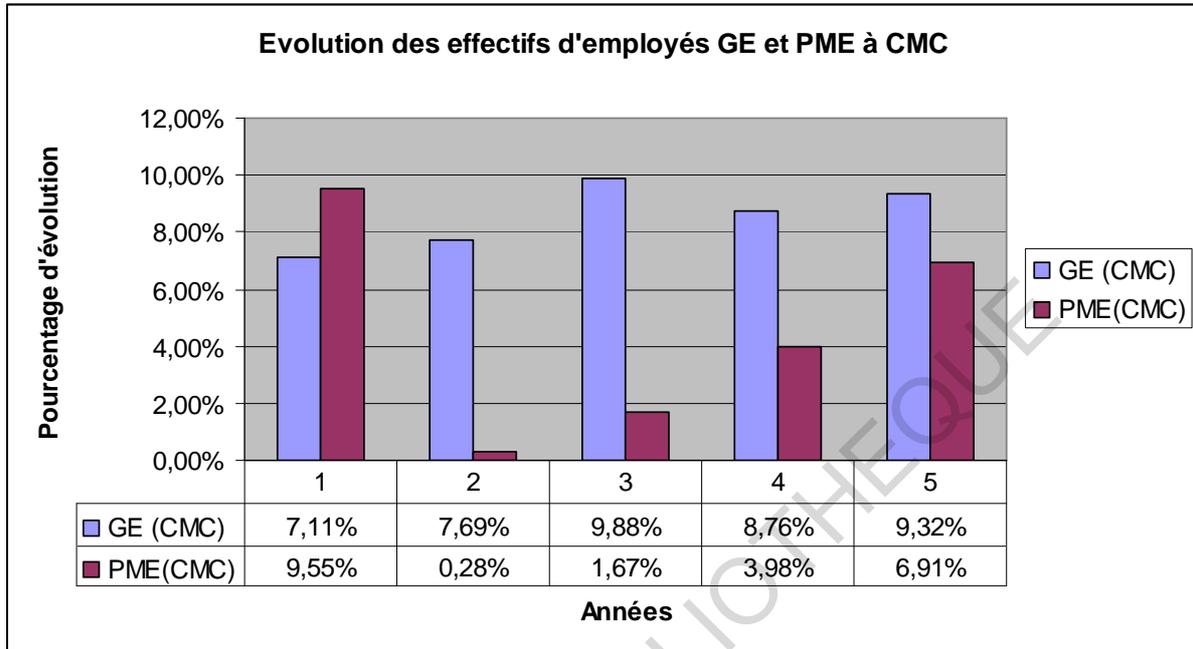
Ce diagramme permet d'avoir une lecture des politiques de gestion menées dans les entreprises CMC et des performances qui en résultent. Pour ce qui est de l'évolution du chiffre d'affaires, on constate qu'aucun groupe d'entreprises n'atteint 10% du chiffre d'affaires sur toute la période d'expérimentation ; que l'évolution des grandes entreprises est quelque peu pyramidale, pendant que celle des PME est décroissante dans le temps.

Diagramme 17 : Évolution des résultats nets GE et PME à CMC



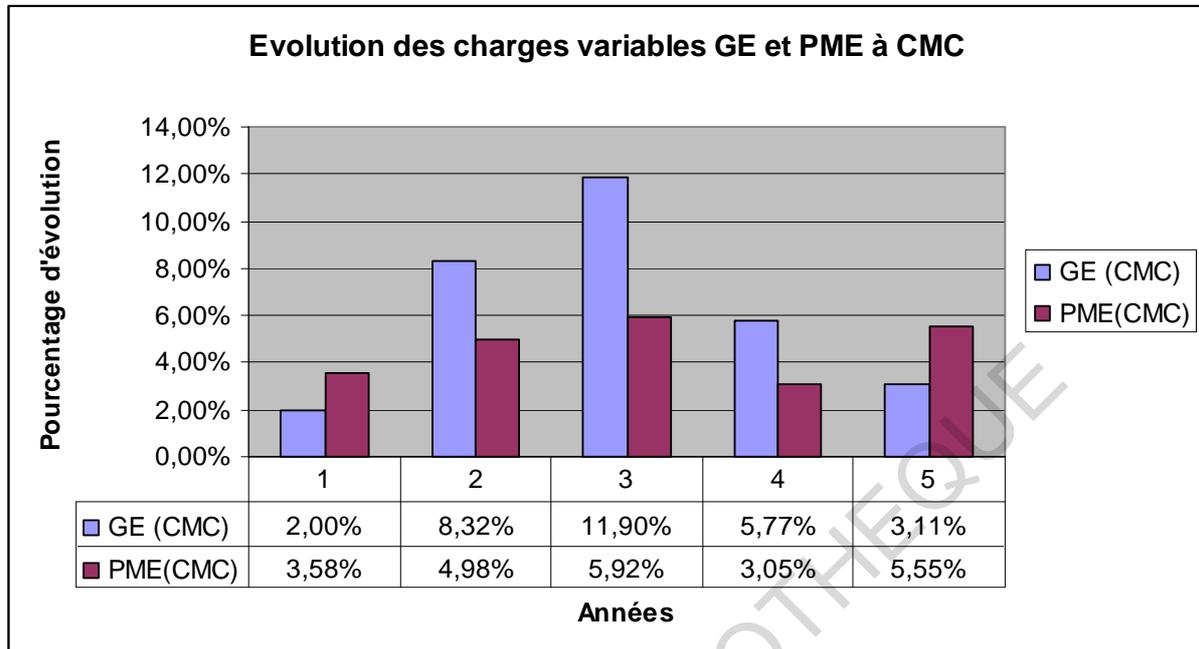
Pour ce qui est de l'évolution des résultats nets, pendant que celle des grandes entreprises reste pyramidale elle aussi, en suivant la tendance des chiffres d'affaires, celle des résultats nets a une courbe en dents de scie.

Diagramme 18 : Évolution des effectifs d'employés dans les GE et PME à CMC



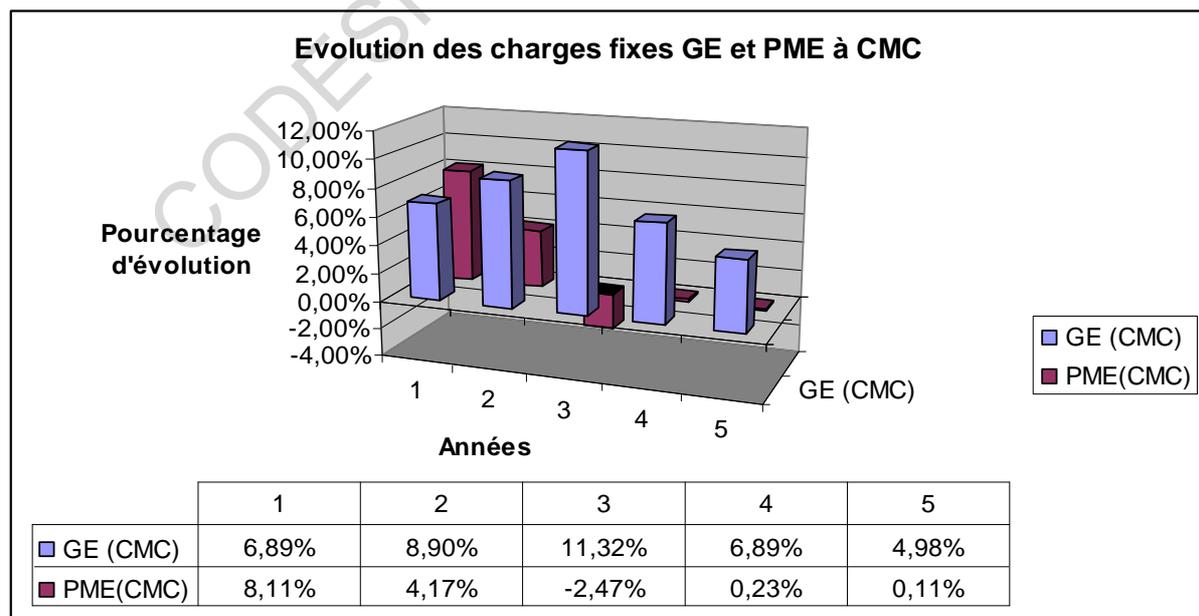
L'évolution des effectifs laisse observer le paradoxe managérial qui jonche ces entreprises. En effet, pendant que les performances financières sont minables, les évolutions des effectifs sont importantes et de façon transversale sur les cinq années, pour ce qui est des GE, puis en « V » pour les PME.

Diagramme 19 : Évolution des charges variables dans les GE et PME à CMC



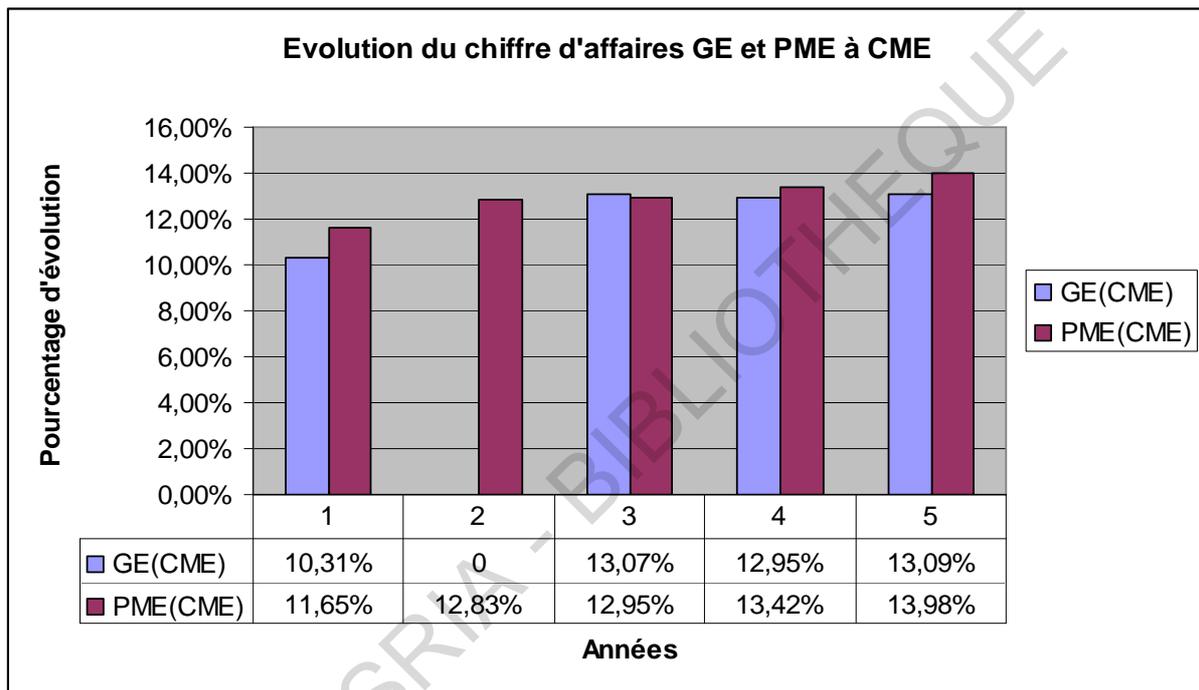
Le paradoxe managérial observé sur l'évolution des effectifs est présent dans les évolutions des charges variables. Celles-ci sont plus élevées que les évolutions tant des chiffres d'affaires que des résultats nets.

Diagramme 20 : Évolution des charges fixes GE et PME à CMC.



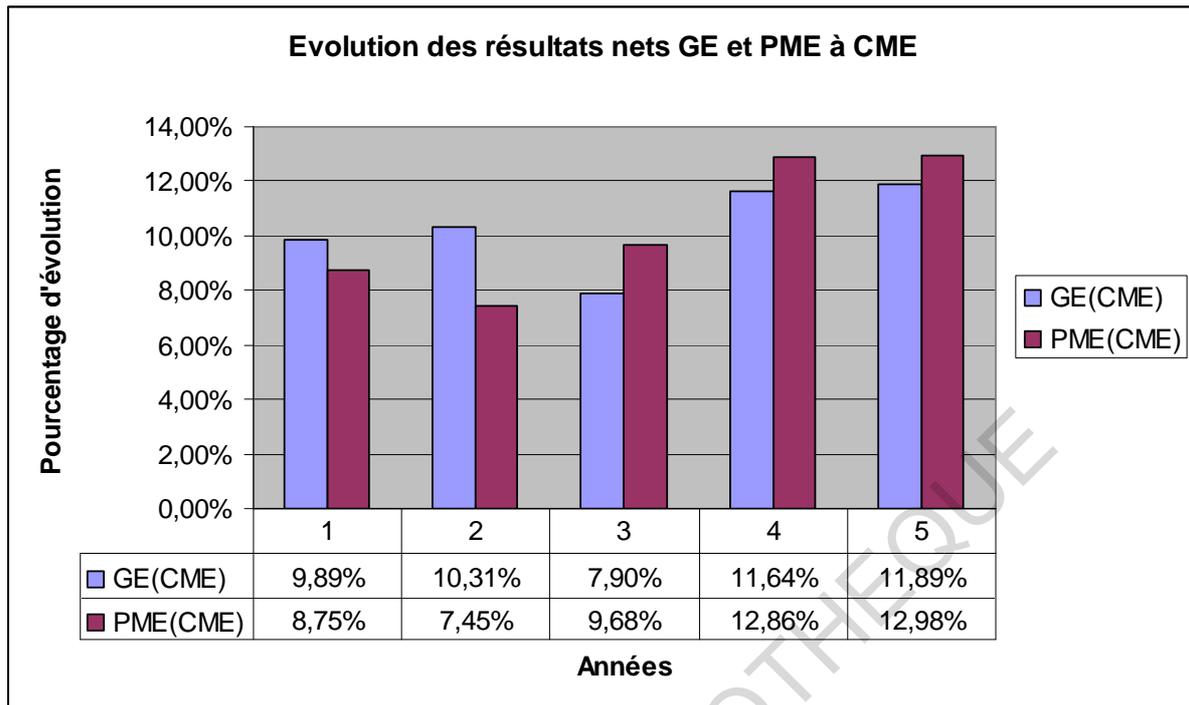
On peut dire, à la lecture du diagramme précédant, que le paradoxe managérial est transversal à toutes les variables de gestion. Les charges fixes augmentent, en atteignant des proportions dépassant 10%, alors qu'aucun des taux n'a atteint ce niveau, que ce soit pour les chiffres d'affaires ou pour les résultats nets. Ce qui semble être le contraire pour la situation exprimée à travers la réalité managériale lisible dans les entreprises CME.

Diagramme 21 : Évolution du chiffre d'affaires GE et PME à CME



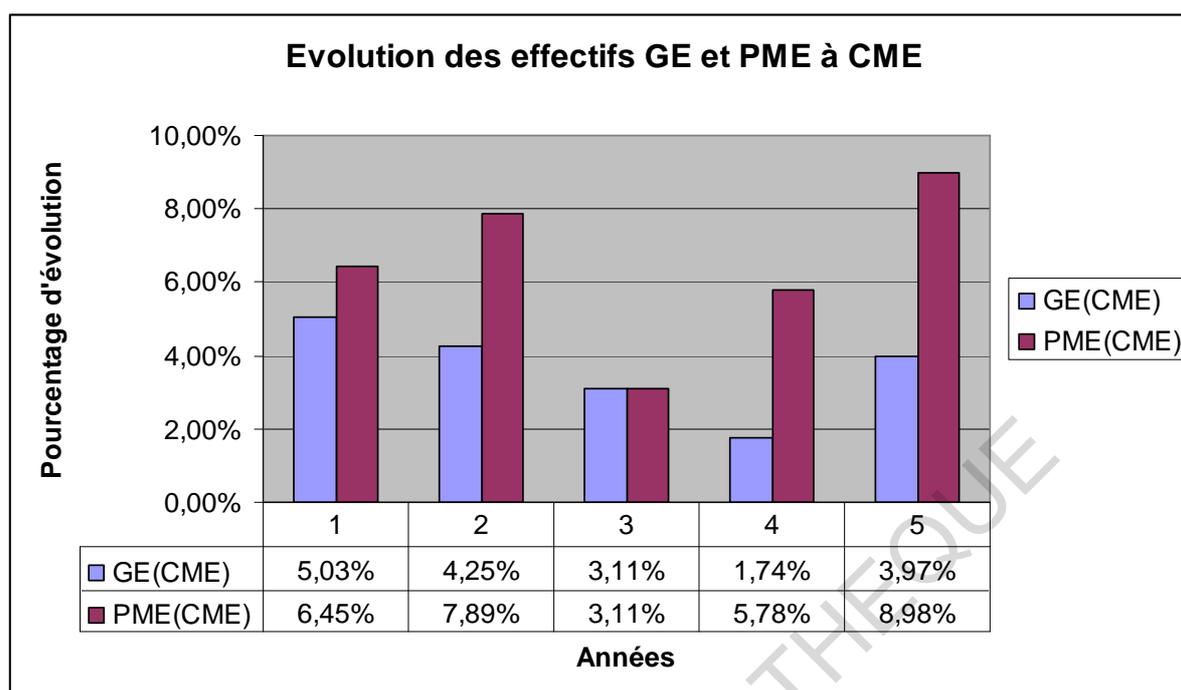
Le diagramme qui précède présente une réalité homogène des politiques de gestion des entreprises CME. Non seulement les taux sont presque les mêmes, mais les évolutions sont ascendantes le long de la période d'étude. De la première à la cinquième année, les évolutions sont supérieures à 10%

Diagramme 22 : Évolution des résultats nets GE et PME à CME



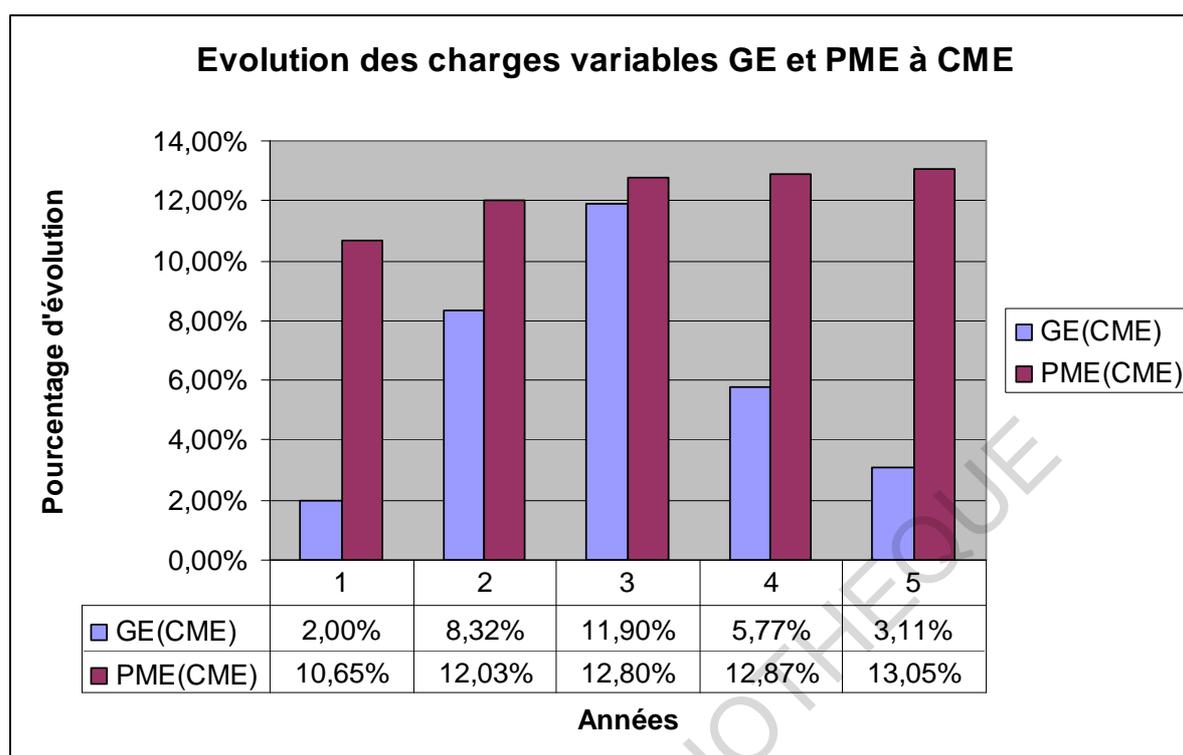
Les évolutions observées en ce qui concerne le chiffre d'affaires sont à quelques rares aspects près, semblables à celles du diagramme précédent. Pour ce qui est des PME, elles sont croissantes à partir de la deuxième année, et à partir la troisième année pour ce qui est des GE. Et celles-ci vont d'un plancher de 7% à un plafond de 13%. Ce qui est l'expression d'une performance soutenue et cohérente.

Diagramme 23 : Évolution des effectifs GE et PME à CME



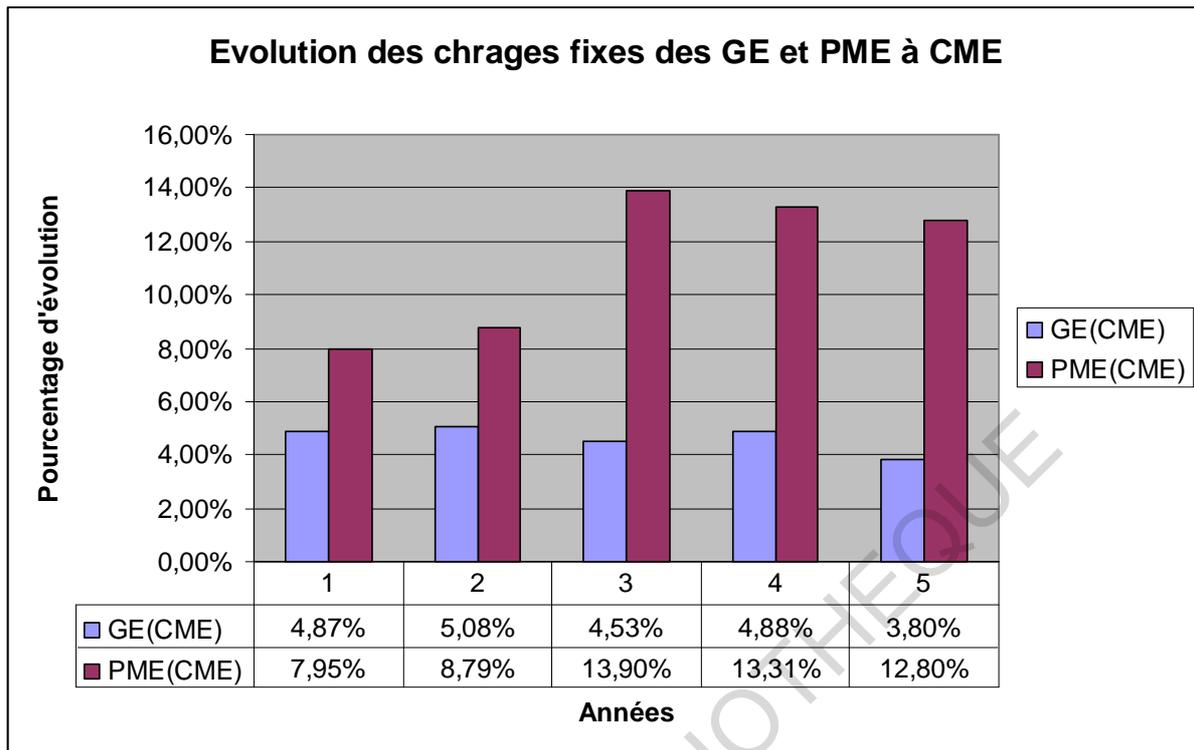
La cohérence dessinée par les deux diagrammes précédents est lisible dans le diagramme des évolutions des effectifs. Pendant qu'elles plafonnaient à 13%, les effectifs ne dépassent pas 9% pour les PME et 5% pour les GE. On comprend donc que malgré la volonté de croître des PME, la rationalité managériale reste le leitmotiv.

Diagramme 24 : Évolution des charges variables GE et PME à CME



La rationalité managériale reconnue à ce groupe d'entreprises est lisible dans le diagramme précédant où l'on voit que l'évolution des charges variables est proportionnelle aux performances financières réalisées.

Diagramme 25 : Évolution des charges fixes des GE et PME à CME



L'évolution consolidée des charges fixes observée dans le diagramme précédant est marquante de la volonté de croître de ces PME et proportionnelle aux performances réalisées. En même temps, la constance des charges fixes dans les GE est l'expression d'une politique managériale rationnelle.

Les développements qui précèdent montrent en n'en point douter, que les entreprises (CME) mettent en place des outils et des variables de performances meilleurs que ceux des entreprises (CMC). Les résultats financiers sur les cinq années d'évaluation contenus dans le tableau 50, le confirment.

Toutefois, nourrir le débat sur les méthodes d'évaluation des performances revient à ignorer qu'il n'existe pas de méthode universelle applicable à toutes les situations. Par ailleurs, s'il est admis que le but ultime d'une organisation est la performance et que cette dernière dépend en fin de compte de la capacité des entreprises à s'adapter à leur environnement, il faudrait peut-être se rappeler cette pensée de Bouquin (1997)³¹.

³¹ Selon cet auteur « le contrôle formel, « visible », défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible ».

C'est ce qui a justifié l'intérêt de la mise en application, dans les six entreprises (CMC), concernées par la présente étude de cas, pendant trois ans, d'un outil du contrôle de gestion « le tableau de bord prospectif (TBP) » ou « balanced scorecard », comme l'appellent Norton et Kaplan (1996) voir troisième partie, chapitres 5 et 6.

Si les entreprises qui dépendent des groupes internationaux, mieux organisés, dont la sauvegarde des intérêts financiers passe par la mise en place des systèmes de contrôle les plus fins, se munissent d'outils mûris et longtemps opérationnalisés dans leur maisons mères et dont les réalités ont de tout temps inspiré la théorie, la présente recherche n'offre-t-elle pas une possibilité d'expérimentation en contexte africain, d'un outil unanimement reconnu pour sa pertinence ?

Cette expérience ne pourrait-elle pas offrir au Cameroun, au regard des perspectives qu'offrent aujourd'hui les nouvelles technologies (Baranger, 2000, Gehrke, 2000), du sérieux que l'internationalisation de l'environnement économique exige en matière de contrôle de gestion, que pour le moins les pratiques dans ces entreprises cobayes puissent être discutées, même sur le terrain de la pertinence ?

DEUXIÈME PARTIE :

LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LA
CONSTRUCTION DES PERFORMANCES AU SEIN
DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN.

Dans un contexte court-termiste, on peut définir la performance simplement comme un ratio entre une mesure de la valeur produite et une mesure de ressources consommées (c'est par exemple la rentabilité d'un centre de profit), qui tient des concepts comptables. Seulement la question relative à l'horizon temps se révèle importante dans la compréhension de ce concept. On se demande par conséquent si l'on devrait s'intéresser à la rentabilité de l'exercice, du semestre ou du trimestre, à la séquence des résultats des deux ou trois prochains exercices, ou aux perspectives à cinq ou dix ans. Plus on tourne son attention vers des horizons éloignés, moins les mesures financières traditionnelles permettent d'appréhender la performance qui se rapproche d'un jugement qualitatif risqué sur l'aptitude de l'entreprise à dégager une rentabilité dans l'avenir ; car la prise en compte des horizons éloignés contraint, pour faire face à l'incertitude, à s'intéresser aux contenus techniques, culturels et cognitifs de l'activité, en sortant de l'inévitable circularité (« l'avenir se déduit, d'une manière ou d'une autre des trajectoires passées » (Lorino, 1989).

Concevoir et mettre en place désormais le contrôle de gestion dans les entreprises suppose de comprendre les profondes mutations auxquelles elles se trouvent confrontées et l'impératif d'émergence des actifs intangibles dont elles sont le sujet³². De plus, les nouvelles exigences des acteurs internes de l'entreprise et des partenaires poussent à imaginer de nouvelles formes de production, de commercialisation et de travail d'ensemble. C'est dans ce contexte que le contrôle « désormais stratégique » doit également s'adapter (au regard des outils, mais également dans les méthodes de travail).

³² Ces mutations imposent en effet à l'ensemble des acteurs de changer, de s'adapter pour rester compétitifs et performants (Corfmat et al, 2000). La mondialisation de l'économie, l'avènement de nouvelles technologies de l'information, les exigences de plus en plus personnalisées des clients traduisent ces bouleversements. Ils exigent de revoir les modes de gestion de l'entreprise. De nouveaux marchés, de nouveaux clients, de nouveaux produits amènent les stratèges à réviser leurs modèles en conséquence.

Produire plus rapidement et avec plus de fiabilité de nouvelles informations, intégrant des données externes à l'entreprise, adaptées à ce nouvel environnement implique de revoir les pratiques longtemps à obéissance uniquement actionnariale.

Cette partie a pour objectif de présenter les arguments à partir desquels il y a ou il y a eu lieu de réinventer et de rebâtir un contrôle de gestion qui se veuille efficace et donc qui devrait permettre à l'entreprise de s'intégrer facilement dans le monde économique actuel et de rester compétitive. Cette approche sensibilise par ailleurs les contrôleurs de gestion aux nécessaires « mutations » qu'ils doivent intégrer dans leurs actions et décisions pour être plus proches des opérationnels et pour faciliter les prises de décisions dans un contexte qui impose un pilotage plus exigeant et des modes de management rénovés et adaptés. Elle est constituée de deux chapitres. Le premier, qui a pour titre les mutations du contrôle de gestion au sein des entreprises, se préoccupe de retracer les fondements théoriques des mutations qu'a connues cet outil dans le temps et de faire le point de l'art sur la question. Le dernier chapitre, quant à lui, se propose de construire un contrôle de type stratégique, à partir du tableau de bord prospectif au sein des entreprises camerounaises. Dans ce chapitre, Il est question fondamentalement d'opérationnaliser un outil à forte connotation qualitative, à la construction de la pérennité des entreprises.

CHAPITRE TROISIÈME

LES MUTATIONS DU CONTRÔLE DE GESTION AU SEIN DES ENTREPRISES

Dans le domaine de la recherche en gestion, les auteurs sont unanimes pour considérer que l'information financière intégrée dans les systèmes de contrôle de gestion classiques est inadaptée dans les environnements instables et complexes. Ces indicateurs s'avèrent donc insuffisants pour évaluer la performance de l'entreprise. Le résultat comptable en particulier n'est pas représentatif de la performance économique en raison de son statut normatif (normes comptables). D'autres arguments soulignent les difficultés de la comptabilité à mesurer la performance de l'entreprise. Celles-ci sont liées notamment à la difficile prise en compte des actifs incorporels, à l'aspect court-termiste des outils, au dépassement du concept de valeur actionnariale, à la non prise en compte de nouveaux risques et à leur aspect introverti, rétrospectif et uniquement financier.

En ce qui concerne la difficile prise en compte des actifs incorporels, ces ressources « intangibles », souvent synthétisées par le concept plus globalisant de capital intellectuel, sont placées, dans la littérature théorique et managériale au centre de la création de valeur.³³ Or, le capital intellectuel (capital humain, capital structurel, capital client) n'apparaît pas vraiment en totalité dans les informations comptables publiées. *En ce qui concerne les limites liées au du court-termisme*, On reproche couramment aux marchés d'être animés par une vision à court terme, dictée par le mimétisme des opérateurs et favorisée par le processus d'évaluation des performances des gérants ;³⁴

³³ Lacroix et Zambon (2002), "Capital intellectuel et création de valeur : une lecture conceptuelle des pratiques françaises et italiennes", *Comptabilité – Contrôle – Audit*, numéro spécial, mai, pp. 61-84 cités par Saghroun et Eglem. (2005) in "Performance globale de l'entreprise : les informations environnementales et sociales sont – elles prises en compte par les analystes financiers pour le diagnostic ?", 25^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

³⁴ Ferone, D'Arcimoles., Bello, Sassenou (2001), *Le développement durable*, Editions d'Organisation, pp. 97-98 cités par Saghroun et Eglem, Op. cit (page précédente).

Pour ce qui est du dépassement du concept de valeur actionnariale, le champ de valeur s'élargit au – delà de la valeur financière. Le concept de valeur actionnariale apparaît trop limité. L'intérêt de l'actionnaire n'exprime pas, à lui seul, l'intérêt social. La prise en compte des parties prenantes (actionnaires, salariés, clients, fournisseurs, créanciers,...) et des externalités (effets directs sur les autres agents économiques et sur les collectivités publiques concernées, incidences sur l'environnement naturel, sur la santé,...) qui leur sont liées est à l'origine du dépassement de la seule valeur actionnariale ;

Quant à la non prise en compte de nouveaux risques, Trois principaux facteurs influencent la création de valeur : le risque, la croissance et la rentabilité. Le risque apparaît donc comme un élément fondamental de l'appréciation de la performance attendue de l'entreprise. C'est autour de la création d'un capital de confiance que les entreprises doivent se mobiliser. Par ricochet, évaluer la performance durable de l'entreprise implique d'appréhender tous les facteurs de risque latents, qu'ils soient environnementaux, sociaux ou éthiques, [chose qui matérialise l'émergence des actifs intangibles au sein des organisations, (section première)]. Les développements du TBP et les différents contours de son efficacité viendront clôturer ce chapitre (section deuxième).

SECTION PREMIÈRE : L'ÉMERGENCE DES ACTIFS INTANGIBLES AU SEIN DES ORGANISATIONS

Les deux dernières décennies du 20^e siècle ont été le théâtre d'un vaste mouvement de réglementation et de privatisation des entreprises de services dans le monde. Tant pour les entreprises industrielles que pour celles de services, cette ère a exigé de nouvelles compétences et continue de le faire³⁵.

Pour faire entrer l'entreprise dans un avenir où la compétitivité, la technologie et la compétence des employés joueront un rôle déterminant, les managers ont besoin d'instruments qui leur donnent des indicateurs sur l'environnement et la performance de l'entreprise et les aident à mettre l'accent principal sur l'excellence. C'est ce qui justifie l'évolution permanente des outils de gestion, d'aide à la décision, de pilotage et de contrôle en fonction des contextes et des besoins des gestionnaires et fonde l'émergence des actifs intangibles.

Les contrôleurs de gestion ont souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer les informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes et procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Ils se servent donc de nombreux outils d'aide à la décision empruntés à d'autres disciplines ou conçus par eux-mêmes.

L'élaboration et l'utilisation des outils de gestion sont conditionnées par la vision de la structure, de la hiérarchie, des procédures décisionnelles et des zones de pouvoir. Aucune construction d'outil n'est statique. Toutes épousent l'évolution de l'environnement. Le gestionnaire a besoin de nouvelles informations, de nouvelles analyses de données, de nouveaux domaines d'interprétations qui nécessitent l'amélioration des outils existants et l'élaboration de nouveaux outils³⁶. On notera donc :

³⁵ La capacité d'une entreprise à s'adapter, soulignent Kaplan et Norton (1998), est devenue beaucoup plus importante que l'investissement et le management des actifs physiques.

³⁶ Moisdon (1997) renchérit : « Le rythme de fabrication et de modification des outils tente de s'adapter aux transformations qu'ils sont censés révéler ». Ainsi, il y a une forte corrélation entre la construction d'outils d'aide à la décision de gestion et l'évolution des modèles d'organisation.

- Des outils liés à une vision de la réalité économique. (A partir d'une représentation économique de l'entreprise, fondée sur un concept précis, ces outils sont élaborés pour mesurer et piloter les performances de l'entreprise au travers de ce concept) ;
- Des outils liés aux évolutions des techniques comptables et de management (avec de nouvelles représentations des entreprises (structure aplatie, décentralisée, transversale) apparaissent. Avec ceux-ci, de nouvelles techniques comptables qui intègrent de nouvelles dimensions ou variables voient le jour. Le découpage de l'organisation en activités, processus, projets, conduit à de nouveaux outils de calcul des coûts ou de nouvelles images de management) ;
- Des outils construits pour des problèmes spécifiques, sur mesure (dans le cas de contexte très contingent d'entreprise dans lequel les outils « classiques » ne peuvent s'appliquer, les gestionnaires conçoivent des techniques spéciales correspondant à une seule situation d'entreprise).

On pourra à cet effet avoir entre autre un modèle mathématico logique pour un choix d'investissement, un modèle de planification et de contrôle décentralisé répondant aux aspirations actuelles du management, retracés à travers les fondements théoriques des actifs intangibles.

Paragraphe premier : Les fondements théoriques des actifs intangibles

Lorsqu'en 1993, dans son ouvrage intitulé « controverses in management » Alan Berkely écrit : « Peters et Waterman, de même que leurs prédécesseurs classiques, ont énoncé, à partir de l'expérience de firmes d'un type particulier, fonctionnant dans des contextes tout aussi particuliers, des généralités censées s'appliquer à toutes les entreprises dans tous les contextes. Pas plus que le modèle mécanico-militaire d'organisation, le modèle de l'excellence ne fournit la solution miracle en matière de management. Il faut moins lui reprocher d'être faux que d'être incomplet et, donc, incapable d'orienter de façon satisfaisante la pratique de direction des entreprises », l'auteur critique l'utilisation des instruments uniquement financiers pour l'évaluation des performances des entreprises.

Cette critique est déjà présente, avec les travaux d'Eccles en 1991, lorsqu'il publie « the performance measurement manifesto », dans lequel il met en cause la place accordée aux paramètres d'évaluation axés sur la rentabilité. L'auteur affirme qu'il n'existe pas de consensus quant à la manière de mesurer les résultats financiers de l'entreprise, même pas sur une question élémentaire qu'est le calcul des bénéfices. Invoquant la conviction de plus en plus répandue selon laquelle « l'entreprise a plus de chance d'atteindre une expansion durable dès lors qu'elle ne prend pas les indicateurs financiers pour seul arbitre ».

L'auteur va plus loin en soutenant que l'utilisation d'indicateurs non financiers présente l'avantage de contraindre les dirigeants à repenser sérieusement les compromis à trouver entre objectifs, ainsi que la manière de parvenir à un équilibre satisfaisant entre les différents critères d'évaluation employés.

Dans un ouvrage publié en collaboration avec Heskett, sous le titre « Corporate culture and performances », John Kotter va plus loin en 1992. Il soutient que « la culture de l'entreprise peut exercer une influence décisive sur les résultats économiques à long terme. »

Le choix de la dimension qui sert à évaluer la performance peut générer plusieurs problèmes. Le principal est celui d'une motivation détournée lorsque l'indicateur retenu induit des comportements qui ne sont pas cohérents avec les objectifs de l'entreprise. Mais au delà des débats, il faut voir les implications contemporaines qui sont à l'origine de ces mutations (A) et analyser les évolutions conséquentes de la discipline (B).

I- La mondialisation des échanges et des relations.

La chute du mur de Berlin en 1989 a véritablement consacré la fin de l'opposition entre les blocs de l'Ouest et de l'Est. Cet évènement symbolise également le fait qu'une seule logique de fonctionnement de la planète s'est imposée : l'économie de marché. L'ensemble des relations économiques entre les nations est régi désormais selon la «loi» de l'offre et de la demande qui s'impose aux marchés commerciaux, économiques, et financiers. Ce phénomène caractérise la mondialisation de l'économie. Dès lors s'enchaînent une série de transformations majeures structurant les rapports entre les agents économiques.

I-1 De nouveaux débouchés, marchés et alliances et les nouvelles formes d'organisation des économies

Le marché s'agrandit : de national, il devient international. Des opportunités de faire du commerce dans de nouveaux pays se multiplient. De nouveaux produits à concevoir, de nouvelles formes de distribution à imaginer et bien autant apparaissent des concurrents qui n'existaient pas jusqu'alors. Garder sa position dominante exige de croître rapidement sur ces nouveaux territoires et d'en acquérir de fortes parts. De nouvelles opportunités sont à saisir par l'entreprise. La vigilance du contrôleur de gestion doit s'accroître face à un domaine qui s'étend et se complique : être attentif à ce qui se passe dans les pays voisins, anticiper certaines évolutions qui pourraient se répercuter sur l'entreprise et prendre en conséquence certaines dispositions à titre conservatoire et être prudente se révèlent indispensables.

Pour ce qui est des nouvelles alliances, la recherche de partenariats devient une des clefs de ce développement. Ainsi, il devient impératif de se rapprocher d'autres entreprises pour favoriser les synergies dans le potentiel de production où les réseaux de distributions représentent des solutions devenues incontournables pour peser de tout son poids sur ces marchés en expansion. Cet important mouvement de concentration entre sociétés de nationalités différentes devient stratégique. Il rend transparentes les frontières de l'entreprise et celles-ci s'étendent vers des partenaires de plus en plus nombreux et de plus en plus variés. Les modes de chacun d'entre eux doivent devenir compatibles avec ceux de l'entreprise. La cohérence entre les outils et pratiques devient par conséquent essentielle pour assurer l'efficacité de fonctionnement de l'ensemble. Ceci suppose de construire un langage commun autour d'une définition unique des termes et une codification standardisée des informations.

En ce qui concerne les nouvelles formes d'organisation, la remise en cause de ses métiers et l'identification de ses compétences clés dictent les transformations à opérer pour pouvoir fonctionner avec efficacité dans ce contexte mouvant. Les restructurations conduisent tout naturellement à se recentrer sur son corps de métier ; dès lors apparaît une entreprise renouvelée, située au sein d'un immense réseau de partenaires, de compétences et d'experts. Savoir fonctionner en réseau devient une nouvelle exigence et appelle de nouveaux critères de pilotage et d'appréciation.

Pour le contrôleur de gestion il convient de repérer les compétences clefs et de suggérer les activités qui pourraient être externalisées. Savoir opérer les profondes mutations qui en découlent et organiser un fonctionnement en réseau performant constituent ses nouvelles préoccupations. Mettre en place des contrats de collaboration avec les opérateurs externes réclame une attention particulière si l'on souhaite garantir l'entreprise contre des risques de dysfonctionnement graves. De plus le contrôleur de gestion devrait veiller par exemple à suivre l'impact du transfert des charges fixes en frais variables et les coûts de l'externalisation négociée.

La structure et la composition des fonctions des entreprises sont entièrement remodelées. Dès lors, le contrôleur de gestion devrait regarder et apprécier la manière dont ces activités externalisées pour l'entreprise sont exercées (il s'agit de la sous-traitance). De nouvelles méthodes et pratiques de travail en découlent. Par voie de conséquence, elles réclament de plus en plus de savoir faire, de savoir manager des projets transversaux et de savoir négocier. Ceci nécessite toutefois de mettre en place des politiques nationales de plus en plus ajustées.

Les conflits internationaux, la position des indicateurs économiques constituent des sources d'information à analyser avec attention. En effet, en cas de retournement des sources d'information, l'impact sur les résultats de l'entreprise peut être important. Il y a lieu de tenter d'anticiper ces mouvements et de les interpréter correctement. En découleront alors des modifications de stratégie externes et internes pour l'entreprise qu'il s'agit de décider en toute connaissance de cause. La connaissance des politiques nationales des pays prend un sens aigu lorsque l'on sait que les stratégies de développement, les modalités d'organisation des grands groupes sont dorénavant planétaires. Bénéficier de l'analyse fiscale de tel ou tel pays, exploiter un potentiel technique d'une région donnée, aboutissent à opérer des choix d'implantation et de location à l'échelle de la planète.

I-2- La recherche de l'innovation et de la création de valeur

Il convient de prendre conscience que l'innovation est l'un des moteurs de la création de valeur pour l'entreprise. Pour mesurer cette création de valeur, de nouveaux indicateurs sont à inventer. Ils devraient jouer un rôle central dans les tableaux de bord et l'analyse des performances. Ils sont essentiels à des prises de décision optimisées. Comme relativement à l'augmentation de la mise au point des produits, il faut savoir produire de plus en plus rapidement les éléments d'information requis. Le reporting et la production du tableau de bord revêtent alors un caractère stratégique. Etre pris de court par la découverte d'une situation difficile se paie désormais au prix cher et n'est pas pardonné par le marché.

Le rythme et la fréquence de ces ruptures imposent une attitude de vigilance accrue en termes d'anticipation et de réactivité. Rien n'est complètement acquis pour une longue période. Les remises en cause doivent être perpétuelles, les choix stratégiques des dirigeants doivent tenir compte de ce contexte ; mais cela signifie aussi pour le contrôleur de gestion que le système d'information qu'il devra mettre en place doit être suffisamment souple pour pouvoir prendre en compte toute cession ou acquisition/création d'une activité sans remettre en cause le système existant. Cela fait partie de la maîtrise du changement. Celle-ci ouvre les portes à l'entrée dans la société de l'information et de la communication conjuguée avec la nouvelle donne du management

L'apparition des nouvelles technologies de l'information et de la communication s'inscrit dans ce profond mouvement de transformation de l'entreprise. La maîtrise de l'information et l'introduction de la dimension immatérielle dans les produits, dans les services, dans les modes de fonctionnement internes et entre partenaires caractérisent les enjeux de cette révolution industrielle.

Le commerce électronique est la forme la plus élaborée de ce que l'introduction des nouvelles technologies peut apporter dans ce secteur d'activité de l'entreprise. L'impact du commerce électronique sur la structure des coûts commerciaux est énorme. Les conditions de rémunération des commerciaux seront à remodeler en fonction des nouvelles pratiques induites par l'introduction de ces technologies. La réorganisation des circuits commerciaux et l'apparition des nouveaux acteurs dans la chaîne d'intermédiation devraient bouleverser la manière de suivre les activités commerciales de l'entreprise. Par ailleurs le contrôleur de gestion devrait comprendre que le client est en passe de prendre le pouvoir dans l'entreprise concomitamment avec l'actionnaire. L'orientation de son travail au sein de la société devrait donc être fortement influencée par cette nouvelle donne stratégique.

Pour favoriser ces évolutions, le contrôleur de gestion devra comprendre les nouveaux métiers induits, s'intéresser au « business », comprendre les logiques nouvelles des clients qui découlent de nouveaux services auxquels ils peuvent désormais accéder. Cela devrait lui permettre également de donner un contenu à l'information produite, dans le but de provoquer des réactions utiles et constructives. Mais il doit aussi savoir faire son métier sans enfreindre les responsabilités des commerciaux et sans se substituer à leur légitimité. Il faut bien comprendre leur préoccupation pour savoir bien les accompagner (c'est, entre autres, le contenu des actions correctives à mettre en place).

La réorganisation impérative des processus industriels met en jeu une nouvelle manière de mesurer les coûts de fabrication et les niveaux de performances. Le suivi des délais, du niveau de stockage, de la qualité, du niveau de sophistication des prestataires internes constituent au jour le jour autant d'aspects complémentaires d'appréciation de la valeur des processus, qui de plus en plus semblent se substituer à l'analyse traditionnelle des volumes et des rendements. Ce mode d'organisation offre au contrôleur de gestion des marges de manœuvre nouvelles pour construire plus rapidement les analyses et réaliser les synthèses nécessaires en se libérant des tâches répétitives de contrôle sans grande valeur ajoutée.

L'accès à l'information pertinente devient stratégique pour orienter la prise de décision dans la bonne direction. Savoir se nourrir de données externes et les combiner à celles issues du système d'information interne de l'entreprise fait partie des qualités d'agilité à posséder pour maîtriser l'information décisionnelle. Mais il devra avoir à l'esprit de pouvoir produire des résultats dans des délais extrêmement rapides.

Dans le même ordre d'idées, la capacité de simulation et d'élaboration d'hypothèses prenant en compte des paramètres de plus en plus variés et multiples est désormais incontournable pour le contrôleur de gestion. Par ailleurs donner une valeur à l'entreprise en fonction de sa capacité à prendre en compte les aspects social, écologique, et environnemental et non plus sur la base des résultats financiers, est au cœur d'une réflexion actuellement très avancée.

Ceci permet d'anticiper toute une série d'indicateurs qui favorisent une communication extérieure nouvelle et appropriée à une attente non encore formulée. C'est aussi une manière de prendre un peu d'avance sur les concurrents. Ceci impose de recenser les principales technologies concernées et la nouvelle donne du management

Les principales technologies qui touchent le contrôle de gestion sont des systèmes intégrés de gestion. Celles-ci sont des outils d'une impulsion nouvelle, d'une donne « révolutionnaire » du management. Pour ce qui est de l'Internet par exemple utilisation est à la fois une chance et un danger.

C'est une occasion pour accroître son champ de connaissance, avec le risque d'exposer au tout-venant les informations stratégiques et confidentielles de l'entreprise. Se préserver contre le risque d'intrusion dans le système d'information mais aussi vivre dans un contexte de plus en plus transparent entre les acteurs et les compétiteurs sont les conséquences de la prolifération des échanges et de la circulation des informations. Des effets inattendus sur le comportement des décideurs découlent de cette capacité à connaître au même moment des informations mises à la portée de tous. Le contrôleur de gestion se trouve donc confronté à une situation nouvelle par rapport au passé.

Tous dans l'entreprise (dirigeants, salariés, fonctionnels et organisationnels) reçoivent les données en même temps. Ceci impose beaucoup de finesse au contrôleur de gestion qui devrait savoir interpréter les données qu'il rassemble, leur donner un sens et les transformer en connaissances et en informations qui puissent permettre au manager de prendre une décision éclairée. La qualité de la décision devrait dépendre de cette capacité pour lui de créer de la valeur ajoutée dans l'interprétation du résultat et de tirer le meilleur parti de toute information disponible.

Ceci lui impose également de mettre en place des systèmes intégrés de gestion et de pilotage. Cette nouvelle génération d'outils devrait lui offrir des solutions pour orienter ses décisions vers des tâches à plus forte valeur ajoutée, lui permettant de consacrer plus de temps à la synthèse qu'à la construction de l'information. En effet, l'intégration de plusieurs fonctions au sein d'un même outil devrait rationaliser la saisie et la mise en œuvre des données.

Les systèmes de gestion intégrés ont l'avantage de produire une information de meilleure qualité et plus rapidement ; ce qui ne peut que profiter pleinement aux activités du contrôleur de gestion. S'il est en mesure de maîtriser l'ensemble de la démarche qui aboutit à la mise en œuvre de tels outils. De nouvelles techniques de transmission de l'information par l'image et le son pourraient procurer autant de moyens efficaces pour mieux informer, mieux convaincre et pour accroître la rapidité des échanges entre les acteurs. Abandonner le papier inutile pour se tourner vers des solutions modernes d'échanges fait partie des évolutions qui impactent la manière de travailler du contrôleur de gestion.

II- La nouvelle donne du management.

L'évolution de l'environnement conditionne l'évolution du contrôle de gestion. Il s'agit ici de voir la nécessité d'une adaptation du management aux exigences de l'environnement. Ceci devrait être possible à travers les capacités managériales des acteurs en univers incertain, la prise en compte de l'émergence des exigences actionnariales et la prise en compte de l'immatériel dans ses modes de gestion.

Les puissantes mutations que vit l'économie avec la mondialisation, la révolution des technologies de l'information et le processus d'innovation accroissent les interactions à l'intérieur de l'entreprise, s'accompagnent d'une perte sensible de repères et engendrent un environnement devenu tout à coup plus complexe à comprendre et par voie de conséquence plus incertain.

Le monde entre progressivement dans un marché de connaissances et de savoirs multiples, où l'accès à l'information devient infini, permanent et direct pour tous. L'affluence de cette information à synthétiser, à combiner et à restructurer rend complexe la perception d'une situation à un moment donné. Ainsi la compréhension et l'analyse d'une situation impliquent l'utilisation de paramètres supplémentaires. Les facteurs intervenants dans l'explication d'un résultat deviennent davantage multiples. Il y a lieu de mettre à plat les mécanismes multiples à l'origine des effets produits. Modéliser pour mieux comprendre justifie de porter une attention particulière à l'enchaînement entre les processus afin d'être certain d'avoir dessiné correctement l'algorithme qui explique le phénomène exercé.

Cerner le champ de l'incertitude et maîtriser la complexité nécessitent donc de s'appuyer sur des modèles davantage fins pour analyser une situation de plus en plus complexe. Les outils de simulation et de mise en relation aléatoire des données multiples tels que les datamining semblent en constituer un support précieux. Il n'est désormais plus possible de tout maîtriser. Il faut comprendre la finalité de ces ensembles et cerner les principaux mécanismes qui les régulent. Il faut savoir qu'à la différence d'un système compliqué, compréhensible dans une démarche cartésienne, un système complexe ne peut-être appréhendé que par une approche systématique.

La nécessité de mieux responsabiliser pour mieux motiver conduit à décliner plus finement les objectifs de gestion. Cette conséquence se traduit par une plus grande complexité, pour assurer le respect des stratégies de l'entreprise et mesurer à tout moment la cohérence des résultats avec cette stratégie.

La construction des plans de comptes plus diversifiés, la répartition plus large des délégations budgétaires devraient contribuer à démultiplier les centres de décisions et d'actions locales et imposer un suivi plus attentif de la gestion. Alerter plus tôt les déviations des trajectoires, mesurer les effets de multiples prises de décisions avec une plus grande précision, interpréter un plus grand nombre de résultats exigent que le contrôleur de gestion travaille plus vite et en s'appuyant sur des outils performants.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion se trouve aussi dans la mouvance générale de réduction des échelons hiérarchiques, ce qui a pour conséquence de modifier sa relation avec son effectif. Son autorité ne se fonde plus sur sa situation hiérarchique, mais sur sa compétence (technique et managériale).

Il y a lieu pour lui de former de manière approfondie les différents acteurs pour dominer pleinement les outils qui leur permettent de réaliser leur métier. Plus lourd à mettre en œuvre, plus compliqué à faire fonctionner, son rôle en sera donc plus exigeant. Jusqu'à une époque encore récente, la direction informatique avait pris en charge la responsabilité du système d'information de gestion, face à la prise de conscience générale, que ce n'est plus la technique informatique qu'il faut maîtriser mais bien les contenus qu'elle véhicule. Les utilisateurs et les gestionnaires en sont maintenant les animateurs essentiels. La prépondérance de ces acteurs impose alors des devoirs essentiels vis-à-vis d'un outil stratégique pour l'entreprise.

La maîtrise de l'incertitude externe constitue autant un défi qu'un élément essentiel de l'appréciation de son action dans l'entreprise. L'apparition des événements impensables, le retournement des tendances, les agressions boursières, la plupart du temps imprévisibles imposent des capacités d'anticipation c'est certain, mais également des réactions rapides et ciblées. La qualité dont le contrôleur de gestion aura à faire preuve sera de prévenir le risque et de se couvrir au cas où il conviendrait d'affronter les dangers externes qui menacent l'entreprise, puis de réagir avec promptitude. Il devrait faire preuve d'une grande agilité pour s'informer, pour expliquer ce qui se passe, pour proposer des solutions après avoir exploré les pistes possibles.

Un autre aspect à manager avec beaucoup de prudence est relatif à l'émergence de nouvelles exigences des actionnaires. Le contrôleur de gestion devrait prendre acte que le bénéfice par action par exemple devient le moteur des actions engagées par l'entreprise avec des objectifs précis de croissance des profits. Progressivement, mais indéniablement, de nombreux groupes se convertissent complètement à la notion de création de la valeur pour l'actionnaire.

L'actionnaire s'est donc imposé dans le paysage du contrôle de gestion et sa conquête fait partie des objectifs à atteindre par le contrôleur de gestion. Il constitue l'un des éléments essentiels de sa mission. Cela consiste à expliquer le mieux possible les forces de l'entreprise. Mais cela revient également, en de situations conjoncturellement défavorables à présenter les conditions de redressement envisagées.

Pour susciter la confiance des actionnaires, différentes règles de base doivent impérativement être respectées :

- produire des chiffres fiables et dans des délais extrêmement brefs ;
- présenter des indicateurs qui savent mesurer la création de la valeur et de la richesse. Il ne s'agit plus de communiquer la valeur du résultat économique, mais les conditions à partir desquelles il a été construit ;
- fournir des explications simples et convaincantes sur la stratégie poursuivie par l'entreprise.

Dans chacun de ces domaines, le rôle du contrôleur de gestion sera central. C'est pourquoi la prise en considération de l'immatériel et le recentrage sur la gestion des ressources humaines et des connaissances s'avèrent impératifs. La capitalisation des connaissances et la prise en considération de la capacité de créer constituent de nouvelles armes managériales qu'il y a lieu d'identifier et dont il faut tirer profit. L'individu est au cœur de ces forces qu'il faut mobiliser pour rester performant.

Avec la direction des ressources humaines, le contrôleur de gestion saura construire les schémas qui doivent permettre d'exploiter l'intelligence humaine, le sens de l'imagination, la capacité d'innover, les expériences clés à la base de

la construction de l'avenir. Réserver ces phénomènes pour apprécier où l'entreprise en est, ne sera pas chose aisée. Il appartiendra au contrôleur de gestion d'y apporter pourtant des réponses, comme du reste dans la gestion des nouvelles attentes des clients.

La prépondérance de la notion de client dans les préoccupations de l'entreprise modifie et structure complètement la manière dont doivent fonctionner les outils du contrôle de gestion. La connaissance du prix de revient d'un client et non plus uniquement celui du produit entraîne des modifications radicales dans la structure des axes d'analyse. Ainsi, l'enregistrement de l'information élémentaire s'en trouve également modifié.

L'entreprise devrait maintenant adopter un état d'esprit nouveau pour mieux connaître les clients de l'entreprise, leurs besoins, leurs modes de vie, leurs manières d'acheter, les changements d'habitudes, etc. Ce qui impose l'utilisation d'outils d'analyse spécifiques dont les conceptions rompent avec les pratiques traditionnelles du contrôle de gestion.

La nécessité de rassembler des informations d'ordre stratégique puis de les utiliser pour les clients et en déduire des nouveaux types de relations impose une réorganisation complète des procédures et outils. Ce chantier doit être mené en association étroite avec les commerciaux et les responsables de la production. Ce qui amène à maîtriser, voire à domestiquer les nouvelles configurations du contrôle de gestion.

La définition de la performance comme couple valeur-coût pose donc la problématique de son opérationnalité : Comment la mettre en œuvre concrètement pour fonder des critères de décision et de méthodes de pilotage dans l'action quotidienne des acteurs de l'entreprise ? Les résultats financiers de

l'exercice ne représentent en aucun cas un « juge de paix » qui sanctionnerait la pertinence des actions stratégiques retenues, soutiennent Norton et Kaplan (1996) qui disent qu'il peut arriver que des actions orientées vers la qualité, l'innovation, la satisfaction des clients etc. se traduisent par des échecs économiques pour l'entreprise. Mais qu'on en tire des conséquences erronées, non. Car de tels échecs ne sont pas imputables au manque d'objectifs financiers dont on voit mal comment ils permettraient de les éviter, mais tout simplement des choix stratégiques malheureux.

On se rend donc compte que la question de la mesure de performance de l'entreprise, si elle reçoit une réponse théorique simple dans le cadre de la théorie financière traditionnelle, devient particulièrement complexe dès qu'on écarte les hypothèses traditionnelles qui sous-tendent cette théorie, notamment celle de l'identité des objectifs des différents agents et de symétrie de l'information.

La multiplicité et la diversité des critères d'évaluation utilisés par les entreprises et le rôle marginal qu'occupent les critères issus de la théorie financière traditionnelle laisse à penser que la question de la mesure de la performance est loin d'avoir reçu une réponse satisfaisante. Or cette question, loin de se réduire à un aspect technique, est fondamentale pour comprendre la formation même de la valeur, en relation notamment avec les systèmes de gouvernance des entreprises qui encadrent le processus de création de la valeur et de répartition de ladite valeur.

Il est souvent délicat d'essayer de répondre à des questions telles que : comment le réseau commercial doit-il agir pour maximiser la création de valeur dans les N prochaines années ? En priorité fidéliser les clients existants ? En conquérir de nouveaux dans la périphérie de la clientèle actuelle ? Trouver de

nouveaux marchés ? Abandonner des clients moins rentables ? Pour ces différentes raisons, le pilotage concret des opérations exige souvent que le couple valeur-coût de la performance économique se traduise en objectifs plus concrets, de nature stratégique tels que : maximiser notre création de valeur dans les N prochaines années passera par : « l'innovation sur les produits et le renouvellement de notre gamme, l'implantation sur tel marché, le recours croissant à des formes indirectes de distribution, le développement des atouts d'attraits envers les clients etc.

Dans ce cas, la recherche de performance économique devient plus précise et plus concrète parce que se focalisant sur des objectifs stratégiques considérés comme les « voies royales » de la rentabilité future.

Cependant, la réalité courante dans les entreprises qui tient de la dualité des rôles de la mesure des performances (allocation et incitation) complexifie intensément la problématique de l'évaluation de la performance et ce d'autant plus que la mesure est manipulable par les dirigeants par exemple ou que les éléments qui entrent dans l'évaluation soient imprécis, partiels ou difficilement vérifiables.

Cette dualité des rôles de la mesure des performances (section première) conduit à présenter en premier lieu l'approche traditionnelle de la mesure de performance, approche focalisée sur la valeur actionnariale, qui fait abstraction de la dimension incitative. La section deuxième se propose, à travers l'approche méthodologique qui est mise en place, de poser les canevas de connaissance du tissu entrepreneurial camerounais et d'apporter un éclairage sur les outils d'évaluation des performances dont se servent ses entreprises.

La question de la valeur, de sa création et de son évaluation a toujours suscité beaucoup de réflexion et de controverses dont l'intensité trahit l'importance de l'enjeu : le statut juridique de la finance (Caby et Hirigoyen 2001). La découverte, selon ces auteurs, du prince caché qui régit les rapports d'échange permet en effet de passer du stade d'une finance descriptive à celui d'une véritable discipline scientifique. Cette section présente d'abord les instruments issus des différents traitements comptables et budgétaires, pour évoquer plus loin les autres outils traitant de la problématique traditionnelle de l'évaluation des performances (paragraphe premier). Dans le second paragraphe, elle énonce et analyse la nouvelle problématique de la mesure des performances.

III- La nouvelle problématique de la mesure de la performance

Le cadre théorique traditionnel de la mesure des performances de l'entreprise ignore d'une part l'aspect incitatif que joue la mesure de performance choisie et d'autre part, tant pour des raisons idéologiques qu'opérationnelles, réduit la mesure de la valeur créée à la seule dimension actionnariale. Ces deux simplifications semblent dommageables aussi bien dans une perspective prescriptive qu'explicative des pratiques de l'entreprise et sur deux points fondamentalement:

- Sur le premier point, il importe que la construction d'outils de gestion ne fasse pas abstraction d'effets pervers qu'ils peuvent induire ;
- Quant au second, il apparaît essentiel de mieux comprendre pourquoi les critères issus de la théorie financière traditionnelle semblent relativement peu utilisés, même si les approches de type MVA et EVA tendent à se répandre.

Ce qui fait que deux dimensions de la problématique traditionnelle semblent particulièrement critiquables : l'ignorance du rôle incitatif des mesures et leur caractère réducteur limité à la seule relation actionnaires/dirigeants. Ce qui admet donc des dispositions nouvelles.

III-1- La mesure de la performance dans une perspective incitative

L'abandon des hypothèses d'asymétrie d'information et de convergence d'intérêt entre les actionnaires et les dirigeants (à supposer que les intérêts de ces derniers soient homogènes), est à l'origine, depuis plus d'un quart de siècle, d'une abondante littérature qui replace le problème de la mesure de la valeur créée [Severin, (2005), Lorino, (1999), Roche (2002), Albouy, (1999), Denglos (2004), Chappelletti et Khouatra, (2004)]. Ce critère prend une dimension supplémentaire pour autant qu'il joue un rôle central dans le processus conduisant à inciter les dirigeants à gérer conformément aux intérêts des actionnaires, par exemple, en associant leur rémunération à l'évolution de la valeur actionnariale.

Dans une perspective incitative, le choix d'une mesure fondée sur la valeur de marché (ou de son évaluation par la démarche actuarielle) ne se justifie que si son usage n'aboutit pas à une création de valeur actionnariale inférieure sur le long terme. Cet argument revient assez souvent dans les critiques adressés au système de gouvernance américain, suspect de court-termisme, alors que paradoxalement le recours à la valeur de marché, sous les hypothèses traditionnelles ne peut être que long termiste (Nabet 2002)

Trois principaux arguments sont invoqués pour justifier le caractère pervers de la mesure de la performance :

- Les marchés financiers seraient inefficients et ne refléteraient que partiellement la valeur des actifs. Les flux les plus incertains, très souvent les plus éloignés, ne seraient qu'imparfaitement valorisés par le marché et certains actifs auraient un caractère latent important. Une mesure des performances évaluée à partir de la valeur de marché induirait un sous investissement dans cette catégorie d'actifs.

- Deuxièmement, contrairement aux hypothèses traditionnelles, les dirigeants peuvent agir aussi bien sur les flux issus des investissements que sur la divulgation de l'information concernant ces flux. Si la rémunération de ces dirigeants ou leur maintien à la tête de l'entreprise dépend de la valeur boursière, leur intérêt sera d'agir sur les flux et sur l'information, de façon à maximiser cette valeur sur l'horizon de résultat qui leur est imposé. En particulier, leur stratégie peut consister à révéler prématurément les informations favorables et à retarder celles qui leur sont défavorables. On comprend ici que les mesures boursières présentent un caractère hautement manipulable.

- Troisièmement, l'instabilité de la valeur de marché et la difficulté d'établir une relation de causalité simple entre la performance boursière et les compétences du dirigeant compliquent singulièrement la mesure de performance. D'une part, le caractère brutal de la variation de la valeur de marché rend difficile l'évaluation sur le court terme. Sur un autre plan, une importante part des variations de la valeur s'explique par des facteurs notamment macro-économiques qui échappent au contrôle du dirigeant.

Le recours aux mesures traditionnelles peut ainsi conduire à des choix managériaux, notamment en matière d'investissement, contraires à la maximisation de la rente offerte aux actionnaires. Ces critiques permettent également de mieux comprendre le comportement des entreprises lorsqu'elles recourent à des mesures alternatives quantitatives (critères comptables, parts de marché) ou leurs propres effets pervers.

III-2- La création de valeur autre que celle de la valeur actionnariale

Dans la conception habituelle, la propriété de l'entreprise se définit à partir de la détention des droits décisionnels résiduels et de l'appropriation des gains résiduels. Le terme résiduel ici fait référence à tous les éléments non prévus et décrits explicitement dans les contrats. En ce sens, les droits de propriété se répartissent entre les différentes parties prenantes aux décisions de l'entreprise, qui interviennent dans les décisions ou en subissent les conséquences et les actionnaires surtout s'ils sont dispersés et n'en détiennent qu'une infime part. D'une part, la plupart des décisions résiduelles importantes leur échappent, car elles sont l'apanage des dirigeants. Dans la même logique, la notion de gain résiduel est référencée à toutes les variations d'utilité non anticipées, provoquées par les actions de l'entreprise et affectant l'ensemble des parties prenantes. Il diffère ainsi considérablement de la seule dimension de la richesse des actionnaires qui n'en est qu'une composante. A ce titre, l'analyse économique de la propriété s'écarte fortement de l'analyse juridique.

Dans une perspective normative de l'efficacité, la création de valeur ne saurait se mesurer à la richesse des seuls actionnaires, sauf s'il y a convergence d'intérêts entre ces derniers et les autres parties prenantes. La mesure de la valeur créée et donc de la performance doit par conséquent s'élargir pour prendre en compte l'ensemble des rentes créées.

Charreaux et Desbrières (1998) affirment que dans le cadre traditionnel, la valeur actionnariale correspond au surplus offert aux actionnaires par rapport à leur coût d'opportunité. La généralisation de cette démarche implique que la valeur créée est égale à la somme des écarts existant entre la rémunération offerte aux parties prenantes à la collision organisationnelle que représente

l'entreprise et le prix minimum qu'elles demandent pour continuer à coopérer. Ce qui implique que l'analyse de la création de la valeur est indissociable à la répartition de la valeur créée. Aussi la création de valeur pour les actionnaires ne représente une véritable création de valeur que si elle ne se fait pas au détriment d'une autre catégorie de partie prenante, par exemple les salariés.

Autrement dit, une création de valeur fondée exclusivement sur l'enrichissement des actionnaires peut entraîner une désincitation des salariés. Ce qui repose la problématique de la mesure de la performance en liaison avec le processus de création de la valeur, quant on sait que les salariés jouent un rôle déterminant dans la constitution du capital spécifique à l'origine même de la création des rentes.

Il va de soi que si l'entreprise crée de la valeur, c'est qu'elle est à même de disposer de compétences clés, non facilement imitables ; par exemple d'un savoir faire qui s'exprime plus vraisemblablement dans le capital humain ou organisationnel que dans le capital financier et qui est activée par un fort potentiel d'innovation.

III-3- La création de valeur et l'innovation.

Créer de la valeur par l'innovation c'est créer un ensemble sans précédent de valeurs d'usage (biens ou services) à un coût moindre [Mauborgne, 2002, Lebas et Fiol (1999), Weick et Orton (1990)]. Cela n'a rien à voir avec la recherche de la rationalisation, mais plutôt la poursuite de deux objectifs simultanés : trouver une valeur exceptionnelle avec des coûts bas. Ce qui arrime le concept de création de valeur à la contrainte d'efficience. Mauborgne (2002) va plus loin, en soutenant que «les entreprises ignorent souvent sur quels facteurs est fondée la compétition.

Elles réfléchissent rarement à des industries alternatives. Donnez à des entreprises une liste de 20 facteurs sur lesquels se fait la compétition ; elles se mettront d'accord sur 10 d'entre eux ; et débattront longtemps sur le reste. Là réside une des raisons majeures de l'absence d'élan créatif dans les entreprises » ; parce que celles-ci manquent souvent de stratégie suffisamment claire et résolue que chacun puisse comprendre. Ce qui a pour conséquence que les projets sont décidés et conduits de façon désordonnée, comme c'est supposément le cas dans des économies informelles du type camerounais. C'est ce qui fonde l'hypothèse première de la présente recherche, qui soutient que « les entreprises camerounaises mettent en place un contrôle de gestion de type traditionnel tenant davantage de pratiques ex-post plutôt qu'ex-ante ».

Dans un contexte semblable, individuellement, chaque projet peut se justifier en soi, mais collectivement, parce qu'elles ne sont pas guidées par une stratégie unifiée, les actions ne s'additionnent pas pour donner des résultats significatifs.

Du point de vue de Mauborgne (2002), la création de valeur et l'innovation sont ou devraient être inséparables. La création de valeur par l'innovation met le même accent sur la création de valeur et l'innovation. La création de valeur sans innovation peut inclure une création de valeur qui se limite simplement à améliorer les bénéfices. L'innovation sans création de valeur peut être trop guidée par la technologie. Ceci voudrait dire en réalité que la création de valeur par l'innovation est un concept stratégique qui se distingue aussi bien de la création de valeur tout court que de l'innovation technologique.

La puissance de la création de valeur par l'innovation réside dans la capacité à engager les gens à bâtir une conscience collective de façon constructive. La création de valeur par l'innovation signifie que les désaccords deviennent plus minces jusqu'au moment où l'innovation explose. Elle consiste fondamentalement à redéfinir les frontières établies pour un marché.

Si vous offrez aux clients de la valeur considérablement améliorée ou si vous créez un ensemble de valeurs d'usage complètement nouveau pour donner naissance à de nouveaux marchés, alors la concurrence devient obsolète. Au lieu de jouer sur le même terrain, vous en avez créé un autre. On comprend donc que la création de valeur par l'innovation permette aux entreprises de repousser les limites de la frontière de productivité. L'amélioration de la création de valeur ne vous mènera pas plus loin que cette frontière ; car l'enjeu de l'innovation à la création de valeur a entre autre, pour finalité, de remettre en question les idées reçues sur un marché donné, et à changer l'optique avec laquelle les managers arrêtent les possibilités stratégiques. La chose la plus importante n'est pas d'innover nécessairement en termes de technologie ou d'avancées scientifiques, mais d'amener l'innovation à porter sur la valeur servie aux clients.

Les entreprises ont tendance souvent, à se concentrer sur les différences entre différents groupes de clients. Ils les divisent en segments de plus en plus petits et de plus en plus nets de façon à pouvoir adapter leur offre aux besoins particuliers d'un segment donné. La création de valeur par l'innovation offre une toute autre approche. Il faut se focaliser sur les différences entre les clients, plutôt que de se concentrer sur les similitudes de base entre tous les clients.

Quand les entreprises créent une valeur sans précédent sur ces similitudes de base, le cœur du marché est tiré vers elles au fur et à mesure que les clients sont amenés à renoncer à leurs préférences habituelles. Ainsi, la création de valeur par l'innovation déségmente et fait s'écrouler les frontières des marchés traditionnels en remettant en question l'ordre établi du marché. A la différence de la démarche stratégique bâtie sur le déterminisme de l'environnement, gouverné par la compétition, la création de valeur par l'innovation prend une approche constructiviste du marché, où l'accent est mis sur le remodelage du marché par un réarrangement cognitif dans la pensée stratégique des dirigeants.

La réussite de la synergie générée par cet assemblage fait recours à l'équité ; laquelle est un processus. En effet, le concept de "processus d'équité" (*fair process*) est un concept qui concerne les hommes. La transformation exige des entreprises qu'elles gagnent l'engagement intellectuel et émotionnel de leurs employés. Pour y arriver, on doit mettre en place un certain degré d'équité dans la prise de décisions et dans leur exécution. Violier ce principe peut être catastrophique. Le processus d'équité est fondé sur le simple besoin humain de reconnaissance intellectuelle et émotionnelle.

Ce processus d'équité passe par le respect d'un certain canevas. Les entrepreneurs devraient se poser les questions de savoir si leurs structures sont désireuses d'impliquer les gens dans les décisions qui les affectent. Est-ce qu'elles sont prêtes à écouter et à permettre aux gens de réfuter le mérite des idées des autres? Est-ce qu'elles prennent le temps d'expliquer le pourquoi de telle ou telle décision et pourquoi on a dû passer outre l'opinion de tel ou tel ? Et, après qu'une décision ait été prise, est-on sûr que les gens ont bien compris les nouvelles normes, les cibles visées, les nouvelles responsabilités et les sanctions qui y sont attachées ?

Apprendre à penser différemment les opportunités et les risques, avoir le courage d'aller de l'avant dans le futur, c'est ce qui maintient les gens et leurs entreprises en vie, jeunes et en croissance.

Le contrôle de gestion plus que facilitateur et coordinateur des démarches de progrès, devrait apporter aux différents partenaires de l'entreprise une valeur ajoutée construite à partir de sa capacité à dominer et à maîtriser les profonds changements qu'impose son environnement. Chacun attend du contrôleur de gestion selon Corfant, Helluy et Baron (2000), qu'il sache anticiper, mais également comprendre ce qui se passe à l'extérieur de l'entreprise.

Pour ce faire, le contrôle de gestion dispose en son sein d'une panoplie d'outils et procédures de préparation des prévisions et de mise en forme des résultats partiels qui étayent les phases du processus de contrôle. Nous citerons entre autres la comptabilité analytique, la comptabilité générale, le tableau de bord, le reporting, les budgets, la planification et la stratégie.

Ces outils ont au fil des années, servi à animer la fonction du contrôle de gestion sans tenir compte d'un certain nombre de paramètres qui de nos jours s'imposent comme facteur de construction et d'évaluation de performances et partant de compétitivité, comme nous venons de le voir le long du deuxième chapitre qui précède.

Le degré d'incertitude dans lequel évoluent les entreprises exige de nos jours un changement vital et une adaptation à un monde en perpétuelle transformation pour ne pas être dépassées par les concurrents. Le projet de changement du contrôle de gestion est permanent. Il impose de ne jamais rien figer. Il implique donc de travailler à l'aide d'outils et procédures adaptables à tout moment.

Cette nouvelle génération d'outils lui offrira des solutions pour orienter ses activités et ses fonctions vers des tâches à plus hautes valeurs ajoutées, lui permettant de consacrer plus de temps à l'analyse et la synthèse plutôt qu'à la construction de l'information.

La justification de cette dynamique repose sur le fait que la mondialisation de l'entreprise, la démarche itérative de la stratégie en plan/budget, la faiblesse de la circulation de l'information, la considération des références historiques et passées représentent des handicaps considérables du contrôle de gestion tel qu'actuellement appliqué au sein des organisations.

C'est pourquoi il faut imprimer de nouvelles orientations au contrôle de gestion, car les mutations profondes et constantes de l'environnement imposent une adaptation des méthodes de gestion au regard des nouveaux outils et des nouvelles contraintes.

La difficulté majeure à laquelle seront confrontés les contrôleurs de gestion sera de concevoir un système de contrôle adapté à l'entreprise et à ses contraintes économiques, d'assurer le bon déroulement d'un processus de contrôle efficace en terme de décision, en organisant des structures de responsabilités qui tiennent compte du potentiel humain observé. En effet, les outils du contrôle de gestion doivent permettre aux opérationnels d'exprimer leur qualité d'hommes d'affaires et les aider à atteindre leurs objectifs, et non pas les enserrer dans le carcan d'une mécanique inadaptée à leurs besoins (Ardoin, 1998).

Comment anticiper, lire l'avenir pour adapter son organisation en conséquence ? Quelles sont les nouvelles valeurs à prendre en considération pour apprécier une situation ? Comment sélectionner les outils adaptés aux problèmes à résoudre, à la situation économique de l'entreprise et aux aptitudes des opérationnels ? Comment traduire les outils de gestion adaptée à cette complexité ? Telles sont autant de questions qu'il faut savoir se poser aujourd'hui dans le choix des approches managériales de son entreprise et sont formalisés dans le paragraphe ci-dessous.

Paragraphe deuxième : Les nouveaux outils du contrôle de gestion

Aujourd'hui, plusieurs outils adaptés à la concurrence informationnelle ont été mis sur pied au rang desquels il y a le tableau de bord prospectif, le cercle de qualité, le surplus de productivité global, le « benchmarking », le « target costing » et le management par activité (ABM), qui sont considérés comme les plus en vue. Ces méthodes récentes utilisées par les gestionnaires et les contrôleurs de gestion visent à améliorer le pilotage des organisations par des représentations et des principes différents de ceux des coûts et budgets. Certains sont des prolongements des techniques classiques, pendant que d'autres sont de conception radicalement différente et nouvelle. Les différents points de ce paragraphe présentent les « nouveaux » outils du contrôle de gestion qui marquent les fondements théoriques des évolutions du contrôle de gestion.

I-La qualité totale

Définie comme étant l'ensemble des propriétés et caractéristiques d'un produit ou d'un service qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire un besoin exprimé ou implicite, pour certains, celle-ci se limite à la simple conformité du produit aux certifications techniques : c'est la qualité qualicienne.

Plus récemment, s'est développé le concept de qualité totale : la qualité englobe non seulement l'ensemble de l'activité de la firme, mais aussi celles des fournisseurs, clients, sous-traitants, filiales etc. L'objectif n'est plus le niveau de qualité acceptable mais la « qualité » c'est-à-dire l'objectif de « zéro défaut ».

Pour pouvoir mieux comprendre ce nouvel outil de contrôle de gestion, une double démarche s'avère nécessaire. Dans un premier temps, il s'agit de présenter les impératifs de la qualité totale (A) puis de débattre de la gestion de la qualité totale (B) et enfin du cercle de la qualité (C).

I-1- Les impératifs de la démarche

Selon Alazard et Separi (2001) « la qualité totale est un ensemble de principes et de méthodes organisées en stratégie globale visant à mobiliser toute l'entreprise pour obtenir une meilleure satisfaction du client à moindre coût ». La mise en place d'une démarche qualité totale suppose que chaque acteur de l'entreprise applique à lui et à ses actions les cinq impératifs de la qualité qui sont les suivants :

- la conformité : il n'est de conformité que celle qui répond au besoin du client ;
- la prévention : la prévention prospective est mise en œuvre dès la conception du produit et concerne aussi bien le produit que le processus de fabrication ;
- la mesure : elle consiste à évaluer le taux de conformité du produit ou service réalisé par rapport aux besoins exprimés ;
- l'excellence : c'est la recherche du zéro défaut ;
- la responsabilité : la responsabilité est une obligation ou nécessité morale et intellectuelle de réparer une faute, de remplir un devoir, de respecter un engagement et implique l'acceptation des conséquences de la prise des décisions.

I-1-1- Les facteurs qui influencent la qualité totale

La qualité d'un produit, d'un processus, d'une entreprise ne s'obtient pas par un coup du hasard. Elle nécessite la participation de tout le personnel et la coordination de tous les moyens mis en œuvre. Il est donc possible de recenser les principaux facteurs qui affectent la qualité totale. Ces facteurs sont les suivants :

- le management, qui définit, planifie et contrôle la gestion du système ;
- le matériel (les machines outils et les équipements nécessaires pour réaliser le produit) ;
- les matériaux (les intrants du système qui font l'objet d'une valeur ajoutée après le processus de transformation) ;
- les méthodes de production : (Il s'agit des spécifications, des instruments et du processus qui régit la méthodologie pour les approvisionnements et la production du produit) ;
- la main d'œuvre : le personnel, spécialisé ou non nécessaire pour l'exécution du travail ;
- le milieu du travail : (il s'agit de l'espace physique de l'entreprise et son climat social) ;
- la monnaie : (il est question ici des investissements et des fonds requis pour le développement et le fonctionnement opérationnel de l'entreprise.

Ces facteurs sont connus dans l'industrie sur la désignation « 7 M ». Les plans d'amélioration de la qualité mise en place dans l'entreprise comportent généralement trois axes :

- le plan technique : il s'agit de mettre en œuvre tous les moyens pour se rapprocher du zéro défaut et réduire les sources de non qualité pour les produits et les processus de fabrication ;
- Le plan humain : il convient à ce niveau d'exploiter, de gérer les compétences et les savoirs faire du personnel pour améliorer leur participation et donc réduire les défauts ;
- Le plan organisationnel : il s'agit de simplifier et d'améliorer l'organisation physique et intellectuelle du travail de tous les postes.

La mise en place de la démarche qualité totale ne peut réussir que si certaines conditions sont respectées.

I-1-2- Les conditions de réussite de la démarche qualité totale

Elles sont nombreuses mais les plus fréquentes sont les suivantes :

- l'engagement sans réserve de la direction générale ;
- la participation totale de l'encadrement ;
- l'existence d'un management participatif et décentralisé ;
- la formation de tous à la qualité afin de pouvoir agir avec méthode et efficacité ;
- l'élaboration d'une charte de qualité.

Après avoir présenté les impératifs, les facteurs et les conditions de succès de la qualité totale, il convient maintenant de passer à la phase de la gestion de la qualité totale.

I-2- La gestion de la qualité totale

La qualité a des coûts qu'il faut connaître pour mettre en place des méthodes adaptées pour la contrôler et l'améliorer.

I-2-1- Les coûts

Les coûts de la qualité ont différentes origines :

- Les coûts de prévention, qui correspondent à des investissements volontaires afin de prévenir les défauts (exemple liaison avec les clients, formation qualité) ;
- Les coûts d'évaluation ou de contrôle (contrôle de réception des matériaux, enquête de satisfaction client etc.) ;
- Les coûts de non conformité interne : défaillance constatée avant livraison aux clients (retouche, rebuts, retards...) ;

- Les coûts de non conformité externe : défaillance constatée après livraison aux clients (rappel des produits défectueux, dépannage, etc.).

Le coût total de la qualité ne peut être évalué de façon précise ; mais pour être utile, il doit être évalué de façon identique dans le temps afin de permettre la comparaison des résultats.

I-2-2- Le système « Poka-Yoke » ou le système détrompeur

Cette méthode consiste à empêcher le processus de production de gérer les défauts. Pour ce faire, il est nécessaire d'identifier les défauts, d'en trouver les causes et de les supprimer.

Après les phases d'étude pour identifier les défauts et analyser les causes, il faut mettre en place des systèmes manuels ou automatisés pour les contourner tant sur les machines, les processus que pour les opérateurs. Pour supprimer les causes de défauts dus aux opérateurs, les entreprises installent des systèmes « anti-erreurs » ou « dé-trompeurs » (du mot japonais Poka-Yoke). Ces systèmes très variés, parfois très simples, sont là pour informer et aider les opérateurs.

I-2-3- Le cercle de qualité

Le cercle de qualité peut se définir comme un petit groupe (3 à 10) collaborateurs volontaires appartenant à la même unité de travail (atelier, service) qui se réunissent régulièrement pour rechercher, identifier, analyser et résoudre les problèmes professionnels quotidiens sur le terrain.

Face à des pressions internes et externes, les cercles de qualité doivent permettre de faire évoluer les structures et les hommes vers un management participatif pour une meilleure qualité. Le point de départ est de s'assurer qu'un

cercle de qualité est mis en place. Une méthodologie pour résoudre le problème est suivie. Nous pouvons ainsi parler entre autre de :

- La délimitation du problème ;
- L'analyse des éléments du problème ;
- La recherche des solutions possibles en utilisant de nombreux outils d'analyse ;
- La valorisation et le classement de solutions possibles en fonction de critères choisis ;
- Le choix d'une solution ;
- La mise en œuvre de la solution ;
- La mesure et le contrôle des résultats ;
- La mise en place de la solution définitive.

La « valeur » est une grandeur qui croît lorsque la satisfaction de la fonction pour laquelle le produit a été conçu augmente ou que le coût du produit diminue. C'est une méthode qui analyse un produit et cherche à l'améliorer en vue d'augmenter son utilité et de diminuer son coût (maximiser la satisfaction et minimiser le coût). L'analyse de la valeur remplit plusieurs fonctions :

- c'est un outil d'amélioration des prestations : le but est de mieux satisfaire le client en proposant des fonctions plus adéquates au besoin ;
- c'est un outil d'économie : l'analyse cherche à réduire le coût total du produit ;
- c'est un outil d'innovation : l'analyse du produit et la recherche d'amélioration apportent souvent des progrès sur d'autres points non prévus au départ ;
- c'est un outil qui nécessite un état d'esprit d'ouverture sur la communication libre sans blocage.

II- Le Benchmarking

Développé au début des années 1980 par la société Xérox, le benchmarking est un outil de prise de décision concernant un investissement lourd destiné à moderniser la gestion des stocks ; Xérox s'est alors intéressé aux « meilleures pratiques de la concurrence » mais également aux pratiques dans d'autres secteurs sur le sujet étudié.

Le benchmarking consistera à trouver au niveau mondial l'entreprise ou les entreprises qui réalisent de la manière la plus performante un processus ou une tâche donnée, d'aller l'étudier et d'adapter ensuite le processus à sa propre entreprise.

Il est une nécessité pour tout manager de se situer et de savoir évaluer une prise de décision en connaissance de cause. Il s'agit ici de choisir les variables, (prix, organisations, produits...) pour lesquelles il existe une certaine sensibilité et qui réclament un éclairage extérieur. D'abord le benchmarking apporte aux dirigeants une méthodologie qui met l'accent sur les indicateurs non financiers tout en restant valable pour les mesurer. La culture du benchmarking a des effets transformateurs sur l'état d'esprit et les perspectives des dirigeants. Ainsi plusieurs définitions sont assignées à la notion du benchmarking.

II-1-Définition

Le benchmarking peut être appréhendé comme une démarche de recherche et d'analyse des meilleures pratiques pour ensuite mettre en œuvre des solutions visant à s'en rapprocher. Par ailleurs nous disons que c'est une méthode qui consiste à comparer les prix de revient, les prix de vente et leurs évolutions par rapport à son environnement concurrentiel.

L'objectif de la recherche de l'efficience des activités restantes et porteuses de valeur ajoutée par des études d'étalonnage concurrentiel par les entreprises explique et traduit la notion de benchmarking qui consiste à chercher et à acquérir les savoirs faire et la performance en se comparant systématiquement à un meilleur, choisi parmi les concurrents ou parmi les partenaires [(Lee (1997), Watts et Zimmerman (1990), Smith et Watts (1992), Argyris (1990) Ginsberg et Abrahamson (1991)].

Pour d'autres penseurs le benchmarking est une technique de marketing qui consiste à étudier et à analyser les techniques de gestion, les modes d'organisations des autres entreprises afin de s'en inspirer en d'en retirer le meilleur : technique et stratégie d'entreprise.

D'une manière générale le benchmarking, pour une entreprise, consiste à se comparer aux « leaders » qui se positionnent sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leur fonctionnement et de leur expérience afin que les pratiques en interne s'améliorent.

L'emploi du benchmarking suppose d'avoir une connaissance précise de ses propres processus et de disposer d'un minimum de mesure sur ceux-ci. Au bout de l'évaluation, il s'agit de faire la différence, d'en identifier les causes et de valider les progrès à réaliser. Il faut également pouvoir cibler rapidement les bonnes références et savoir où se trouvent les leaders dans tel ou tel domaine. Pour faciliter ce travail, les grandes entreprises mettent en place un département spécialisé dans cette étude.

Il convient dans ce cas de rassembler l'information externe pour l'analyser, la synthétiser et la structurer afin de comprendre ce qui se passe dans l'environnement et prendre des décisions relatives à l'amélioration.

Dans le cadre des études menées relativement aux nouveaux outils de contrôle de gestion, Errard (1997), distingue quatre différents types de benchmarking.

II-2- Les types de benchmarking

L'analyse ici portera successivement sur le Benchmarking interne, le Benchmarking concurrentiel, le benchmarking fonctionnel et le benchmarking horizontal.

II-2-1- Le benchmarking interne

C'est le type de benchmarking le plus simple, il consiste à rechercher les meilleurs processus, applications ou méthodologie, en comparant différents secteurs de l'entreprise, par exemple différentes usines ou différentes agences commerciales entre elles ; mais rien n'empêche d'utiliser certains processus d'une usine et de les adapter à l'environnement commercial si cela permet des progrès.

II-2-2- Le benchmarking concurrentiel

Il consiste à se comparer à ses concurrents ou à des secteurs d'activités suffisamment proches pour pouvoir s'en inspirer. La comparaison avec la concurrence sera plus difficile mais le rapprochement avec une entreprise d'un secteur d'activité similaire peut apporter des bénéfices substantiels et s'effectuer plus simplement, surtout si l'on s'inspire des informations du domaine public qui sont nombreuses en contexte économique formel.

II-2-3- Le benchmarking fonctionnel

Le benchmarking fonctionnel consiste à choisir une fonction donnée, par exemple la distribution, et chercher sur le marché quelle entreprise possède une fonction de distribution très performante et si possible la meilleure. Il faut pour cela trouver une entreprise qui accepte d'ouvrir ses portes pour une telle comparaison. Cela paraît difficile en pratique mais si l'entreprise en question trouve une possibilité d'échange l'approche s'en trouve facilitée et payante.

II-2-4 - Le benchmarking horizontal

Il consiste à décomposer l'entreprise dans ses différents processus, par exemple le processus de commande, de facturation ou de recouvrement ; et là encore à se comparer à une entreprise, si possible la meilleure pour chacun d'entre eux. Cette approche globale est systématique et correspond à terme au changement de culture de l'entreprise. Chaque « propriétaire » de processus devant alors trouver en permanence un référentiel et s'en inspirer. La démarche et les actions qui en résulteraient devraient être soumises à un mécanisme d'arbitrage et de priorité.

II-3- Les étapes du benchmarking

Il faut savoir qu'il appartient à chaque organisation d'utiliser les moyens qui lui paraissent appropriés pour la mise en place du benchmarking. Tout dépend du niveau d'avancement dans la connaissance de ses propres processus. Il n'est pas obligatoire de transiter par chacune des étapes pour parvenir à un résultat. Chaque manager se doit d'introduire son bon sens et d'intégrer les moyens dont-il dispose pour initier le processus. Enfin les étapes décrites correspondent essentiellement à l'approche globale. Néanmoins trois phases au minimum paraissent indispensables :

- bénéficier d'une connaissance précise de son propre processus ou domaine que l'on veut soumettre aux techniques de benchmarking. Cette étape consiste à répondre à la question : en quoi sommes-nous différent et pourquoi ?
- la phase préparatoire permet de fixer exactement ce que l'on veut « benchmarquer », d'aller chercher le maximum d'informations disponibles dans le public afin éventuellement de s'arrêter là, si l'entreprise estime que c'est suffisant ou si ses moyens ne lui permettent pas d'aller plus loin ;
- le benchmark lui-même s'effectuant en utilisant un ou plusieurs types de benchmarking parmi les 4 décrits précédemment.

II-4- Les enseignements du benchmarking

Les remarques qui suivent résultent des expériences vécues dans certaines entreprises en France :

- le benchmarking global semble relativement rare, bien que la tendance actuelle aille vers sa mise en place progressive. Il est plus facile et plus rapide de démarrer par des apports ponctuels sous l'impulsion de la direction générale et sous le contrôle d'un comité ad hoc ; c'est en quelque sorte un « mix » des deux approches décrites précédemment ;
- tout peut donner lieu à benchmarking, depuis l'accueil téléphonique jusqu'aux processus complexes de production en passant par la mise en place des nouvelles formes de commercialisation ;
- les entreprises privilégient actuellement surtout le benchmarking interne au détriment des comparaisons externes ; mais on assiste au développement progressif de structures destinées à s'ouvrir davantage vers l'extérieur ;
- le processus s'avère relativement simple dans son concept mais sa conduite nécessite une grande ténacité et beaucoup de savoir faire sur le terrain de la gestion ;

- les actions du benchmarking sont systématiquement conduites par un représentant de la direction et un spécialiste de processus, cela pour des raisons relationnelles avec les autres entreprises et fonction, mais également parce qu'il importe de mesurer à tout moment les conséquences au niveau du changement ou du personnel ;
- les actions du benchmarking s'inscrivent naturellement et simplement dans le processus de Gestion et de Qualité ;
- par contre, leur mise en œuvre ne s'effectue pas de façon naturelle ; elle nécessite une volonté de management, une préparation technique, une formation des motivations de personnel qu'il importe de ne pas décevoir par la suite ;
- peu de calculs de retour sur investissement prévisionnels semble effectué avant le déclenchement des études de benchmarking, car l'investissement de base s'avère relativement léger et les gains potentiels importants. Par contre, les investissements nécessaires à la mise en place des actions, liées aux études précédentes, suivent le processus de décision habituelle au niveau des investissements.

III- Le management par les activités ou la méthode « activity based management » (ABM)

Parler du Management par les activités revient à évoquer ses fondements et sa contribution dans les activités de l'entreprise.

III-1- Les fondements et la définition de l'ABM

L'ABM peut être défini comme « une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». Il

conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de la valeur. L'ABM peut permettre un pilotage cohérent avec la nouvelle définition du concept de produit par l'analyse des processus et des activités.

Le management par les activités s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activités assez similaire à celui défini par le méthode de ABC (Activity Based Costing ou en français calcul des coûts par activité). Pour les uns, le management par les activités est perçu comme un développement, une amélioration de la méthode ABC. Pour d'autres, l'ABC n'est qu'un sous-produit de l'ABM. Enfin, certains défendent une conception différente : l'ABC ne serait qu'un outil de calcul des coûts, alors que l'ABM devrait être considéré comme une philosophie du management de la performance et du progrès continu (Alazard et Sépari, 2001).

La mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC qui permet d'éviter la prise en compte de subventionnements éventuels entre produits, traduit la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits et améliore la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise. Ce système réalloue les consommations de ressources entre les objets de coûts selon des critères plus pertinents mais ne donne pas de moyens d'action pour agir sur la réduction des coûts. Ce qui fait qu'il peut être considéré comme une technique de pilotage. Le calcul des coûts par la méthode ABC permet l'abandon d'une vision de « contrôle des ressources » au profit d'une vision de « contrôle des activités » mais elle ne fournit pas en l'état le moyen d'un pilotage des activités et d'un apprentissage collectif. De l'existence d'une méthode de calcul des coûts par l'ABC a été introduit l'ABM.

III-1-1- Une « nouvelle vision » du produit

L'analyse stratégique retient des couples «produits-marchés» qui deviennent des supports de marge. Il s'agit donc d'analyser, pour le segment concerné, les facteurs clés de succès (FCS) de façon à pouvoir prendre des décisions qui améliorent ces FCS dans la mise en œuvre de la gestion au jour le jour. Ces couples « produits-marchés » n'ont de valeur que parce que le marché leur en reconnaît une. Il en découle deux conséquences :

- La recherche de l'optimisation du couple « valeur-coût » par des actions qui agissent sur les deux aspects du binôme : réduire les coûts et jouer sur la valeur ;
- La perception du coût dans une vision de coût global en intégrant les coûts d'utilisation ou de destruction du bien.

Ces deux aspects doivent être établis, segment par segment, dans une logique de portefeuille de produits actuels et futurs afin de maîtriser les FCS en développant des indicateurs de pilotage cohérents avec les choix stratégiques.

III-1-2- L'entreprise vue comme un ensemble de processus

Selon Lorino (1996), le processus peut être défini comme « un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significative et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini ». Cette description des processus dépasse les découpages par métiers, par fonctions et par domaines de responsabilités pour privilégier une vision transversale de l'organisation. Cette vision transversale n'est pertinente que si elle est reliée à celle de création de valeur entendue comme réponse aux besoins des clients. Les activités sont le lien entre valeur et processus.

III-1-3- Les méthodes de réduction des coûts

Pour un pilotage par processus, il faut connaître, pour chaque processus, les activités qui le composent et leurs paramètres principaux comme les ressources utilisées, le coût de l'activité, une capacité, des indicateurs d'efficience comme des ratios de productivité, un délai moyen de réponse, d'attente ou de fabrication, un taux de service... ces paramètres sont ceux sur lesquels devraient s'appuyer les opérationnels pour orienter leur action.

Cette action sur la réduction des coûts s'organise autour de trois grands axes :

- une restructuration des activités : éliminer les processus et les activités sans valeur ajoutée afin de rationaliser l'organisation interne ;
- une recherche de l'efficience des activités restantes et porteuses de valeur ajoutée par des études d'étalonnage concurrentiel ou benchmarking qui consistent à chercher à acquérir le savoir-faire et la performance en se comparant systématiquement à un « meilleur » choisi parmi ses concurrents ou ses partenaires ;
- une action de réduction des coûts par identification de leviers d'action.

III-1-4 L'ABM et la cohérence avec les nouvelles pratiques managériales

L'ABM, par le réseau des activités qu'il instaure, par les paramètres qu'il analyse pour les activités, est compatible avec de nombreuses techniques ponctuelles de management et peut les organiser dans une cohérence d'ensemble :

-Les démarches de ré-ingénierie deviennent plus lisibles puisque l'ABM fournit une clé pour déterminer les activités porteuses de valeur ajoutée et celles qui ne le sont pas ;

- Les démarches de qualité totale ont besoin d'analyses des dysfonctionnements et du repérage des points critiques d'une chaîne d'activité pour en analyser les causes. L'analyse par activité permet d'appliquer des outils développés en production à des activités répétitives du tertiaire comme le contrôle statistique de processus. D'autre part, les démarches de qualité totale cherchent à responsabiliser les opérationnels sur la qualité de leur prestation en les obligeant à s'insérer dans une démarche client-fournisseur interne. La démarche ABM en développant des logiques de coopération interne et une vision transversale et collective permet d'éviter la reconstruction de territoires indépendants ;
- Les démarches de juste à temps cherchent à éliminer au sein de la fonction productive les activités non créatrices de valeur ajoutée : manutention, attente, stockage, etc. L'ABM permet, ici aussi, une meilleure lisibilité des processus et de la carte des activités performantes. En définissant pour chaque activité des paramètres d'efficience autres que monétaires, il redonne aux opérationnels des outils de pilotage et de mesure de leurs performances plus adaptés aux exigences actuelles.

III-1-5- L'ABM et la mesure des performances

La vision transversale par processus demande une autre mesure de la performance. Il faut donc redéfinir la notion de performance et celle de sa mesure. Dans cette vision, la performance devient multicritères : elle doit intégrer des aspects de coûts, de délais, de qualité de prestation et de participation à la valeur. De locale, elle doit maintenant exprimer les efforts de l'ensemble des activités qui concourent aux processus : elle est devenue inter fonctions. Sa mesure se doit d'inciter à développer des comportements cohérents avec les objectifs stratégiques et d'éviter les effets pervers du positionnement de certains indicateurs.

Il s'agit en s'appuyant sur les paramètres définis pour chaque activité, et en accord avec les opérationnels, de définir des indicateurs de mesure de la performance et des indicateurs de suivi des plans d'action et de progrès.

Les indicateurs de mesure de la performance évaluent le résultat de l'activité ou du processus. Ces indicateurs doivent donner une bonne vision de l'atteinte des objectifs et leur calcul doit être effectué dans un délai court. Ce n'est que dans ce cas que la mesure de l'efficacité managériale telle que entendue dans cette recherche est perçue.

Les indicateurs de maîtrise de la performance regroupent l'ensemble des leviers de l'action qui permettent de maîtriser la performance. Ils correspondent aux facteurs de ladite performance dans une analyse cause-effets. Leur repérage est réalisé avec l'aide des outils de la gestion de la qualité pour retrouver les causes de dysfonctionnement exprimées à travers les cinq pourquoi d'Ishikawa, perçus à travers son diagramme qui suit :

Les indicateurs de maîtrise de la performance regroupent l'ensemble des leviers de l'action qui permettent de maîtriser la performance. Ils correspondent aux facteurs de ladite performance dans une analyse cause-effets. Leur repérage est réalisé avec l'aide des outils de la gestion de la qualité pour retrouver les causes de dysfonctionnement exprimées à travers les cinq pourquoi d'Ishikawa.

Les indicateurs de suivi ou de progrès regroupent l'ensemble des indicateurs qui permettent de juger de l'avancement du plan d'action. Ainsi, l'ABM conduit à définir pour chaque activité :

- une mesure d'activité : par exemple, la ligne de facturation ;
- un volume d'activité : par exemple, 11 000 lignes de facturation en mars ;
- une capacité pour cette activité : par exemple, 12 000 lignes de facturation par mois.

Dans ce contexte, la maîtrise des coûts ne redescend plus jusqu'au produit mais se contente d'une maîtrise du coût unitaire de l'inducteur. Cependant cette analyse de l'aspect coût de la performance cherche à distinguer dans la notion d'efficacité ce qui relève :

- du non gaspillage comme le nombre de lignes traitées/heures de personnel nécessaire ;
- de l'oisiveté des structures par l'inadéquation entre le nombre de lignes traitées par rapport à la capacité de traitement.

III-1-6- L'ABM : une vision globale et cohérente du management

La notion d'activité est au centre des méthodes ABC et ABM qui fournissent des réponses à des logiques différentes mais qui sont l'objet de questionnement pour le contrôle de gestion actuel. Il reste des cohérences à trouver pour en faire une conception globale de management. L'intégration de la démarche budgétaire pose encore problème, la structuration des tableaux de bord n'est pas très nette. Certes des pistes existent comme l'Activity Based Budgeting ou Process Based Budgeting mais ce ne sont que des prémices qui demandent à être développées pour juger de leur pertinence.

Enfin, la vraie « révolution » n'est pas dans la mise en place de nouveaux outils mais dans la culture de coopération et de progrès continu qu'elle implique car il sera difficile aux entreprises de se débarrasser de plusieurs dizaines d'années de culture taylorienne.

IV- Le « target costing » (TC) ou (coût cible)

C'est une pratique de plus en plus courante dans les entreprises, surtout japonaises, même si la recherche lui a accordé assez peu d'attention jusqu'à ce jour. Dans la littérature française par exemple, le TC n'occupe qu'une place très réduite dans les manuels et ouvrages de référence. L'exemple révélateur est la récente publication de l'encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (Colasse 2000), qui ne comporte aucun article spécifique à son sujet et ne l'évoque que de façon très marginale au détour des commentaires sur les coûts. Est-ce parce que son importance semble controversée dans la vie des affaires, au regard de ce qu'on reproche à sa démarche d'être trop marquée par une « vision d'ingénieur » dans la conception des produits?

En effet, la recherche systématique voire excessive, du juste prix aurait tiré les produits vers une banalité préjudiciable à leur succès commercial, comme le soutient Meysonnier (2000). Il faut également reconnaître que le TC se prête très mal à une évaluation statistique d'ensemble et que les travaux qui lui sont consacrés sont le plus souvent basés sur un nombre limité d'études de cas approfondies. En occident déjà, à l'époque, certains remarquaient, en dehors des facteurs liés aux traditions du contrôle de gestion, (Deglaire et Dumarest (1993), que d'autres raisons pouvaient expliquer que cette méthode ait du mal à s'imposer. Elle agrégeait des outils déjà connus (comme l'analyse de la valeur) ce qui cachait sa nouveauté ; elle déconcertait par son apparente simplicité (ce qui ne mettait pas en valeur sa réelle efficacité) et elle était présentée de façons parfois divergentes par les japonais eux-mêmes

IV-1- Historique du Target costing

Le coût cible, dénommé « genka kikaku », en langage japonais, qui veut dire « coût planifié ou projeté », a été inventé en 1965 chez Toyota (Tanaka, 1993) et se développa au début des années 70 au Japon. Sa généralisation fut progressive et de façon inégale, variant fortement selon les branches. Une enquête fut menée à ce sujet en 1991-1992 au Japon. Elle montrait selon Kato, Boer et Chow (1993) « qu'en une vingtaine d'années le TC était devenu la norme au Japon dans quasiment toutes les entreprises automobiles » Près de 80% des entreprises des secteurs des biens d'équipement, de la construction électrique et de l'électronique l'utilisaient également. Par contre, la proportion n'était que de 30% dans la chimie et la pharmacie et encore plus faible dans l'agroalimentaire, le textile et le papier. Et dans certains secteurs, le TC n'était pas du tout pratiqué. Il s'agit là de la principale source statistique sur les pratiques industrielles dont il soit fait mention dans la littérature. Il faudra attendre les années 80, comme le soutiennent Ansari et Bell (1996), pour voir une certaine divulgation des travaux sur le TC.

La popularisation dans le monde anglo-saxon, des conceptions japonaises en matière de coûts date de 1989. A cette époque sortirent l'étude comparative portant sur les entreprises japonaises et européennes de Yoshikawa, Innes et Mitchell (1989), les diverses contributions de l'ouvrage collectif de Monden et Sakurai (1989). Au début des années 90 Imai (1990), Hiromoto (1991) et Tanaka (1993) approfondissaient la présentation et l'analyse du TC. dans la littérature.

Il faut dire si pendant longtemps, les travaux sur le TC, tablaient sur des expériences de terrain japonais, c'est que les milieux américains du contrôle de gestion académiques et d'entreprises furent assez réticents vis-à-vis de cette

nouvelle approche. Ils avaient une culture comptable marquée par la prégnance de la rentabilité financière, du court terme et de la création de valeur pour l'actionnaire. A l'inverse, le TC était centré sur les indicateurs physiques, les processus productifs, la durée de vie des produits et la création de valeur pour le client.

L'Europe était probablement plus ouverte à recevoir les apports japonais en raison de la moindre domination du modèle financier classique et des brassages culturels entre ingénieurs et managers dans les milieux du contrôle de gestion en France et en Allemagne par exemple, comme le souligne Lorino (1994). En France, le TC émergea véritablement dans la littérature entre 1993 et 1995, à partir des travaux de Deglaire et Dumarest (1993), Lorino (1994) et Horvath (1995).

C'est pratiquement dans la même tranche de temps, dans la deuxième moitié des années 90, à travers la publication de deux ouvrages synthétiques « Target costing : the next frontier in strategic cost management » de Ansari et Bell (1996) et « Target costing and value engineering » de Cooper et Slagmulder (1997) que la science consacrait définitivement l'admission du TC parmi les outils de référence du contrôle de gestion.

IV-2- La description du target costing

La méthode présentée par Sakurai (1989,1990) consiste à calculer un coût plafond à partir de la différence entre « un prix cible et un profit cible ». On mesure par ailleurs un coût estimé de l'entreprise, si elle devait fabriquer le produit dans les conditions actuelles de production. Ce coût estimé est la plupart du temps très supérieur au coût plafond visé. L'écart entre les deux doit alors être comblé en deux temps : par une ingénierie de la valeur qui permet de se fixer un coût cible dès la phase de conception du produit et par une amélioration continue et programmée des coûts sur tout le cycle de vie du produit (Kaisen costing). Dans cette approche, la recherche des coûts cibles au sens stricte se limite à la première étape de la démarche.

Cooper (1994), Cooper et Slagmulder (1997), développent aussi une vision assez réductionniste du TC : Pour eux, il s'agit uniquement de la connaissance comptable du coût de production lors de la conception du produit (phase qui prédétermine 80% du coût de revient total du produit et de 90% à 95% du coût de production). Ils estiment que c'est juste une technique de calcul des coûts appliquée à une partie seulement du coût du produit et permettant simplement de fixer un objectif. Pour ces auteurs, le TC fait partie d'une panoplie d'outils utilisés par les japonais et qui englobe aussi l'analyse de la valeur, la gestion des coûts des approvisionnements en partenariat avec les fournisseurs, les systèmes de contrôle budgétaire de la production ou le « kaizen costing »

D'autres approches des coûts cibles, divergentes dans la présentation et la dénomination des étapes du target costing, se sont développées de façon concomitante dans d'autres entreprises japonaises du secteur automobile, pionnier en ce domaine, comme le souligne Horvath (1995). Dans l'approche de Nissan, le coût cible était celui qu'on atteignait finalement (équivalent du coût

plafond de Sakurai) par recours aux deux méthodes évoquées (target costing et kaizen costing). Dans l'approche de Toyota, le coût cible était l'économie de coût attendue entre le coût estimé et le coût plafond.

Dans ces deux cas, malgré l'imprécision et la non concordance des termes, la recherche des coûts cibles était plus générale et intégrait ingénierie de la valeur lors de la conception et anticipation du progrès continu dans la fabrication. Au delà des étiquettes posées sur les différentes phases, Horvath (1993) et Lorino (1994) rejoignent ce point de vue en considérant que le TC est une pratique organisationnelle appliquée à l'ensemble du cycle de vie du produit et visant à réduire les coûts dans leur globalité.

Ainsi, deux conceptions coexistent encore aujourd'hui en matière de TC. D'un côté on a une définition précise et limitative (le TC se limitant à la mise en œuvre d'une technique au stade de la conception du produit nouveau). C'est le point de vue défendu, après Cooper, par Atkinson, Banker, Kaplan et Young (1997). Ils insistent sur la différence entre le TC polarisé sur le marché et les objectifs de profit et le Kaizen costing qui relève d'une logique interne d'amélioration continue. D'un autre côté, on a une approche globale et extensive (le target costing désignant des pratiques collectives relatives à tout le cycle de vie du produit). C'est le point de vue défendu par Shank et Fisher (1999), dans une critique explicite des auteurs précédents. Ils pensent que la démarche de target costing peut s'appliquer aussi bien aux produits existants qu'aux nouveaux produits et qu'elle doit intégrer les progrès que permet le kaizen costing. Ce point de vue est aussi défendu par Baker (1995).

En marge de ces différents points de vue, il est fort à penser que le target costing n'est pas une technique d'évaluation des coûts, mais plutôt un programme complet de réduction des coûts qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les plans des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux

exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. C'est un système complet de gestion stratégique des profits. C'est un processus de développement des produits nouveaux qui organise la concourance (concurrent engineering) des membres concernés de l'entreprise afin d'atteindre un objectif de coût sous une contrainte temporelle forte et avec un impératif de niveau de qualité élevé.

IV-3- La démarche du Target costing

La démarche du target costing suit, sous une forte contrainte temporelle, plusieurs étapes, si l'on se réfère à la présentation de Tanaka (1989), Yoshikawa, Innes, Mitchell et Tanaka (1993) ou aux descriptions des pratiques présentées dans les travaux de Tani, Okano, Iwabuchi, Fududa et Cooray (1994) ou plus succinctement présentées comme dans ceux de Fisher (1995), la procédure classique des nouveaux produits peut être synthétisée à travers les quatre étapes suivantes:

- La détermination d'un concept commercial porteur de sens et de valeur pour le client (idée); il s'agit d'effectuer des études de marché et de définir, à partir des orientations stratégiques de l'entreprise et des positions des concurrents, l'objectif visé en terme de prix de vente et de caractéristiques du produit pour le segment considéré. La responsabilité des Hommes du marketing est prédominante ici. ;
- La proposition d'un coût cible pour le produit complet en fonction d'un niveau d'exigence (Projet). A partir du prix de vente souhaité et en prenant en compte le profit attendu par l'entreprise, on se fixe le coût cible pour le produit dans sa globalité, en garantissant les principales fonctionnalités que l'on apporte aux clients.

- La détermination des coûts cibles par fonctions (Conception de base). C'est toute la phase de travail transversal avec discussion des différentes alternatives en termes de processus, sous-ensemble et prestations. Il s'agit de discuter et d'améliorer les propositions des acteurs internes et des partenaires externes de l'entreprise pour satisfaire les fonctions principales et secondaires attendues par le client potentiel. La connaissance des processus et de leurs coûts est essentielle.
- Les spécialisations de production et fixation des coûts cibles par composants (Conception détaillée). Il s'agit de l'étape cruciale de mise en œuvre des actions dans le détail. On mesure ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et à partir de là, on lui assigne un niveau de coût à ne pas dépasser. On passe d'une vision principale orientée vers le marché à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques.
- L'optimisation des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (Planification du kaizen costing). Il s'agit de prendre en compte l'ensemble des coûts directs et indirects, présents et surtout le cycle de vie du produit afin de programmer la mise en œuvre des actions de diminution des coûts. On utilise des « tables de coûts » (cf. Yoshikawa, Innes et Mitchell (1989) qui permettent d'anticiper ce que le kaizen costing va permettre de réaliser pendant la durée de vie du produit. Et ensuite on met en œuvre cette diminution régulière des coûts pendant toute la phase de fabrication.

Pendant les étapes deux trois et quatre, on a recours à divers outils : principalement l'analyse de la valeur pour cerner les principales fonctionnalités et les objectifs de coûts, mais aussi le benchmarking pour s'inspirer des solutions des concurrents les plus performants ou l'ABC, pour évaluer les coûts des processus (cf. Ansari et Bell (1996), pour une présentation plus détaillée.)

IV-4- L'analyse de la méthode du Target costing

On peut aborder tous les problèmes débattus en reprenant le questionnaire suivant, en matière de contrôle de gestion :

- Qui ? (quels sont les acteurs et quelle est l'importance de la transversalité dans la démarche ?)
- Pourquoi ? (que penser des principes de divisibilité de la valeur et d'adéquation du coût et de la valeur qui sont fondateurs de la démarche ?)
- Comment ? (quels sont les rapports avec les référentiels classiques du contrôle de gestion ?)
- Quoi et quand ? (quels sont les objets sur lesquels s'applique la démarche et avec quelle temporalité ?)

L'ensemble des débats sur le target costing pose une interrogation globale sur ses potentialités et sur son avenir en contexte économique sous développé.

V- Les autres outils

Les outils développés ici sont trois : le « return on management », le « supply chain management » et l' « accréditation ».

V-1- Le return on management (R.O.M.)

Il est peut être utile de recourir à des ratios pour évaluer une activité, la rentabilité du capital, la rentabilité des actifs, celle des ventes, pour ne citer que ceux là.

Le ROM prend en compte la rentabilité des ressources rares de l'entreprise, le temps et l'énergie de son équipe de direction. Il se présente sous la forme d'un ratio dont le résultat sera d'autant plus important que le numérateur sera fort et le dénominateur faible.

Comme ses cousins, la rentabilité du capital et celle des actifs, le ROM mesure ce que rapporte l'investissement dans une ressource rare, en l'occurrence le temps et l'attention du dirigeant. Ce ratio montre si les dirigeants ont su utiliser au mieux cette ressource rare, parmi toutes les options qui s'offriraient à eux. Le ratio répond à la question: « Obtenez-vous la rentabilité maximale de chaque heure que vous investissez dans la mise en place de votre stratégie ? »

En ayant recours à ce ratio, les dirigeants peuvent « calculer » le niveau de leur ROM, élevé, moyen ou faible. C'est une évaluation approximative mais il apparaît que les patrons qui saisissent la valeur du ROM disposent d'un outil efficace pour comprendre et changer.

V-2- Le supply chain management (SCM)

Le supply chain management (SCM) est un outil récent du contrôle de gestion. Mais à quoi renvoie-t-il exactement et quelles sont ses modalités de mise en œuvre ?

V-2-1- Définition et caractéristiques

Sous la pression d'un environnement économique extrêmement complexe et turbulent en raison, d'un côté, de la mondialisation et de l'autre, des stratégies agressives mises en œuvre par les entreprises (délocalisation, innovation, coût, différenciation...), la logistique à l'image de toutes les fonctions vitales de l'entreprise a connu une véritable transformation ; redéfinissant ainsi son rôle, sa mission et son champ d'action dans le cadre d'un effort d'adaptation et de restructuration de dimension stratégique. Elle a rompu avec sa définition classique la restreignant à une simple technique d'optimisation opérationnelle, généralement liée au transport, pour adopter un concept plus large avec un contenu stratégique ; Il s'agit notamment du concept SCM.

Les stratégies Supply Chain (SC) gagnantes reposent fondamentalement sur les caractéristiques suivantes :

- Développement des relations de partenariat : Cet axe porte sur la mise en place des relations étroites entre les partenaires et sur la création et la gestion des réseaux SC.
- Réduction des délais et stocks ; Ce deuxième axe support, repose sur la conception des schémas des flux coordonnés tout au long de la SC, la mise au point des techniques de pilotage des délais et de partage des données de prévision, de planification et de suivi.
- Action sur les processus : Cette dernière caractéristique est articulée autour de deux éléments. Le premier consiste dans le retardement de la configuration des produits et services, le deuxième porte sur la transformation des coûts fixes en coûts variables.

Après son triomphe à l'intérieur de l'entreprise, la logistique a élargi son champ d'action pour couvrir toute la chaîne de création de la valeur, de la conception des produits et services jusqu'au consommateur final. On parle donc de la chaîne d'approvisionnement ou de la chaîne logistique globale, intégrant tous les intervenants /partenaires et dont la gestion, les outils, la synchronisation et l'optimisation des flux sont désignés sous le thème générique SCM.

Cette évaluation peut être expliquée, tout d'abord par le fait que tous les dirigeants des entreprises ont pris conscience de la dimension globale qu'il faut accorder au pilotage des flux. Ensuite, la SC est reconnue, désormais comme facteur de compétitivité à part entière, tant par les améliorations du niveau de service clientèle que par les réductions de coût qu'elle engendre.

V-2-2- Les modalités de mise en œuvre de la SCM

Les exigences de mise en œuvre ou de concrétisation des stratégies de SCM sont entre autres, au nombre de deux :

- Un bouleversement des schémas logistiques traditionnels (Resnard, 1999)

Si la réduction des inefficiences internes et le principal levier a atteint ses limites ; de nouvelles améliorations seront difficiles. En conséquence les entreprises sont obligées de rechercher les solutions pour étendre leurs performances au-delà de leurs frontières. Cette situation a nécessité la mise au point d'une approche managériale globale qui s'est concrétisée par la création et la gestion des « chaînes d'entreprises » ; on retrouve là l'objet même du SCM qui, à travers sa dimension transfonctionnelle permet de piloter un ensemble d'unités dispersées, en assurant la définition d'un adjectif global. On assistera désormais à un statut de maillon central de SC allant de fournisseurs des fournisseurs aux clients des clients. Les schémas logistiques modernes doivent donc être réactifs, agiles, efficaces et intelligents ;

- Une restructuration des organisations et développement des systèmes d'information.

L'environnement économique international est caractérisé entre autre par trois tendances : l'épanouissement des relations partenariales, le développement des formes organisationnelles réticulaires et les rôles grandissant des NTIC- [Anastosso poulos, (1988), Lambert, (1996) , Alcouffe (1999)]. Pour ceux-ci, en vue d'un développement des SCM ; on assiste désormais aux notions de stratégie relationnelle, de confiance mutuelle, de réseau organisationnel, de leader/pivot, de client/donneur d'ordre et fournisseur/sous-traitant en matière de forme.

En somme les apports de la SCM dont le contenu diffère selon les entreprises et selon les secteurs d'activités consistent dans la gestion de la demande, depuis l'amélioration des prévisions de vente et la fiabilisation des plans de réapprovisionnement jusqu'à la distribution aux clients.

Il a pour objectif de revoir complètement les processus de l'acquisition du plus petit composant jusqu'à la mise en main des produits chez le client. On peut néanmoins relever trois difficultés rencontrées par ces entreprises au niveau de la mise en œuvre stratégique

- Des problèmes des critères de choix des partenaires au niveau de la chaîne industrielle.
- Des problèmes de communication liés au mauvais partage de l'information entre les acteurs de la chaîne.
- L'insuffisance du contrôle des performances à cause de l'absence des indications clés de performance.

V-3- L'accréditation

Récente dans son application au sein des entreprises, l'accréditation voit le jour dans les années 1930. Une lecture de son histoire permet de comprendre son intérêt pour les entreprises en contexte managérial actuel.

V-3-1- Historique de l'accréditation

L'accréditation était utilisée dans la certification des censures de management afin de mieux les cerner. Cette certification n'était possible que si les conditions, les règles du jeu étaient fixées d'avance, ce qui garantissait l'objectivité du jugement effectué. L'accréditation sur les principes de concrétisation utilise les lois dont le caractère est universel et des normes c'est-à-dire son adoption territoriale. Son application ou son utilisation est donc diversifiée et peut concerner tout ou partie des éléments en visant les programmes. Nous avons par exemple l'accréditation des cursus de management

qui repose sur la validation d'un système de normes. Elle opère en quelque sorte par externalisation de la figure du maître qui va reposer dans les normes, déduisant en quelque sorte les directions de toute espèce de responsabilité dans la contrainte qu'elle exerce sur les individus. Cet outil a fait son apparition pour la première fois aux Etats-Unis et cinquante ans après en France.

Concrètement l'accréditation a été introduite en France par l'ordonnance du 24 Avril 1936. Elle a été testée dans un établissement sanitaire. Elle avait pour but d'approuver le style de prise en charge des malades, de vérifier l'utilisation du matériel sanitaire et surtout le management des humains qui y exercent. De par son caractère obligatoire, cette évolution externe du fonctionnement d'une organisation pourrait servir de changement organisationnel, en introduisant une politique de qualité dans les établissements audités. C'est pourquoi l'accréditation procède en deux temps :

- Une phase préparatoire qui consiste en une auto évaluation de l'organisation à partir du manuel d'accréditation participant d'une lecture transversale des processus ;
- Une phase de production d'un rapport qui est transmis aux experts visiteurs.

Les experts visiteurs rédigent à leur tour un rapport transmis à l'établissement et complété, le cas échéant, par les commentaires de ce dernier. Ces documents sont enfin transmis au collège de l'accréditation, organe distinct des équipes d'auditeurs qui statue sur le cas de l'établissement, en validant ou non les conclusions des acteurs de rapport. Rendu public, le résultat de cette procédure caractérise le fonctionnement de l'établissement qui peut être accrédité « sans recommandation », « avec recommandation » « avec réserve » ou « avec réserves majeures ». Cette pratique est actuellement dans une phase de montée en puissance.

S'il paraît très précoce de tirer des enseignements sur cette pratique, force est de constater que celle-ci est désormais intégrée dans la vie des organisations déjà auditées. Processus volontaire mais obligatoire, il est renouvelé tous les 5 ans. Sa déclinaison « Top down » met l'accent sur les formes charismatiques de leadership associées à l'existence d'une vision stratégique fédérant les énergies autour d'une mission. A l'évaluation des performances fondées sur les résultats s'ajoute un contrôle par la culture.

En s'inspirant du nouveau management public (NMP) l'accréditation se présente sous différents modèles résumés dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 44 : Les principaux types de NMP comme outils de contrôle

Modèle 1	Modèle 2	Modèle 3	Modèle 4
La voie de l'efficience	Restructuration et Décentralisation	A la recherche de l'excellence	L'orientation « service public »
- Réputation de gouvernance - Stratégie - Organisation - Outil de pratique de contrôle.	- Réputation de gouvernance - Stratégie - Organisation - Outil de pratique de contrôle.	- Stratégie - Organisation - Outil de pratique de contrôle.	- Réputation de gouvernance - Stratégie - Outil de pratique de contrôle.

Source : Notre propre compilation

V-3-2- L'intérêt de l'outil d'accréditation

L'accréditation apparaît étroitement liée à la contractualisation dans l'esprit du législateur, tout au moins, puisque les objectifs définis ont pour objet l'organisation et la qualité des services offerts par les établissements y afférents. En ce sens, elle semble participer au changement de mode de coordination. Cependant en tant que forme d'audit, l'accréditation fait partie des outils de contrôle privilégiés par l'organisation mécaniste. Elle peut être analysée comme une politique imposée consistant à rendre plus plausible, transparent, le fonctionnement de l'organisation vis-à-vis d'un auditeur dans le cadre d'un contrôle externe accru et institutionnalisé, au point que l'on peut s'interroger sur sa capacité à contrôler la qualité des activités.

Dans le cadre du quasi-marché, l'accréditation contribue à améliorer la situation d'information de l'acheteur qui ne peut trouver dans le prix la synthèse des caractéristiques essentielles relatives au service échangé dans un contexte de concurrence pure et parfaite. Alors les entreprises doivent fournir des informations homogènes sur l'ensemble des entrées et sorties. Le mécanisme de production de transparence renvoie à la notion anglo-saxonne «d'accountability» que l'on peut traduire par «l'obligation de rendre des comptes». Ainsi le contrôle de l'utilisation de fonds publics constitue depuis toujours un des éléments centraux de la régularité des services publics.

De ce fait, l'accréditation contient des éléments (« les ingrédients ») de l'institutionnalisation d'une pratique de contrôle qui devient de plus en plus présente. Par ailleurs une disposition complémentaire prévoit un droit de réponse que l'établissement peut exercer à partir du rapport d'audit sous la forme d'un commentaire méthodique de différents éléments suscités qui débouchent sur une nouvelle délibération du collège de l'accréditation. Cette

pratique consiste à structurer la relation entre « contidé » et « contideur », d'autant que la contestation peut déboucher sur une modification des conclusions.

La compétition devient plus pressante et dans certains secteurs économiques les prix de ventes doivent être ajustés au mieux. Des méthodes comme l'ABC (Activity Based Costing) permettent d'améliorer considérablement la connaissance des coûts. Elle privilégie une analyse centrée sur les activités exercées par l'entreprise et non plus simplement définie par centre de frais. Ce principe permet de comprendre la formation des prix de revient au regard d'un découpage par processus et non plus fondé sur l'organigramme. Par ailleurs l'application de ces méthodes permet une affectation des charges indirectes plus rigoureuse et plus justifiée grâce à l'utilisation des « cost drivers » (inducteurs des coûts), traduisant de manière plus concrète la consommation des activités indirectes par les produits mis en œuvre.

Pour apprécier la performance de l'entreprise et sa capacité à continuer à produire de la richesse et de la valeur, il faut utiliser des outils de plus en plus précis qui nécessitent de s'orienter vers les sources et les origines à partir desquelles se génère cette valeur. L'actionnaire qui reste toujours à la recherche de la meilleure rentabilité de ses capitaux dirigera désormais ses choix vers les entreprises qui sauront expliquer comment se crée la valeur. Il y a lieu de mettre en évidence les indicateurs qui explicitent les relations entre le profit et ses sources si l'on veut capter l'intérêt des investisseurs.

Ainsi cette nouvelle approche est capitale. Construire l'arbre de la valeur d'une entreprise permet de mieux comprendre les risques de telle ou telle décision et également de mieux apprécier les avantages qui peuvent en découler. Cette visibilité pose pour les acteurs de l'entreprise une problématique fondamentale : Comment mettre en œuvre une gestion de l'entreprise fondée sur la création de la valeur ? Quelle forme la création de la valeur peut-elle prendre ? Ainsi elle génère la nécessité de mettre en place de nouvelles mesures de la performance.

La vision transversale par processus demande une autre vision de la performance. La mesure de la performance structurée autour d'une vision traditionnelle de l'efficience et évaluée par des indicateurs uniquement monétaires, codifiés dans la procédure budgétaire dont le but est de contrôler des consommations de ressources des centres de responsabilité autonomes n'étant plus adaptée. Il faut donc redéfinir la notion de performance et celle de sa mesure.

La performance devient multicritère : elle devrait intégrer les aspects de coût, de délai, la qualité des prestations et la participation à la valeur. De local elle devrait maintenant exprimer les efforts de l'ensemble des activités qui concourent au processus et devenant ainsi inter fonctions. Sa mesure se doit d'inciter à développer des comportements cohérents avec des objectifs stratégiques et d'éviter des effets pervers de positionnement de certains indicateurs.

En ce qui concerne le benchmarking sa pratique régulière et habituelle est une nécessité pour se situer et savoir évaluer une prise de décision en connaissance de cause. Elle doit entrer dans les mœurs du management et devenir un outil indispensable pour piloter avec efficacité une entreprise.

Comparer les prix de revient, les prix de vente leur évolution, les produits, les organisations, apporte aux managers de précieuses informations pour adapter le fonctionnement de leurs entreprises et favoriser leurs différentes sources d'avantage concurrentiel. La mise en œuvre d'un benchmarking systématique doit être organisée sur des sujets précis. Elle réclame une démarche rigoureuse. Il ne s'agit pas d'opérer des comparaisons sur tous les domaines, mais de choisir les sujets sur lesquels il existe une certaine sensibilité et qui réclament un éclairage extérieur. Il faut noter que des opérations de benchmarking sont également tout à fait précieuses en interne à l'entreprise entre des pôles d'activités, entre des régions. Ceci génère la nécessité de mettre en place une veille économique bien aiguisée qui permettrait de les synthétiser et les structurer afin de comprendre ce qui se passe et de rassembler les informations dans l'environnement proche de l'entreprise, afin de pouvoir apporter des réponses à des questions telles :

Quelles sont les nouvelles techniques industrielles ? Quelle est l'évolution du comportement du marché ? Quels sont les rapprochements et fusion en cours de préparation, quels sont les résultats économiques des concurrents les plus sérieux, quels sont les nouveaux entrants etc. Toute une gamme d'informations précieuses pour améliorer le champ de vision du pilotage découle d'une bonne pratique de l'observation du contexte de proximité. Ces différents outils de veille économique se combinent avec le tableau de bord prospectif, qui sera développé par le benchmarking pour offrir aux décideurs une bonne maîtrise d'un environnement en perpétuelle mutation.

SECTION DEUXIÈME: LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE SON EFFICACITÉ

Si pendant le début des années 70, les multiples tentatives pour améliorer le contrôle de gestion ont porté sur les outils, depuis le début des années 80, la remise en cause du contrôle de gestion est plus large et oblige à des reformulations de l'ensemble des systèmes du management utilisé. Aujourd'hui, le gestionnaire doit s'interroger simultanément sur la structure la plus adéquate et sur les systèmes d'informations liés qui devraient permettre les décisions stratégiques et opérationnelles les plus pertinentes pour piloter la performance.

Une bonne gestion est conditionnée par une vision claire de ce que l'on se propose de faire à court, moyen et long terme. L'évolution du contexte du contrôle de gestion met en évidence les nécessités d'être à l'écoute permanente des menaces et opportunités de l'environnement général et donc des capacités de réaction de l'entreprise. Ce qui conduit la plupart des structures à mettre en place les nouveaux outils.

Les avancées dans le domaine de la performance exigent un changement profond qui passe par la modification des systèmes de mesure et de management. Ce qui a conduit à une nécessité impérieuse de bâtir un potentiel concurrentiel à long terme, à l'obligation de perpétuer le modèle de comptabilisation au coût historique et de présenter l'information autre que financière donnant naissance à une nouvelle démarche : le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton (1996).

Paragraphe premier : Le tableau de bord prospectif

Depuis le début des années 90, « les dirigeants américains se sont vus proposer un nouvel outil de pilotage et de mesure des performances » ; il s'agit « du balanced scorecard ». Cet outil a vu le jour à la suite des insuffisances constatées dans la pratique du reporting aux USA.

En effet, le « Balanced Scorecard » a été conçu par Kaplan et Norton en 1992. Les auteurs partent du fait que les indicateurs financiers ne peuvent pas ou plus suffire à évaluer la performance globale de l'entreprise. L'outil proposé a pour objet « la mise en lumière d'une représentation opérationnelle de la performance globale permettant à la fois de guider et d'évaluer la stratégie ». Il est organisé autour de quatre axes (financiers, clients, processus internes et apprentissage organisationnel) et il apporte des réponses aux questions primordiales ci-après :

- Comment nos clients nous considèrent-ils ? (axe clients) ;
- En quoi sommes les meilleurs ? (axe processus interne) ;
- Continuons-nous à nous améliorer et à générer de la valeur ? (axe innovation et apprentissage) ;
- Quel regard les actionnaires portent-ils sur nous ? (axe financiers).

Le « Balanced Scorecard » est tourné vers l'action et l'anticipation. Il est basé sur un processus de sélection qui permet d'éviter trop de détails. Beaucoup d'insuffisances constatées dans la pratique du reporting sont prises en compte par cet outil.

On peut ainsi comparer le TBP aux voyants et compteurs d'un cockpit dans un avion. Il permet au manager de visualiser d'un seul coup d'œil un ensemble complexe d'informations. Outre le fait qu'il porte sur quatre axes différents, le TBP évite les surcharges d'informations en ce qu'il limite le nombre de données recueillies.

Le présent chapitre se propose de tirer de cet outil les arguments opérationnalisables en contexte économique camerounais, afin d'entourer les entreprises de ce pays d'outils de gestion qui soient capables de leur construire des forces de pérennité basées sur des arguments d'efficacité et d'économie.

Les travaux sur cet outil seront examinés à travers deux articulations : dans la section première, il est question de présenter le tableau de bord prospectif, alors que dans la deuxième section, la préoccupation est de présenter les démarches méthodologiques empruntées dans l'itinéraire de création et d'évaluation des performances qui lui a été tracé.

I : Présentation du Tableau de bord prospectif

A la différence du tableau de bord qui était destiné à aider les salariés à « piloter » l'entreprise en identifiant les facteurs clés de succès, en particulier ceux qui peuvent être mesurés par des paramètres physiques, le TBP est plus qu'une collecte d'indicateurs clés ou de déterminants de la performance, il intègre l'ensemble de rapports de cause à effet entre les paramètres clés, ainsi que les indicateurs avancés.

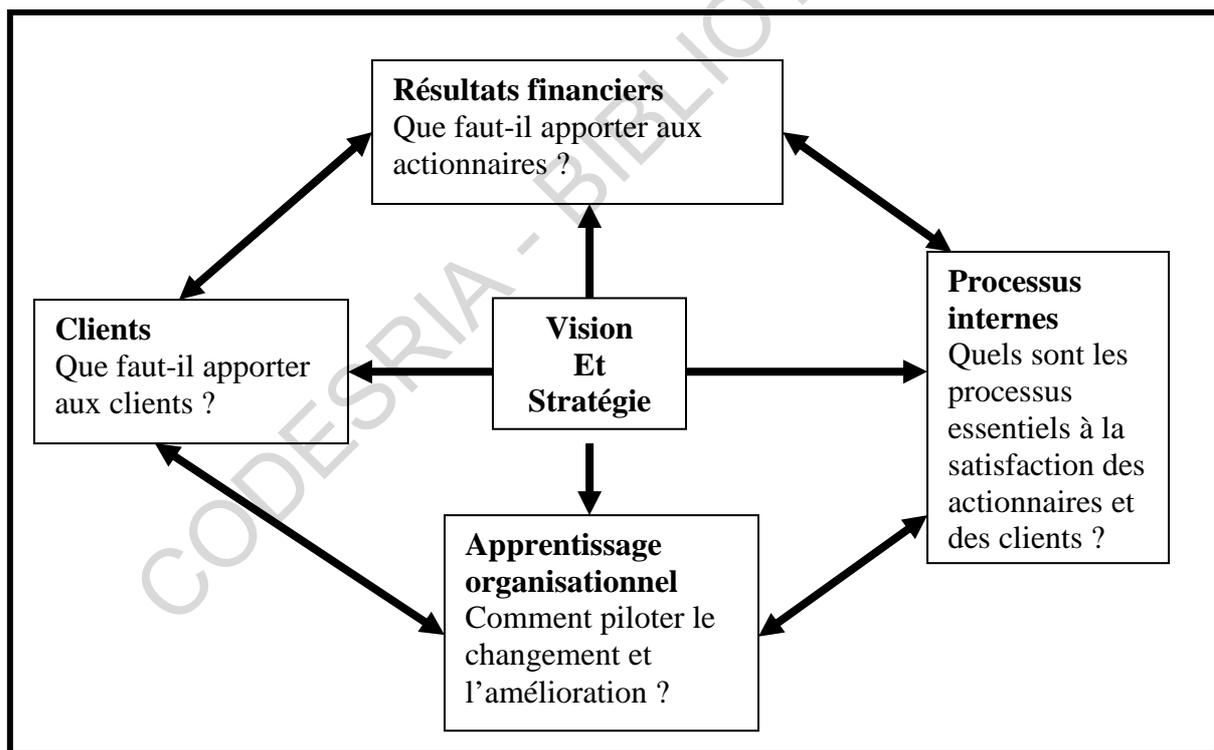
Le tableau de bord est selon Alazard et Separi (2001) un ensemble d'indicateurs organisé en systèmes suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. C'est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer selon Kaplan et Norton (1998).

Le tableau de bord prospectif décline la mission et la stratégie de l'entreprise en objectifs et en mesures qui s'inscrivent sur ses quatre axes. C'est

un outil qui permet une réelle évolution des notions de contrôle et de pilotage. L'enjeu recherché étant l'alignement stratégique, même au sein d'un groupe où la diversité géographique et en terme de métiers est importante.

Il s'agit d'un outil de gestion qui ne vise pas seulement à contrôler des activités. Dans son contenu, cet outil cherche aussi à saisir la réalité complexe de la performance qui n'est pas strictement financière des entreprises. Le modèle général que présente Kaplan et Norton (1996) et qui permet d'apprécier la performance dans quatre domaines est présenté à la figure suivante.

Figure 2 : Le tableau de bord prospectif



Source : KAPLAN et NORTON (1996), *The balanced scorecard*, Harvard Business School Press, p 21.

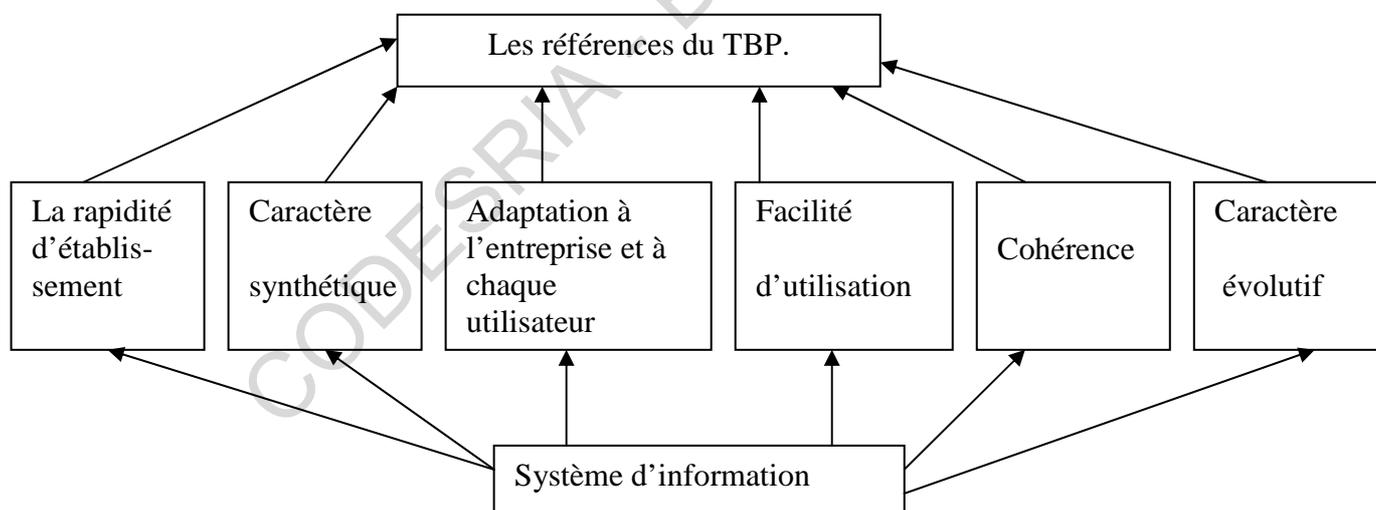
Le modèle ci-dessus permet de regrouper l'ensemble des indicateurs de performance que pourrait avoir une entreprise en quatre grandes classes. Ces classes constituent l'essentiel des dimensions sur lesquelles il faut travailler pour

réaliser une performance exceptionnelle du point de vue des clients et des actionnaires.

Les dimensions sont construites sur la base de la vision et de la stratégie de l'entreprise et ne sont pas indépendantes les unes des autres. Par exemple, un processus permettant de répondre rapidement aux commandes des clients pourrait avoir des effets sur la satisfaction de ces derniers, ce qui devrait permettre de les fidéliser. Cela devrait se traduire sur la performance financière de l'entreprise.

Ainsi, construire des indicateurs de performance sur chacun des éléments des dimensions apprentissage, processus, clients et résultats financiers, fondés sur la stratégie de l'entreprise devrait permettre à celle-ci d'être guidée vers l'atteinte de la performance souhaitée comme le montre le schéma référentiel suivant :

Schéma 3 : Les références essentielles du tableau de bord prospectif



Chacune de ces références comporte des répondants (qui sont des vecteurs d'efficacité) en terme de gestion et qui sont les attentes de son utilisateur : La rapidité d'établissement doit primer sur la précision, car le contrôle de gestion se distingue d'une situation comptable ; le caractère synthétique du TBP voudrait que les indicateurs, sélectionnés en fonction de leur utilité, soient limités aux

points clés de décision et de l'activité ; la nécessité d'adaptation à l'entreprise et à l'utilisateur de l'outil a trait à ce que le TBP soit conçu sur mesure, en fonction des spécificités de chaque entreprise à laquelle il appartient de définir les chiffres clés dont l'utilisateur a besoin pour la maîtrise de son entreprise et la mesure de ses performances ; l'outil doit être facilement utilisable, avoir une présentation attractive, simple et concise qui permet une consultation aisée ; pour ce qui est de la cohérence, il est attendu de lui qu'il fournisse aux responsables des différents niveaux des informations cohérentes et complémentaires entre-elles ; Il doit éclairer les différents responsables sur l'évolution de leurs données fondamentales. C'est ce qui fait sa pertinence, qui doit déboucher sur une conception rapide et adaptée aux évolutions de l'entreprise et favoriser la réactivité aux événements anormaux ou exceptionnels en mettant en place un système d'information construit autour des maillons du schéma précédent.

Par ailleurs, selon Bouquin (1986), une mission importante du contrôle de gestion consiste à permettre une gestion des risques (stratégiques, opérationnels et financiers). Le TBP, dont le contenu se construit sur la stratégie et les facteurs clés de succès de l'entreprise, peut jouer un rôle dans le management de ces risques. Les indicateurs devraient informer, en temps opportun, les gestionnaires des événements susceptibles d'influencer défavorablement l'atteinte des objectifs. Ceux-ci devraient pouvoir réagir en temps opportun afin de contrôler ces risques.

L'outil se propose de donner du sens, de rendre plus vivantes les ambitions stratégiques, en faisant identifier clairement à chacun sa contribution à la stratégie globale. L'outil est adaptable, et son déploiement peut être aussi profond que le voudrait son utilisateur. Seulement, celui-ci impose à l'entrepreneur d'effectuer des choix dont la mise en œuvre peut se traduire par les quatre axes contenus dans la figure une précédente (paragraphe premier) ou par arbitrage, c'est à dire par déploiement individuel (ou approche globale), par

dimensions adaptées (ou génériques) et par les contrôles (ou information) (paragraphe deuxième) dont la synthèse est ramifiée au travers des processus (paragraphe troisième).

I -1: Une lecture du TBP à partir de ses quatre axes et ses arbitrages, dimensions et contrôles

Les quatre axes du TBP ne constituent pas un modèle statique et universel. Ils forment plutôt une toile de fond ou un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement en terme de rendement financier.

Il fournit également une articulation autour de la stratégie, essentielle à l'efficacité du système de mesure. Évidemment, chaque entreprise aura des indicateurs qui lui sont propres en fonction de ses objectifs, de ses stratégies et des diverses caractéristiques de son environnement. Pour ces raisons, le modèle ne spécifie pas les indicateurs que l'on doit retrouver dans chacun des quatre axes puisque ceux-ci seront très variables d'une entreprise à l'autre, de la même façon que ses différents processus.

I-1-1- Les axes du tableau de bord prospectif

Ils sont quatre. Et pour chacun d'eux, Kaplan et Norton (1996) proposent des éléments de contenu qui permettent d'orienter les concepteurs. Ils identifient les grandes classes de détermination des indicateurs de création et d'évaluation de la performance.

I-1- 1-1- L'axe « financiers »

Les unités opérationnelles doivent, selon cet axe, harmoniser leurs objectifs financiers et la stratégie de l'entreprise. L'axe financier sert en effet de conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de causes à effets dont le but ultime est d'améliorer les performances financières. Le TBP doit « raconter » la stratégie en exposant d'abord les objectifs financiers à long terme, puis en les reliant à la série d'initiatives à déployer en relation avec les résultats financiers, les clients, les processus internes, les salariés et les systèmes, afin de parvenir à la performance économique à long terme visée par Kaplan et Norton (1998).

Pour la plupart des entreprises, les paramètres financiers que sont l'accroissement du chiffre d'affaires, la réduction des coûts et l'amélioration de la productivité, l'optimisation et l'utilisation du risque peuvent servir de traits d'union entre tous les axes du TBP. Les objectifs et les indicateurs financiers ont un double rôle : ils définissent la performance attendue de la stratégie, et ils servent de fils conducteurs pour ceux des autres axes du TBP, car les objectifs financiers représentent les objectifs à long terme de l'entreprise.

L'axe « financiers » sert en effet de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du tableau de bord prospectif.

En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité, mesurée par exemple par le bénéfice d'exploitation, le retour sur les capitaux engagés ou, plus récemment, par la valeur ajoutée économique. Ils peuvent aussi viser une croissance rapide du chiffre d'affaires ou la génération de liquidités. Ces objectifs peuvent varier très sensiblement à chaque stade du cycle de vie d'une unité et des stratégies différentes peuvent être suivies :

I-1-1-1-1 La croissance rapide de la part de marché

L'objectif financier global pour les entreprises en phase de croissance sera d'accroître le chiffre d'affaires, les ventes sur les marchés ciblés auprès des segments spécifiques dans les régions ciblées.

I-1-1-1-2- Le maintien de l'activité

Dans certaines unités, le capital est considéré comme un élément exogène et les managers sont incités à maximiser le revenu que peut générer ce capital. Les objectifs généraux de ces unités seront de maximiser la trésorerie (avant le déclin) et de réduire le besoin en fonds de roulement.

Les objectifs financiers des unités en phase de récolte se concentrent sur les flux de trésorerie pour lesquels tout investissement doit générer de liquidités immédiates.

I-1-1-2- L'axe « clients »

L'axe « clients » du TBP identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner, ceux qui généreront le chiffre d'affaires nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. Les indicateurs de cet axe permettent aux structures d'établir des mesures-clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélité, conservation, acquisition et rentabilité parfaitement adaptés aux segments visés. Ils leur permettent aussi de cerner et d'évaluer explicitement leur offre dont les caractéristiques sont les déterminants de la performance vis-à-vis des clients.

Au delà de la simple satisfaction du client, les responsables d'unités doivent, sur l'axe client du TBP, traduire leur mission et leur stratégie en

objectifs spécifiques aux marchés et aux clients. C'est pourquoi les unités doivent segmenter précisément leur base de clientèle existante et potentielle, puis identifier les segments sur lesquels elles souhaitent se positionner.

Bien cerner les caractéristiques qui ont de la valeur aux yeux des catégories des clients ciblés est essentiel à l'élaboration des objectifs et des indicateurs de l'axe « clients ». Celui-ci traduit donc la mission et la stratégie d'une entreprise en objectifs précis sur les segments de marché ciblés et permet de les communiquer dans toute l'entreprise. Les indicateurs clés de cet axe sont :

- La part de marché. C'est ce type d'indicateur qui permet au tableau de bord prospectif d'expliquer et de surveiller la stratégie d'une unité.

- la conservation de la clientèle. La meilleure façon de maintenir et d'accroître la part de marché sur les segments ciblés est de conserver la clientèle existante.

- L'acquisition de nouveaux clients. En général, pour accroître le volume d'activités, les entreprises s'efforcent d'élargir leur base de clientèle sur certains segments.

- La rentabilité par segment. Une bonne performance dans les quatre premiers indicateurs clés ne garantit pas la rentabilité forcément. Vendre des produits et des services à très bon marché est une façon d'avoir des clients très satisfaits. Cependant, il faut aussi imprimer une forte réactivité à son activité.

- La réactivité. Elle est devenue une arme majeure pour les managers. Savoir répondre rapidement et précisément à la demande d'un client est souvent essentiel pour conquérir et conserver sa confiance. C'est pourquoi il faut mettre un accent particulier à la construction des supports de qualité.

- La qualité. Avantage compétitif majeur, joue toujours un rôle de premier plan. En effet, depuis le début des années 90, elle est passée du statut d'atout stratégique à celui d'impératif concurrentiel selon Kaplan et Norton (1998).

Seulement, pour amorcer la construction des supports de compétitivité de l'entreprise, une attention particulière aux prix est importante.

- Le prix. Compte tenu de la place occupée par les délais, la réactivité et la qualité, on se demande si le client accorde encore de l'importance au prix. La question ne se pose pas. Car quelle que soit la stratégie de l'entreprise, qu'elle se positionne par le prix ou opte pour la différenciation, le prix du produit ou du service a toujours de l'importance dans l'accrochage du client.

I-1-1-3- L'axe « processus internes »

Pour créer l'axe processus internes, les managers identifient les processus essentiels à la réalisation des objectifs concernant les clients et les actionnaires. Les entreprises développent généralement les objectifs et les indicateurs de cet axe après ceux des axes « financiers » et « clients »³⁷. Procéder à cet ordre lui permet de se concentrer sur les indicateurs correspondant aux processus véritablement essentiels.

Dans la plupart des entreprises, les systèmes de mesure de la performance visent à améliorer les processus de production. Pour le TBP, Kaplan et Norton (1998) recommandent de prendre en compte l'ensemble des processus, depuis l'innovation jusqu'au service après vente.

La définition d'objectifs et d'indicateurs concernant les processus internes est la différence majeure entre le TBP et les systèmes classiques de mesure de la performance qui se focalisent sur le contrôle et l'amélioration des résultats des centres de responsabilité et des départements existants. Les limites des

³⁷ Les entreprises dont la stratégie est établie sur la base des ressources dont elle dispose (voir à ce sujet Collins D. et Montgomery C. (1995), *Competing on ressources : strategy in the 1990* » Harvard business Review, juillet Août) peuvent définir les indicateurs de l'axe « processus internes » avant ceux des axes « clients » ou « financiers ». Lorsqu'on fonde sa théorie sur ses ressources, l'entreprise capitalise sur ses points forts pour créer un avantage concurrentiel durable. Pour ce faire, elle traduit le potentiel en objectifs et en indicateurs spécifiques pour les processus, qui peuvent ensuite être articulés à ceux de l'axe « clients » pour les segments de marchés ciblés.

indicateurs financiers et des courbes mensuelles de variation utilisées pour piloter les opérations sont bien connues [(Kaplan, (1984), Johnson et Kaplan, (1987), Howell, Brown, Soucy et Seed, (1987), Kaplan, (1990)]. Le tableau de bord prospectif met en lumière des processus nouveaux que l'entreprise doit parfaitement maîtriser pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Les outils anciens se focalisent sur le processus qui entre dans la fourniture des produits et services existants et aux clients existants. Ils s'efforcent de contrôler et d'améliorer les opérations existantes (qui représentent la phase courte de la création de la valeur) ; celles qui commencent à la réception d'une commande d'un client connu, pour un produit ou service connu et s'achèvent avec la livraison d'un produit au client. L'entreprise crée de la valeur par la fabrication et la livraison de ses produits ainsi que par le service qu'elle assure aux clients pour un coût inférieur au prix qu'elle reçoit en contre partie.

Le TBP voudrait que l'entreprise soit apte à créer des produits et des services nouveaux, répondant aux besoins futurs des clients actuels et à venir. Qu'elle soit capable de conduire sur plusieurs années un processus de développement de produits ou à atteindre de nouvelles catégories de clients.

Pour le TBP, il est recommandé de prendre en compte l'ensemble des étapes, depuis l'innovation jusqu'au service après vente. Toutes les entreprises aujourd'hui s'efforcent de s'améliorer, de réduire la durée de leurs cycles et d'accroître leurs rendements, de produire davantage, d'abaisser le coût de leur processus interne. A moins de disposer de processus véritablement plus performant que ceux des concurrents en terme de qualité, de réactivité, de productivité et de coût, ces améliorations fragmentaires favorisent la survie, mais ne créent pas d'avantage concurrentiel durable.

Chaque entreprise a sa chaîne de processus interne qui lui permet de répondre aux attentes des clients et de générer un bénéfice. Il est toutefois un

modèle de chaînes de processus qui constitue un cadre général qui peut être adapté à chaque entreprise lors de la définition des indicateurs de l'axe « processus internes ». Ce modèle comprend trois processus : l'innovation la production et le service après vente.

Dans le processus d'innovation, les entreprises identifient les besoins nouveaux ou latents des clients, puis créent des produits ou services qui y répondent.

Le processus de production est celui par lequel les produits ou services existants sont fabriqués et fournis aux clients. Améliorer la productivité et réduire le coût de production et des prestations de services restent des objectifs de premier plan.

Le troisième processus du modèle générique est le service assuré au client après l'achat. Certaines entreprises adoptent des stratégies axées sur l'excellence du service après vente et proposent des programmes de formation pour le personnel de l'entreprise cliente, des services de dépannage sur site, etc.

Le tableau de bord prospectif met en lumière des processus entièrement nouveaux que l'entreprise doit parfaitement maîtriser pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Par exemple, anticiper les besoins des clients. La création de la valeur du processus interne, est, pour nombre d'entreprises, un déterminant bien plus important de la performance financière future que la phase courte.

I-1-1-4- L'axe « apprentissage organisationnel »

Les objectifs établis sur les axes « financiers » « clients » et « processus internes » identifient les domaines dans lesquels l'entreprise doit exceller pour améliorer sa performance. Les objectifs de l'axe « apprentissage organisationnel » sont les moyens et les facteurs qui permettent d'atteindre ceux des trois autres axes ciblés. L'apprentissage organisationnel repose sur deux

composantes, sur lesquelles l'entreprise doit agir afin d'implanter un TBP qui puisse remplir ses missions. Il s'agit notamment des Hommes et des systèmes.

Les Hommes : les salariés doivent être formés afin d'acquérir de nouvelles compétences. Les Hommes doivent aussi être motivés et responsabilisés. On doit également noter l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés afin qu'il y ait une convergence d'intérêt qui balise le terrain du rendement.

Les systèmes : le système d'information doit être performant, être conçu pour une circulation à flux tendus et à temps de l'information. Pour ce faire, le système d'information doit être automatisé.

Aujourd'hui, la performance globale implique la mise en place de trois types de fonctions pour bien la mesurer et la piloter :

- Une fonction de coordination, au sein de laquelle les compétences, les métiers sont variés au sein d'une organisation changeante et apprenante. Mais il faut que la synergie s'établisse entre tous les acteurs ; c'est pourquoi il est nécessaire d'assurer une coordination entre les objectifs des différents niveaux par une connaissance permanente des indicateurs de chacun ;

- Une fonction de suivi, au sein de laquelle la collaboration entre de nouveaux partenaires internes et externes induit un suivi nécessaire pour recentrer, si besoin est, par des indicateurs qui intègrent toutes les dimensions quantitatives, qualitatives et financières ;

- Et une fonction de diagnostic où les facteurs clés de succès doivent être connus en permanence pour assurer les orientations stratégiques les plus performantes. Là encore les indicateurs sur les paramètres variés internes et externes doivent aider à surveiller les évolutions en temps réel.

I-1-2- Les arbitrages du déploiement individuel (ou approche globale), dimensions adaptées (ou génériques) et les contrôles (ou information)

Différents des quatre axes connus du TBP que sont les axes financiers, client, processus interne et apprentissage organisationnel, ils s'intéressent au déploiement de l'outil au sein de l'organisation et aux dimensions à lui donner.

I-1-2-1- Le déploiement individuel ou approche globale

Le premier arbitrage porte sur le degré de déploiement de l'outil. L'application peut rester à un niveau global : ainsi, on pourrait par exemple se limiter, dans une structure divisionnelle, à un tableau de bord corporate qui concernera l'ensemble du groupe. On peut imaginer au contraire de décliner l'outil à un niveau plus fin. Ainsi, le tableau de bord de l'entreprise est traduit pour chacune des unités d'affaires, chacun des projets et, à l'extrême, pour chaque employé qui se voit ainsi donner les objectifs et les critères de mesure correspondants.

Tous les schémas intermédiaires sont envisageables. Dans certains cas, ces tableaux, déployés au niveau individuel, sont également utilisés dans l'évaluation et/ou dans la détermination de la rétribution de chaque salarié. L'ambition ici est de permettre à chacun de s'approprier les axes stratégiques et de les traduire en actions concrètes. Cela permet à chacun d'évaluer la façon dont il contribue aux objectifs d'ensemble et à la mise en œuvre de la stratégie.

Chez d'autres par contre, le déploiement peut se limiter aux divisions, tandis que certains peuvent ne l'utiliser que dans une branche précise de l'activité ou au sein d'une seule fonction.

Un outil global permet un alignement des choix effectués par les divisions dans le cadre d'un groupe diversifié. Couplé à un schéma

d'intéressement collectif, il permet à chaque employé de ces unités de suivre la progression collective. Les indicateurs peuvent être relayés, dans les grandes entreprises, par des actions clés. En revanche, pour obtenir une réelle appropriation des stratégies et une motivation au quotidien de chaque individu autour des objectifs stratégiques, un déploiement jusqu'à l'échelon du manager voire de chaque employé, semble nécessaire.

I-1-2-2- Les dimensions adaptées (ou génériques)

L'analyse ici fait un enchaînement cohérent des quatre axes évoqués ci-dessus en soutenant qu'il existe des possibilités de respecter scrupuleusement le découpage, prescrit par les auteurs du « balanced scorecard », bien que dans la pratique, certains puissent construire leur modèle sur des dimensions plus déployées, comportant les aspects clients, employés, innovation et développement, processus, fournisseurs et finance. Il semble nécessaire d'être capable d'effectuer ces adaptations afin de permettre une meilleure adéquation entre la stratégie spécifique d'une entreprise et son schéma de démultiplication des objectifs.

Seulement, lors de ces démultiplications, il faut garder à l'esprit l'enchaînement logique entre les dimensions retenues par Kaplan et Norton, à savoir que : **« les résultats financiers découlent de la satisfaction des clients qui dépend de la qualité des processus, qui résulte elle-même d'apprentissage individuel »**. Même si les dimensions de base et les indicateurs qui les traduisent peuvent être différenciées au sein de l'entreprise pour tenir compte de chaque spécificité, en se préoccupant de savoir qu'un modèle unique pour l'ensemble de l'organisation permet de favoriser le partage d'éléments communs, en plus de ce qu'il facilite les comparaisons entre unités dans le cadre de benchmarks internes.

Toutefois, si l'entreprise est composée de divisions ou de branches aux activités ou aux contextes contrastés, il est vraisemblablement plus pertinent d'adapter les dimensions, ou au minimum les indicateurs qui les soutendent. Si le dispositif retenu doit aller jusqu'à une évaluation individuelle de tous les employés, il doit comporter des indicateurs pouvant être adaptés à la situation de chacun, en se préoccupant de rester souple. Les indicateurs doivent mesurer la performance par rapport aux objectifs fixés à chaque niveau (entité, projet, individu), et donc être spécifiques à chaque fois que cela est nécessaire.

I-2- Les Contrôles (ou information)

Lorsqu'ils sont mis en place par la fonction financière, les tableaux de bord sont utilisés, comme des outils de simple contrôle, avec impact direct sur la rémunération, même s'ils peuvent avoir pour corollaire fréquent un impact direct sur d'autres fonctions.

En plus de la mission de contrôle qui leur est entièrement dévolue, les TBP peuvent compléter la mise en place des systèmes fondés sur la création de valeur.³⁸ Cet impact peut être collectif, dans le cadre des tableaux de bord globaux et servir par exemple à la détermination de l'intéressement sur la base d'indicateurs collectifs de performance. Ils peuvent également porter sur des objectifs individuels et avoir un impact important sur la part variable de la rémunération.

Il est possible d'utiliser les TBP dans une approche plus large. Tout en incluant un volet rémunération, ceux-ci peuvent être appliqués à l'ensemble des aspects managériaux. La démarche crée dans l'architecture d'une évaluation globale des actions engagées par chaque salarié et les moyens qui lui sont nécessaires (par exemple en terme de formation). Quel que soit le choix opéré

³⁸ Voir sur point par exemple Stewart G.B. (1991) , « The EVA management guide » Harper Business, sur le lien entre la création de valeur et les cartes stratégiques nécessaires à l'élaboration d'un TBP.

quant à l'arbitrage, il est nécessaire d'opérer, pour assurer la réussite à long terme des TBP sur la mise en œuvre des objectifs stratégiques, d'établir une connexion entre les TBP, la rémunération et l'évolution de carrière. Ce lien peut se faire de manière mécanique et mathématique, avec l'évolution des indicateurs, ou de manière plus souple à travers des entretiens annuels ou la valorisation du succès d'actions prioritaires. Ce qui active le développement des outils de recueil des informations.

En effet, que le TBP soit global ou local, il peut s'agir soit d'un outil complexe et nécessitant une collecte importante d'informations en temps réel, soit d'un simple support papier ou fichier de tableur. Certains insistent sur la nécessité de concentrer l'ensemble d'informations sur un outil unique, même si celui-ci demande des efforts importants de développement et de maintenance.

A l'opposé, les TBP peuvent se traduire de manière très simple au niveau individuel, en retranscrivant, sur un document synthétique et individualisé qui sert de support pour les entretiens d'évaluation annuels. Dans les cas intermédiaires, ce sont la simplicité et la rapidité des développements informatiques qui sont mises en avant. Lorsqu'une seule division souhaite se lancer à la mise en œuvre du TBP, il est impossible de changer de système d'information à l'échelle de l'ensemble du groupe.

Il faut par conséquent savoir que le passage des données brutes à un ensemble d'indicateurs synthétiques suppose une couche logicielle de transformation de l'information qui puisse intégrer des informations issues de systèmes disparates et parfois manuels. Cette articulation, même facilitée par les outils actuels nécessite un dialogue entre utilisateurs et informaticiens formés au TBP pour lui assurer une souplesse permettant une adaptation ultérieure.

Dans cette perspective, une approche en plusieurs phases est envisageable : dans un premier temps, un outil simple à base de tableur permet à

moindres frais de se roder à l'approche et rend plus faciles les modifications de tel ou tel indicateur. De plus, certaines données nécessaires aux indicateurs, notamment dans le secteur de l'apprentissage organisationnel et dans les ressources humaines peuvent ne pas être facilement disponibles. Il est des données qui ne sont que rarement codifiées ou codifiables dans les systèmes d'information. Ce sont notamment les indicateurs tels le délai de mise à pourvoir un poste ; le pourcentage de postes pourvus en interne ou en externe ; le nombre d'entretiens d'évaluation réalisés dans les délais etc.

De même, l'utilisation que l'on veut faire des indicateurs peut amener à repenser la façon dont l'information est structurée : l'arborescence produit, ou la décomposition du chiffre d'affaires par gamme, par territoire commercial, par âge des produits sont autant de sujets qu'il faut aborder avant de se lancer dans l'utilisation des solutions informatiques.

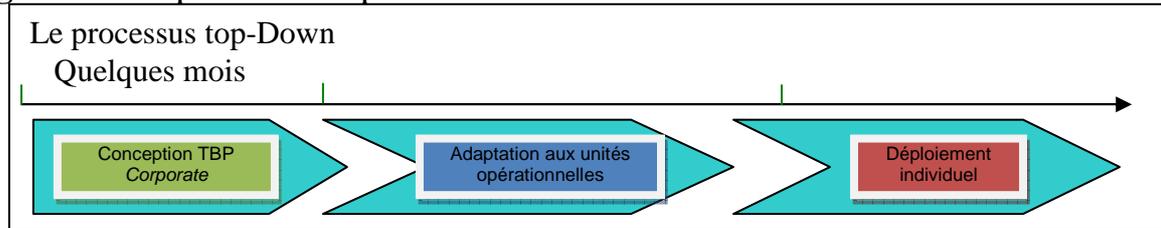
II : Les trois grands types de processus du tableau de bord prospectif

Il est important de noter que le choix d'un type de processus est fonction des options retenues en termes de déploiement de l'outil au sein de l'entreprise. C'est pourquoi il est nécessaire d'avoir effectué un premier cadrage sur les choix avant de fixer la démarche.

II-1- Le « top-down »

Le processus du "top-down" est, selon Grapin et Josserand (2003), le plus académique. C'est celui qui correspond le mieux à la logique d'un alignement stratégique de l'ensemble de l'organisation sur les objectifs de l'entreprise. Il se compose en trois étapes qui peuvent se succéder assez rapidement voir figure suivante.

Figure 3 : Le processus top-down



Source : Grapin et Josserand (2003)

- La première étape est celle de la conception d'un TBP au niveau global. Dans cette phase, les principaux axes stratégiques déclinent en une série d'objectifs [selon les quatre dimensions proposées par Kaplan et Norton (1998)]. Les indicateurs correspondant à ces objectifs sont ensuite définis. Pour chaque ensemble objectif indicateur, il s'agit d'assigner les responsabilités (sous forme de projet ou dans le cadre du fonctionnement habituel) et de fixer les cibles quantifiées. Une fois que le choix de la méthode et le premier cadrage sur l'ampleur du déploiement de l'outil ont été effectués, un groupe de travail doit pouvoir produire le TBP en quelques mois, si la fréquence des réunions est suffisante.

- La seconde phase est celle du déploiement au niveau des divisions puis des unités opérationnelles. Les TBP doivent alors être adaptés au contexte et au métier de chaque unité, du fait qu'il est difficile de conserver les mêmes indicateurs pour chaque unité d'une entreprise. Cette phase est des plus délicates, car elle nécessite une appropriation par les unités des éléments élaborés au niveau du groupe. Plus on attache de l'importance à l'appropriation, plus le processus peut prendre du temps. Quelquefois il faut compter au moins un an de mise en œuvre pour chaque phase.

- La troisième phase, facultative, correspond au déploiement des TBP au niveau individuel. Cette phase demande des relais dans toute l'organisation et

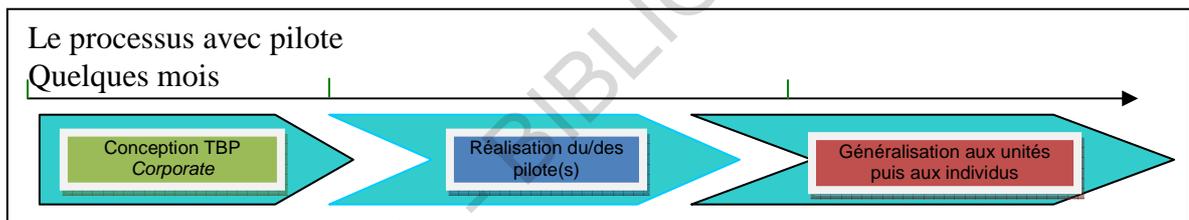
demande plus de temps, pour être réalisée avec plus de succès (plus d'un an) (aucune entreprise étudiée n'a atteint cette phase).

Le « Top-down » est particulièrement adapté à un déploiement des TBP limités aux unités opérationnelles.

II-2 - Le processus avec pilote

Il domine dans les cas de déploiement au niveau individuel dans les groupes de taille importante. Il permet en effet de mieux tester une méthode qui a des implications fortes pour les individus. Le processus se décompose en trois grandes étapes qui peuvent prendre deux à trois ans, comme l'indique la figure qui suit.

Figure 4 : Le processus avec pilote



Source : Grapin et Josserand (2003)

La première étape consiste en la mise en place d'un groupe de travail sur la méthode. L'objectif de celui-ci étant de valider la démarche et de préparer le lancement du pilote. Le point de départ pour la réalisation du pilote doit être détaillé, allant d'une première version des « TBP corporate » au simple choix de la méthode. Il s'agit en fait d'un travail de quelques mois dont la durée dépend de la fréquence des réunions.

- La seconde étape est celle du déploiement détaillé sur le ou les pilotes. Ceux-ci sont en général des unités opérationnelles volontaires. Leur exemple, en cas de réussite, peut donc s'étendre à l'ensemble des unités d'une zone par exemple, qui serait la zone pilote, puis plus tard, à l'ensemble de la structure.

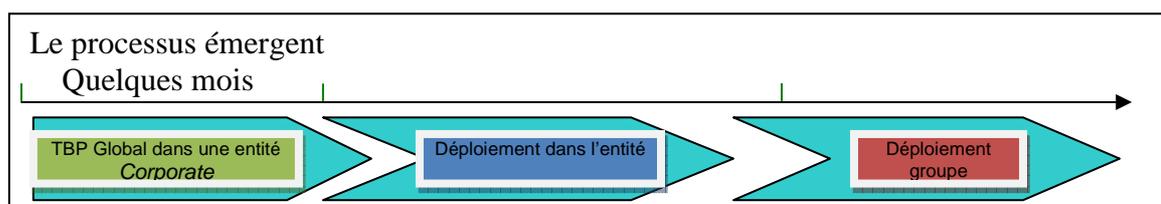
Pour que le test soit réellement concluant, les pilotes doivent développer l'outil dans son détail final. La phase pilote est généralement réalisée sur un exercice complet.

- La troisième phase est celle du déploiement à l'ensemble du groupe. Elle est facilitée par la mise en place d'une équipe d'accompagnement et peut prendre entre un an, pour un processus limité aux unités opérationnelles, et deux ans pour un déploiement individuel. C'est pourquoi il est encore appelé processus pour les déploiements fins. Une communication constante au sein du groupe dès le lancement de la démarche est un catalyseur essentiel.

II-3- Le processus émergent

Il correspond aux quelques cas où la démarche a été lancée par une division avant d'être généralisée par le management du groupe. Ce phénomène est une illustration de l'impact que peut avoir la méthode quand elle est appliquée dans de bonnes conditions. A partir d'un succès local, la méthode peut-être généralisée à l'ensemble du groupe. C'est pourquoi cette méthode qui est encore appelée test avant généralisation est perçue comme une opération pilote réalisée grâce à une initiative locale. Ceci peut être très valorisant pour les dirigeants des divisions concernées. Naturellement, ce processus est plus long que les précédents (voir figure suivante).

Figure 5 : Le processus émergent

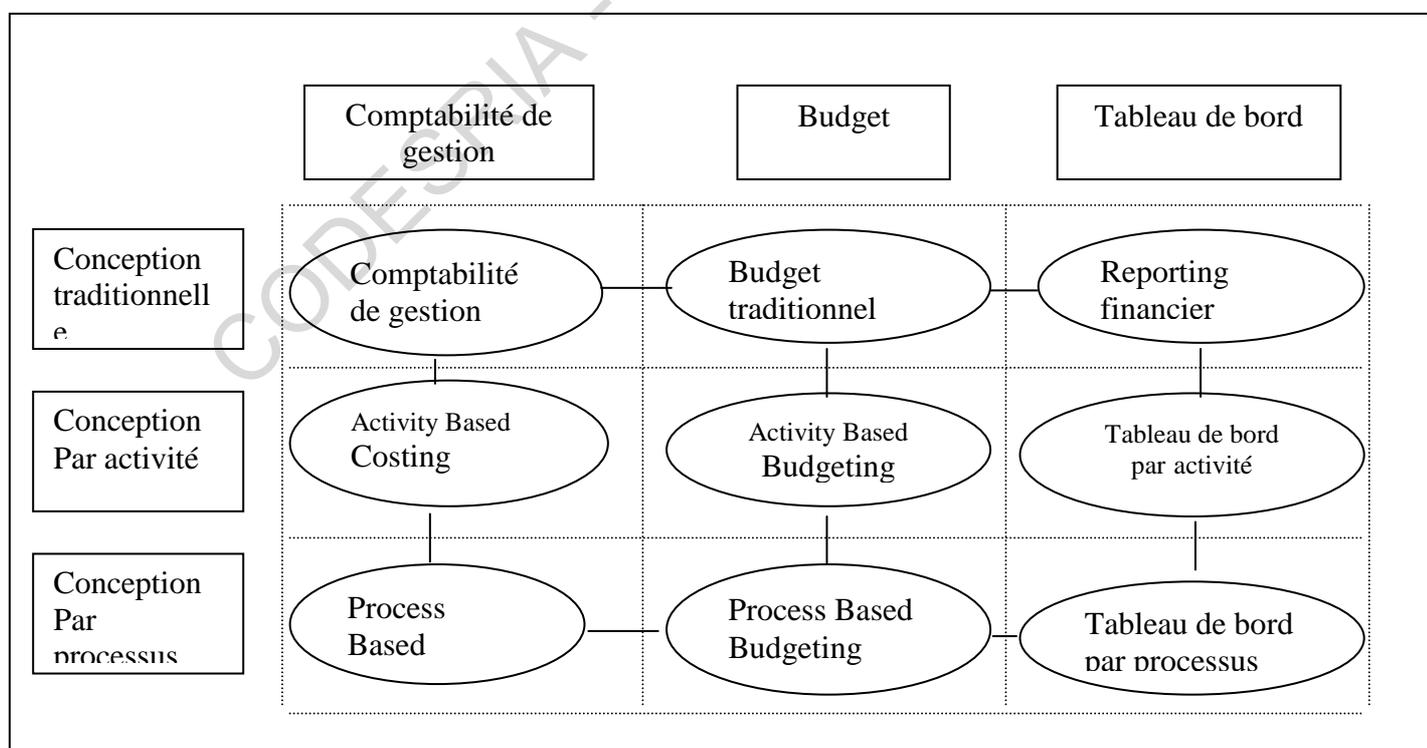


Source : Grapin et Josserand (2003)

Dans la division, à l'origine du projet, le processus initial suit l'un des deux processus présentés ci-dessus (top-down ou avec pilote) c'est à la suite du succès au sein de la division que la démarche est généralisée au sein du groupe. Cette phase peut prendre deux ans, lorsqu'elle est menée jusqu'au niveau individuel. Elle peut néanmoins être réduite à un an, pour des TBP qui se réduisent aux unités opérationnelles. Au niveau organisationnel, le TBP se construit sous trois angles complémentaires (calqué sur la même évolution que la comptabilité de gestion et le budget) d'où la décomposition plus transversale et dynamique de sa structure : par fonction (reporting financier), par activité (tableau de bord par activité), par processus (tableau de bord par processus). (Voir graphique suivant), préconisé par Vlasselaer (1997). L'auteur affirme qu'un TBP « n'est plus seulement un

reporting financier par fonction mais un diagnostic quantitatif et qualitatif d'une activité ».

Graphique 3 : Le tableau de bord par processus.



Source : Vlasselaer (1997)

Selon cet auteur, un tableau de bord efficace pour le pilotage de la performance devrait permettre de concilier plusieurs axes, parfois contradictoires :

- regarder derrière et devant
- réfléchir et agir
- créer une dynamique dans l'organisation.

Il s'agit donc de construire un outil de gestion qui soit un lien entre la stratégie et l'opérationnel, ce qui rejoint le modèle ci-dessous proposé par Kaplan et Norton (1992).

Comme le disaient Kaplan et Norton (1998), un tableau de bord bien construit est la boussole qui guide l'entreprise. Pour être efficace, celui-ci devrait épouser un certain nombre de contours que certains auteurs tels que Corformat, Helluya , Baron (2000) trouvent assez importants.

La nécessité du surplus dans l'entreprise. Un surplus plus ou moins important est généré dans toute entreprise tout au long des activités, même s'il n'est pas calculé. La distribution de ce surplus est fait au fur et à mesure de l'exercice automatiquement sans décisions objectives ni procédure formalisée. L'analyse du surplus de productivité globale ne fait que mettre en évidence un état de fait. Le calcul du surplus, des apports et/ou des avantages pour chaque partenaire permet d'analyser la situation et de l'améliorer le cas échéant. Mais le surplus n'est pas une « cagnotte » collectée l'année N et partagée officiellement l'année N+1.

On comprend donc que le tableau de bord prospectif ne peut être efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour le fonctionnement que pour son contenu.

Le découpage de TBP doit respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques. Chaque responsable reçoit une délégation de pouvoir du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement rendre compte, et il délègue au niveau inférieur une partie de son pouvoir. Cette structure oblige chaque niveau de responsabilité à trois types de communication :

- une communication descendante quand un niveau donne une délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau inférieur ;
- Une communication transversale entre les responsables de même niveau hiérarchique ;
- Une communication montante quand un niveau rend compte de la réalisation des objectifs reçus, comme l'indique le tableau suivant.

Graphique 4 : Les différents niveaux de contrôle du système de gestion

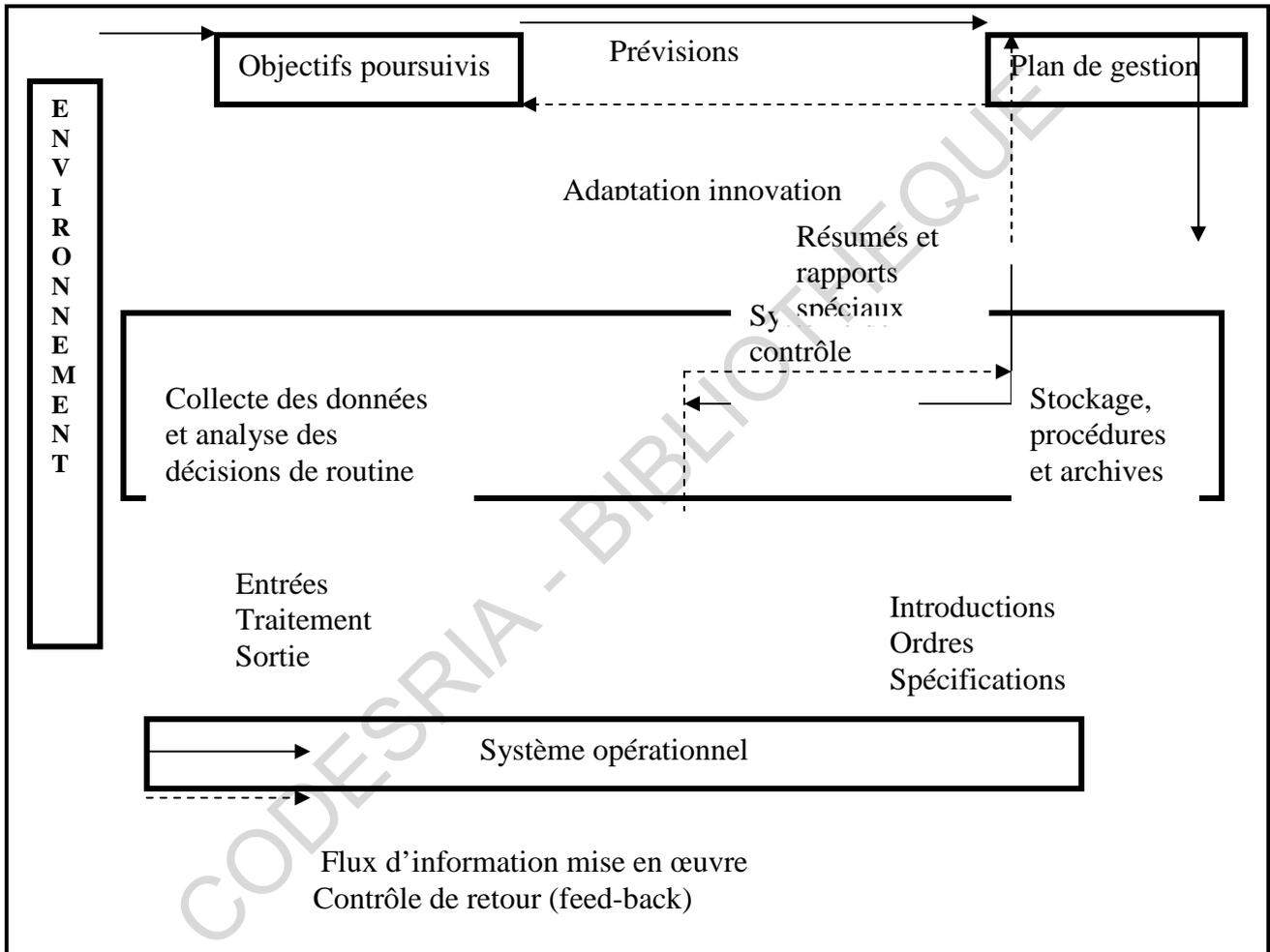
Niveau de contrôle	Types de problèmes	Output	Types de formalisation	Communication information	Périodicité du diagnostic
Stratégie ↓ ↑	Environnement, finalités, structures ↓	Objectifs ↓	Plan → ↓	Systèmes d'information ; répartition du pouvoir ; systèmes de communication ; ressources humaines	- Lente pour facteurs stables ; - rapide pour corriger les actions
Opérationnel ↓ ↑	Centres de responsabilités, pilotage ↑ ↓	Performances ↓ ↑	Programmes budgets → ↓ ↑	Délégation, motivation, négociation, écarts, groupes et conflits	→ rapide
Exécution	Tâches d'équipes	Réalizations	Normes →		→ Très rapides

Source : Kaplan et Norton (1998),

Disposant d'une chaîne explicite de relations allant des niveaux de contrôle aux types de problèmes à résoudre, de la formalisation au type

d'information à rechercher et à véhiculer, le TBP devrait pouvoir définir des périodicités de diagnostic, quels que soient les niveaux (stratégique, opérationnel ou d'exécution), afin d'opérationnaliser une ramification complète du contrôle de gestion au sein des entreprises comme l'exprime le graphique suivant.

Graphique 5 : Les ramifications du contrôle de gestion au sein des entreprises



Source : Kaplan et Norton (1998),

Le présent graphique présente l'avantage de mettre au point un système d'alerte permanent qui assure la réactivité de l'organisation. Cet atout qui reste fondamental dans le processus de prise de décision manque cruellement aux outils traditionnels de contrôle de gestion.

Le réseau de tableau de bord prospectif est donc une mécanique aux caractéristiques suivantes : chaque responsable a son tableau de bord, chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord au niveau hiérarchique supérieur.

Dans une sorte de résumé du tableau de bord prospectif, on pourrait dire qu'il s'agit d'un effort « particulièrement réussi » de concilier la stratégie et le contrôle de gestion.³⁹ En effet, à partir de la traduction française du titre de l'ouvrage « le tableau de bord prospectif » on perçoit l'importance accordée à une démarche orientée vers une déclinaison opérationnelle, dans certains cas, jusqu'au niveau le plus bas de l'organisation, la version originale du titre « The balanced scorecard », insiste sur une seconde caractéristique en soulignant le nécessaire équilibre entre des indicateurs financiers et non financiers⁴⁰.

Les premiers sont essentiellement la traduction des décisions passées et permettent plus la réaction que la proaction. Les seconds par contre permettent aux décideurs de détecter les problèmes en amont, en mettant en évidence les capacités d'apprentissage de l'organisation, les processus internes et les clients. La dimension financière n'est perçue dans le modèle que comme le résultat des actions menées aux autres niveaux.

En dehors de cette capacité d'anticiper théoriquement stratégie et prise de décision au quotidien, à tous les niveaux, la réussite des tableaux de bord prospectifs réside « très certainement » dans l'exhaustivité de la démarche mise en œuvre qui l'accompagne. « Davantage un outil de contrôle, c'est un vrai programme de changement qui est proposé aux entreprises » Mika Grapin et Josserand (2003).

³⁹ Dans leur ouvrage intitulé « comment utiliser le tableau de bord prospectif », Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001) Edition d'organisation, les auteurs mettent particulièrement l'accent sur l'enracinement stratégique des tableaux de bord stratégiques.

⁴⁰ Voir à ce sujet Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998) : «Le tableau de bord prospectif » Edition d'organisation.

C'est sans doute la force de la démarche et le caractère souple et adapté à la réalité variée des entreprises qui font ses principales forces, même s'il ne clôt pas le débat sur l'utilisation des outils intangibles du contrôle de gestion.

Nourrir le débat sur les méthodes d'évaluation des performances revient à ignorer qu'il n'existe pas de méthode universelle applicable à toutes les situations. Par ailleurs, s'il est admis que le but ultime d'une organisation est la performance et que cette dernière dépend en fin de compte de la capacité des entreprises à s'adapter à leur environnement, il faudrait peut-être se rappeler cette pensée de Bouquin (1997) qui dit que « le contrôle formel, « visible », défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible.

En dépit de toutes les critiques adressés aux outils financiers du contrôle de gestion, certains auteurs continuent à prôner le renforcement des données financières à l'évaluation des performances des entreprises. Concernant les systèmes de mesure de la performance, Bollecker (2002), en particulier distingue trois courants issus des travaux de la littérature existante. Ces courants sont développés dans le paragraphe suivant.

Paragraphe deuxième : Les courants traitant des systèmes de mesure de la performance des entreprises

Convaincus de l'inadéquation des systèmes traditionnels de mesure de performance, certains managers ont abandonné des indicateurs financiers classiques comme le rendement des capitaux propres ou les bénéfices par action [Chassang (1987), Dhury (1986), Defélix (1999) Lebas (1995) Merchant et Van der Stede (2003)]. Les dirigeants ne souhaitent pas non plus choisir entre

financiers et opérationnels. Ce qu'ils demandent, c'est une présentation équilibrée qui leur permette de visualiser plusieurs aspects de l'entreprise simultanément. Le tableau de bord prospectif présenté dans le paragraphe précédent en donne l'exemple ; mais il n'est pas le seul. D'autres modèles ont été étudiés et méritent d'être développés ici, mais avant, il est important de faire une lecture même de la notion de performance, car c'est cette dernière qui est évaluée.

I-La notion de performance

Le concept de performance est polymorphe. Il existe plusieurs approches dans la littérature permettant de l'appréhender. Plusieurs auteurs (Mathe et Chague, 1999) se sont penchés sur la question de la finalité de l'entreprise. Il ressort de leurs travaux le consensus selon lequel, « en économie de marché et dans un contexte concurrentiel et incertain, toute entreprise recherche une meilleure performance ». Ce constat conduit à l'interrogation suivante : qu'entend – on par performance ?

I-1- Définition de la performance

L'idée de performance n'est pas simple et de nombreuses réflexions se sont succédées à ce sujet. Emprunté au vocable du sport, l'origine du mot « performance » remonte au milieu du 19^e siècle dans la langue française. A cette époque, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans la course. Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua au cours du 20^e siècle : il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement

exceptionnel⁴¹. Langlois et *al.* (2007) identifient trois significations distinctes du mot « performance » :

- « Performance » est synonyme du succès ou de l'exploit. L'entreprise performante est celle qui fait mieux que ses concurrents. Le sportif performant est celui qui gagne. Quand il perd, c'est la contre – performance ;

- La performance est le résultat (bon ou mauvais) d'une action. La performance de l'entreprise est souvent assimilée au résultat financier déterminé par la comptabilité. La performance d'un sportif est le résultat chiffré obtenu dans une compétition ;

La performance est une action qui mène au succès. Le mot « performance » est ici un anglicisme (to perform : accomplir une tâche, effectuer une action)⁴².

Ainsi, contrairement à son sens français, la performance en anglais désigne à la fois le succès, l'action et le résultat de l'action ; l'action pouvant être considérée comme un processus (Bourguignon, 1995). Dans cette perspective, cette notion peut être considérée comme le processus et le résultat du processus menant au succès. Cette idée du processus fait que la performance ne soit pas seulement un résultat apparaissant à un moment donné dans le temps ; en effet, le résultat (succès ou échec) se construit tout au long d'un processus de management qui définit et communique les résultats attendus, précise les activités à accomplir, contrôle les récompenses et informations liées aux résultats. La performance peut donc être considérée comme l'atteinte des buts que l'on s'est fixés.

Dès lors, nous sommes performants car le plan d'action prévu a été réalisé, nous sommes performants car notre plan d'action est performant c'est-à-

⁴¹ Ainsi, la performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voire le succès ou l'exploit (Dohou et Berland, 2007).

⁴² Alors que les deux premiers sens du mot se rapportent aux réalisations passées, le troisième sens désigne les actions qui déterminent les résultats futurs.

dire qu'il donne les résultats les plus probants ou nous sommes performants car les résultats de notre plan d'action sont plus importants que ceux des autres (Lamani, 2006)⁴³.

En conséquence, il est possible, en intégrant le concept de performance dans le domaine de la gestion, de la considérer comme le processus et le résultat du processus de réalisation des objectifs de l'organisation. Cette définition permet de rattacher les notions d'efficacité (obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis) et d'efficience (meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats) à la performance.

Pour Bouquin (1997a), l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par le taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté). Etre efficace, c'est donc utiliser les moyens disponibles de la manière la plus productive et éviter le gaspillage alors qu'être efficace consiste à aller dans le sens des objectifs de l'organisation (Bouquin, 1997b). Un peu plus tard, Bouquin et Pesqueux (2001), diront de l'efficacité qu'elle est la capacité à réaliser un objectif sous contrainte de rationnement des moyens applicables à toutes les organisations alors que l'efficience est la capacité à réaliser un objectif dans un univers où économiser les moyens vient toujours constituer un objectif implicite⁴⁴.

L'orientation de l'entreprise est fixée par les dirigeants qui ont pour principale mission de formuler la stratégie, choix établi en fonction du diagnostic mentionnant les forces et faiblesses de l'entreprise ainsi que les opportunités et menaces de l'environnement. Dès lors, l'entreprise efficace est celle qui réussit à réaliser la stratégie préalablement définie ; la recherche de la

⁴³ Debiens (1998) considère la performance comme « l'art de bien faire les choses » c'est – à dire le fait de tirer la meilleure partie possible des ressources disponibles de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs

⁴⁴ Pour La Villarmois (1999), l'efficacité désigne la capacité à réaliser des objectifs ; l'efficience a trait au ratio « output / input ».

performance impose que les moyens employés pour atteindre les résultats ne soient pas disproportionnels, cela a été réaffirmé et précisé sous la nouvelle terminologie « couple coût - valeur » à l'exemple de la qualité (Langlois et *al.*, 2007).

L'efficacité est donc le rapport entre les ressources utilisées et les résultats obtenus, révélateur notamment de la productivité ; l'efficacité a trait à l'adéquation entre les résultats atteints et les attentes, celles – ci variant selon les indicateurs, groupes, tiers et autres partenaires de l'organisation. Dès lors, en gestion, le terme de performance peut être défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience (Alazard et Separi, 2001)⁴⁵.

Cette approche de la performance est rarement suffisante pour lui donner un contenu opérationnel. Dès lors, la définition de la performance comme couple valeur – coûts pose le problème de son opérationnalité (Lorino, 2001) : comment la mettre en œuvre concrètement, pour fonder des critères de décision et des méthodes de pilotage dans l'action quotidienne des acteurs de l'entreprise ? En effet, le pilotage concret des opérations exige souvent que le couple « valeur-coûts » de la performance économique soit traduit en objectifs plus concrets, de nature stratégique. Dans ce cas, la recherche de performance économique est en quelque sorte « médiatisée » par la définition plus précise, plus spécifique et plus concrète d'objectifs stratégiques, considérés comme les « voies royales » de la rentabilité future⁴⁶.

⁴⁵ Si l'on admet que la performance de l'entreprise est fondamentalement d'essence économique, elle s'identifie à la création de richesse (création moins destruction), car l'entreprise consomme des ressources (le temps, des personnes, des capitaux, des matériaux, de l'espace...) pour produire des prestations. La performance apparaît donc comme un ratio, pas toujours mesurable, entre la valeur des ressources détruites (les « coûts » liés au fonctionnement de l'entreprise) et la valeur des prestations obtenues (Lorino, 1995 ; 1997)

⁴⁶ Selon cet auteur, il n'existe alors aucune définition plus « objective », « universelle », « positive », de la performance que : « l'atteinte des objectifs stratégiques » (donc, une définition contingente aux choix subjectifs de la stratégie), et, par extension, « tout ce qui contribue à l'atteinte des objectifs stratégiques ».

Lebas (1995) quant à lui, définit la performance, en gestion, comme la réalisation des objectifs organisationnels. Cette définition est applicable dans tous les champs de la gestion (Contrôle de gestion, Politique générale, Gestion des Ressources Humaines...). Pour l'organisation comme pour l'individu, est performant(e), celle/celui qui atteint ses objectifs. Elle induit que la performance dépend d'un référent d'objectifs (ou but) ; la performance est multidimensionnelle dès que les buts sont multiples ; la performance est un sous – ensemble de l'action ; la performance est subjective puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective, qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait à constater le degré de réussite d'une intention.

Ainsi que Bourguignon (1995) le souligne, le terme performance est largement utilisé sans que sa définition ne fasse l'unanimité. Pour elle, la performance n'existe pas de façon intrinsèque. Elle est définie par les utilisateurs de l'information par rapport à un contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon-temps⁴⁷.

Selon Azan (2003), la performance dérive d'un surplus global. Elle est alors la somme d'optima locaux au sein de l'entreprise. Bouquin (1999), non sans s'inspirer des économistes, considère que la performance d'une activité, d'une personne et d'un produit se mesure par l'impact qu'ils ont sur la performance globale de l'entreprise.

Bachet (1998) considère que la performance est « une propriété émergente qui ne se réduit pas à la somme des performances partielles mais à une performance globale qui repose sur un enchaînement vertueux entre l'économique et le social et sur le souci de la réussite à long terme ». La

⁴⁷ Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite l'exploit et le succès.

performance est ainsi considérée comme étant la somme des satisfactions (résultats financiers et non financiers) créées pour l'ensemble des parties prenantes et l'aptitude de l'organisation à produire ces satisfactions de façon durable.

La performance étant une catégorie socialement construite, le niveau de performance dépendra d'une « convention » : celle qui préside à sa définition (Gilbert et Charpentier, 2004). Elle ne peut-être unique et, en accord avec Bourguignon (1996), nous retiendrons une définition suffisamment large pour s'adapter à la pluralité des réalités vécues par les entreprises : « la performance désigne la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soit la nature et la variété de ces objectifs (...). La performance est multidimensionnelle ; à l'image des buts organisationnels, elle est subjective et dépend des référents choisis». Cette définition générique de la performance facilite son opérationnalisation dans un processus d'évaluation.

Cette pléthore de définitions montre qu'il existe plusieurs modèles et approches de la performance. Ce qui impose de parler du paradigme de la performance

II-2-Le paradigme de la performance

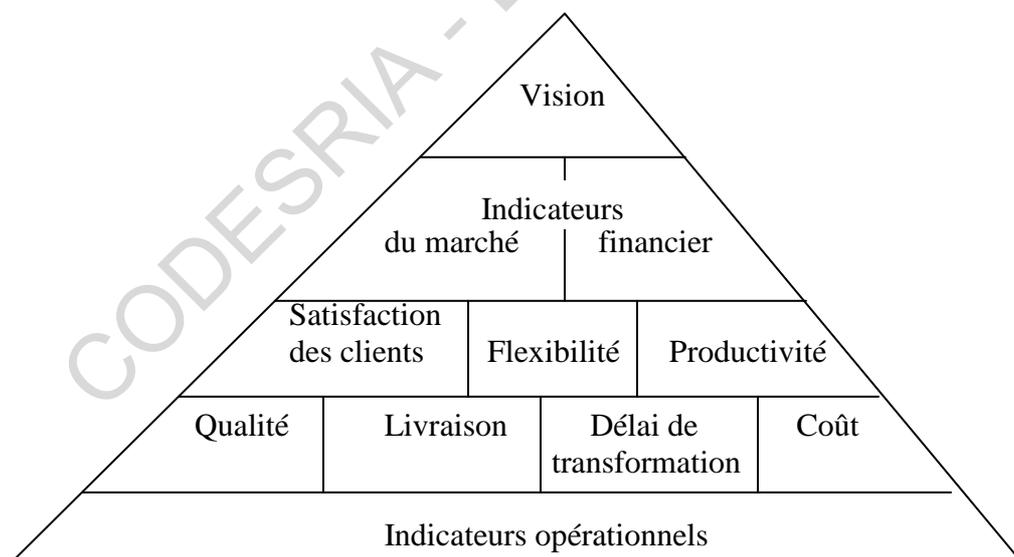
La performance est un concept multidimensionnel. En effet, plusieurs modèles ont vu le jour dans les années 1990 dont le point commun est la volonté de prendre en compte les enjeux opérationnels des organisations en parallèle des enjeux financiers. Cette prise en compte serait un facteur d'amélioration des performances. Nous présenterons successivement le modèle de Lynch et Cross (1991) ensuite, le modèle de Fitzgerald et *al.* (1991) avant de présenter trois

modèles de références qui sont : le modèle de Morin et *al.* (1994), le modèle de Atkinson et *al.* (1997) et le modèle de Kaplan et Norton (1992). Une présentation synthétique des approches de la performance sera ensuite abordée.

I-2-1- La pyramide de la performance de Lynch et Cross (1991)

Cette pyramide intègre des indicateurs stratégiques et opérationnels dans un même modèle car les uns ne peuvent vraiment exister sans les autres. La vision de l'entreprise se trouve au sommet de la pyramide et la flexibilité en est l'élément central. En effet, le critère « flexibilité » se mesure autant par les indicateurs du marché que les indicateurs financiers. Quant aux indicateurs opérationnels, ils rendent compte de qualité, livraison, délai de transformation et coût. La pyramide de Lynch et Cross se présente comme suit :

Figure 6 : La pyramide de la performance



source : La pyramide de Lynch et Cross (1991)

I-2-2- La matrice des déterminants et des résultats de Fitzgerald, Johnson, Brignall, Silvestro et Voss (1991)

Cette matrice propose six critères de performance dont deux sont des résultats et quatre des déterminants. Tout comme le modèle de Lynch et Cross, cette matrice demeure au niveau conceptuel c'est – à dire que les mesures sont assez vagues. Cette matrice est présentée dans le tableau suivant :

Tableau 45 : La matrice des déterminants des résultats de Fitzgerald (1991)

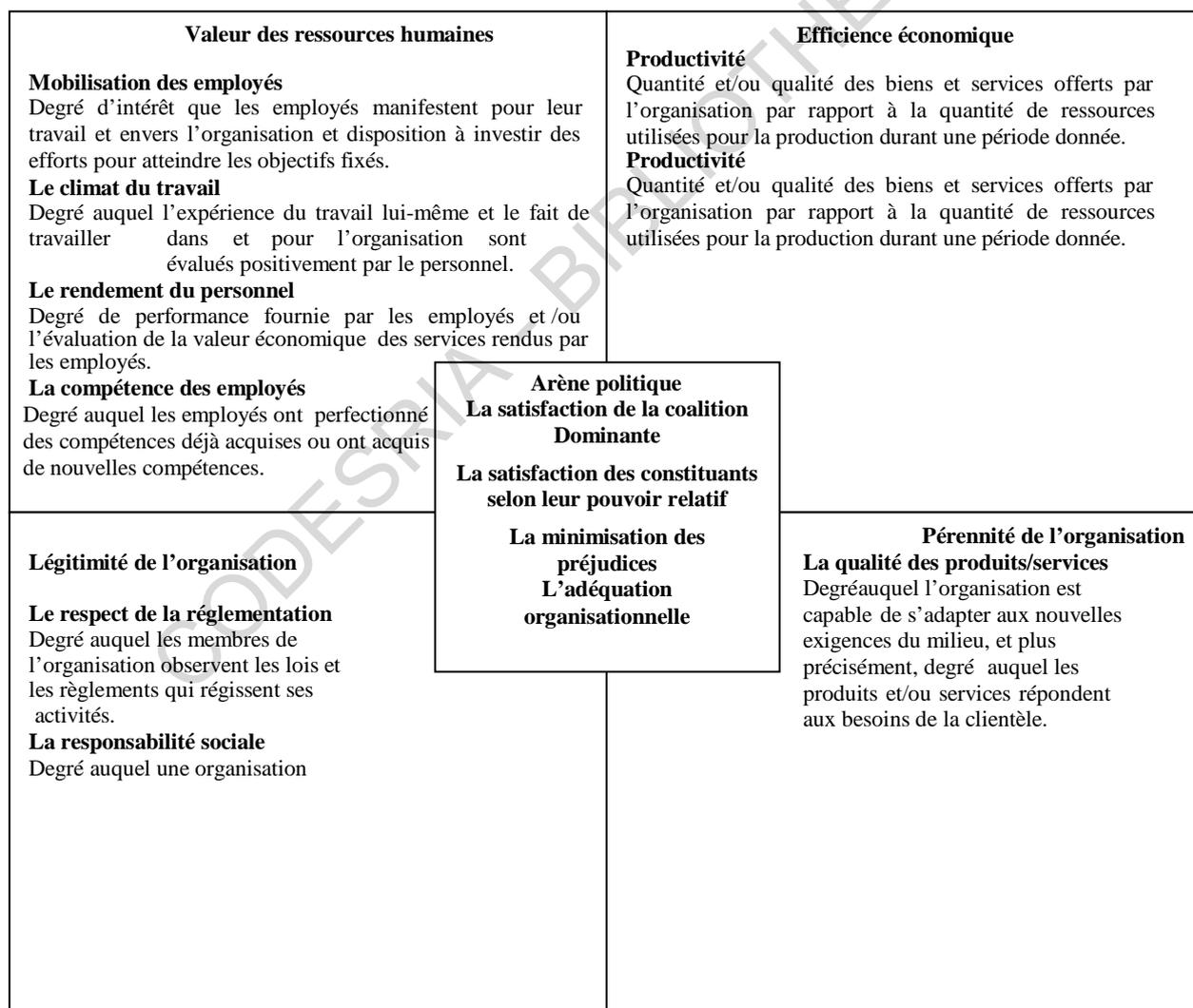
	Etendue de la performance	Type de mesure
Résultats	Compétitivité	Part du marché et positionnement Croissance des ventes Mesures sur la clientèle de base
	Performance financière	rentabilité liquidité structure du capital ratios financiers
déterminants	Qualité des services	Fiabilité Sensibilité / Bienveillance Esthétique / Apparence Propreté / Ordre Confort / Sécurité Communication Courtoisie Accessibilité / Disponibilité
	Flexibilité	Flexibilité du volume de production Flexibilité dans la vitesse de livraison Flexibilité dans les spécifications
	Ressources utilisées	Productivité Efficience
	Innovation	Performance des processus d'innovation performance des innovations individuelles

Source : Fitzgerald (1991)

I-2-3- Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin, Savoie et Beaudin (1994, 2000)

Ce modèle a été construit en 1994 par (Morin et *al.*) autour des quatre perspectives : efficacité économique, valeur des ressources humaines, légitimité auprès des groupes externes et pérennité de l'organisation. Le modèle original a été modifié récemment pour tenir compte de l'évolution et des développements des systèmes de représentation de l'efficacité organisationnelle. Il s'est vu enrichir d'une cinquième perspective : l'arène politique (Savoie et Morin, 2000). Ce modèle est présenté dans la figure 6 qui suit.

Figure 7 : *Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994) révisé par Savoie et Morin (2000)*



Source : Savoie et Morin (2000)

I-2-4- Le modèle des parties prenantes d'Atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

Ce modèle, issu d'une démarche aussi bien théorique que pratique suggère une vision de la performance organisationnelle basée sur l'approche des parties prenantes (stakeholders). Deux prémisses importantes sont identifiées ici : tout d'abord, une organisation possède des objectifs primaires et secondaires. L'attention doit être portée sur ces objectifs secondaires dans la mesure où ils permettent de gérer les objectifs primaires ; ensuite, l'organisation doit identifier correctement les parties prenantes qui peuvent influencer sa rentabilité.

Pour la plupart des organisations, les parties prenantes sont les clients, les fournisseurs, les employés, les investisseurs et la communauté. Toutefois, il importe de mentionner que ces auteurs n'ont tenu compte que de quatre des cinq parties prenantes et qu'ils ont très peu développé les mesures primaires et secondaires (Tremblay et Audebrand, 2003). Ce modèle se présente comme suit :

Figure 8 : Le modèle d'Atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

Parties prenantes	Mesures primaires	Mesures secondaires
Les actionnaires	Rendement sur les investissements des actionnaires	. Croissance des revenus . Croissance des dépenses . Productivité . Ratio de capital . Ratio de liquidité . Ratio de qualité des actifs
Les clients	Satisfaction de la clientèle et qualité des services	. Enquête sur la clientèle pour différents marchés / produits
Les employés	Engagement des employés Compétences des employés Productivité des employés	. Enquête d'opinion auprès des employés . Indice sur divers éléments du service à la clientèle
La communauté	Image publique	. Ratios financiers du coût des employés par différentes classifications de revenus . Différentes enquêtes externes

Source : Atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

I-2-5- Le « balanced scorecard » de Kaplan et Norton (1992)

Encore appelé « tableau de bord prospectif » ou « tableau de bord équilibré », ce modèle intègre le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel qui sont imbriqués dans les différents axes, grâce à une articulation entre des indicateurs stratégiques et des indicateurs historiques. Ces indicateurs sont choisis selon une vision de l'organisation comme un processus, et sont liés de ce fait par une chaîne de causalité implicite selon laquelle une bonne maîtrise du processus interne associée à un réel investissement de l'entreprise dans la recherche de l'innovation et dans la promotion d'une logique d'apprentissage organisationnel, vont améliorer la satisfaction des clients, entraînant par là même l'atteinte des objectifs financiers de l'entreprise.

De tous ces modèles, le balanced scorecard est le plus utilisé dans les entreprises mais un de ses principaux reproches qui est également fait aux modèles de Lynch et Cross (1991) et de Fitzgerald et *al.* (1991), est l'absence de fondements théoriques.

Au-delà de leurs différentes configurations, ces modèles ont pour finalité de coordonner les actions, d'aligner les opérationnels sur la stratégie et d'encourager l'apprentissage organisationnel à travers l'animation de la réflexion collective sur les performances et en prenant en compte le caractère multidimensionnel de la performance (Errami, 2007).

Hormis le caractère équivoque du terme même de performance quatre grandes approches théoriques peuvent être recensées (Morin et *al.*, 1994) :

I-3- Les approches théoriques du terme de performance

Elles sont économiques, social, synthétique et politique.

L'approche économique repose sur la notion centrale d'objectifs à atteindre. Ces derniers traduisant les attentes des propriétaires dirigeants, ils sont donc souvent énoncés en termes économiques et financiers. L'illustration de cette approche est reflétée dans la récente étude de Caby et *al.*⁴⁸. Elle souligne les prolongements stratégiques d'une telle conception. Pour eux, la création de valeur passée ou anticipée se fonde soit sur une croissance de l'activité, soit sur une politique de dividendes raisonnée en fonction des investissements futurs soit, encore, sur une préférence pour les financements externes.

L'approche sociale découle des apports de l'école des relations humaines qui met l'accent sur les dimensions humaines de l'organisation. Quinn et Rohrbaugh⁴⁹ indiquent que cette approche ne néglige pas les aspects précédents mais intègre les activités nécessaires au maintien de l'organisation. Pour cette raison, le point central devient la morale et la cohésion au sein de l'entité considérée. Cette conception est défendue par Bass⁵⁰ qui, dès 1952, enjoint de considérer comme ultime critère de valeur organisationnelle, celle des hommes. Néanmoins l'acceptation de cette hypothèse dépend du postulat suivant : atteindre les objectifs sociaux permet d'atteindre les objectifs économiques et financiers.

Celle systémique met en exergue les capacités de l'organisation : «l'efficacité organisationnelle est le degré auquel une organisation, en tant que

⁴⁸ Caby, Clerc-Girard et Koehl (1996), "Le processus de création de valeur", Revue Française de Gestion, mars-mai, pp. 49-56 cités par Gauzente (2000) in "Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs", Finance contrôle stratégie, volume 3, n°2, juin, pp. 145-165.

⁴⁹ Quinn et Rohrbaugh (1981), "A Competing Values Approach to Organizational Effectiveness", Public Productivity Review, June, pp. 122-140 cités par Gauzente, Op. cit, pp. 145-165.

⁵⁰ Bass (1952), " Ultimate Criteria of Organizational Worth ", Personnel Psychology, n° 5, p. 157-173 cité par Gauzente, Op. cit, pp. 145-165.

système social disposant de ressources et moyens remplit ses objectifs sans obérer ses moyens et ressources et sans mettre une pression indue sur ses membres. »⁵¹ L'harmonisation, la pérennité des sous-systèmes au regard de l'environnement du système entreprise sont alors cruciaux.

La dernière approche qualifiée de politique par Morin et *al.*(1994) repose sur une critique des précédentes. En effet, chacune des trois approches précédentes assigne certaines fonctions et certains buts à l'entreprise ; or, d'un point de vue distancié, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation. Cette conception consacre le règne du relativisme.

En réalité, Hall (1980)⁵² distingue deux voies majeures pour concevoir la performance : l'approche par les buts (goal achievement model) et l'approche par les ressources (ressource acquisition model). On comprend donc que le concept de performance soit intimement lié à celui de « création de la valeur » ; laquelle création devrait désormais revêtir des connotations autres qu'actionnariales. Ce qui ouvre le débat sur les différents outils d'évaluation de la performance.

II-Les évolutions des méthodes d'évaluation des performances.

La performance a longtemps été réduite à sa seule dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant les indicateurs non financiers qui sont plus adaptés dans les

⁵¹ Georgopoulos et Tannenbaum (1957), "A Study of Organizational Effectiveness", American Sociological Review, vol. 22, pp. 534-540 cités par Gauzente, Op. cit, pp. 145-165.

⁵² Hall (1980), "Effectiveness Theory and Organizational Effectiveness", The Journal of Applied Behavioral Science, vol. 16, p. 536-545 cité par Gauzente, Op. cit, pp. 145-165.

environnements perçus comme incertains.

Par ailleurs, les nombreuses mutations du contexte économique, social et technologique provoquent des adaptations et des évolutions sans cesse croissantes du contrôle de gestion, développent des méthodes de management allant au-delà de simples techniques de coûts. Ce qui fonde une délimitation du contrôle de gestion et exige désormais une structure plus transversale, des choix stratégiques fondés également sur des variables qualitatives ou physiques ainsi que des acteurs responsables et soumis à des décisions décentralisées.

La notion de performance a par conséquent connu un regain d'usage. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont ainsi fait leur apparition ; ce qui fait qu'à présent, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs, ...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises (Dohou et Berland, 2007).

II-1- Les évolutions des courants du « nouveau contrôle de gestion », fondé sur les coûts cachés de l'organisation

Le premier courant de pensée dans les systèmes de mesure de la performance regroupe des auteurs qui plaident en faveur d'un renforcement des données financières et d'une utilisation plus pertinente de ces dernières. Il s'agit soit des partisans d'un « nouveau » contrôle de gestion qui se fonde sur les coûts cachés de l'organisation⁵³, sur la comptabilité par activités⁵⁴, sur les coûts cibles, soit au

⁵³ Savall et Zardet (1992), *Le nouveau contrôle de gestion, Méthode des coûts performances cachés*, Editions comptables Malherbes, Paris cités par Bollecker (2002) in "Pratique de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion", IUT de Mulhouse.

⁵⁴ Mevellec (1995), *Le calcul des coûts dans les organisations*, La Découverte, Paris cité par Bollecker, Op. cit.

contraire de ceux qui arguent en faveur d'une meilleure utilisation de la comptabilité traditionnelle⁵⁵.

Ce courant fonde l'une des finalités du contrôle de gestion sur la valorisation monétaire des événements qui caractérisent le fonctionnement de l'entreprise. Cette valorisation repose significativement sur des indicateurs ou inducteurs physiques qui permettent de connaître avec précision les facteurs à l'origine des consommations de ressources. L'information non financière ne constitue alors qu'un moyen de parvenir à la définition des coûts. Burlaud, (1990) qualifie ce courant de « hard », au sens où il consiste à analyser plus finement les coûts de structure et/ou à multiplier ces systèmes d'analyse des coûts.

Le second courant concerne des auteurs largement influencés par la démarche qualité et qui mettent l'accent sur une forte incorporation des données non financières dans les systèmes de contrôle de gestion⁵⁶. Les chercheurs dont le souci est la prise en compte des responsabilités sociales de l'entreprise (notamment en matière de pollution) s'inscrivent également dans ce courant. Ils mettent en avant la richesse de ces informations physiques, leur caractère opératoire, leur réactivité, et leur adaptation aux besoins spécifiques des hommes de terrain⁵⁷.

Par exemple, Naoui (2006), identifie huit thèmes qualitatifs d'indicateurs non financiers qui sont respectivement la qualité du produit et des processus, la satisfaction du client, le temps de cycle [délais de production, de livraison, etc.],

⁵⁵ Kaplan (1995), "Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts", L'Expansion Management Review, décembre, pp. 46-52 cité par Bollecker, Op. cit.

⁵⁶ Mignon (1996), "Sur la nécessité d'enrichir le système d'information de la comptabilité de gestion : enjeux et perspectives", Actes du 17^e Congrès de l'ARC, Vol.2, Valenciennes, pp. 673-686 cité par Bollecker, Op. cit.

⁵⁷ Chiapello et Delmond (1994), "Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement", Revue française de gestion, janvier-février, pp. 49-58 cités par Bollecker, Op. cit.

le potentiel humain, la productivité, la gestion des stocks, l'innovation, la flexibilité.

Par ailleurs, dans un de ses travaux, Gauzente (2000) dresse un tableau regroupant les indicateurs subjectifs qui reflètent les deux principales approches de la performance : approche par les buts et approche par les ressources. (Voir tableau 46 suivant).

Tableau 46 : Les approches de performances de Gauzente.

Définition de la performance	Dimensions de la performance	Indicateurs subjectifs
Degré d'atteinte d'objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • économiques et financières • humaines 	<ul style="list-style-type: none"> • atteinte des objectifs stratégiques • climat social • position sur le marché
Capacité d'acquisition de ressources	<ul style="list-style-type: none"> • adaptation à l'environnement • efficacité • complémentarité des sous-systèmes 	<ul style="list-style-type: none"> • position sur le marché • maîtrise des coûts • survie

Source : Gauzente (2000)

Tableau 46 : Les approches de la performance et le choix des indicateurs subjectifs selon Gauzente

Seulement les indicateurs qualitatifs ne doivent pas être pris isolément. Il faut les relier aux indicateurs quantitatifs pour une meilleure évaluation de la performance. On parle donc ici d'évaluation de la performance à partir d'indicateurs mixtes. Ce qui suppose l'utilisation à la fois d'indicateurs financiers et d'indicateurs non financiers⁵⁸.

Le troisième courant concernant le système de mesure de la performance se positionne au croisement des deux précédents, au sens où il plaide en faveur

⁵⁸ Ces travaux sont menés par (Mucy, 2004) selon qui, « les entreprises sont de plus en plus confrontées à un double souci : d'une part, maintenir voire développer leurs parts de marché et d'autre part, motiver leur personnel »

d'une utilisation d'informations financières et d'informations non financières, sans procéder à une hiérarchisation franche de celles-ci. Pour ces auteurs (Atkinson et *al*, 1997), les systèmes de contrôle de gestion sont au service de l'ensemble des partenaires de l'entreprise. La satisfaction des besoins exprimés par ces partenaires est alors à identifier dans le fonctionnement organisationnel et à traduire en indicateurs de performance.

La dernière approche qualifiée de politique par Morin et *al.*(1994) repose sur une critique des précédentes. En effet, chacune des trois approches précédentes assigne certaines fonctions et certains buts à l'entreprise ; or, d'un point de vue distancié, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation. Cette conception consacre le règne du relativisme.

On comprend pourquoi Hall (1980)⁵⁹ distingue deux voies majeures pour concevoir la performance : l'approche par les buts (goal achievement model) et l'approche par les ressources (ressource acquisition model). Ce qui convainc de ce que le concept de performance soit intimement lié à celui de « création de la valeur » ; laquelle création devrait désormais revêtir des connotations autres qu'actionnariales. Ce qui ouvre le débat sur les différents outils d'évaluation de la performance.

La performance a longtemps été réduite à sa seule dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus

⁵⁹ Hall (1980), "Effectiveness Theory and Organizational Effectiveness", The Journal of Applied Behavioral Science, vol. 16, p. 536-545 cité par Gauzente, Op. cit , pp. 145-165.

globales incluant les indicateurs non financiers qui sont plus adaptés dans les environnements perçus comme incertains.

Par ailleurs, les nombreuses mutations du contexte économique, social et technologique provoquent des adaptations et des évolutions sans cesse croissantes du contrôle de gestion, développent des méthodes de management allant au-delà de simples techniques de coûts. Ce qui fonde une délimitation du contrôle de gestion et exige désormais une structure plus transversale, des choix stratégiques fondés également sur des variables qualitatives ou physiques ainsi que des acteurs responsables et soumis à des décisions décentralisées.

La notion de performance a par conséquent connu un regain d'usage. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont ainsi fait leur apparition ; ce qui fait qu'à présent, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs, ...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises (Dohou et Berland, 2007).

Dans cette nouvelle lecture de la notion de performance, le tableau de bord prospectif (TBP) de Kaplan et Norton (1996) semble être un modèle de synthèse des différentes approches. Il consiste à regrouper des indicateurs physiques et financiers dans un document unique, destiné à mesurer quatre phénomènes : la performance financière de l'entreprise pour les actionnaires, les facteurs créateurs de valeur pour les clients, les processus internes et

l'apprentissage organisationnel⁶⁰. Les mesures sont non seulement reliées à la vision et à la stratégie de l'entreprise, mais elles interagissent les unes par rapport aux autres, créant ainsi des relations de causes à effets⁶¹. Il n'existe pas d'indicateur qui puisse expliquer à lui seul la complexité de l'obtention de la performance en entreprise. En particulier, les indicateurs financiers ne permettent pas seuls d'anticiper l'impact global d'une décision (Cauvin et Bescos, 2004).

Choffel et Meyssonier (2005) ont souligné que le Balanced Scorecard peut être soit le système central de pilotage de la performance financière (à la place ou en liaison avec les budgets), soit une représentation stratégique partagée (un simple outil d'information parmi d'autres).

Dans le premier cas, dans une démarche de Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE), on introduit seulement les indicateurs sociaux et environnementaux dans les chaînes de causalité et on ne change pas la logique du Balanced Scorecard qui reste fondamentalement financière.

Dans le deuxième cas, pour mesurer la RSE, on introduit un cinquième axe sociétal à côté des quatre axes bien connus (apprentissage organisationnel, processus internes, satisfaction des clients, financier) ou bien on construit un outil de communication en matière de RSE à part⁶².

Cette vision « financière et non financière » n'est pas une spécificité propre au Balanced – Scorecard. Par exemple, les français utilisent un système similaire, les Tableaux de bord, depuis des décennies (Lebas, 1994). Dans le

⁶⁰ Les indicateurs contenus dans leur TBP ne sont pas sans lien. Ils sont en interconnexions et permettent de guider l'entreprise vers la performance souhaitée.

⁶¹ Les indicateurs non financiers semblent donc présenter un caractère prédictif de la performance financière beaucoup plus fort que les informations comptables et devraient être utilisés pour compléter les indicateurs financiers (Kaplan et Norton, 1996).

⁶² Les différentes méthodes de mise en œuvre de la RSE n'opposent donc pas les outils (outils comptables centrés sur le résultat versus Balanced Scorecard multidimensionnel) mais plutôt les modalités du contrôle (sur la base d'indicateurs articulés et à finalité ultime économique ou au contraire en se référant à des indicateurs dissociés sans volonté d'agrégation).

même sens, Saghroun et Eglem (2005) montrent que le développement durable permet par exemple d'accroître les ventes et de réduire les coûts de l'entreprise.

Pour Burlaud (1990), ce courant « soft », consiste simplement à adjoindre au système d'analyse des coûts un autre système d'évaluation de performances, fondé en grande partie sur les indicateurs physiques.

Au total, on considère sept axes⁶³ de mesure principaux, caractérisant les principales formes de performance (clients, partenaires, personnel, développement durable, actionnaires, processus internes, système d'information)

En ce qui concerne l'« axe client », l'importance de la mesure de la satisfaction client pour assurer une réussite durable de l'entreprise n'est plus à démontrer. Mais l'orientation client n'est pas un vain mot. Passer d'une logique produit : "On fait ce que l'on sait faire" à une logique client : "On fait ce que les clients attendent" est une véritable révolution en soi ;

L'axe partenaire, qui invoque le concept d'entreprise « éclatée » a singulièrement renforcé l'importance des liens entre l'entreprise et ses partenaires, qu'ils soient sous-traitants ou fournisseurs. Des activités d'importance sont ainsi confiées à des partenaires. La performance globale de l'entreprise est étroitement liée à la performance de la chaîne globale de sous-traitance ;

Pour ce qui est de l'« axe personnel », La viabilité de « l'entreprise réactive » est directement dépendante de la participation de l'ensemble de ses acteurs internes. La motivation est ainsi devenue une préoccupation de tous les instants pour le manager moderne. Il est aussi important de juger à sa juste valeur la qualité de la coopération interne ;

⁶³ Source : www.piloter.org

Pour ce qui est du développement durable, on se rend compte aujourd'hui que le potentiel « éthique » de toute entreprise, qui peut s'exprimer en terme de Développement Durable, prend à juste titre une importance de premier plan ;

L' « axe actionnaire », bien trop privilégié aujourd'hui, mérite d'être relativisé en référence aux autres aspects de la performance. Il ne faut pas pour autant perdre de vue que l'entreprise commerciale a pour finalité la réalisation de profits. L'investisseur, en retour de sa confiance, attend une rémunération ;

L' « axe processus interne qui intègre « le système qualité » fait allusion à l'approche processus « orientée client ». Il a sérieusement réformé la perception de l'entreprise. Le passage de la conception verticale et hiérarchique à la conception horizontale et responsable a ouvert le champ des possibilités en matière d'amélioration continue. La mesure à la portée de tous est désormais incontournable ;

Pour ce qui est de l' « axe système d'information », il faut savoir que le système d'information est la clé de voûte de l'entreprise intégrée. La pertinence et la qualité des informations échangées depuis le client jusqu'au dernier fournisseur conditionnent la viabilité de l'ensemble.

La mesure de la performance ne peut donc être réduite à sa simple dimension financière. Pour assurer une gestion efficace, il est important de mesurer aussi toutes les autres formes de performance apportant une contribution significative à la compétitivité globale. C'est pourquoi les entreprises sont de plus en plus intéressées par la responsabilité sociale lorsqu'elles évaluent leurs performances.

II-2- La prise en compte de la responsabilité sociale par les entreprises

Le concept de « Responsabilité Sociale de l'Entreprise »⁶⁴ (RSE), traduit de l'anglais « Corporate Social Responsibility », trouve son origine dans les années 1950 aux États-Unis tandis que son émergence en Europe est plutôt récente. Il existe des différences fondamentales entre la conception américaine et la conception européenne de la RSE : pendant que la première est issue de considérations éthiques et religieuses, la seconde plutôt politique s'inscrit dans la perspective de contribution au développement durable.

La vision américaine de la RSE, issue de préceptes bibliques s'appuie sur la bienfaisance comme corollaire du principe de responsabilité individuelle avec le but de corriger les défauts du système, de réparer les abus et les outrages plutôt que de prévenir ou d'anticiper les nuisances ou les dommages causés par l'activité de l'entreprise, dans le dessein de les éviter » (Capron et Quairel, 2007).

On peut considérer aujourd'hui, en reprenant la définition de Jones (1980), que : « La responsabilité sociale de l'entreprise est la notion selon laquelle les entreprises ont une obligation envers des acteurs sociaux autres que les actionnaires et au-delà des prescriptions légales et réglementaires ». En 1971, le Committee for Economic Development (CED) approfondit le concept de la RSE en faisant référence à trois cercles concentriques⁶⁵.

⁶⁴ On parle souvent de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise car intègre les aspects social et environnemental.

⁶⁵ Selon Dohou et Berland, (2007) « le *premier* comprend les responsabilités de bases pour l'accomplissement des fonctions essentielles de l'entreprise, relatives à la production, à l'emploi et à la croissance économique ; le *second*, englobant le premier, inclut une notion élargie de la responsabilité, avec une sensibilité aux évolutions de la société et de ses attentes, avec, par exemple, la prise en considération des questions de protection de l'environnement, de relations sociales ou encore d'information des consommateurs ; enfin, le *troisième* tient compte de l'exercice des responsabilités émergentes, servant à améliorer l'environnement..

En 1979, Carroll⁶⁶ définissait la notion de responsabilité sociétale comme « ce que la société attend des organisations en matière économique, légale, éthique et discrétionnaire ». Ses travaux ont le mérite, en combinant les différents aspects de la responsabilité, de clarifier cette notion et de mettre en évidence les attentes exprimées vis-à-vis des organisations. Selon elle, la responsabilité regroupe 4 composants : économique, juridique, éthique et discrétionnaire.

Contrairement à la vision américaine de la responsabilité sociétale qui se résume à des actions philanthropiques étrangères aux activités économiques de l'entreprise, l'approche européenne a tendance à considérer que les actions philanthropiques n'entrent pas dans le champ de la RSE et que les actions qui en relèvent s'apprécient au regard des activités habituelles de l'entreprise.

En Europe, il n'y a pas de dissociação entre le métier de l'entreprise et les actions relevant de la responsabilité sociétale. Pour définir précisément l'approche européenne de la RSE, il convient de se référer à la définition de la Commission européenne : La RSE est un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. La Commission qualifie les entreprises de socialement responsables lorsqu'elles vont au-delà des exigences légales minimales et des obligations imposées par les conventions collectives pour répondre à des besoins sociétaux (Capron et Quairel, 2007).

⁶⁶ Carroll (1979), " A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance ", Academy of Management Review, , vol. 4, n°4, pp. 497-505 cité par Dohou et Berland (2007) in " mesure de la performance globale des entreprises ", 28^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

En effet, les entreprises industrielles ont, via la question du respect de l'environnement, été les premières à être interpellées sur la problématique de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise parce que leurs activités présentaient un risque environnemental beaucoup plus important que celles des autres secteurs d'activités. D'ailleurs, la Global Reporting Initiative (GRI) qui rassemble des entreprises, des Organisations Non Gouvernementales (ONG), des organismes de comptabilité, des chercheurs et qui a pour mission de développer, au niveau international, des directives pour aider les entreprises à évaluer leurs performances économique, environnementale, et sociale, est une initiative qui s'est développée en 1997 à destination, dans un premier temps, des entreprises industrielles. On peut donc s'attendre à ce que les entreprises industrielles soient plus concernées par le pilotage de la RSE (Germain et Gates, 2007).

En outre, Lapointe et Gendron (2004), dans une étude en matière de responsabilité sociale, ont observé le lien entre les variables contextuelles dont le secteur industriel et la nature ainsi que l'importance des pressions exercées sur l'entreprise pour adopter des comportements plus socialement responsables.

Par ailleurs, les pratiques des entreprises en matière d'évaluation de la performance montrent que ce type d'indicateurs en particulier et les indicateurs non financiers en général sont plus adaptés lorsque l'environnement est incertain.

Ainsi elle s'articulera autour de quatre points : il se penchera dans un premier temps sur les fondements des mutations, cadre dans lequel il traitera du contexte de la mondialisation des échanges et des relations économiques en s'intéressant plus loin, à la recherche de l'innovation, de la création de valeur et à la nouvelle donne du management.

L'analyse des écarts entre les objectifs souhaités et les résultats obtenus dans l'hypothèse où l'entreprise poursuit son cheminement actuel, doit mettre en évidence le gap stratégique qu'il s'agira de résorber dans la mesure du possible. Il va de soit que plus l'incertitude est forte, plus l'information ascendante doit remonter au niveau des responsables opérationnels, afin d'adapter les politiques aux variations de l'environnement. Il revient également aux dits responsables d'évaluer les facteurs clés de succès et de configurer l'organisation de sorte à tirer parti des opportunités stratégiques.

Étant considéré comme une discipline indispensable à l'aide à la décision, Le contrôle de gestion se trouve être aujourd'hui un instrument incontournable à la recherche de la compétitivité et de la performance des entreprises parce qu'étant un support certain de création et de mesure de la valeur. C'est pourquoi il devrait être un compagnon fidèle de tout manager qui se préoccupe de la pérennité voire du développement de ses activités, comme le relève la théorie qui fonde ces mutations du contrôle de gestion.

III- La création de valeur : un impératif de performance

La difficulté de définir le concept de valeur tient à son caractère polysémique. Bourguignon (1998) distingue trois acceptions de la valeur : la valeur au sens de mesure (en particulier dans les disciplines scientifiques que sont les mathématiques et la physique), la valeur au sens économique et la valeur au sens philosophique. La valeur dont il est question ici est une valeur économique qui doit évidemment faire l'objet d'une mesure ; la valeur dont traite la littérature est souvent une valeur pour l'actionnaire (valeur actionnariale).

Associer le terme de création à celui de valeur sous – entend que la création de valeur ne va pas de soi. « La création de valeur économique est au cœur de l'activité des organisations et au centre de leur vocation, de leur raison d'être et de leur stratégie. »⁶⁷

La conception plus ou moins large que l'on a de la performance influence la perception que l'on a de la valeur. Nous allons donc examiner les différentes conceptions de la performance de l'entreprise et le modèle de la valeur qui en découle.

On peut distinguer trois grands modèles de la valeur, les deux premiers mesurant une valeur éclatée et le troisième, une valeur globale (Khouatra et Cappelletti, 2002 ; Noguera et Khouatra, 2004).

III-1- Performance et mesure de la valeur éclatée

La valeur éclatée fait référence aux modèles de l'actionnaire et du client.

III-1-1- Le modèle de l'actionnaire

La valeur actionnariale est liée à la performance financière. Ce modèle de l'investisseur considère la création de valeur comme le processus de maximisation du montant des flux financiers issus d'un investissement, c'est-à-dire de maximisation de la richesse de l'actionnaire. L'image de l'entreprise est celle d'un portefeuille de projets d'investissement où le critère dominant de performance est la rentabilité.

⁶⁷ Savall et Zardet (1998), "Un indicateur de veille stratégique de la création de valeur : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable ou marge sur coût variable", Congrès des IAE, Nantes, Avril, p.1 cités par Khouatra et Cappelletti (2001) in "Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche- intervention dans un cabinet d'audit et de conseil", Communication au Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 17-19 mai.

Pour certains, le management par la valeur actionnariale présente un risque, celui de la «dictature de l'actionnaire » (Albouy, 1999). Le modèle de la valeur actionnariale privilégie une logique financière et un seul acteur : l'actionnaire au détriment d'une logique sociale et d'autres acteurs parmi lesquels figurent les salariés qui constituent le capital humain. Ce modèle de la valeur actionnariale ne rend pas compte d'une façon satisfaisante du processus (complexe) de création de valeur de l'entreprise (elle-même complexe).

III-1-2- Le modèle du client

Dans le modèle du client, les critères de performance sont la qualité et la productivité. La valeur y est relative puisqu'elle peut varier d'un client à l'autre. Elle comporte deux dimensions : une valeur d'usage et une valeur de signe. La notion d'usage est simple à comprendre : c'est la recherche d'une fonction, par exemple écrire. Ce qui va expliquer le choix d'un stylo par exemple par un client entre un stylo de marque « bic » ou de marque « Mont Blanc » c'est la valeur de signe, source d'autres avantages tels que la facilité d'écriture, la taille, le poids, l'esthétisme.

Le processus de création de valeur dans ce modèle du client comporte deux grandes phases : la connaissance de la valeur perçue par les clients c'est-à-dire comprendre ce qui a de la valeur à leurs yeux ; la sélection des clients qui sont le plus en adéquation avec les métiers et la stratégie de l'entreprise pour leur offrir des produits conformes à leur demande, par une segmentation des marchés.

La performance peut aussi appréhender la valeur dans son ensemble.

III-2- Performance et mesure de la valeur globale

Le modèle socio – économique appréhende la performance globale (la performance sociale et la performance économique) de l'entreprise ou plus largement de toute autre organisation. Il repose sur deux fondements en interaction : les comportements humains (individuels et de groupe) et les structures (physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales). Cette interaction permanente et complexe alimente le fonctionnement de l'entreprise.

Le modèle socio-économique permet ainsi une approche globale des acteurs en ce sens que toutes les catégories de personnel de l'entreprise doivent être associées, sous diverses formes, à l'élaboration du diagnostic de l'existant, du projet de transformation, de la mise en œuvre des solutions et de l'évaluation de leurs résultats. Le capital humain est ainsi pris en compte dans sa diversité.

Ce modèle représente l'entreprise dans sa globalité c'est-à-dire comme une unité, un système créateur de valeur (ajoutée), en interaction avec son environnement pertinent. Ainsi, les exigences du client (valeur perçue par ce dernier) entrent en ligne de compte dans la mesure de la performance globale. Ce modèle, en cherchant à mesurer la performance globale de l'entreprise, permet de dépasser les limites tenant aux excès analytiques et les clivages qu'ils génèrent dans l'activité de l'entreprise⁶⁸.

L'analyse socio-économique est globale également par le fait que l'on combine des informations qualitatives, quantitatives et financières. Afin de

⁶⁸ Ce modèle permet également de mesurer les coûts et performances cachés selon Savall, 1978.

mieux cerner le lien entre la performance et les objectifs poursuivis par l'entreprise, il importe de parler de la planification dans son ensemble. Ce mode d'organisation de l'entreprise génère une structure plus transversale, des choix stratégiques fondés également sur des variables qualitatives ou physiques ainsi que des acteurs responsables avec des décisions décentralisées.

La notion de performance a connu un regain d'usage. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont fait leur apparition et à présent, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs, ...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises (Dohou et Berland, 2007).

L'organisation évolue dans un contexte environnemental qui agit directement tant sur sa structure que sur ses décisions stratégiques. Ce contexte ou plus exactement cet environnement reste cependant une notion large qui englobe un ensemble d'éléments difficilement identifiables et appréhendables pour les dirigeants d'entreprises. Il peut évidemment se concevoir de façon objective, en considérant qu'il représente tout ce qui n'est pas l'organisation, ce qui constitue une acceptation conceptuelle très large ayant une extension importante mais une valeur de compréhension et d'identification très faible. Il peut également s'appréhender en ne prenant en compte que ce qui touche de près ou de loin l'organisation.

Dans le cadre des sciences de gestion, le concept d'environnement de l'entreprise correspond à un entendement général, même si le contenu de ce

concept reste essentiellement large et par conséquent flou (Vaesken, 1997).

Ainsi, il importe de dissocier l'environnement réel de l'environnement perçu. L'environnement réel de l'organisation est objectif et total et peut être défini comme suit : « la notion d'environnement est particulièrement difficile à cerner. Elle peut être entendue au sens large de ce qui entoure un point focal qui, dans ce cas, est une organisation »⁶⁹. La notion d'environnement n'existe donc que par rapport à l'organisation. De fait, à chaque organisation correspond un environnement différent.

Toutefois, l'environnement n'est considéré que parce qu'il est objet d'analyse par le dirigeant de l'organisation. Par conséquent, l'environnement par rapport auquel la décision est prise n'est pas objectif, c'est un environnement perçu. Cette première approche du concept d'environnement souligne l'importance, au-delà de l'approche réelle, de la subjectivité dans la perception de l'environnement par le décideur⁷⁰.

Selon Morris et al.⁷¹, l'incertitude va correspondre au manque d'informations sur les facteurs environnementaux rendant impossible la prévision de l'impact d'une décision spécifique sur l'organisation et où on ne pourra donner des probabilités quant à l'impact des facteurs environnementaux sur l'organisation.

⁶⁹ Denis (1990), *Stratégies d'entreprise et incertitudes environnementales, Disign organisationnel, cultures et technologie*, Economica cité par Vaesken (1997) in " L'environnement territorialisé : un nouveau concept de structuration de l'environnement dans la stratégie de l'entreprise ", Colloque A.I.M.S.

⁷⁰ Cette subjectivité se concrétise par une habituelle focalisation des décideurs sur deux éléments de l'environnement que sont le marché et le système concurrentiel. C'est donc la tentative de prédiction de l'évolution de l'environnement et le niveau d'incertitude lié à cette prédiction qui conduisent le décideur à considérer l'environnement comme élément de stratégie et de décision (Vaesken, 1997).

⁷¹ Morris, Hansen et Pitt (1995), "Environmental turbulence and organizational buying : the case of health benefits in South Africa", *Industrial Marketing Management*, n° 24, pp. 305-315 cités par Gueguen (2000), "L'environnement perçu des PME Internet", 5e Congrès International Francophone sur la PME, Lille, octobre.

Ainsi, les indicateurs de performance, s'ils peuvent être influencés par des facteurs internes, n'en sont pas sujets à varier également en fonction des réalités économiques ainsi que des bouleversements de l'environnement externe (Lacoursière et *al.*, 2005).

Plusieurs autres auteurs, entre autres, Raymond et Marchand (2005) ; Gosselin et Dubé (2002) ; Cauvin et Bescos (2004) ; Chong et Chong (1997) ont ainsi pu démontrer que l'incertitude de l'environnement a un impact sur le choix du type d'indicateurs de mesure de la performance. Précisément, lorsque l'environnement est incertain, les entreprises ont tendance à utiliser davantage des indicateurs autres que financiers.

Le contrôle organisationnel se voit donc imposer une double mission désormais: différencier et donc permettre le bon exercice des spécificités qui s'attachent aux diverses responsabilités, intégrer et donc coordonner les décisions pour qu'elles soient cohérentes avec les facteurs clés de succès (Bouquin, 1997a). Par delà les contraintes légales, l'intériorisation institutionnelle de la responsabilité sociétale est une nécessité voire un atout dans le fonctionnement des entreprises. Les chartes morales d'entreprises, l'affirmation des valeurs propres à telle ou telle firme et la mise en avant d'une performance organisationnelle globale remplaçant la performance économique traditionnelle sont des exemples significatifs de cette nouvelle tendance (Meysonnier et Rasolofo – Distler, 2007).

Convaincus de ce que dans un environnement de plus en plus complexe et turbulent, les instruments uniquement financiers ne suffisent plus pour saisir toutes les facettes de la performance des entreprises des auteurs ont intégré des mesures non financières. Un accent, dans cette logique, a été mis sur la prise en compte de la « Responsabilité Sociale » dans l'évaluation de la performance de l'entreprise en plus des autres aspects développés par Naoui (2006), qui a identifié huit thèmes qualificatifs des indicateurs non financiers, d'Atkinson,

Waterhouse et Well (1997) dans leur modèle des parties prenantes, de Fitzgerald et al (1991), dans leur matrice des déterminants des résultats, Norton et Kaplan (1996), à travers leur balanced scorecard et bien d'autres.

Seulement, Il importe aussi de connaître dans quelle mesure les indicateurs intangibles de performance sont reliés aux objectifs stratégiques (Germain et Gates, 2007) et peuvent être facilement manipulables. Les indicateurs sociétaux par exemple, ne peuvent prendre un sens que s'ils sont reliés à la stratégie comme tout indicateur de contrôle (Bollecker et *al.*, 2006). Sinon un biais est introduit dans l'évaluation des performances et l'action s'en trouve plus compliquée. Gauzente (2000) émet à ce sujet de sérieuses inquiétudes.

Par ailleurs, certains auteurs s'accordent à dire que la performance des PME se traduit de façon spécifique. Ainsi, Biggs⁷² considère la qualité, la rapidité d'exécution, l'innovation, les coûts bas etc., comme des facteurs de réussite incontournables pouvant influencer le système d'indicateurs de performance plutôt que de retenir la stratégie qui apparaît comme un terme plus difficile à mesurer. Seulement ces indicateurs ne trouvent un réel intérêt et ne se révèlent efficaces que s'ils ont un lien avec ladite stratégie, qui permet de les mesurer avec un minimum d'objectivité [(Dohou et Berland (2007), Casta , Escaffre et Ramond, (2007), Baklouti , Jamoussi et Affes, (2007)]

Au terme de ce débat centré sur l'évaluation de la performance, nous avons passé en revue les aspects généraux concernant la mesure de la

⁷² Biggs (1996), "Performance Management in Small Business – The Next Decade", Issued by the International Federation of Accountants, April cité par Bergeron (2000) in "Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?", Actes du 19^e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

performance. Nous avons pris connaissance d'un certain nombre d'indicateurs et nous avons énoncé les limites inhérentes à la prise en compte des seuls indicateurs financiers dans l'analyse de la performance, ce qui nous a permis de justifier la nécessaire introduction d'éléments non financiers qui comprennent des indicateurs de responsabilité sociale et qui sont plus adaptés dans les entreprises qui perçoivent leur environnement comme incertain. Seulement, nous avons également mis en garde contre une utilisation isolée des actifs intangibles.

CODESRIA - BIBLIOTHEQUE

II-1-Les difficultés rencontrées

Les six entreprises expérimentées ont toutes éprouvé de fortes difficultés à la mise en place du tableau de bord prospectif en leur sein. Ces difficultés peuvent se résumer en trois grandes catégories qui apparaissent de manière transversale aux cas étudiés, qui, dans leur totalité se sont limités au processus top-down.

II-1-1- L'appropriation de la démarche

Faire allusion ou toucher aux TBP, c'est de manière plus ou moins directe, toucher aux systèmes de fixation ou d'évaluation des objectifs. Ce qui ne manque pas de provoquer des résistances. Ces habitudes prises autour d'indicateurs financiers sont restées présentes au sein des équipes dirigeantes. C'est le cas particulièrement des personnes les moins jeunes, mais surtout des responsables comptables et financiers. Une mauvaise formulation, qui à certains moments entraînait une mauvaise compréhension du projet provoquait dans certains cas, des résistances, ce d'autant plus que l'outil se révélait difficile à mettre en œuvre. C'est pourquoi, pour contourner cette difficulté, nous avons mis tous les intervenants dans une logique d'appropriation. Différents mécanismes nous ont permis de favoriser cette approche.

C'est le cas par exemple de l'utilisation de l'unité ou de zone pilote avec une large communication sur la progression du projet. Ceci nous a permis de rassurer les décideurs sur leur choix, mais davantage de justifier l'utilisation des sommes nécessaires. Il était également important d'intégrer l'objectif d'appropriation dès le lancement de la démarche, quelle que soit l'échelle de la hiérarchie et quel que soit le processus retenu. C'est pourquoi nous avons formulé au sein des entreprises un encadrement qui devait être capable d'assimiler les TBP et de les communiquer.

Il s'est avéré indispensable, au début de l'expérience, de retenir une démarche progressive, qui a permis de tirer des leçons des retards et des ratés et de construire la viabilité et la confiance du projet. Cette logique voulait que la diffusion soit d'abord destinée aux managers, avant de passer à l'ensemble du personnel. L'outil, ne serait-ce qu'au départ, devait être unique et capable d'intégrer toute l'information. Celui-ci devait répondre à une formulation simple et être facilement adaptable.

II-1-2- La mise en place d'un dispositif assurant l'impact des TBP.

La qualité de l'engagement des dirigeants pour nous, était une variable déterminante à la réussite du projet. L'appropriation était fondamentale elle aussi, pour le départ au moins ; mais elle était délicate. Et l'une des clés pour surmonter ses freins s'est révélée être l'ancrage de la démarche dans des dispositifs déjà présents dans l'entreprise. Parce que c'était un projet de changement, il a nécessité un engagement fort de la direction générale. Il était évident, du fait que la démarche devait toucher l'ensemble de l'entreprise, elle ne pouvait venir d'une direction fonctionnelle, elle devait être portée au niveau central. Même si cela devrait altérer la qualité de l'équipe, là où le cas a été perçu, le tort a été plus facilement réparable.

C'est pourquoi il nous a semblé important de mettre en place des équipes plurielles, intégrant des fonctionnels, les opérationnels, la direction et même des consultants expérimentés (quatre des dix membres de notre équipe, qui faisaient la ronde des entreprises). Le succès des TBP, que nous avons voulu le plus large possible, est également passé par une articulation aux objectifs et processus existants : budgets, plans stratégiques etc...Ceci s'est révélé important, car cette articulation a permis un réel ancrage dans l'organisation, même si les TBP étaient l'outil central de la déclinaison des objectifs stratégiques au niveau individuel. Cette démarche devrait toutefois passer par la suppression de certains processus et indicateurs existants, afin de marquer l'importance accordée aux TBP.

Il convient enfin de souligner que nous avons mis en place des éléments de simulation qui étaient attendus des différents TBP, au-delà de l'utilité de l'information. Les benchmarkings (internes ou externes) sont les outils dont l'équipe s'est servie à ce sujet. On a également introduit des éléments historiques qui devaient permettre de montrer l'évolution des variables essentielles. Chaque mesure avait son objectif et son point de comparaison ou de repère.

II-1-3- L'élaboration de la qualité des indicateurs

Le premier travail essentiel a été celui de faire comprendre la nécessité d'élaborer des indicateurs de validation des critères définis et de construire la validation des liens de causalité qui structuraient les différents TBP. C'est la clarté de l'articulation entre les stratégies et les indicateurs qui pour nous faisait tout l'intérêt des TBP, que nous avons, autant que faire se pouvait, adaptés aux différentes unités selon ses manipulateurs. Les grandes dimensions étaient les mêmes pour tous les groupes, mais les indicateurs étaient spécifiques à chaque fois que nécessaire. Pour un large déploiement de l'outil, il nous a semblé essentiel de former les managers et de préparer les supports de démultiplication nécessaires pour la formation ou pour la réflexion sur des TBP spécifiques. Ce point était d'autant plus important qu'il nous a semblé souhaitable de conserver une souplesse dans la conception de l'outil.

Le succès d'un TBP dépend bien entendu de la valeur que lui attribuent ses destinataires à la direction générale de la structure. C'est pourquoi à l'issue des premières rencontres il nous a semblé essentiel de recueillir les commentaires de ces derniers afin d'apporter les modifications requises, parfois d'ordre secondaire, mais sans lesquelles l'appropriation était à risque. L'intérêt d'un indicateur ne se résumait pas toujours, pour un dirigeant, à sa valeur numérique, même mise en perspective par rapport à d'autres. Il requerrait quelques fois une explication ou des commentaires rédigés par nous.

Il faut noter que le TBP est un outil fédérateur des différentes fonctions de l'entreprise en terme de préoccupation de gestion. Ainsi, il nous a semblé opportun de mettre en place un TBP pour chaque fonction (commerciale, production, personnel, financier) au sein de l'entreprise, puis un TBP général qui devait faire la synthèse, en sélectionnant les indicateurs qu'il jugeait les plus pertinents parmi les clignotants définis pour chaque fonction. Il intégrait impérativement des éléments de comparaison avec les entreprises concurrentes de son secteur, même s'il n'était pas toujours possible d'accéder aux informations extérieures.

II-2- Les indicateurs d'évaluation et les critères de validation des performances créées

Au regard de ce que la performance sous-entend la mesure à partir de plusieurs axes d'évaluation, elle devrait pouvoir intégrer à la fois des critères financiers, non financiers et de gestion. Elle détermine une trialectique (sujet, objet, projet) qui comporte malheureusement des variables dont certaines sont difficilement trouvables, observables et actionnables.

Celle-ci fait partie de la dimension objective et mesure la progression dans la dimension identifiée comme le bon sens. C'est le progrès vers l'objectif fixé où la pertinence est la dimension subjective et la cohérence représente la dimension rationnelle (« les actions entreprises vont-elles dans le même sens, défini comme le bon sens ? ») Le terme performance au sens large englobe deux critères d'évaluation (pertinence et cohérence) et peut s'identifier non pas seulement à une mesure, fut-elle subjective, mais aussi à la production de ses résultats, comme l'affirme Bessire, (1999).

II-2-1- Les indicateurs d'évaluation

La performance n'existe pas de façon intrinsèque, mais est définie par les utilisateurs de l'information, par rapport au contexte décisionnel dans lequel ils se trouvent, lequel se caractérise par un domaine et un horizon de temps. C'est pourquoi, pour avoir une lecture des performances créées un ensemble de grilles d'évaluation a été élaboré. La première grille a concerné l'évaluation des performances financières et de gestion. Pour ce qui est des performances financières, deux indicateurs ont été retenus : il s'agit de l'accroissement du chiffre d'affaires et de l'accroissement du résultat net en pourcentage. Pour ce qui est des variables de gestion, la présente recherche a retenu l'accroissement, en pourcentage, du nombre d'employés et celles, toujours en pourcentage, des charges fixes et des charges variables.

En ce qui concerne les autres variables non financières, deux indicateurs ont été retenus : il s'agit de la satisfaction des clients d'un côté et de celle du personnel de l'autre.

II-2-1-1- Les indicateurs d'évaluation financière et de gestion

La présente recherche a élaboré la grille contenue dans le tableau 51 qui suit, pour les trois années d'expérimentation des TBP. Il ressort, en pourcentage, l'évolution des cinq indicateurs de performance énoncés ci-dessus, d'une année à une autre (de début 2002 à fin 2004), à partir d'une année de base, l'année 2001.

Tableau 47 : Grille d'expérimentation des TBP sur 3 ans.

Évaluation des performances				Évaluation des charges		
Entreprises		Chiffres d'affaires en %	Résultat net en %	Nombre s d'emplo yés en %	variables en %	Fixes %
Grandes entreprises (Après application)	2004					
	2003					
	2002					
Année de base	2001					
Grandes entreprises (Avant application)	2001					
	2000					
	1999					
Année de base	1998					
PME (Après application)	2004					
	2003					
	2002					
année de base	2001					
PME (Avant application)	2001					
	2000					
	1999					
Année de base	1998					

Dans cette grille qui évalue les performances créées sur les trois années d'opérationnalisation des TBP, on constate qu'il ya une compartimentation des six entreprises en deux périodes : une période avant la mise en application des TBP, qui part de 1999 à 2001, avec une année de base, qui est l'année 1998, et une période dite après expérimentation des TBP (2002-2004), avec comme année de base 2001.

Les évolutions sont exprimées en pourcentage cumulatif à partir de l'année d'avant. La distinction des deux périodes tient de la volonté de dégager une lecture des évolutions d'une année à une autre d'abord, mais aussi des deux périodes avant et après mise en application des TBP.

II-2-1-2- Les indicateurs d'évaluation des performances non financières.

De la panoplie d'indicateurs non financiers retenus par Naoui (2006)⁷³, Darrell Rigby (2005) dans le palmarès 2005 des outils de management et des différents indicateurs contenus dans les modèles de Well (1997), dans la matrice des déterminants des résultats de Fitzgerald et al, (1991), la présente recherche a retenu deux critères fondamentaux, qui sont la satisfaction des clients et la satisfaction des employés. En ce qui concerne la satisfaction des clients, la grille d'évaluation suivante a été élaborée.

Tableau 48 : Indicateurs d'évaluation de la satisfaction des clients.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais											
Information en temps voulu											
Honnêteté et rigueur											
flexibilité											
Perception de la qualité											
Rapport qualité/prix											
Qualité des prestations du personnel											
Indice de satisfaction											

⁷³ L'auteur identifie huit thèmes qualitatifs d'indicateurs non financiers qui sont respectivement la qualité du produit et des processus, la satisfaction du client, le temps de cycle [délais de production, de livraison, etc.], le potentiel humain, la productivité, la gestion des stocks, l'innovation, la flexibilité.

Une enquête devrait être faite à des périodes choisies par les membres de l'équipe qui pilotait le processus, à des intervalles cadrant avec des périodes capables de nous fournir des informations pertinentes et exploitables.

Dix personnes (de A à J) devaient à cet effet être interviewées sur une grille de sept questions (voir questions contenues dans le tableau précédent). Sur chacune de ces questions, la personne interviewée devait porter une note allant de 1 à 10, afin d'avoir son opinion sur la question posée. A la fin, une satisfaction moyenne allait être recueillie, à la fois par personne et par question, afin d'exprimer une tendance moyenne sur ces questions à une période donnée.

Pour ce qui est de la satisfaction du personnel, la grille suivante a été conçue dans la même optique et portant sur treize questions. Celle-ci était adressée au personnel et répondait à la même optique que la grille précédente.

Tableau 49 : Indicateurs d'évaluation de la satisfaction du personnel

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe											
Qualité du matériel de travail											
Environnement de travail											
Flexibilité de la hiérarchie											
Qualité des produits servis											
Sécurité sociale											
Sécurité professionnelle											
Volonté de rester											
Sentiment d'appartenir à un groupe											
Sentiment d'être écouté											
Sentiment d'être bien rémunéré											
Sentiment de bénéficier de la croissance											
Indice de satisfaction											

A l'issue du processus d'élaboration des objectifs et de définition des procédures, il a fallu poser les mesures d'évaluation des différents indicateurs.

II-2-2-Les critères de validation

Ceux-ci ont concerné à la fois les indicateurs financiers et non financiers et les résolutions ont été uniformes selon la catégorie des entreprises. Le tableau à l'annexe deux donne la grille de mesure retenue au niveau des grandes et des petites et moyennes entreprises pour les trois années de mise en application des TBP.

En ce qui concerne le chiffre d'affaires, compte tenu de la lourdeur des structures (pour ce qui est des grandes entreprises) nous avons proposé et fait retenir un taux de 10% comme taux minimal. Ce qui n'a pas été le cas pour les PME, compte tenu d'abord des nécessités de croissance de cette forme d'entreprise, ensuite de la petitesse observée du chiffre d'affaires moyen et enfin des capacités de flexibilité de cette catégorie d'entreprises. C'est pourquoi ici, le taux de 20% a été retenu comme minimum, pour considérer qu'il y a eu création de valeur en terme de chiffre d'affaires.

Les mêmes considérations ont prévalu lors de la détermination du taux à retenir en ce qui concerne le résultat net. Sauf qu'en plus des arguments évoqués ci-dessus, un autre, fondamental lui aussi, a fait valoir la considération d'une évolution forte du chiffre d'affaires du fait que les PME ont besoin de croître pour se construire un capital de sécurité, si elles veulent pérenniser leurs activités. Ainsi, il fallait que le taux d'accroissement du résultat net soit au moins de 20%, pour considérer qu'il y a eu valeur créée en terme de résultat net.

Pour ce qui est de l'augmentation du nombre d'employés, l'un des critères de la rationalisation de la gestion, l'observation de la période avant la mise en application du TBP montre des évolutions qui ne tiennent compte d'aucun critère de gestion. Que ce soit pour les grandes entreprises ou pour les PME, le tableau 50 montre que moins les entreprises réalisaient de bons résultats, plus elles recrutaient du personnel. C'est l'expression de ce que dans ces entreprises, une politique de gestion du personnel n'avait été mise en place de façon sérieuse ; ou alors que les considérations sociales, tribales ou claniques primaient sur les préoccupations de rationalité.

C'est pourquoi en ce qui concerne la création de valeur en terme de rationalisation de la gestion du personnel, il a été décidé que le taux d'accroissement du personnel devait suivre l'accroissement des activités, en plus de ce que, pour les grandes entreprises, celui-ci ne devait pas être supérieur aux 2/3 de l'accroissement du chiffre d'affaires.

Pour ce qui est des charges fixes, comme le disent leur nom, elles devraient être fixes, ne serait-ce que par niveau d'activités donné. Mais la lecture du tableau 50 montre que pendant que, pour les grandes entreprises par exemple, le taux d'accroissement du chiffre d'affaires passait de 9,48% à 5,07%, puis à 2,95%, celui des charges fixes passait de 11,32% à 6,89%, puis à 4,98%. Il est vrai que lui aussi était décroissant le long des trois années, mais à chaque fois, il était supérieur au taux d'accroissement du chiffre d'affaires. C'est pourquoi dans les préconisations du présent travail, l'accroissement des charges fixes a été rattaché à l'augmentation des infrastructures.

Il est évident que les préoccupations de croissance des PME auraient justifié que l'on fut un peu souple en ce qui concerne le taux d'accroissement de leurs charges fixes. Car l'investissement dans les infrastructures tient compte des préoccupations de croissance, voire de développement. Mais cela n'aurait été possible que si les performances financières suivaient elles aussi. Cette logique n'ayant pas été respectée à la base, la présente recherche a conditionné l'accroissement des charges fixes à celui des infrastructures.

L'accroissement des charges variables a été soumis à la rationalité managériale classique, qui voudrait que celles-ci suivent l'évolution des activités, que ce soit pour les PME ou pour les grandes entreprises. C'est à ce titre qu'autant que pour les charges fixes, il n'a été admis aucun plancher.

Les dividendes versés auraient dû subir une catégorisation différente entre les PME et les grandes entreprises, compte tenu du fait que ces dernières ont presque achevé leur processus de croissance. Pour cette catégorie d'entreprises, les préoccupations de survie voire de pérennité ne sont plus absolument attachées à leur croissance. Peut-être celle de leurs activités, mais pas forcément de leur envergure physique. C'est pourquoi nous avons pensé qu'une répartition minimale de 20% du résultat net était le plancher admis pour considérer qu'il y a répartition actionnariale de la valeur créée.

Seulement, pour ce qui est des PME, les préoccupations sont différentes, au regard de ce qu'elles ont besoin de croître physiquement et en terme de performances, pour être pérennes. Celles-ci devraient par conséquent réinvestir une bonne partie de leurs résultats nets. Seulement, à côté de cet impératif, elles ont elles aussi besoin de rassurer leurs propriétaires et les encourager. C'est

pourquoi ce taux de 20% du résultat net a été retenu ici aussi, pour valider la répartition actionnariale de la valeur créée.

Avant la mise en place du processus du TBP, aucune politique stable de gratification du personnel n'était présente dans ces entreprises. Les fois qu'elles arrivaient (cela a été le cas quelques fois dans les grandes entreprises « A » et « B »), elles étaient décidées, les montants avec, par le « top management » et tombaient du ciel comme une manne pour le personnel. Dans le cadre du processus de mise en place des TBP, une sorte de management par objectif était mise en place et préconisait les gratifications à mériter, si on atteignait certains objectifs. Le plancher retenu dans tous les cas, pour faire valider l'indicateur « répartition de la valeur créée autre qu'actionnariale », a été fixé à 7% du résultat net, tant pour les PME que pour les grandes entreprises.

En ce qui concerne la satisfaction des clients et du personnel, indicateurs non financiers de la performance, des grilles ont été élaborées à cet effet, voir tableaux 51 et 52. La satisfaction globale exigée, pour que les deux indicateurs soient validés, en ce qui concerne les grandes entreprises, a été planchée à 7/10.

Pour ce qui est des PME, celles-ci ont été planchées à 7,5/10, compte tenu de la flexibilité de ces structures et de ce qu'elles ont davantage intérêt à construire leur potentiel de croissance sur des indicateurs non financiers, car plus durables.

Paragraphe deuxième : Présentation des résultats

La lecture des résultats et du constat d'une situation est essentielle pour favoriser les réactions et la mise en œuvre d'actions correctrices efficaces. Cette bonne compréhension de la situation permet d'identifier les solutions aptes à

corriger un dysfonctionnement. Dès lors, il s'en trouve plus aisé de faire partager les décisions à prendre.

Dans le présent paragraphe, les résultats seront présentés à partir des indicateurs financiers (au travers desquels la présente recherche se penche sur l'accroissement des chiffres d'affaires et l'accroissement des résultats nets) et non financiers dont ceux de gestion. Ici seront examinées les évolutions des charges fixes et des charges variables et des effectifs (A). Ce paragraphe présente également les performances tenant de la satisfaction des clients et du personnel (B). La section deuxième analyse les résultats obtenus de l'opérationnalisation du TBP sur les trois ans d'abord, puis par rapport à la période d'avant la mise en application du TBP, en même temps qu'elle évalue la répartition de la valeur créée, au regard de ce que la présente opérationnalisation se préoccupe de ce que celle-ci ne soit pas qu'actionnariale, mais également managériale.

Les résultats tirés de la mise en place des TBP au sein des entreprises camerounaises seront présentés à l'aide des tableaux et diagrammes, pour permettre une bonne lisibilité et une meilleure comparabilité des deux périodes (avant la mise en place des TBP et après l'opérationnalisation de cet outil). Chacun des tableaux diagrammes et autre figures sera suivi ou précédé d'une analyse donnant lieu à une bonne compréhension des données. Cette section présentera tour à tour les résultats à caractère financier et managérial, paragraphe premier et les résultats non financiers exprimés à travers la satisfaction des clients et du personnel et en terme de répartition de la valeur créée.

I- Présentation des résultats à caractère financier et managérial.

Le tableau suivant est la base de l'évaluation globale des dits résultats. Il recense sur trois ans, à partir de l'année de base, qui est l'année 2001, les

performances réalisées jusqu'en 2004, année de fin de l'expérimentation du TBP.

Tableau 50 : Présentation des résultats des indicateurs financiers et des options managériales des six entreprises le long du processus d'implantation des TBP.

Evaluation des performances				Evaluation des charges		
Entreprises		Chiffres d'affaires en %	Résultat net en %	Nombre s d'emplo yés en %	variables en %	Fixes %
Grandes entreprises (Après application)	2004	23,85%	28,58%	11,43%	16,90%	7,96%
	2003	18,74%	21,82%	9,37%	14,82%	6,82%
	2002	12,47%	13,41%	7,11%	12,41%	4,79%
Année de base	2001	7967.56(1)	157,29 (1)			
Grandes entreprises (Avant application)	2001	2,95%	0,97%	9,32%	3,11%	4,98%
	2000	5,07%	1,35%	8,76%	5,77%	6,89%
	1999	9,48%	3,62%	9,88%	11,90%	11,32%
Année de base	1998	6728 (1)	148,34 (1)			
PME (Après application)	2004	28,95%	32,56%	8,89%	26,55%	5,01%
	2003	17,72%	23,76%	5,6%	18,11%	3,65%
	2002	11,89%	14,63%	3,89%	10,98%	2,23%
année de base	2001	1280.49 (1)	46,029(1)			
PME (Avant application)	2001	3,62%	2,17%	6,91%	5,55%	0,023%
	2000	2,98%	0,89%	3,98%	3,05%	0,025%
	1999	4,26%	1,92%	1,67%	5,92%	0,471%
Année de base	1998	1151 (1)	43,813 (1)			

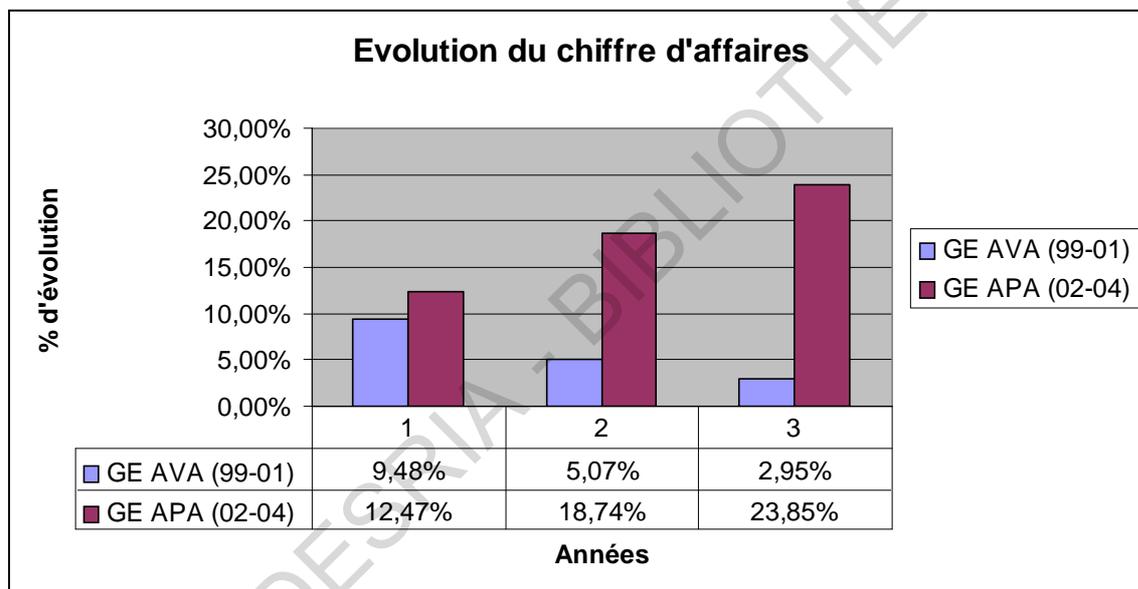
(1) Chiffres en millions de Francs CFA

Source : Notre enquête

Les informations contenues dans ce tableau montrent une amélioration quasi-généralisée des performances des entreprises du présent champ d'expérimentation du tableau de bord prospectif. En effet, quand on prend les grandes entreprises, on se rend compte que la mise en place du TBP exponentialise leurs performances. En prenant par exemple leurs chiffres d'affaires avant l'opérationnalisation, on se rend compte que leur taux de croissance le plus élevé est connu en 1999, et il est de 9,48%, et qu'il est décroissant sur les deux années qui suivent, passant de 9 à 5 puis à 2%. La mise en application du TBP renverse la tendance des différents chiffres d'affaires, car

celle-ci devient croissante, comme on peut le voir dans le diagramme qui suit, en passant de 12,47%, à la première année de mise en application, à 18,74% à la deuxième année, puis à 23,85% à la troisième année. Un autre constat, lui aussi important, tient de l'écart important qui existe entre le taux le plus élevé de la période avant la mise en application et celle de mise en application. Cet écart est favorable à la période de mise en application de 2,99% pour la première année de mise en application et de 14,37% pour la troisième année. Ceci a une forte signification sur le potentiel de construction de performances dont semble être capable cet outil. Le diagramme suivant illustre clairement cette situation.

Diagramme 26 : Evolution du chiffre d'affaires dans les grandes entreprises

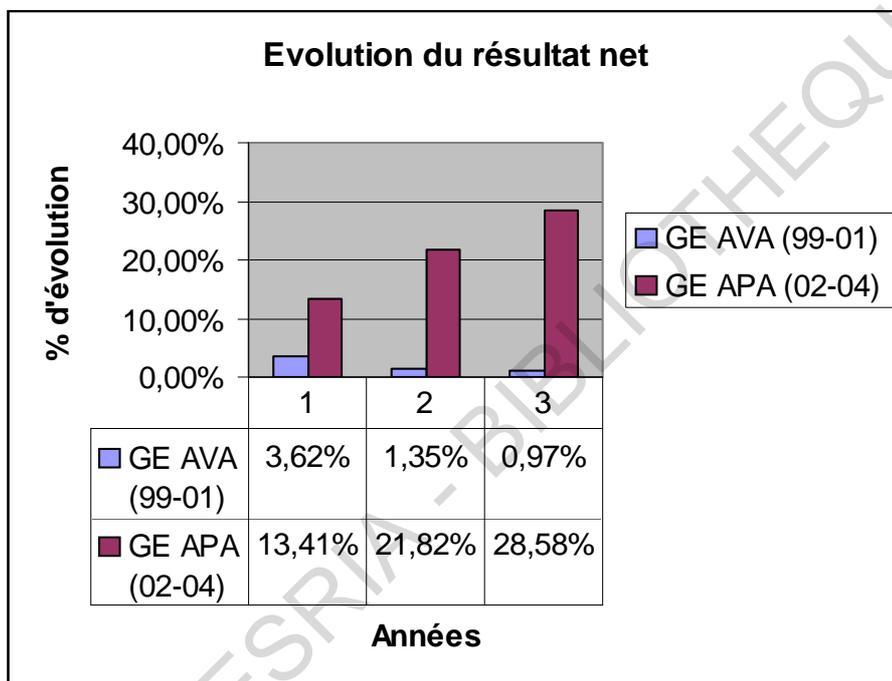


L'impact de cette opérationnalisation du TBP semble présenter le même profil de performances en ce qui concerne les résultats nets de cette catégorie d'entreprises. En effet, une lecture du diagramme 28 qui suit montre que de la première à la troisième année de la période avant la mise en application du TBP, le taux de croissance du résultat net le plus élevé était de 3,62%, ce qui est quatre fois inférieur au taux de croissance le moins élevé du même indicateur sur la période de mise en place du TBP. Sur un autre plan, pendant que la tendance sur les trois années avant la mise en application est régressive, frôlant

la croissance zéro, celle-ci est nettement progressive sur les trois années de mise en application, passant pratiquement du simple à plus du double, de la première à la troisième année.

L'évolution en sens inverse des performances qui est perçue dans le diagramme qui suit illustre, à n'en point douter l'impact positif de l'application du TBP sur la construction d'un potentiel important de performances sur cette catégorie d'entreprises.

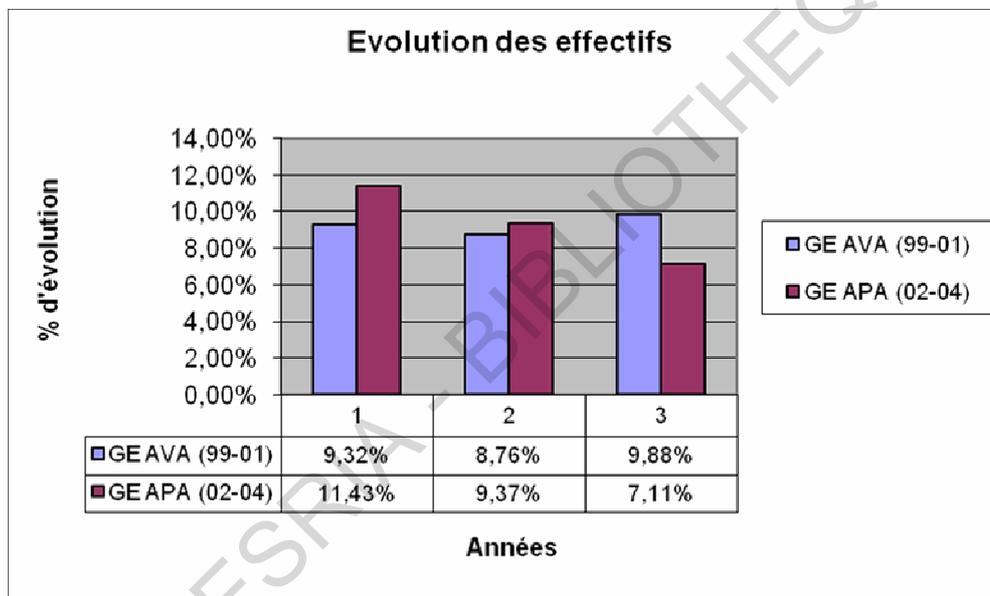
Diagramme 27 : Evolution du résultat net dans les grandes entreprises



La variable effectif qui tient des politiques de gestion montre, pour la période avant la mise en application des TBP, une situation sérieuse de paradoxe. Car comment comprendre que pendant que l'on a une croissance du chiffre d'affaires de 2,95%, que l'on connaisse un accroissement des effectifs qui frôle les 10 ? Ou même que, pendant que les courbes des performances, notamment celles financières sont régressives, que l'on ait un accroissement fortement positif des effectifs employés.

Si le diagramme qui suit montre une tendance croissante des effectifs dans la période de mise en application des TBP, croissance en parfaite harmonie avec les évolutions des indicateurs financiers, il montre également l'inadéquation qu'il y a entre les évolutions des indicateurs financiers avant la mise en application de cet outil et la courbe des effectifs employés. Le constat que l'on peut également faire dans ce diagramme c'est que l'écart entre les effectifs employés dans les deux périodes n'est pas très important, alors que c'est le cas en ce qui concerne les indicateurs financiers.

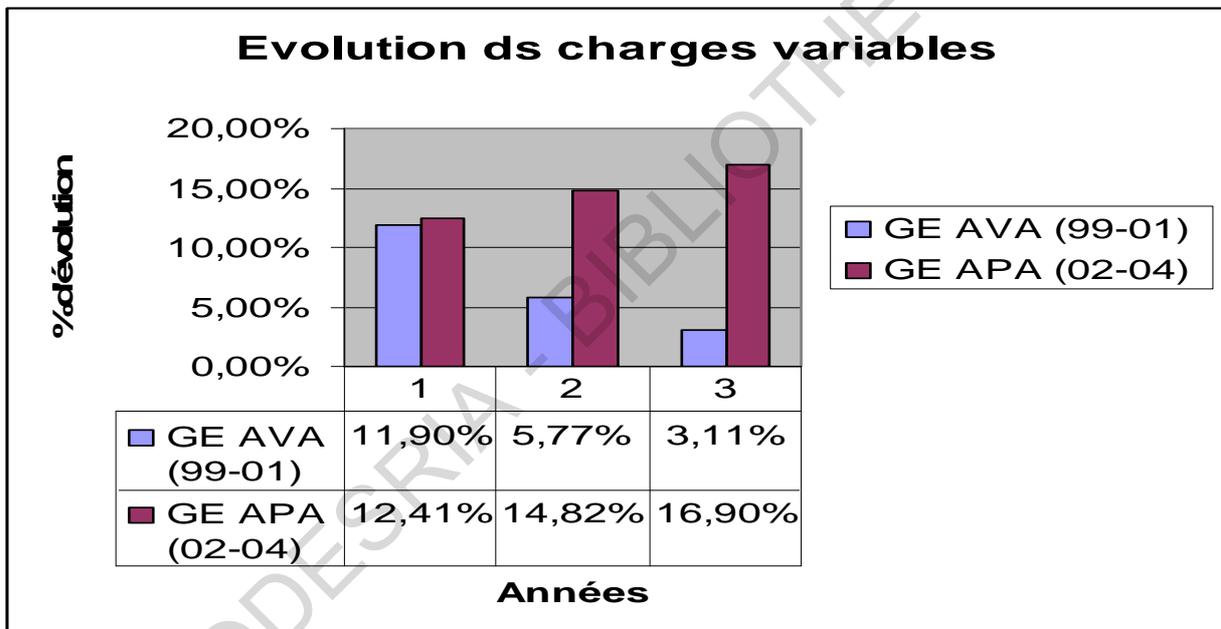
Diagramme 28 : Evolution des effectifs dans les grandes entreprises



Le paradoxe évoqué ci-dessus, en ce qui concerne les effectifs employés se trouve atténué, dans le cas de la politique de gestion des charges variables, même s'il ne disparaît pas complètement. En effet, en ce qui concerne les charges variables, leur courbe est elle aussi régressive, comme celles du résultat net et du chiffre d'affaires, même si les taux de croissance, très bas des résultats nets et des chiffres d'affaires ne le sont pas assez pour ce qui est des charges variables, qui devraient pourtant suivre la même tendance que l'évolution des activités.

La période de mise en application respecte, de façon très harmonieuse, cette logique. En effet, en ce qui concerne la première année, on se rend compte que la croissance des charges variables est semblable à celle du chiffre d'affaires (12,47% pour le chiffre d'affaires et 12, 41% pour les charges variables). La rationalité de la gestion opérée peut encore s'évaluer à partir du décalage numérique qui existe entre l'accroissement du chiffre d'affaires et du résultat net et celui des charges variables. Ceci est l'expression de la capacité de cette catégorie d'entreprises à contenir les charges dans un contexte de croissance.

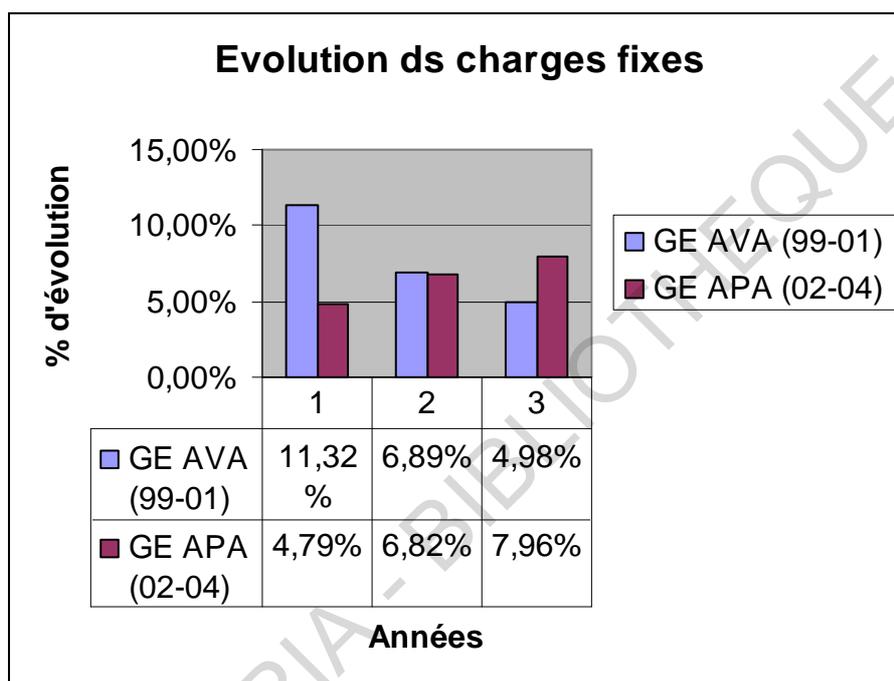
Diagramme 29 : Evolution des charges variables dans les grandes entreprises



La lecture du tableau qui suit révèle un constat, c'est la constance de la logique développée ci-dessus. En effet, pendant que les grandes entreprises connaissent un accroissement des charges fixes qui suit une logique de croissance en période de mise en application du TBP, croissance exprimée en terme de développement des investissements liés à la préoccupation d'extension des activités, l'observation de la tendance, dans la période avant la mise en application ne développe pas la même logique.

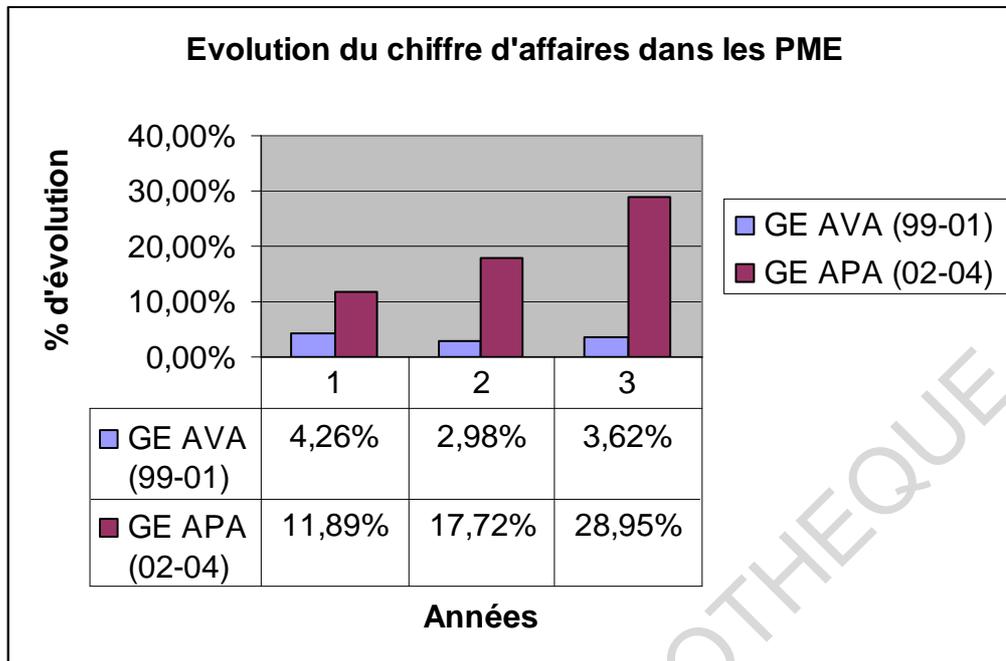
C'est ainsi que l'on voit par exemple un accroissement des charges fixes, en 1999, supérieur à l'accroissement du chiffre d'affaires et presque équivalent à l'accroissement des charges variables. Le paradoxe managérial s'en trouve très criard.

Diagramme 30 : Évolution des charges fixes dans les grandes entreprises



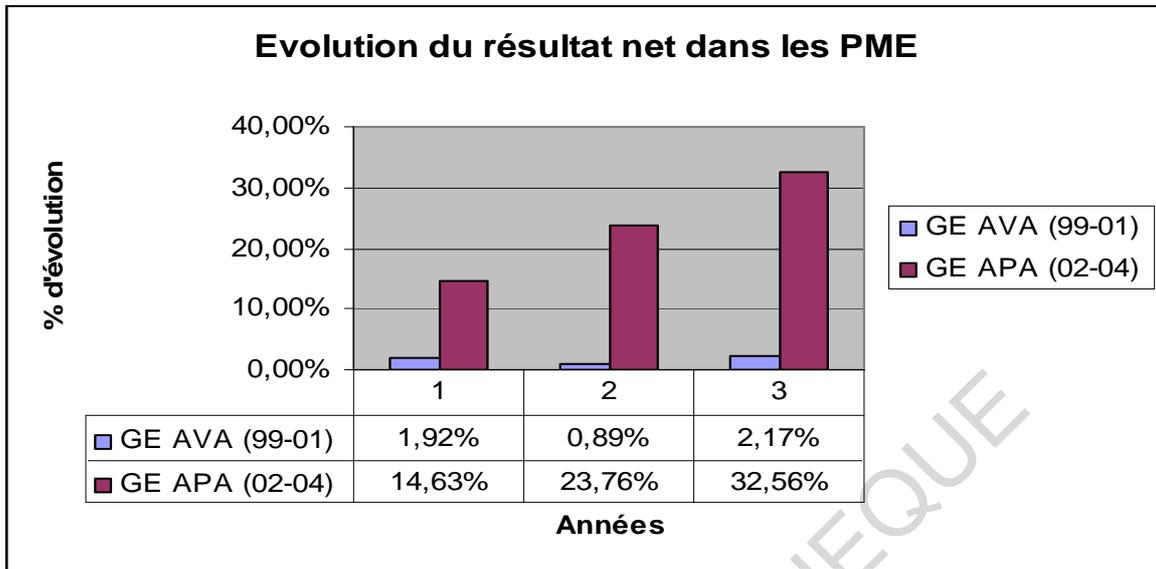
Le diagramme qui suit montre une évolution du chiffre d'affaires en sens inverse dans le PME, par rapport aux deux périodes. En effet, dans la période avant la mise en application des TBP, la courbe du chiffre d'affaires est décroissante et a une tendance très faible. A l'inverse, la période de mise en place des TBP connaît une croissance soutenue du chiffre d'affaires sur les trois années, croissance de deux chiffres à partir de la première année et frôlant les 30% à la troisième année.

Diagramme 31 : Évolution du chiffre d'affaires dans les PME



Le diagramme qui suit montre un contraste de très forte signification par rapport à la courbe des résultats nets. En effet pendant que dans la période avant la mise en application des TBP, l'accroissement des résultats nets n'a pas atteint 3% du tout, passant de 1,92% à 0,89% à la deuxième année puis à 2,17% à la troisième année, il frôle les 33% à la troisième année de mise en application des TBP, et connaît une croissance soutenue à partir de la première année. Il passe de 14,63% à la première année à 23,76% à la deuxième puis à 32,56% à la troisième année. Cette tendance des résultats nets est significative d'une bonne opérationnalité des TBP au sein des PME camerounaises.

Diagramme 32 : Évolution du résultat net dans les PME



La tendance similaire des taux d'accroissement des effectifs au sein des PME est trompeuse par rapport aux applications managériales mises en place. En effet, si pour la période de mise en application des TBP, l'accroissement des effectifs suit la courbe des activités de ces entreprises et donc croît avec les tendances des chiffres d'affaires et résultats nets, ce n'est pas le cas dans la période avant la mise en application des TBP. En effet, pendant cette période, l'accroissement des effectifs est le triple du résultat net et presque le double de l'accroissement du chiffre d'affaires à la troisième année. Cette tendance est la même en deuxième année, où l'accroissement des effectifs est quatre fois supérieur à celui des résultats nets et 1.33 fois supérieur aux effectifs. Plutôt que d'être perçu comme une politique d'extension des activités, ceci est l'expression d'une mauvaise politique de gestion.

II - Présentation des performances à partir des indicateurs qualitatifs.

La notion de performance est de tout temps restée au centre des préoccupations des managers. Cette préoccupation s'est accentuée aujourd'hui où le débat ne se situe plus seulement du côté de « quel type de performance mesurer, financière ou non financière ? », pour se prolonger à travers la préoccupation de la répartition de la valeur créée. Alors que jusqu'ici, le débat qui entourait la notion de performance ne mettait au centre qu'un certain type d'interrogations, à savoir : De quelle performance s'agit-il ? Performance du gestionnaire ou performance organisationnelle ? Performance de court terme ou performance de long terme ? Performance économique, sociale... ou performance globale.

Dans ce paragraphe il est présenté les résultats des performances non financières des six entreprises qui ont fait l'objet de l'expérimentation managériale à partir du TBP. Quatre critères ont été retenus, il s'agit de la satisfaction des clients, la satisfaction du personnel, les dividendes versés et les gratifications accordées au personnel.

Les différents résultats sont présentés à travers des tableaux et graphiques, qui eux mêmes sont soit précédés, soit suivis de commentaires.

Tableau 51 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	4,6	6,5	8,1	9
Information en temps voulu	3,1	6,2	8,9	8,7
Honnêteté et rigueur	3,6	7	8,6	9,1
Flexibilité	3,1	5,6	8,5	8,7
Perception de la qualité	4,8	5,2	7,8	6,1
Rapport qualité/prix	4,8	5,4	6,2	6,3
Qualité des prestations du personnel	4,5	6,6	8,9	9,2
Indice de satisfaction	4,07	6,07	8,14	8,16

Source : Notre enquête

Le tableau qui précède montre une évolution croissante et significative de la note attribuée à chacun des indicateurs par les clients le long du processus de mise en place du TBP. Lorsqu'on prend par exemple un indicateur sérieux de compétitivité tel que le respect des délais de livraison, bien que la note moyenne qui lui avait été accordée au lancement du TBP soit inférieure à la moyenne, chose normale, compte tenu du contexte managérial en prévalence en ce moment là, celle-ci va croître et atteindre la note 9/10 à la fin de la mise en place du tableau de bord prospectif.

Un autre indicateur, peu régulier dans les grandes entreprises, est la flexibilité. Celle-ci était, pour la note qui lui avait été attribuée, de 3,1%. Il est vrai que pour une grande entreprise, cela n'est pas mal. Mais ce qui est davantage remarquable, c'est la croissance qu'observe la note qui est attribuée à cet indicateur. Elle va jusqu'à 8,7/10, ce qui est l'expression de la forte mutation des comportements qui est vécue dans cette entreprise depuis la mise en place des TBP.

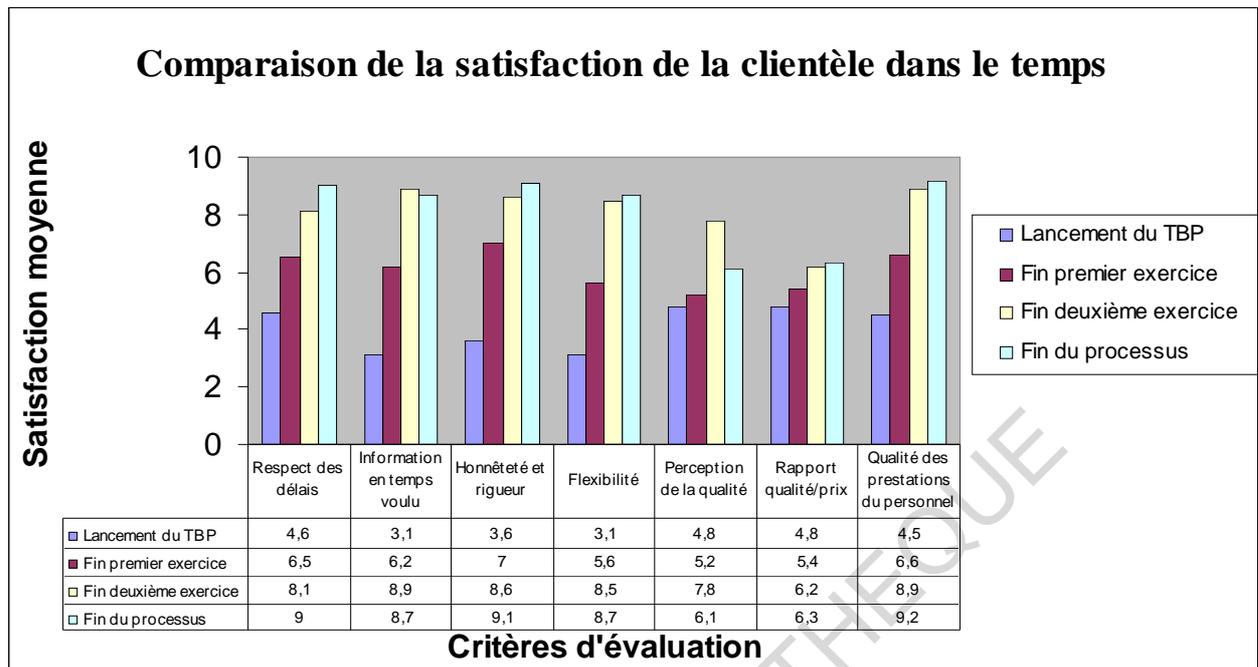
On se rend également compte, à travers le tableau qui précède, que si la mutation des pratiques est forte du début du processus à la fin de la première année de mise en application des TBP, de la fin de la deuxième année à la fin du processus, les notes attribuées à ces indicateurs non financiers de création et d'évaluation des performances expriment une certaine maturité des équipes de travail, ce qui justifie clairement les performances obtenues.

Deux variables obtiennent néanmoins des notes inférieures à 7/10, il s'agit de la perception de la qualité et du rapport qualité prix. Les notes attribuées à la première variable évoluent en forme de pyramide, étant croissantes jusqu'à la fin du deuxième exercice, pour décroître à la fin du processus. Cette situation est représentative de ce que les clients attendaient, de façon continue, que la qualité des produits soit croissante, sans se rendre compte que face à la logistique de production mise en place, il existe un plafond de qualité qui ne peut pas être crevé par l'entreprise.

La même déception est perçue dans les notes attribuées à l'indicateur « rapport qualité/prix ». Bien que les notes qui ont été attribuées soient croissantes le long du processus, elles restent en deçà de 7/10. On comprend donc que les clients supposent que pour le prix qu'ils payent, la qualité devrait être davantage meilleure.

Un indicateur précieux dans la création des performances au sein des entreprises à savoir la qualité des prestations du personnel) tient le peloton dans cette grille d'évaluation des performances, avec une note moyenne de 9,2/10 à la fin du processus. Ce qui est l'expression d'une adhésion totale du personnel à la cause managériale de l'entreprise. La conclusion qui se dégage de ce tableau a trait à l'accroissement des performances non financières de cette entreprise à l'issue de la mise en place du processus d'implantation du tableau de bord prospectif.

Diagramme 33 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans le temps



Le diagramme qui précède présente la configuration observée dans le tableau précédent. On voit ici la suprématie de la fin du processus de mise en place du TBP. En dehors du critère « information en temps voulu » et du critère « perception de la qualité » dont les valeurs de la fin du deuxième exercice sont supérieures à celles de la fin du processus, tous les autres critères connaissent leur meilleurs scores à la fin du processus. On observe également que tous les indicateurs connaissent une croissance soutenue le long du processus, sauf la perception de la qualité par les clients.

Tableau 52 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	3,9	6,4	8,1	8,5
Qualité du matériel de travail	5,5	5,6	6,7	6,7
Environnement de travail	4,4	7,1	7,9	8,4
Flexibilité de la hiérarchie	3,7	6,7	8,2	8,5
Qualité des produits servis	4,8	4,8	7	7
Sécurité sociale	4,7	7	7	7,2
Sécurité professionnelle	5,2	7,1	7,9	8,3
Volonté de rester	5,6	8,2	8,6	9,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	7,7	9	9,4
Sentiment d'être écouté	3,8	8	8,5	9,2
Sentiment d'être bien rémunéré	3,5	7,8	8,6	9,2
Sentiment de bénéficier de la croissance	2,4	8,1	8,8	9,1
Indice de satisfaction	4,16	7,70	8,34	8,79

Source : Notre enquête

Le tableau qui précède montre une contribution significative du tableau de bord prospectif à la construction des performances non financières de la grande entreprise « A ». Si de façon globale aucun des douze indicateurs n'obtient une note égale à 6/10 au moment du lancement du processus, dans la quasi totalité des cas, les notes attribuées à ces indicateurs sont croissantes le long du processus. A l'exception de deux indicateurs « qualité du matériel de travail » et « qualité des produits servis », tous les autres indicateurs ont des notes supérieures à 7/10.

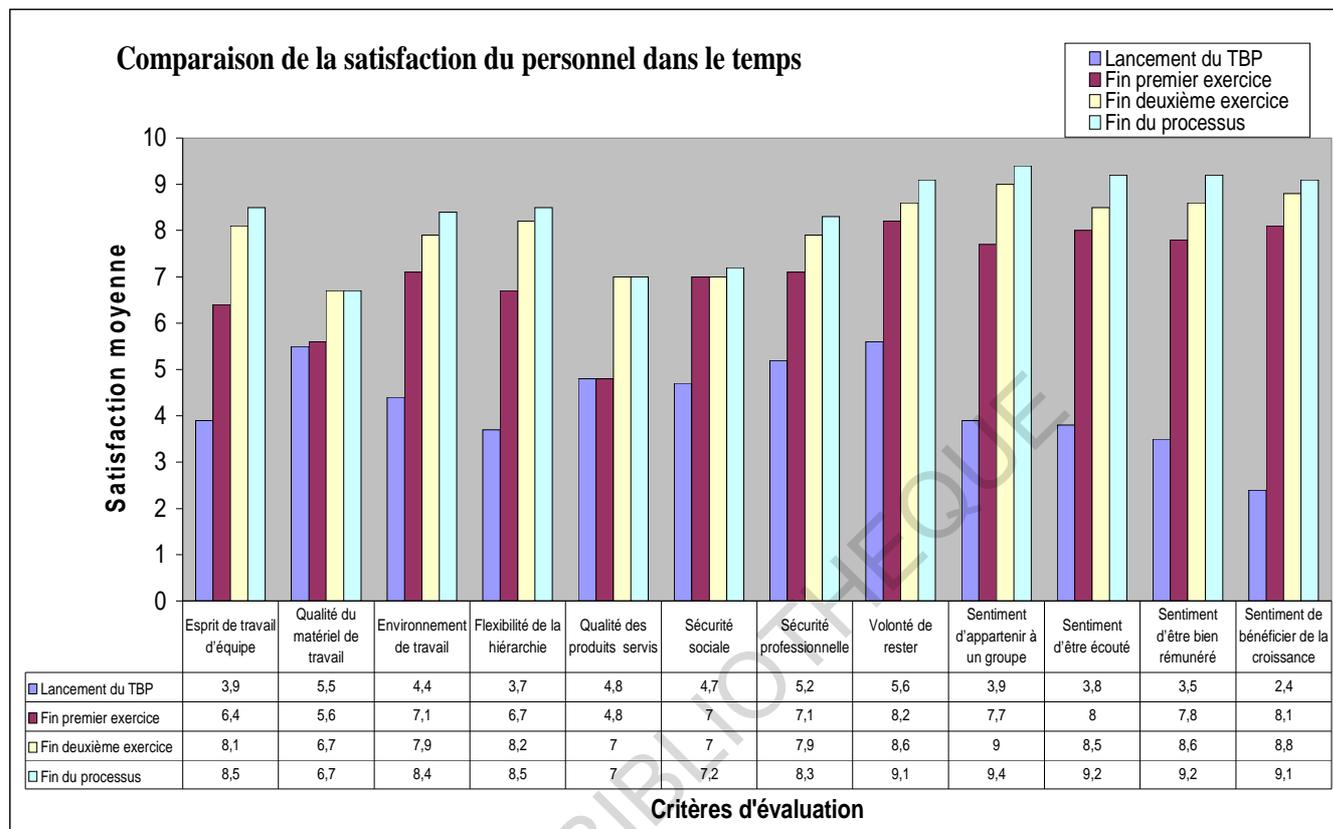
Il faut cependant remarquer un fait, c'est que l'avis du personnel sur ces deux indicateurs rejoint celui des clients sur les préoccupations de la qualité. On comprend donc qu'il se pose au sein de cette entreprise un problème d'investissement de remplacement, car le matériel mis en exploitation semble dépassé.

A l'inverse, le sentiment d'appartenir à un groupe semble très développé au sein de cette entreprise depuis la mise en application du TBP. La note attribuée à l'indicateur passe de 3,9/10 au moment du lancement du processus, à 9,4/10, ce qui a une signification très importante. Cet indicateur au même titre que le sentiment d'être écouté, qui suit la même tendance, sont des indicateurs qualitatifs de création et d'évaluation des performances unanimement reconnus importants (Eccles, 2001). Un autre indicateur, la flexibilité de la hiérarchie, l'un des axes auxquels nous avons attaché beaucoup d'importance, a produit les effets attendus.

Plus la hiérarchie est flexible, plus l'employé a le sentiment d'être écouté, respecté et important. De ce qu'il passe de 3,7 à 8,5/10, marque une importante mutation du processus managérial de cette entreprise.

La sécurité professionnelle qui désormais est présente dans cette entreprise, avec une note de 8,3/10, est significative de beaucoup de quiétude des employés au sein de cette entreprise. Lorsqu'à celle-ci se joint le sentiment de bénéficier de la croissance et d'être bien rémunéré, (éléments qui sont des indicateurs de la juste répartition de la valeur créée), on comprend pourquoi la volonté de rester est passée de 5,6/10 à 9,1/10 à la fin du processus.

Diagramme 34 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans le temps



Le présent diagramme montre un accroissement de tous ces indicateurs non financiers le long du processus, surtout à la fin de celui-ci, avec en prime le sentiment d'appartenir à un groupe.

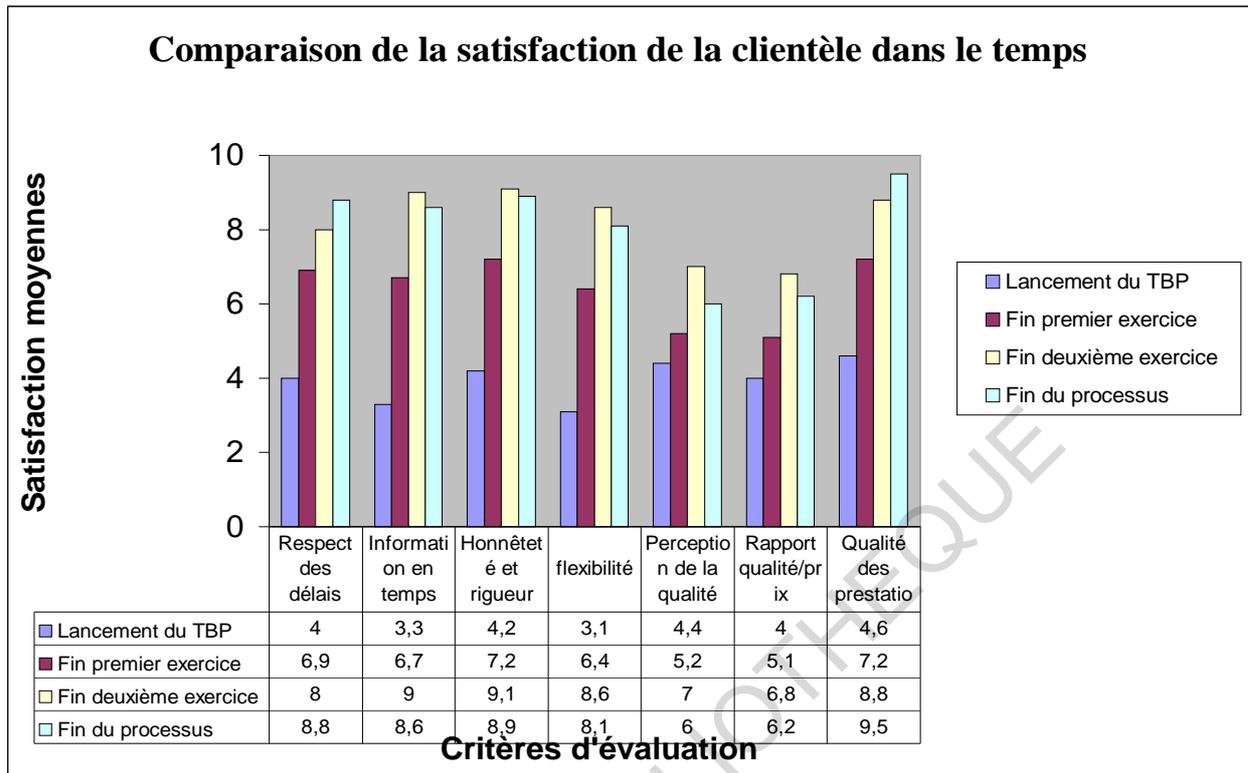
Tableau 53: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	4	6,9	8	8,8
Information en temps voulu	3,3	6,7	9	8,6
Honnêteté et rigueur	4,2	7,2	9,1	8,9
flexibilité	3,1	6,4	8,6	8,1
Perception de la qualité	4,4	5,2	7	6
Rapport qualité/prix	4	5,1	6,8	6,2
Qualité des prestations du personnel	4,6	7,2	8,8	9,5
Indice de satisfaction	3,94	6,39	8,19	8,01

Source : Notre enquête

La grille de la satisfaction des clients de la grande entreprise « B » suit la même tendance, avec en record, la qualité des prestations du personnel, qui reçoit une note de 9,5/10 à la fin du processus, alors que celle-ci n'était que de 4,6 au lancement. La « perception de la qualité » et le « rapport qualité/prix » suivent la même logique que celle de la grande entreprise « A ». L'honnêteté et la rigueur semblent également très présentes désormais dans cette entreprise, car parties de 4,2 /10, cet indicateur est noté à 8,9/10 à la fin du processus. Le respect des délais, l'information en temps voulu sont également très bien appréciés, ce qui fait une moyenne générale de 8,01 /10.

Diagramme 35 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans le temps



La lecture de ce diagramme montre un avis croissant et très dynamique des différents indicateurs de performances le long du processus de valorisation du TBP dans cette entreprise. Si cinq indicateurs sur sept connaissent une meilleure performance à la fin de la deuxième année du processus, le respect des délais et la qualité des prestations connaissent une performance croissante le long du processus de mise en application du TBP.

Tableau 54 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	4,4	6,8	8,5	9
Qualité du matériel de travail	5,6	5,3	6	6
Environnement de travail	4,8	7,5	8,3	7,8
Flexibilité de la hiérarchie	3,8	7,3	8,6	8,6
Qualité des produits servis	5	5,1	6,3	6
Sécurité sociale	4,6	7,2	6,5	7,8
Sécurité professionnelle	4,3	7	7,9	7,2
Volonté de rester	6	8,5	8,1	8,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,7	8	8,2	9,1
Sentiment d'être écouté	4,1	8,5	7,8	8,5
Sentiment d'être bien rémunéré	3,3	7,7	7,8	7,8
Sentiment de bénéficier de la croissance	1,8	8	8,4	8,3
Indice de satisfaction	3,97	7,84	7,81	8,13

Source : Notre enquête

Si les considérations de qualité semblent donner le même avis, à la fois chez les clients et chez les employés, et ceci de façon quasi transversale sur les grandes entreprises, on comprend que la vétusté de la logistique d'exploitation des entreprises en pays enclavés a du retard à se mettre sur le pas des exigences du progrès technique. Les préoccupations de moyens y sont certainement pour beaucoup, mais avec un bon recul, on devrait également y voir un déficit d'ambition de développement de long terme.

Malgré ce handicap technologique, l'entreprise obtient un indice de satisfaction global 8,13/10, avec un sentiment d'appartenir à un groupe de 9,1/10 et un sentiment de bénéficier de la croissance supérieure à 8, comme l'exprime le diagramme 37 suivant. La lecture de ce diagramme montre un esprit de travail en équipe et un sentiment d'appartenir à un groupe qui non seulement obtiennent des scores supérieurs à 9/10, mais connaissent également une très forte croissance dans le temps.

Deux aspects semblent également importants à souligner dans ce diagramme, Il s'agit de l'environnement de travail et de la sécurité professionnelle. Ces deux indicateurs évoluent de façon croissante du lancement du processus à la fin de la deuxième année de mise en place. Seulement, de la deuxième année à la fin du processus, ils connaissent chacun une baisse, passant, pour le premier, de 8,3/10 à 7,8/10 et pour le second de 7,9/10 à 7,2/10. Il est vrai que tous les deux indicateurs restent au dessus de la moyenne prescrite pour leur valorisation, mais l'entreprise a encore des efforts à faire sur ces deux aspects.

Diagramme 36 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans les GE (B)

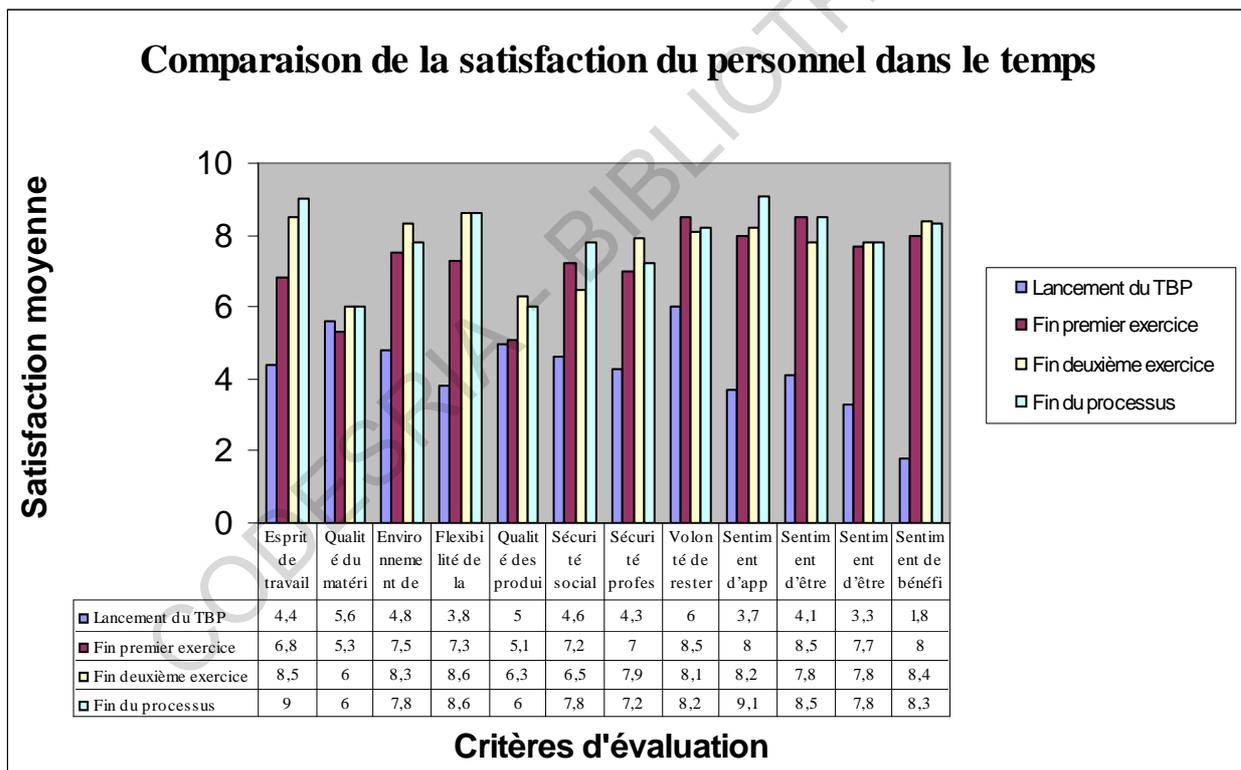


Tableau 55 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

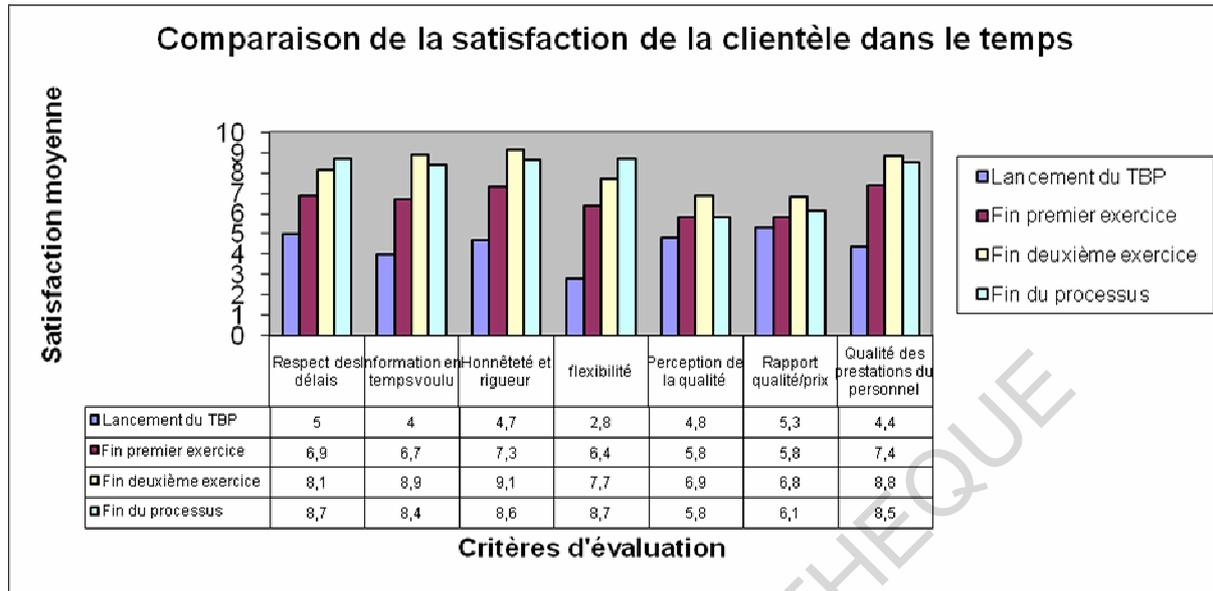
critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	5	6,9	8,1	8,7
Information en temps voulu	4	6,7	8,9	8,4
Honnêteté et rigueur	4,7	7,3	9,1	8,6
flexibilité	2,8	6,4	7,7	8,7
Perception de la qualité	4,8	5,8	6,9	5,8
Rapport qualité/prix	5,3	5,8	6,8	6,1
Qualité des prestations du personnel	4,4	7,4	8,8	8,5
Indice de satisfaction	4,43	6,61	8,04	7,83

Source : Notre enquête

La perception de la qualité et le rapport qualité prix restent décidément deux indicateurs sur lesquels les grandes entreprises camerounaises devraient mettre un accent sérieux, car de façon transversale, sur les grandes entreprises, ces deux indicateurs connaissent des problèmes. La fin du deuxième exercice semble connaître le meilleur score de ces deux indicateurs, avec respectivement 6,8 et 6,9/10.

Un autre aspect, lui aussi important à souligner, tient de la concentration de toutes les notes à 8, en dehors des deux indicateurs évoqués ci-dessus. Ce qui fait que l'indice global de satisfaction des clients soit à 7,83/10, contrairement aux deux autres entreprises où il est supérieur à

Diagramme 37 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans les GE et dans le temps



Le diagramme de la satisfaction des clients présente lui aussi une configuration qui mérite d'être soulignée. Cinq indicateurs sur sept connaissent de meilleures performances à la fin de la deuxième année du processus qu'à la fin de la troisième année. Il s'agit de « l'information en temps voulu », de « l'honnêteté et de la rigueur », de « la perception de la qualité » et du « rapport qualité/prix » qui sont déjà évoqués ci-dessus, puis de la qualité des prestations. L'entreprise « C » a donc des efforts à faire sur ces indicateurs pour consolider les performances obtenues et évoluer sur le chemin de l'excellence.

Tableau 56 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

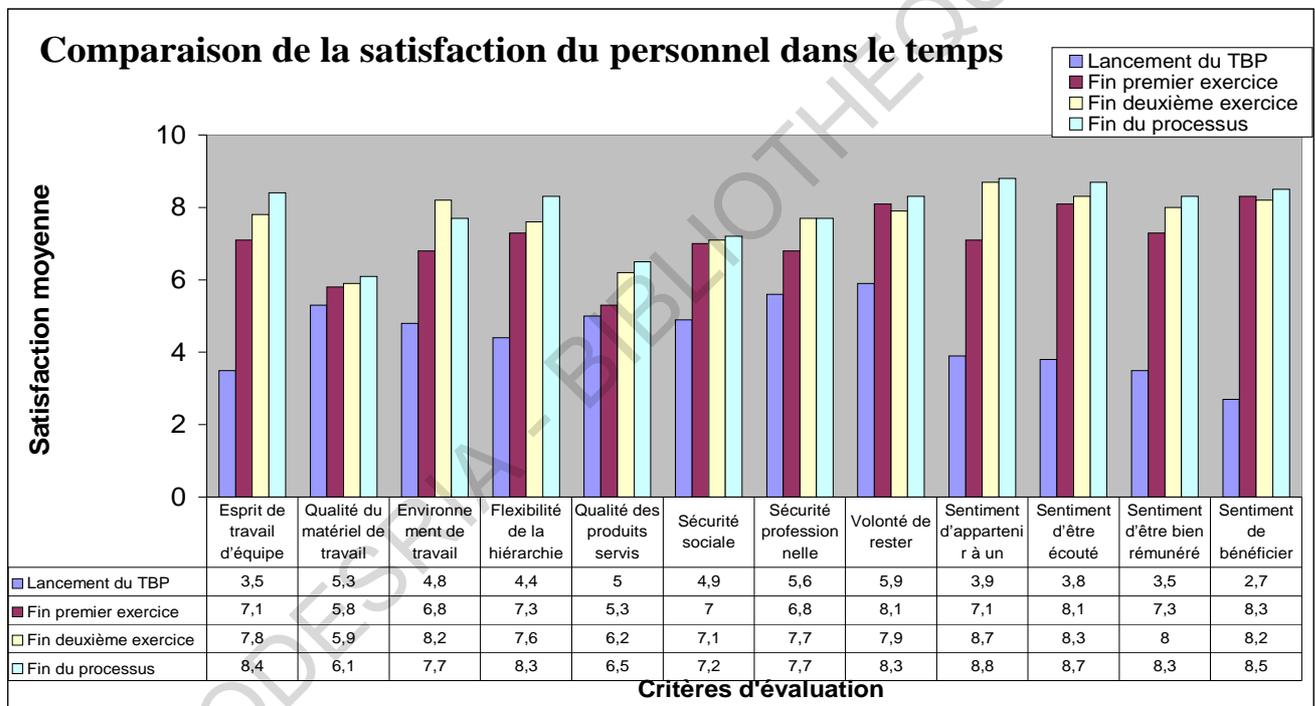
critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	3,5	7,1	7,8	8,4
Qualité du matériel de travail	5,3	5,8	5,9	6,1
Environnement de travail	4,8	6,8	8,2	7,7
Flexibilité de la hiérarchie	4,4	7,3	7,6	8,3
Qualité des produits servis	5	5,3	6,2	6,5
Sécurité sociale	4,9	7	7,1	7,2
Sécurité professionnelle	5,6	6,8	7,7	7,7
Volonté de rester	5,9	8,1	7,9	8,3
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	7,1	8,7	8,8
Sentiment d'être écouté	3,8	8,1	8,3	8,7
Sentiment d'être bien rémunéré	3,5	7,3	8	8,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	2,7	8,3	8,2	8,5
Indice de satisfaction	4,33	7,53	7,99	8,21

Source : Notre enquête

Bien que l'indice global de satisfaction du personnel soit croissant dans cette entreprise, et qu'il n'y ait que « l'environnement de travail » qui connaisse un indice de fin de deuxième année du processus supérieur à celui de la fin de la troisième, la performance globale de cet indicateur reste supérieure à 8/10. Une observation reste néanmoins indispensable, c'est qu'aucun indicateur n'a atteint une performance de 9/10.

Une note de satisfaction importante à souligner quand-même, il s'agit des quatre derniers indicateurs, à savoir : « le sentiment d'appartenir à un groupe » avec 8,8, le « sentiment d'être écouté », avec 8,7, le sentiment d'être bien rémunéré, avec 8,3 et le sentiment de bénéficier de la croissance, avec 8,5/10. Ces indicateurs semblent avoir été très déterminants dans la volonté de rester dans l'entreprise de ces employés, qui est de 8,3/10.

Diagramme 38 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans les GE et dans le temps



Le diagramme ci-dessus montre une croissance soutenue de onze indicateurs sur les douze, sur toute la période de travail. En effet, en dehors de l'indicateur volonté de rester, qui fléchit légèrement de la fin de la première année à la fin de la deuxième année du processus, la performance de cet indicateur global (satisfaction des clients) est autant importante qu'à pérenniser.

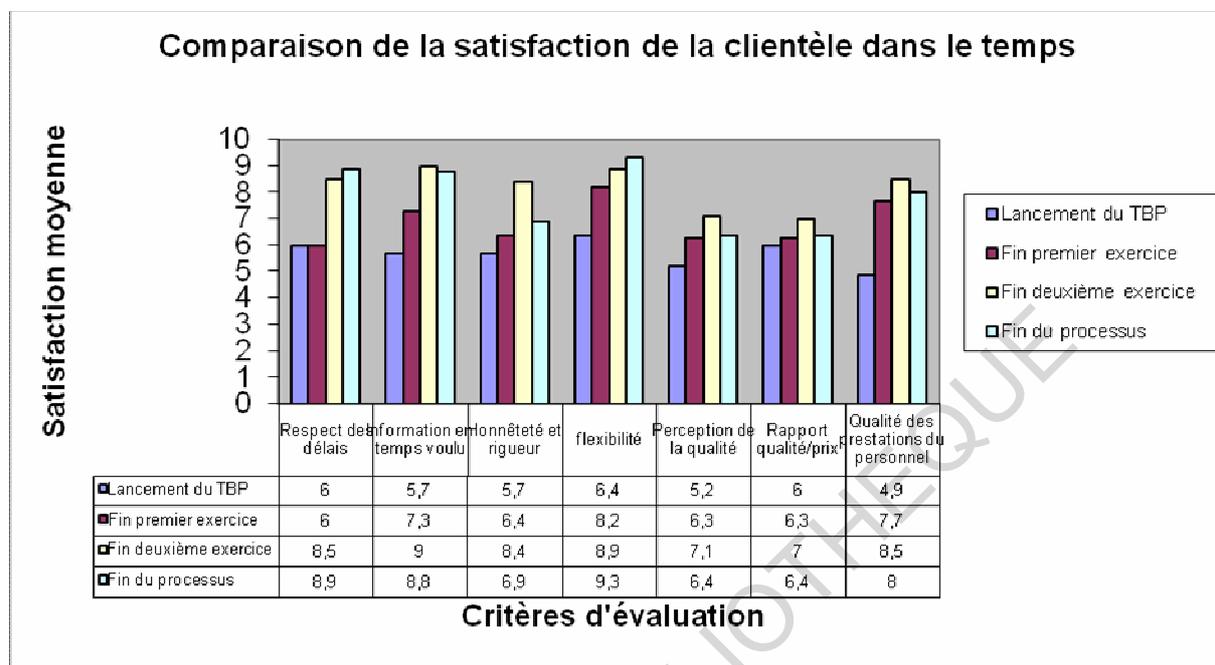
Tableau 57: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	6	6	8,5	8,9
Information en temps voulu	5,7	7,3	9	8,8
Honnêteté et rigueur	5,7	6,4	8,4	6,9
flexibilité	6,4	8,2	8,9	9,3
Perception de la qualité	5,2	6,3	7,1	6,4
Rapport qualité/prix	6	6,3	7	6,4
Qualité des prestations du personnel	4,9	7,7	8,5	8
Indice de satisfaction	5,70	6,89	8,20	7,81

Source : Notre enquête

L'indice de satisfaction des clients de la PME « A » semble atteindre son apogée à la fin de la deuxième année, avec une moyenne générale de 8,20/10. Cette moyenne, à la troisième année, va baisser et passer à 7,81/10. Cependant trois indicateurs restent relativement bas, il s'agit : de « la perception de la qualité », avec 6,4, du « rapport qualité/prix, avec le même score et de « l'honnête et de la rigueur », avec 6,9/10. Bien que trois indicateurs essentiels connaissent des scores intéressants, « le respect des délais » 8,9, « l'information en temps voulu » 8,8 et surtout « la flexibilité », avec 9,3/10, il y a une inquiétude à émettre sur la qualité des produits, et avec celle-ci le rapport qualité prix qui est un support essentiel de la compétitivité.

Diagramme 39 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la PME A et dans le temps



Le diagramme ci-dessus permet de voir que seuls deux indicateurs connaissent une évolution croissante le long des trois années de mise en application du processus. Il s'agit « du respect des délais » et de la flexibilité. Ceux-ci sont

Tableau 58 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

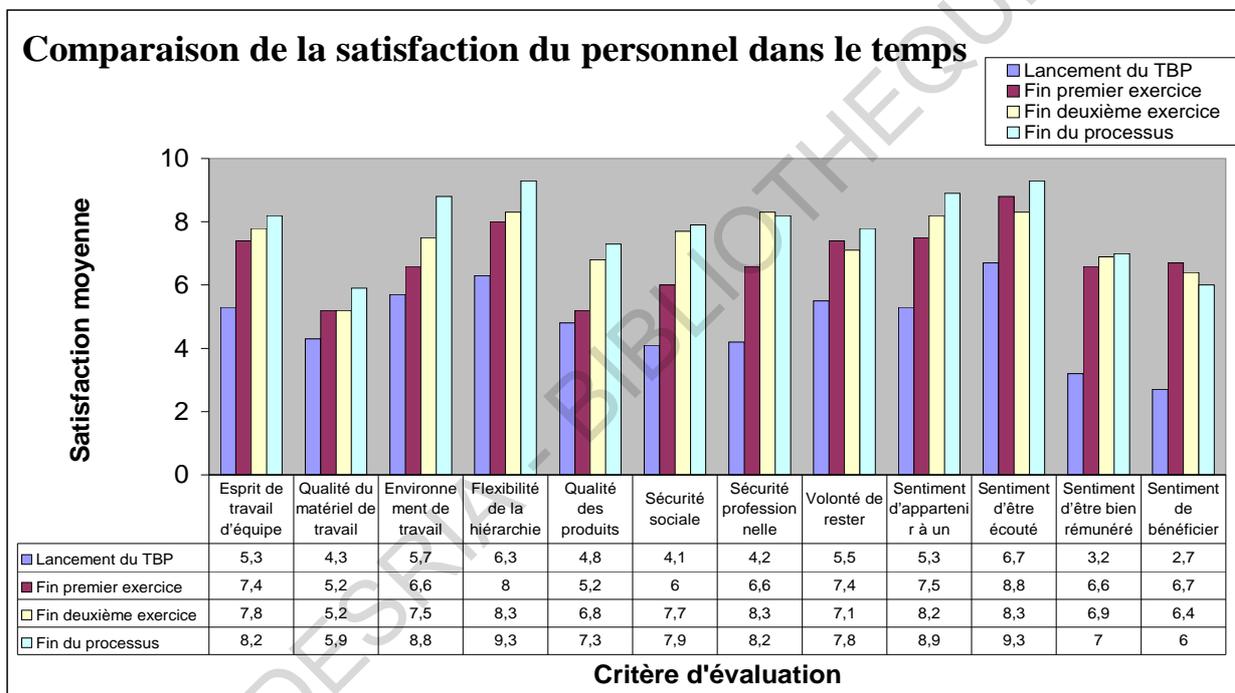
critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	5,3	7,4	7,8	8,2
Qualité du matériel de travail	4,3	5,2	5,2	5,9
Environnement de travail	5,7	6,6	7,5	8,8
Flexibilité de la hiérarchie	6,3	8	8,3	9,3
Qualité des produits servis	4,8	5,2	6,8	7,3
Sécurité sociale	4,1	6	7,7	7,9
Sécurité professionnelle	4,2	7	8,3	8,2
Volonté de rester	5,5	7,4	7,3	7,8
Sentiment d'appartenir à un groupe	5,3	7,9	8,2	8,9
Sentiment d'être écouté	6,7	8,8	8,4	9,3
Sentiment d'être bien rémunéré	3,2	6,6	6,9	7
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	2,7	6,7	6,4	6
Indice de satisfaction	4,53	7,90	7,86	7,97

Source : Notre enquête

La grille d'évaluation de la satisfaction du personnel montre un indice global de 7,87/10, ce qui est au dessus de la moyenne retenue pour valider la performance de l'indicateur, même si quatre indicateurs retiennent l'attention du lecteur. Il s'agit en premier lieu du « sentiment de bénéficiaire de la croissance ». Celui-ci, bien qu'ayant significativement évolué, de l'année de lancement du processus au terme de celui-ci, passant de 2,7 à 6/10. Mais il faut comprendre que la PME « A » qui a une forte préoccupation à croître et donc qui réinvestit ses bénéfices, ne laisse pas suffisamment de valeur créée au profit des employés. Ce qui fait que même le sentiment d'être bien rémunéré s'en trouve altéré, bien qu'en croissance soutenue.

Seulement, cela n'enlève en rien la volonté de rester dans l'entreprise, qui est passée de 5,5 à 7,8/10 au terme du processus. La qualité du matériel de travail est dénoncée de façon très criarde ici, ce qui rejoint l'avis général du personnel des grandes entreprises. On comprend donc que c'est une préoccupation qui est constante au sein du tissu entrepreneurial camerounais.

Diagramme 40: Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME (A) et dans le temps



Le diagramme ci-dessus montre une évolution croissante et soutenue de huit indicateurs sur douze de la satisfaction du personnel. Seuls : « le sentiment de bénéficier de la croissance », le « sentiment d'être écouté », « la volonté de rester » et « la sécurité professionnelle », connaissent des fluctuations de tendance le long du processus, même s'ils restent eux aussi très positifs, par rapport aux performances de départ

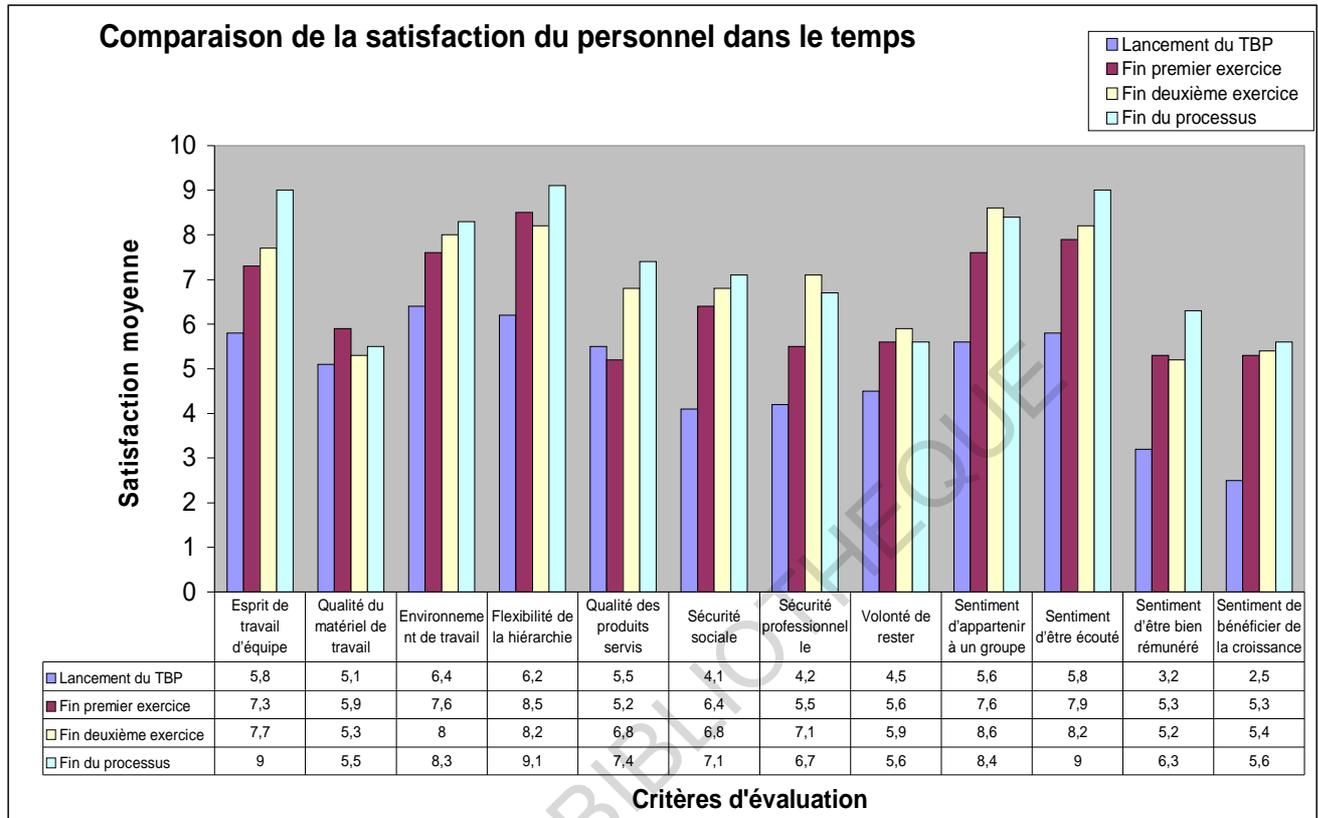
Tableau 60 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	5,8	7,3	7,7	9
Qualité du matériel de travail	5,1	5,9	5,3	5,5
Environnement de travail	6,4	7,6	8	8,3
Flexibilité de la hiérarchie	6,2	8,5	8,2	9,1
Qualité des produits servis	5,5	5,2	6,8	7,4
Sécurité sociale	4,1	6,4	6,8	7,1
Sécurité professionnelle	4,2	5,5	7,1	6,7
Volonté de rester	4,5	5,6	5,9	5,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	5,6	7,6	8,6	8,4
Sentiment d'être écouté	5,8	7,9	8,2	9
Sentiment d'être bien rémunéré	3,2	5,3	5,2	6,3
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	2,5	5,3	5,4	5,6
Indice de satisfaction	4,27	6,23	6,74	6,96

Source : Notre enquête

A la lecture du tableau qui précède, on se rend compte que cinq indicateurs sur douze n'atteignent pas un taux de validation de 7/10. Il s'agit notamment du sentiment de bénéficiaire de la croissance et de la volonté de rester, qui sont de 5,6/10, de la qualité du matériel de travail, 5,5/10, du sentiment d'être bien rémunéré, 6,3/10 et de la sécurité professionnelle, 6,7/10. Ceci fait que bien des indicateurs de forte pertinence dans l'évaluation des performances non financières tels que la flexibilité de la hiérarchie, l'esprit de travail d'équipe, le sentiment d'être écouté ou même encore le sentiment d'appartenir à un groupe, obtiennent de bonnes performances, l'indice global n'est évalué qu'à 6,96/10. Ce qui vient altérer la performance globale de cet indicateur dans le PME « B ».

Diagramme 42 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME B et dans le temps



Le diagramme qui précède montre que seuls cinq indicateurs sur le douze connaissent un taux de croissance soutenu et constant, de l'exercice de mise en application à la fin du processus. On y voit également l'implication de la défektivité du matériel employé, en plus des quatre autres indicateurs, dans l'altération de la satisfaction du personnel de cette entreprise. Cet indicateur et la « volonté de rester » sont les seuls qui ne connaissent pas d'évolution remarquable de l'exercice de mise en application à la fin du processus.

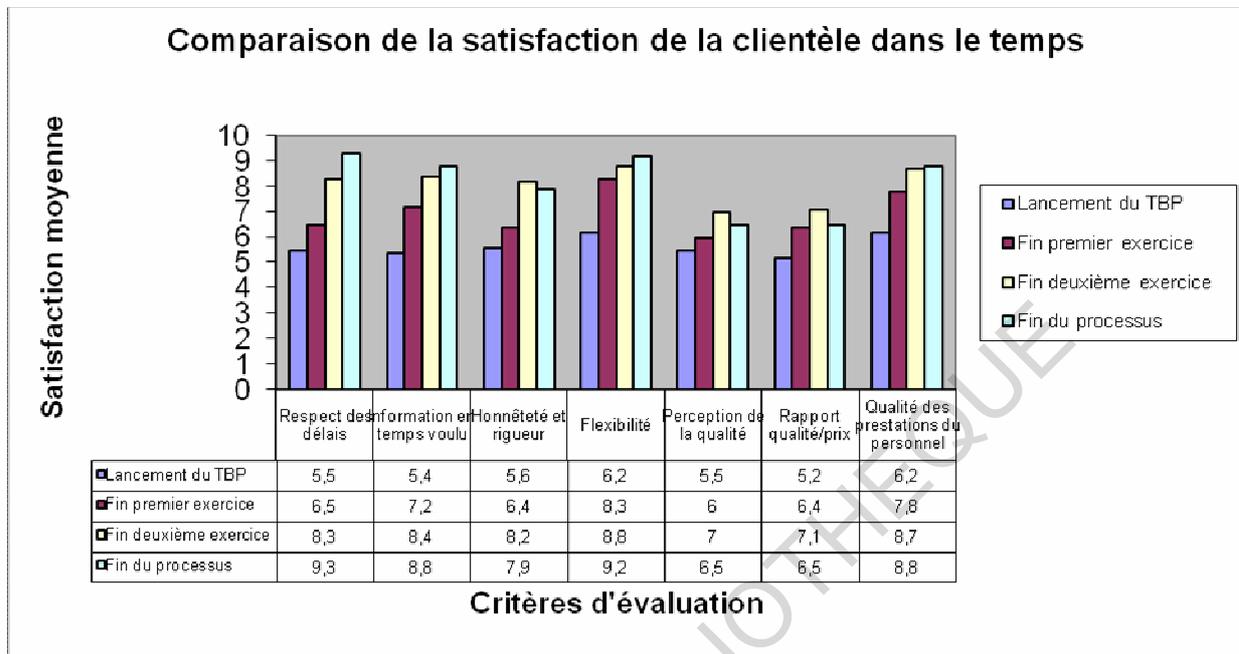
Tableau 61 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	5,5	6,5	8,3	9,3
Information en temps voulu	5,4	7,2	8,4	8,8
Honnêteté et rigueur	5,6	6,4	8,2	7,9
Flexibilité	6,2	8,3	8,8	9,2
Perception de la qualité	5,5	6	7	6,5
Rapport qualité/prix	5,2	6,4	7,1	6,5
Qualité des prestations du personnel	6,2	7,8	8,7	8,8
Indice de satisfaction	5,66	6,94	8,07	8,14

Source : Notre enquête

L'indice de satisfaction des clients de la PME « C » est satisfaisant à 8,14/10. Seulement, si cette performance est due à la forte portée des indicateurs tels « le respect des délais », avec 9,3, « la flexibilité », avec 9,2 et d'autres indicateurs tels « la qualité des prestations du personnel » et l'information en temps voulu, avec 8,8/10, elle n'altère en rien la situation préoccupante de la perception de la qualité et du rapport qualité/prix. C'est les seuls indicateurs qui n'ont pas atteint la performance requise pour la validation de l'indice de satisfaction.

Diagramme 43 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la PME C et dans le temps



Le diagramme qui précède montre une stagnation des deux indicateurs évoqués ci-dessus, qui altère les performances réalisées par des indicateurs tels « le respect des délais », l'information en temps voulu, la flexibilité et même la qualité des prestations.

Tableau 62 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la PME « C » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	5,7	7,8	8,5	8,9
Qualité du matériel de travail	5,3	5,9	6,3	6,7
Environnement de travail	5,5	6,9	8,9	8,7
Flexibilité de la hiérarchie	5,6	8,7	9	9,3
Qualité des produits servis	5,3	5,1	6,5	6,8
Sécurité sociale	5,2	7	7,5	8,2
Sécurité professionnelle	5,2	5,6	8,4	8,1
Volonté de rester	4,3	5,5	6,6	7,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	7,2	8,8	9,3
Sentiment d'être écouté	4,5	8,3	8,8	9,1
Sentiment d'être bien rémunéré	2,9	6	6,35	7,5
Sentiment de bénéficier de la croissance	2,1	3,2	6,1	7
Indice de satisfaction	4,01	7,83	7,98	8,06

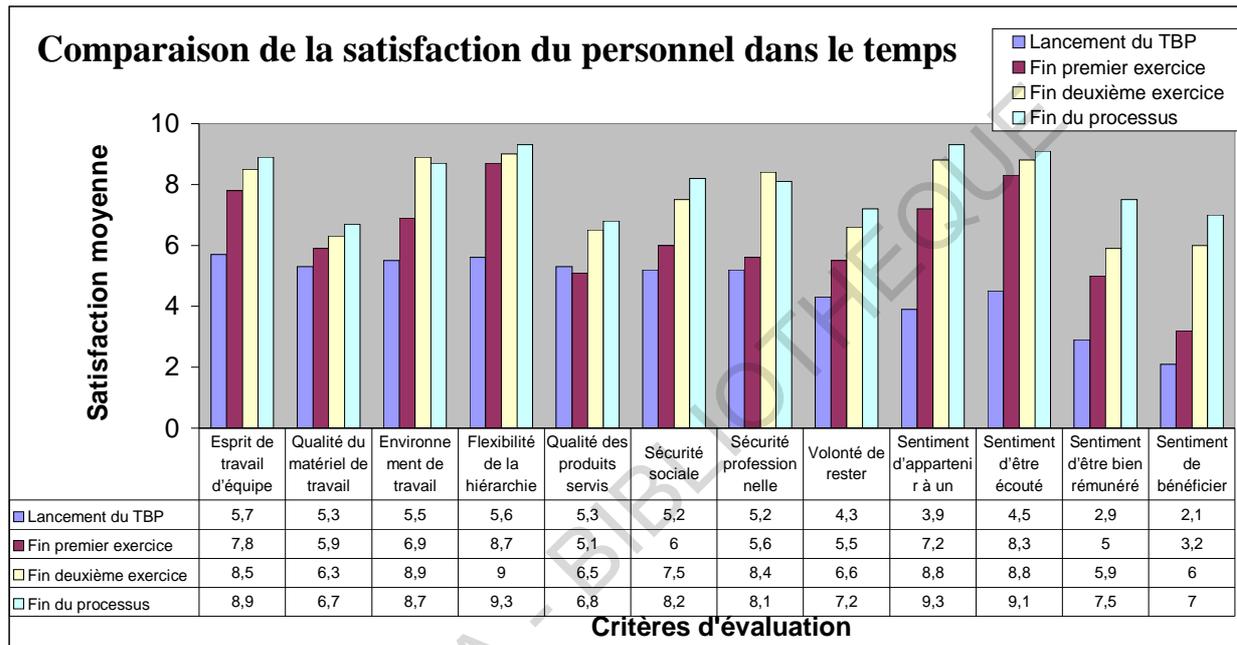
Source : Notre enquête

L'indice de satisfaction du personnel réalise une bonne performance, avec une note de 8,06/10, même si les différents indicateurs de performances qui ont trait à « la qualité du matériel de travail » et à « la qualité des produits servis » sont restés accrochés à la tendance observée le long de cette étude.

On se rend compte néanmoins que des indicateurs tels que le sentiment d'être écouté, d'appartenir à un groupe et la flexibilité de la hiérarchie sont très bien cotés, avec plus de 9/10. Ce qui est très important dans une PME, car ça consolide la confiance de l'employé et lui donne une impression juste d'être un maillon important de la chaîne des activités.

En dehors des indicateurs liés à la qualité des produits et du matériel, tous les autres indicateurs réalisent de bonnes performances dans l'indice de satisfaction du personnel de la PME « C ».

Diagramme 44 : Comparaison de la satisfaction du personnel dans la PME « C » et dans le temps



Le diagramme qui précède montre une évolution croissante et soutenue de neuf indicateurs sur les douze étudiés, par rapport à la satisfaction du personnel de la PME « C ». Il s'agit de l'esprit de travail, de la flexibilité de la hiérarchie, de la sécurité sociale, de la volonté de rester, du sentiment d'appartenir à un groupe, du sentiment d'être bien rémunéré et du sentiment de bénéficier de la croissance. Dans une certaine mesure, bien que celle-ci soit non soutenue, la qualité du matériel connaît une certaine croissance de l'année de lancement à la fin du processus.

SECTION DEUXIÈME : UNE CONSTRUCTION « RÉUSSIE » DU TBP AU SEIN DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN

La démarche empruntée, qui a été tirée des analyses de Kaplan et Norton (1998), est partie de l'observation que dans beaucoup d'entreprises, l'évaluation est faite exclusivement sur la base d'indicateurs financiers. Ce qui est un tort (Kaplan et Norton, 1998, Eccles, 2001, Caby, 2005), car cette logique empêche souvent les managers d'investir durablement sur le développement du potentiel non financier de l'entreprise.

Dans l'expérimentation qui a été mise en place, l'accent a été mis à la fois sur les options financières et sur celles non financières, de même que sur certains canevas de gestion. Les options financières opérationnalisées étaient le chiffre d'affaires et le résultat net. Les indicateurs d'évaluation de la gestion étaient trois : le nombre d'employés, les charges variables et les charges fixes. Les indicateurs non quantitatifs sont de deux catégories : il s'agit des indicateurs de répartition de la valeur créée et des indicateurs de satisfaction des partenaires (clients) et des acteurs (personnel).

L'indice de satisfaction des clients était mesuré par sept indicateurs. Il s'agit : du respect des délais, de l'information en temps voulu, de l'honnêteté et de la rigueur du partenaire, de la flexibilité de celui-ci, de la perception de la qualité par les clients, du rapport qualité prix à leur avis et de la qualité des prestations du personnel telle que perçue par les clients.

L'indice de satisfaction du personnel quant lui, a été mesuré par douze indicateurs. Il s'est agi : De l'esprit de travail d'équipe, de la qualité du matériel de travail, de l'environnement de travail, de la flexibilité de la hiérarchie, de la qualité des produits servis, de la sécurité sociale des employés, de leur sécurité professionnelle, de leur volonté de rester dans l'entreprise, du sentiment qu'ils avaient d'appartenir à un groupe, du sentiment d'être écouté par la hiérarchie, du sentiment d'être bien rémunéré et du sentiment de bénéficier de la croissance de l'entreprise.

Cet ensemble d'indicateurs et ceux cités plus haut, ont constitué la base d'évaluation des performances créées. En ce qui concerne l'évaluation des performances financières, l'approche retenue consistait à comparer les performances réalisées aux performances antérieures des mêmes entreprises, sur les trois années, d'une part, puis de comparer les mêmes performances réalisées aux bases d'évaluation arrêtées. Pour ce qui est des performances non financières, on va dans un premier temps, évaluer les performances de gestion, puis celles tenant de la satisfaction des clients et de celle du personnel.

Paragraphe premier : Analyse des performances financières

L'évaluation des performances financières se fera dans un premier temps à partir du chiffre d'affaires, puis suivra celle à partir des résultats nets. Les grandes entreprises seront les premières évaluées, puis les PME.

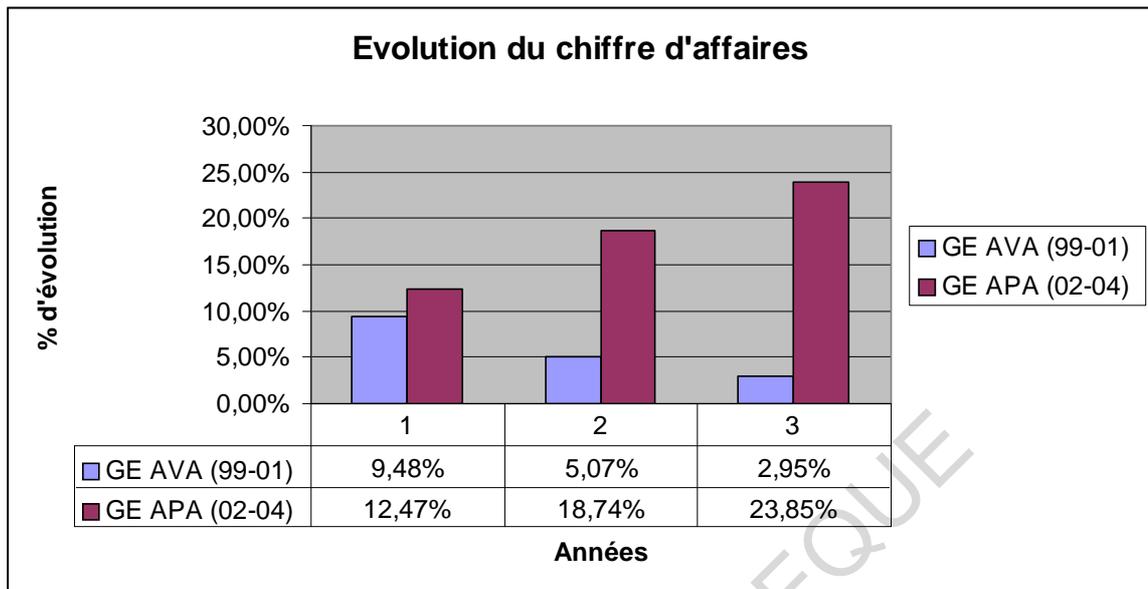
I- Évaluation par rapport aux performances réalisées avant la mise en application des TBP : le cas des chiffres d'affaires.

En ce qui concerne les grandes entreprises, à la dernière année avant la mise en application (année de base de l'évaluation du processus de mise en application des TBP), le taux de croissance est de 2,95%. A l'issue du premier exercice de mise en place des TBP, le taux est passé à 12,47%, soit un différentiel favorable de 9,52%. On se rend compte que ce différentiel est supérieur au taux le plus élevé des trois exercices antérieurs, qui est de 9,48%.

A l'issue du deuxième exercice de mise en application, ce taux est passé de 12,47% à 18,74%, soit un accroissement de 6,27%, par rapport à l'année d'avant, et de 15,79 par rapport à l'année de base. Il est important de noter que le taux de croissance du chiffre d'affaires de la deuxième année de mise en application du TBP est supérieur à tous les taux de croissance cumulés des trois années avant la mise en application de ce processus.

Au terme du processus de mise en application du TBP, le taux de croissance du chiffre d'affaires obtenu était de 23,85%. Ce taux est supérieur au taux de la deuxième année de 5,11 points et au taux le plus élevé des trois années d'avant de 14,37 points comme l'exprime le digramme suivant :

Diagramme 45 : Évolution du chiffre d'affaires



On peut dire, au terme de cette analyse, que par rapport à la situation de départ, l'opérationnalisation des TBP a été très porteuse pour les grandes entreprises de cette expérience.

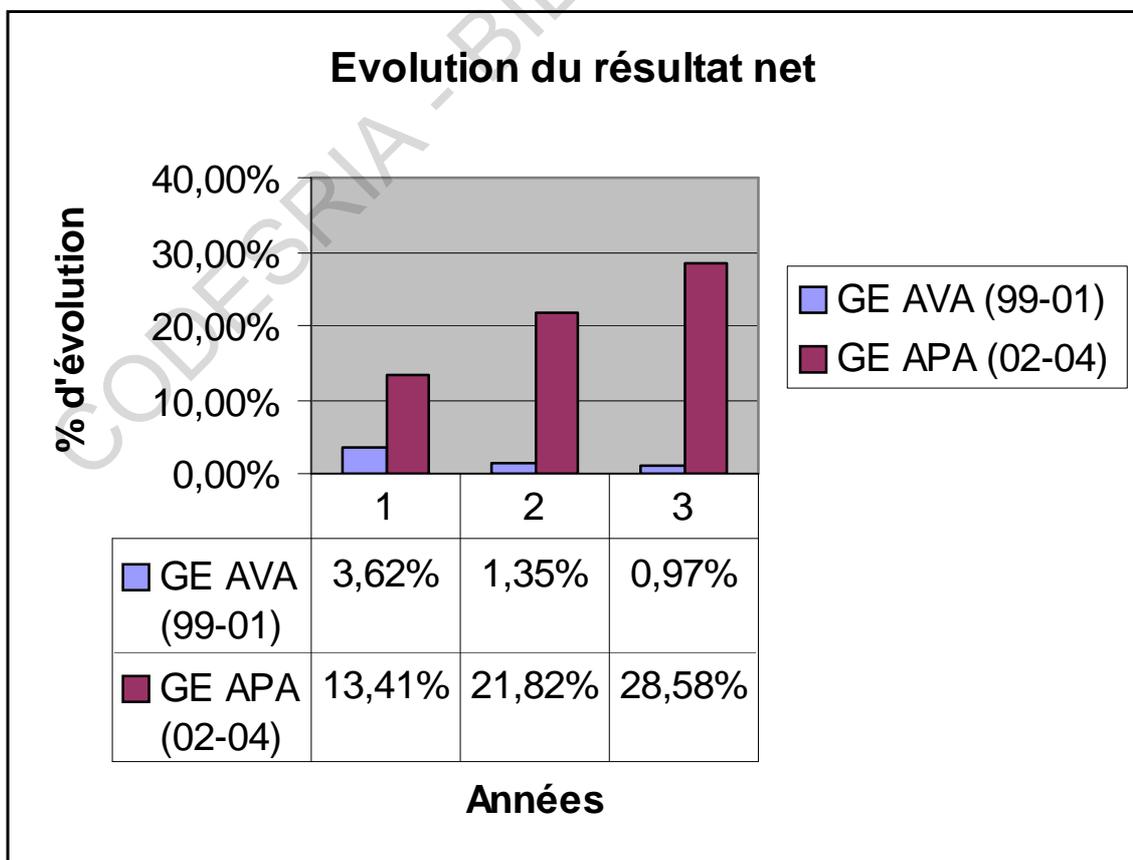
Pour ce qui est des PME, au terme du premier exercice de mise en application, on se rend compte, par rapport au dernier exercice avant le processus, que l'accroissement du chiffre d'affaires est de 8,27%. Cette différence, à elle seule, est supérieure aux 2/3 (soit 7,24%) du cumul de croissance des PME sur les trois années d'étude avant la mise en expérimentation des TBP.

A la fin du second exercice, la différence de croissance avec la première année est de 5,83 point. Au delà du fait que ce différentiel de croissance, à lui seul, n'a été atteint par aucun taux de croissance sur les trois années avant le processus, celui-ci exprime une croissance soutenue générée par la mise en application des TBP. Le taux de croissance du dernier exercice, qui frise les 30%, montre la capacité de cet outil à générer de la valeur financière au sein des entreprises, même en contexte de pays sous développé.

II- Évaluation par rapport aux performances réalisées avant la mise en application des TBP : le cas des résultats nets

La réalité des grandes entreprises, pour ce qui est des résultats nets offre une lecture de très grande valorisation pour les TBP. En effet, si l'on prend la différence qui s'établit entre le résultat net de la dernière année avant la mise en place du processus (0,97%) et celui de la première année de mise en place du processus (13,41%) on constate une différence de 12,43%. Ce qui est plus de deux fois supérieur au cumul des performances réalisées le long des trois années avant la mise en place du processus de valorisation des TBP. Le diagramme suivant l'illustre assez clairement.

Diagramme 46 : Évolution du résultat net dans les grandes entreprises.

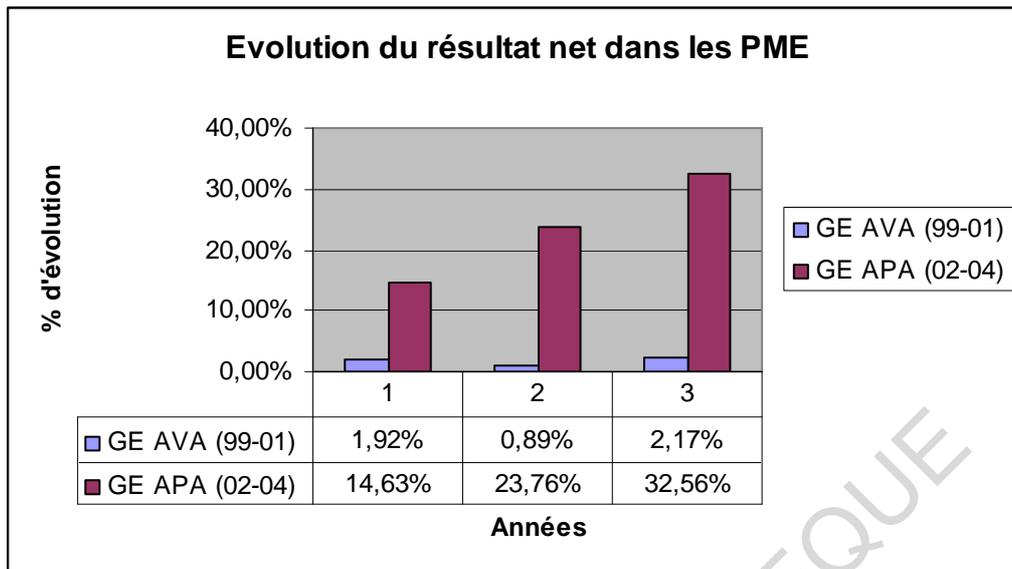


La deuxième année de valorisation, elle-aussi, offre de bonnes performances aux grandes entreprises qui connaissent la mise en application du processus. En effet, de 13,41% à l'issue du premier exercice, l'on passe 21,82%, marquant une différence de 8%. Cette différence seule est près de deux fois supérieure au cumul des performances réalisées avant la mise en application du processus.

La troisième année crève le plafond, avec un taux de 28,58%, marquant une différence de 6,76% sur l'année d'avant, et dépassant l'accroissement du chiffre d'affaires de près de 5%. Il faut d'ailleurs noter que le long des trois années de mise en application des TBP, l'accroissement des résultats nets est supérieur à celui des chiffres d'affaires. Ce qui est l'expression d'une grande création de valeur financière comme l'illustre le diagramme précédent.

L'évolution des résultats nets pour les PME, le long des trois exercices, avant la mise en application des TBP, a donné un accroissement cumulé de 4,98%. Cet accroissement cumulé est multiplié par près de trois à partir de la première année seulement de la mise en application, dont le taux de croissance est de 14,63%. On constate dans l'ensemble une forte dynamique de croissance imprimée dans les PME par la mise en application des TBP. Cette dynamique de croissance sera davantage forte à partir de la deuxième année, où le taux d'évolution, par rapport à sa performance à l'issue du premier exercice, est de 23,76%, marquant un différentiel de croissance de plus de 9 unités. Quand on sait que le taux de croissance de la première année, lui-même, était déjà important, on comprend que le TBP s'opérationnalise avec beaucoup de succès dans les PME, même au Cameroun comme l'illustre le diagramme suivant.

Diagramme 47 : Évolution du résultat net dans les PME



L'apothéose de croissance sera atteinte par l'évolution des bénéfices nets à l'issue du troisième exercice, avec un taux de 32,56%, dépassant le taux de croissance de la deuxième année et celui de la dernière année de mise en application de 30,39 unités de croissance. Ceci est l'expression, sur le plan de la performance financière de la réussite de l'opérationnalisation des TBP.

III-Évaluation par rapport aux bases arrêtées : le cas des chiffres d'affaires

Le tableau des mesures des indicateurs de performances retenues préconise, en ce qui concerne les grandes entreprises, que pour évoquer une opérationnalisation à succès des TBP, il faudrait que le taux de croissance minimal du chiffre d'affaires soit au moins de 10%. La mise en application a généré, de la première à la troisième année de l'expérimentation des taux successifs de 12,47%, 18,74% et 23,85%, dépassant le plancher prescrit successivement de (2,47), (8,74), et de (13,58) unités. On constate au terme du troisième exercice, que ce taux est même multiplié par plus de deux.

Ceci est un signe non seulement de succès de l'opérationnalisation de cet outil, mais aussi et surtout de sa capacité de construire des forces de pérennisation de l'entreprise camerounaise à travers une dynamique de croissance soutenue.

En ce qui concerne les PME, le plancher de croissance a été fixé à 20%, compte tenu de l'impératif de croissance de cette forme d'entreprise, de ses possibilités de flexibilité et de sa capacité d'adaptation. La raison a également tenu de ce que pour le niveau de performances qui étaient réalisées, il fallait une impression forte de croissance pour impulser un élan de développement durable, voire de pérennité.

Ainsi l'on constate que même si les deux premières années, bien que réalisant un taux de croissance du chiffre d'affaires supérieur à 10%, on n'atteint pas le niveau prescrit, à partir de la troisième année, on le dépasse, et ceci de façon soutenue, à partir de l'impulsion lancée à la première. C'est la preuve que la dynamique de croissance imprimée est constructive d'une sérieuse tendance de pérennité.

IV- Évaluation par rapport aux bases arrêtées : le cas des résultats nets

Si le chiffre d'affaires mesure le volume des activités à connotation financières menées par une entreprise au cours d'un exercice, il faut reconnaître que le résultat net mesure quant à lui la somme des valeurs créées qui restent la propriété de l'entreprise. C'est à ce titre que son évaluation s'avère à la fois importante et stratégique pour une entreprise.

La détermination du plancher de croissance ici a été imprimée par deux réalités. La première a tenu de l'évolution de cet indicateur le long des trois années avant la mise en application des tableaux de bord prospectifs. En aucune

année, aucun taux n'a atteint 4%. On s'est dit qu'avec des performances aussi médiocres, il faudrait mettre le plancher, ne serait-ce que pour un départ, à 10%. La deuxième raison a tenu de l'impact que pourrait avoir une croissance du résultat de 10%, lorsque celui-ci est soutenu et pérenne dans le temps, sur le processus de croissance voire de développement de l'entreprise, lorsqu'il s'agit des PME, ou sur un processus de consolidation, s'il s'agit des GE.

Le plancher, en ce qui concerne les grandes entreprises, a été fixé à 10%. Celui-ci est réalisé, dépassé et même multiplié, le long du processus, de la première année à la troisième. Les résultats nets sont successivement de 13,41%, 21,82% et 28,58%, en dépassement successifs de 3,41, 11,82 et 18,58 unités.

Au terme du processus, le plancher défini est presque multiplié par trois. Ce qui imprime, dans ces unités une dynamique sérieuse de pérennité.

Pour ce qui est des PME où le plancher a été fixé à 20%, si à l'issue de la première année le résultat net n'a connu qu'une évolution de 14,63%, marquant un déficit de 5,37 unités, cette année là est la dernière en terme de déficit par rapport aux normes prescrites. En effet, à partir de la deuxième année, le résultat net passe à 23,76%, marquant un dépassement de 3,76 unités. Au terme du processus, le résultat net passe à 32,56%. Ceci marque une multiplication par plus de 3 du plancher prescrit et un dépassement de 8,8 unités sur l'exercice précédent.

La valeur créée peut être analysée, voire évaluée, à l'aide d'indicateurs autres que financiers. Mais il reste pertinent de savoir ce que' en terme de flux financiers, l'entreprise a gagné au cours d'un exercice ou d'une période d'analyse. Il est évident que la construction d'une dynamique financière soutenue ne peut être réalisée qu'à travers la rationalisation des différents canevas et modes de gestion et la construction des vecteurs qui dynamisent des indicateurs autres que financiers de l'entreprise, en tête desquels se positionne la satisfaction du personnel.

Paragraphe deuxième : Analyse des performances non financières

Deux indicateurs vont être utilisés dans ce paragraphe. Il s'agit notamment de la satisfaction des clients, principaux partenaires extérieurs de l'entreprise et perfusion des ressources financières de celle-ci. Le personnel dont la satisfaction sera également jaugée est considéré comme étant le principal partenaire interne et principal maillon de la chaîne voire de tout le processus de production de l'entreprise.

I-Évaluation de la satisfaction des clients.

Celle-ci est évaluée à partir de sept indicateurs qui sont le respect des délais, l'information en temps voulu, l'honnêteté et la rigueur, la flexibilité du personnel, la perception de la qualité, le rapport qualité/prix et la qualité des prestations du personnel.

Ces indicateurs répondent aux attentes fondamentales des clients dans leurs rapports avec l'entreprise. Chacun des clients a un minimum espéré de ces indicateurs dans ses relations avec ses fournisseurs. En effet, si la qualité des produits achetés est fondamentale dans la construction de son potentiel de compétitivité, il faut savoir que le prix auquel on achète un produit est également déterminant pour la fixation de ses propres prix à soi-même, et donc à la construction du même potentiel de compétitivité, en contexte d'économie non monopolistique. Seulement, tant que ces indicateurs sont de forte considération pour le client, par rapport à la préoccupation de compétitivité, les autres restent de considération fortement stratégique pour le pilotage de ses relations avec son fournisseur.

C'est pourquoi il a été préconisé, dans cette opérationnalisation d'interroger 10 clients, à quatre étapes (du lancement du processus, puis une fois chaque année, jusqu'à la fin du processus). Chacun des clients devrait noter sur 10 chacun des indicateurs à chaque fois.

Le processus a été opérationnalisé dans chacune des six entreprises. C'est pourquoi l'analyse des résultats se fera au cas par cas, puis en comparaison avec d'autres cas, si nécessaire. La note retenue pour conclure qu'il y a eu création significative de valeur à travers la satisfaction des clients est de 7/10.

En ce qui concerne les grandes entreprises, pour ce qui est de l'entreprise « A », au lancement du processus, la note moyenne attribuée par les dix clients interrogés était de 4,07/10. A la fin de la première année de mise en place du processus, cette note était de 6,07. On peut donc dire que sur les deux étapes le quota prescrit pour valider la création de la valeur à travers la satisfaction des clients n'est pas atteint. Mais cette limite s'arrête là, car à partir de la fin du deuxième exercice, la note moyenne passe à 8,14/10, puis à 8,16/10 à la fin du processus comme l'indique le tableau suivant :

Tableau 63 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	4,6	6,5	8,1	9
Information en temps voulu	3,1	6,2	8,9	8,7
Honnêteté et rigueur	3,6	7	8,6	9,1
Flexibilité	3,1	5,6	8,5	8,7
Perception de la qualité	4,8	5,2	7,8	6,1
Rapport qualité/prix	4,8	5,4	6,2	6,3
Qualité des prestations du personnel	4,5	6,6	8,9	9,2
Indice de satisfaction	4,07	6,07	8,14	8,16

Source : Notre enquête

Deux constats s'imposent à cet effet : le premier, c'est que cette note est croissante dans le temps, du lancement du processus à la fin. Le deuxième c'est qu'à partir de la fin du deuxième exercice, la machine est huilée, et la qualité des prestations s'améliore continuellement. La moyenne sur les trois ans est de 7,46 /10.

L'entreprise « B » qui commence par une note de 3,94/10, au lancement du processus, suivra avec 6,39/10, à la fin de la première année de mise en opérationnalisation du processus. Jusqu'à cette période, elle est en deçà de la note prescrite. Mais à partir de la fin du deuxième exercice de l'expérimentation, la note devient bonne (8,19/10). Même s'il y a un léger fléchissement à la fin du troisième exercice, la note reste supérieure à 8/10. Ce qui marque une moyenne de 7,53/10 et met cette entreprise au dessus du seuil prescrit. On conclut donc que la satisfaction des clients est obtenue dans la grande entreprise « B », comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 64: Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la grande entreprise « B » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	4	6,9	8	8,8
Information en temps voulu	3,3	6,7	9	8,6
Honnêteté et rigueur	4,2	7,2	9,1	8,9
flexibilité	3,1	6,4	8,6	8,1
Perception de la qualité	4,4	5,2	7	6
Rapport qualité/prix	4	5,1	6,8	6,2
Qualité des prestations du personnel	4,6	7,2	8,8	9,5
Indice de satisfaction	3,94	6,39	8,19	8,01

Source : Notre enquête

La grande entreprise « C » connaît la même tendance que celle précédemment étudiée. Après une note de 4,43/10 au lancement du processus, sa note passe à 6,61/10. A la fin du second exercice, on se retrouve à 8,04/10, pour boucler le processus à 7,83/10. Ce qui fait une baisse de 0,21, et une moyenne générale de 7,49/10. Ce qui valide la condition de satisfaction des clients pour cette entreprise.

L'uniformité du déploiement du tableau de bord prospectif dans les entreprises camerounaises a généré des similitudes managériales qui construisent une uniformité d'appréciations des acteurs.

Dans les cas des PME, en tout cas pour celle « A », En ce qui concerne la satisfaction des clients, la tendance est assimilable à celle rencontrée dans le cas des G.E. C'est ainsi qu'au lancement du processus, l'on a une perception globale notée à 5,7/10. Il est vrai que celle-ci est inférieure à celle de la fin de la première année du lancement (6,89/10), mais elle reste non loin du plancher prescrit. En tout cas les deux dernières années dépassent ce plancher (8,20 et 7,81/10), bien que l'avant dernière soit mieux notée que celle de la fin du processus. La moyenne des trois années est de 7,63/10, supérieure au quota prescrit. On peut donc conclure que la condition posée pour que la création de valeur en terme de satisfaction de la clientèle dans la PME « A » soit obtenue est remplie, comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 65 : Grille d'évaluation de la satisfaction des clients de la PME « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Respect des délais	6	6	8,5	8,9
Information en temps voulu	5,7	7,3	9	8,8
Honnêteté et rigueur	5,7	6,4	8,4	6,9
flexibilité	6,4	8,2	8,9	9,3
Perception de la qualité	5,2	6,3	7,1	6,4
Rapport qualité/prix	6	6,3	7	6,4
Qualité des prestations du personnel	4,9	7,7	8,5	8
Indice de satisfaction	5,70	6,89	8,20	7,81

Source : Notre enquête

Dans la PME « B », la tendance est davantage uniforme. Déjà dès la phase de lancement du processus, la note attribuée est de 5,51/10. Il est vrai que cette note est croissante le long du processus, mais en aucun cas elle n'atteint 8. Pour la première année de lancement du processus, la note est de 6,66. Elle sera de 7,30 à la fin de la deuxième année, puis de 7,61 à la fin du processus. Ce qui fait une moyenne de 7,19/10. Au terme du processus donc, on ne peut pas dire que la condition de satisfaction des clients est remplie. Mais il faut savoir que c'est la qualité obsolète des équipements qui altère le rapport qualité/prix qui est à l'origine de cette situation

La PME « C » obtient des résultats meilleurs que toutes les entreprises de cette catégorie. Bien que partie d'un résultat en deçà de la note prescrite, ce qui n'est pas surprenant, compte tenu du contexte de gestion en place avant, soit 5,66/10, elle va grimper à partir de la fin de la première année de la mise en place du processus jusqu'au terme dudit processus, en réalisant des scores successifs de 6,94, puis 8,07, puis 8,14/10. Ce qui fait une moyenne de 7,72/10. On peut donc conclure que la satisfaction des clients est obtenue dans la PME « C ».

La synthèse de résultats sur la satisfaction des clients des PME donne un résultat de 7,51/10. Dans leur globalité donc, les PME obtiennent le quota prescrit pour valider la condition de satisfaction des clients. Les tableaux et diagrammes en annexe montrent les différentes tendances des GE et PME de la phase de lancement et à la fin du processus.

Tableau 66: Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « A » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Respect des délais	4,6	6	9	8,9
Information en temps voulu	3,1	5,7	8,7	8,8
Honnêteté et rigueur	3,6	5,7	9,1	6,9
Flexibilité	3,1	6,4	8,7	9,3
Perception de la qualité	4,8	5,2	6,1	6,4
Rapport qualité/prix	4,8	6	6,3	6,4
Qualité des prestations du personnel	4,5	4,9	9,2	8
Indice de satisfaction	4,07	5,70	8,16	7,81

Source : Notre enquête.

Dans ce tableau on constate qu'à la fin du processus, les indicateurs les plus faibles, en tout cas ceux qui obtiennent des scores inférieurs à 6,5/10 sont ceux liés à la qualité des produits et à celle du matériel. On comprend donc que l'un des axes sur lesquels les entreprises devraient faire des efforts et sur lesquels l'action du tableau de bord, en tout cas dans cette opérationnalisation actuelle, ne pouvait pas grand chose, est celui du renouvellement et même du remplacement des équipements.

II- Évaluation de la satisfaction du personnel

Principal facteur d'accomplissement des missions de l'entreprise, l'employé a longtemps été négligé dans l'échelle des valeurs par les utilisateurs des outils de gestion. Que ce soit les outils traditionnels ou que ce soit ceux qui préconisent la prise en compte de la valeur créée, ils sont peu nombreux à l'image de Eccles (2001), Kaplan et Norton (2001) et de Caby (2005) qui considèrent que la valeur créée au sein de l'entreprise ne devrait pas être qu'actionnariale, mais atteindre tous les maillons fonctionnels de l'entreprise, au premier rang desquels les employés.

L'évaluation de la satisfaction des employés sera faite ici à partir des six entreprises (dont les trois G.E et les trois PME). Chacune des entreprises comporte douze indicateurs qui ont été soumis à dix employés. La validation de la satisfaction des clients est obtenue, pour les GE. A 7/10, alors qu'elle l'est, pour les PME, à 7,5/10.

La grande entreprise « A » obtient, au lancement du processus, un indice de satisfaction du personnel de 4,16/10. Mais dès la mise en place du processus les performances de cet indicateur non financier vont croissant à partir de la première année où elle obtient 7,7/10, jusqu'à la fin du processus où elle obtient 8.79/10, en passant par la fin du deuxième exercice où elle a obtenu 8.34 /10. Ce qui lui fait une moyenne de 8,27/10, et valide l'indicateur comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 67 : Grille d'évaluation de la satisfaction du personnel de la grande entreprise « A » de la phase de lancement à la fin de la mise en place du processus des TBP

critères	Lancement du TBP	Fin premier exercice	Fin deuxième exercice	Fin du processus
Esprit de travail d'équipe	3,9	6,4	8,1	8,5
Qualité du matériel de travail	5,5	5,6	6,7	6,7
Environnement de travail	4,4	7,1	7,9	8,4
Flexibilité de la hiérarchie	3,7	6,7	8,2	8,5
Qualité des produits servis	4,8	4,8	7	7
Sécurité sociale	4,7	7	7	7,2
Sécurité professionnelle	5,2	7,1	7,9	8,3
Volonté de rester	5,6	8,2	8,6	9,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	7,7	9	9,4
Sentiment d'être écouté	3,8	8	8,5	9,2
Sentiment d'être bien rémunéré	3,5	7,8	8,6	9,2
Sentiment de bénéficier de la croissance	2,4	8,1	8,8	9,1
Indice de satisfaction	4,16	7,70	8,34	8,79

Source : Notre enquête

La grande entreprise « B » quant à elle, va obtenir la meilleure appréciation à partir de la fin du premier exercice avec une note de 7,84/10. Bien que cette note soit décroissante par la suite, avec des scores de 7,81 pour reprendre et atteindre 8,13/10, elle part quand même de 3,97/10, au lancement du processus. Cette entreprise obtient une moyenne de 7,92/10, ce qui valide l'hypothèse dans son cas.

Dans le cas de la grande entreprise « C », bien que la note ne soit pas bonne au lancement du processus (4,33/10), elle ira croissante à partir du

lancement. Ainsi elle passe successivement de 7,53/10 à la fin de la première année, à 7,99 à la fin du deuxième exercice, pour boucler le processus à 8,21/10. Ce qui lui fait une moyenne de 7,91/10. On peut donc conclure ici que dans la grande entreprise « C », l'indice de satisfaction obtenu remplit la condition prescrite.

L'analyse des performances non financières des grandes entreprises montre dans un premier temps que toutes valident la condition prescrite, et en second temps, que la moyenne des trois entreprises est de 8/10. On peut donc conclure que dans les grandes entreprises au sein desquelles est opérationnalisé le tableau de bord prospectif, la satisfaction du personnel est obtenue avec une mention très bien.

L'analyse de la satisfaction du personnel dans les PME est soumise au quota de 7.5/10 comme condition de validation de cet indicateur. Comme pour l'indice de satisfaction des clients, la fixation de ce taux a aussi tenu compte de la capacité d'adaptation de cette forme d'entreprise et de la forte flexibilité dont elle est potentiellement capable.

La première PME analysée donne une tendance croissante de la satisfaction du personnel le long des trois années d'expérimentation du TBP. En effet, si au lancement du processus l'indice global était de 4,53/10, dès la fin du premier exercice, il est passé à 7,9, puis à 7,86 à la fin du premier exercice. La PME « A » clôture le processus avec une satisfaction de 7,97. Ce qui donne une satisfaction moyenne globale de 7,91/10, et valide l'indice de satisfaction du personnel dans cette entreprise.

Dans la PME « B », l'indice de satisfaction du personnel n'atteint pas le quota prescrit, en raison de ce que certains indicateurs pertinents tels que la qualité du matériel de travail (5,5/10), le sentiment de bénéficier de la croissance (5,6/10), ne donnent pas au personnel l'envie de rester dans l'entreprise (5,6/10). Ce qui fait que bien que son indice de satisfaction soit croissant le long du processus, passant successivement de 4,27 au lancement à 6,23 à la fin de la première année du processus, puis à 6,74 à la fin du second exercice, pour clôturer le processus à 6,96/10. Son indice global de satisfaction du personnel donne donc une moyenne de 6,64/10. Celui-ci est le plus faible de tout le processus d'expérimentation des tableaux de bord prospectifs.

La PME « C », malgré la faible qualité du matériel utilisé (6,7/10), connaît une croissance bonne et soutenue de la satisfaction du personnel le long du processus. De 7,83/10 au début du processus à 7,98/10 à la fin du deuxième exercice puis à 8,06/10 à la fin du processus, on se rend compte que cet indice est validé dans cette entreprise, avec une moyenne, le long des trois années, de 7,96/10.

L'ensemble des trois PME offre une moyenne générale de 7,5/10, ce qui valide l'indice de satisfaction du personnel dans la catégorie des PME.

Seulement il ne faut pas perdre de vue deux aspects qui restent fondamentaux, et qui sont perçus de façon transversale à la fois dans les PME et dans les GE. Il s'agit de la qualité des produits servis et de la qualité du matériel utilisé. La défektivité de ce dernier et les limites du premier sont décriées à la fois par le personnel et par les clients. Le tableau qui suit donne une lecture globale des indicateurs de performance en ce qui concerne la satisfaction des clients dans les PME ET GE « A » au lancement et à la fin du processus.

Tableau 68 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « A » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Esprit de travail d'équipe	3,9	5,3	8,1	8,2
Qualité du matériel de travail	5,5	4,3	6,7	5,9
Environnement de travail	4,4	5,7	7,9	8,8
Flexibilité de la hiérarchie	3,7	6,3	8,2	9,3
Qualité des produits servis	4,8	4,8	7	7,3
Sécurité sociale	4,7	4,1	7	7,9
Sécurité professionnelle	5,2	4,2	7,9	8,2
Volonté de rester	5,6	5,5	8,6	7,8
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	5,3	9	8,9
Sentiment d'être écouté	3,8	6,7	8,5	9,3
Sentiment d'être bien rémunéré	3,5	3,2	8,6	7
Sentiment de bénéficier de la croissance	2,4	2,7	8,8	6
Indice de satisfaction	4,16	4,53	8,34	7,87

Source : Notre enquête

Ce tableau montre également un indice particulièrement faible, mais compréhensible, il s'agit du sentiment, pour le personnel, de bénéficier des fruits de la croissance. Les PME ayant des fortes préoccupations de croissance voire de développement, se tournent davantage vers le réinvestissement des récoltes de leurs exploitations. Les diagrammes en annexe, illustrent assez grandement ces diverses situations.

Dans l'ensemble les informations tirées des diagrammes et tableaux en annexe, montrent que la mise en application du tableau de bord prospectif est génératrice de création de valeur non financière, notamment en ce qui concerne la satisfaction des clients et celle du personnel. Seulement, il est une chose que de créer de la valeur, et une autre que de savoir la partager entre partenaires impliqués dans le processus de production.

III- Evaluation des indices de répartition de la valeur créée

La présente étude suit une grille de critères de répartition de la valeur, contenus dans le tableau 71 qui donne l'ensemble des résultats obtenus en ce qui concerne la répartition de la valeur créée le long du processus de mise en valeur du tableau de bord prospectif, sur les trois années du processus.

Tableau 69: Evaluation de la répartition de la valeur créée (à travers l'augmentation des dividendes aux associés et des gratifications aux personnels par rapport au résultat sur trois années (2002/2004)

Entreprises	Années	Evolution des dividendes (1)	Evolution des gratifications(1)
Grandes entreprises	2004	30%	10%
	2003	25%	10%
	2002	25,45%	10%
Après application			
Grandes entreprises (Avant application)	2001	20%	00%
	2000	20%	00%
	1999	18,35%	00%
Année de base	1998	00	00
PME	2004	30%	10%
	2003	25,5%	7,5
	2002	20%	7%
Après application			
PME (Avant application)	2001	5%	00%
	2000	0,15%	00%
	1999	10,25%	00%
Année de base	1998	00	00

Source : Notre enquête

(1) L'évolution est faite en pourcentage du résultat net.

Il ressort du précédent tableau que de la fin de la première année de mise en application des TBP à la fin du processus, les gratifications ont varié de 25 à 30% des résultats nets dans les G.E (25,45% à la fin de la première année, 25% à la fin de la deuxième année et 30% à la fin du processus).

Avant la mise en application du processus des TBP ces dividendes étaient certes importantes déjà, mais ne dépassaient pas 20% ; On peut donc conclure qu'en ce qui concerne la répartition de valeur créée, la mise en application des TBP, ne fut-ce que pour la valeur actionnariale, celle-ci est accomplie.

En ce qui concerne les PME, avant la mise en application des TBP, on est passé de 10,25% du résultat net à 0,15%, puis à 5%. De la première année de mise en application des TBP à la fin du processus, on constate que les PME sont passées de 20% à 25,5% puis à 30%. Ce qui marque une évolution croissante et soutenue de la part actionnariale dans la valeur créée. On constate également que les normes prescrites pour que cette répartition de valeur actionnariale soit considérée comme suffisante soient atteintes. Chacune des trois années, le plancher de 20% a été dépassé.

On constate également que l'évolution en cascade connue les trois exercices précédents est rompue avec la mise en place des TBP.

En ce qui concerne les évolutions de la gratification, dans le cas des GE, celles-ci sont nulles de la première à la troisième année avant la mise en place du processus. Par contre, à partir du premier exercice de mise en application elles sont de 10% du résultat net et restent constantes jusqu'à la fin du processus.

Elles sont supérieures au quota prescrit en ce qui concerne les GE (7%). On peut donc affirmer non seulement qu'il y a création de valeur, mais aussi que la valeur créée n'est pas qu'actionnariale, mais est également rétribuée au personnel.

Les PME répondent elles aussi à cette même logique. Alors que avant la mise en place du processus il n'y avait pas de gratifications aux personnels, celles-ci passent à 7% du résultat net à partir de la première année de la mise en place du processus et continuent avec ce taux jusqu'à la fin de l'expérimentation. On peut donc conclure que pour ce qui est des PME, la valeur créée n'est plus qu'actionnariale, mais qu'elle est également rétribuée au personnel. Ce qui est la reconnaissance de l'importance de leurs missions et de leurs sacrifices au sein des entreprises.

IV- Evaluation du degré de rationalisation de la gestion.

De façon globale, un constat s'avère important par rapport aux développements présentés sur la création de valeur et la répartition de la valeur créée au sein des entreprises qui ont connu le déploiement du TBP, c'est que la mise en place de cet outil accroît la valeur créée en leur sein, que celle-ci soit financière ou non financière, actionnariale ou non. Seulement, il faut, pour qu'une entreprise arrive à ce résultat, qu'elle s'impose une discipline de gestion et qu'elle se construise des repères qui constituent pour elle des objectifs à atteindre, afin de s'assurer que son action managériale est à la fois efficace et efficiente. Si les performances obtenues permettent de soutenir que la mise en place des TBP construit des bases efficaces de gestion, il faut encore s'assurer que les modes de gestion opérationnalisés sont efficaces.

La mesure de l'efficacité de cette action sera faite à partir de deux indicateurs (l'évolution des charges, variables et fixes et celle des effectifs employés) qui eux-mêmes seront mesurés en deux étapes : d'abord par rapport aux modes de gestion opérationnalisés avant la mise en place des TBP puis par rapports aux objectifs prédéfinis :

IV-1- Mesure de l'efficacité managériale des entreprises (CMC) avant la mise en place des TBP.

L'évolution des charges fixes dans cette période est caractéristique d'une gestion « n'importe laquelle », en tout cas très peu soucieuse de rationalité. Celles –ci suivent une courbe à la raison incompréhensible pour des grandes entreprises. En effet, pendant que l'évolution du chiffre d'affaires est 2,11% en 1997, celle des charges fixes est de 6,89%, marquant une différence d'évolution de 4,78 unités. Cette différence va rester positive le long des quatre autres années, passant de 0,94 en 1998 à 1,84 en 1999, puis 1,82 en 2000, pour clôturer à 2,03. (Voir tableau 50). Cette situation est révélatrice d'une gestion non contrôlée des charges fixes dans ces entreprises. La répercussion devrait être ressentie ici, sur les résultats nets réalisés le long de cette période.

Par rapport aux bénéficiaires en effet, les charges fixes sont davantage élevées, atteignant même des différences de plus de 7 unités, comme c'est le cas en 1999 (avec une différence de 7,7 unités). Celle-ci est de 6,02 en 1997, de 6,94 en 1998, de 5,54 en 2000 et de 4,01 en 2001. Cette situation des entreprises CMC exprime le non contrôle de cette rubrique de charges, qui s'explique en partie par l'évolution des effectifs employés le long de cette période d'étude. Si l'on prend en effet l'année 2001, pendant que le chiffre d'affaires évolue de 2,95% et le bénéfice de 0,97%, l'augmentation du nombre d'employés est de 9,32%, marquant une différence de 8,35 unités, par rapport aux bénéficiaires, et de 6,37 unités par rapport aux chiffres d'affaires. Ce qui est énorme comme décalage ; et cette aberration managériale est constante le long des cinq années d'étude.

L'évolution des charges variables suit, nettement mieux que celle des charges fixes, la tendance dessinée par le chiffre d'affaires, en admettant des différences positives et négatives d'une année à une autre. En effet, pendant qu'en 1997 on a une évolution du chiffre d'affaires de 2,11%, celle des charges variables est de 2%, ce qui marque une différence positive de 0,11 unités. L'année qui suit, cette différence sera négative de 0,36 (avec une évolution des chiffres d'affaires de 7,96% et celle des charges variables de 8,32%). Cette tendance se dessine tout le long du champ observé. Seulement, elle exprime une incohérence managériale qui explique l'évolution « minable » et inconstante des résultats nets.

Si l'on compare le mode de gestion de ce groupe d'entreprises au groupe CME, il en ressort des discordances managériales qui expliquent les différences de performances observées entre ces deux groupes d'entreprises.

En effet, pour ce qui est des charges fixes, on constate, dans les GE (CME) que la différence est plutôt renversée. En 1997 par exemple, pendant que le chiffre d'affaires évolue de 10,31% et que les bénéfices augmentent de 9,89%, les charges fixes augmentent tout simplement de 4,87%, marquant les différences positives de 5,44 unités, par rapport au chiffre d'affaires et 5,02 unités, par rapport aux résultats nets ce qui exprime une gestion contrôlée des charges fixes, et donc une certaine rigueur managériale.

Cette tendance positive ira constante, le long de la période observée, atteignant quelques fois des scores plus importants. C'est le cas en 2000 et en 2001, avec notamment des différences respectives, par rapport au chiffre d'affaires, de 8,07 unités (en 2000) et 9,29 unités (en 2001). Par rapport aux résultats nets, ces différences sont positives de 6,76 (en 2000) et 8,09 (en 2001).

L'évolution des effectifs employés suit la même tendance. Par rapport aux chiffres d'affaires elle présente un écart positif respectif de 5,28 unités en (1997), 7,67 unités (en 1998), 9,96 unités (en 1999), 9,84 (en 2000) et 9,12 (en 2001).

Pour ce qui est des différences par rapport aux résultats nets, qui connaissent une expansion fulgurante pour la période avant la mise en place des TBP, ceux-ci sont respectivement de 7,92 (en 2001), 9,9 (en 2000), 4,79 (en 1999), 6,06 (en 1998) et 4,86 (en 1997). Ces écarts positifs expriment une gestion rationnelle des charges fixes et de personnel des grandes entreprises (CME). Elle est même meilleure après la mise en application, mais avec une évolution plus rationnelle.

La rationalisation des charges variables suit la même tendance (voir diagramme suivant). En effet, l'évolution de ces charges suit celle du chiffre d'affaires avec des écarts très légers. Par exemple en 1997, pour une évolution des chiffres d'affaires moyenne de 10,31%, ce groupe connaît une évolution moyenne des charges variables de 9,89%, ce qui marque une différence positive de 0,42 unité. La tendance est la même, sauf en 2000 où, pour une évolution des chiffres d'affaires de 12,95%, ces entreprises ont une évolution moyenne des charges variables de 13,02, marquant une évolution négative, vraiment limitée de 0,07 unité. Ceci est l'expression d'une veille stratégique sérieuse de la part de ces entreprises.

La tendance observée ci-dessus est, à quelques différences près, la même que celle des PME (CMC). Pour ce qui est par exemple des deux premières années d'observation, pour une augmentation du chiffre d'affaires de 5,11%, avec un résultat net négatif de 0,21%, on a une évolution des charges fixes de 8,11, un accroissement du personnel de 9,55% (en 1997). En 1998, pour une

augmentation de 4,84% des chiffres d'affaires, suivie d'une augmentation 1,32% seulement des résultats nets, on a une évolution des charges fixes de 4,17% et celle des employés de 0,28%. Il est vrai que lorsqu'on est une PME, on a des préoccupations de croissance et donc d'investissement d'extension, mais ceux-ci devraient pouvoir suivre une logique en adéquation avec les performances réalisées et les possibilités de l'entreprise.

L'aberration managériale observée ici est davantage accentuée, par rapport à la gestion des charges variables. Pendant que les chiffres d'affaires n'évoluent que de 4,84% en 1998 par exemple, celle des charges variables est de 4.98%. En 1999, la tendance est la même (4,26% et 5,92%), marquant des différences respectives de -0,14 unité (en 1998) et -1.66 unité (en 1999). La tendance reste semblable le long du processus.

Au delà des dérives managériales que peut expliquer cette situation, l'on a observé des cas de fuite dans les circuits d'approvisionnement et de commercialisation des produits, qui accentuent en partie ces décalages financiers, et qui justifient que soit mis en application, au sein de ces entreprises, un ou des outils de contrôle à fort potentiel à la fois de formation et de rigueur managériale.

L'analyse de la situation de départ nous a semblé très importante, pour avoir le *pool* de départ du processus de mise en place des TBP. Il revient maintenant de voir quels efforts ont été réalisés dans le cadre de la rationalisation de la gestion de ces entreprises, dans la recherche d'accomplissement des performances observées et analysées ci-dessus.

IV-2- Mesure de l'efficacité managériale des entreprises (CMC) après la mise en place des TBP.

La mise en place des TBP au sein des entreprises camerounaises a porté sur une période de trois ans (début 2002 à fin 2004). Si l'un des objectifs fondamentaux était d'expérimenter l'applicabilité du tableau de bord prospectif en contexte managérial camerounais, afin de pouvoir créer et d'évaluer les performances entrepreneuriales, surtout à partir d'indicateurs non financiers, celui fondamental tenait de la rationalisation de la gestion de ces entreprises.

Les performances issues de la mise en application des TBP ont été évaluées. Les conclusions tirées à cet effet montrent que celles-ci sont très satisfaisantes. Le support de leur construction, à savoir la rationalisation des canaux de gestion devait l'être aussi, pour pouvoir expliquer, ne serait-ce que pour ce qui est des performances financières, qu'elles soient aussi attrayantes.

Dans les grandes entreprises, les charges fixes croissent de la première à la troisième année d'expérimentation du processus, passant de 4,79% (à la fin du premier exercice), à 6,82% (à la fin du deuxième exercice), puis à 7,96% à la fin du processus. Ce qui représente des écarts d'évolution successifs de 2,03 (de la première à la deuxième année) et de 1,14 (de la deuxième année à la fin du processus). Pendant cette même période, l'évolution du chiffre d'affaires a été de 12,47% à la fin du premier exercice, puis de 18,74% à la fin du deuxième exercice et de 23,85% à la fin du processus, marquant des écarts de croissance de 6,27 unités (de la première à la deuxième année), puis de 5,11 de la deuxième année à la fin du processus.

Ceci fait que l'évolution est croissante par rapport aux deux variables, mais plus importante encore pour ce qui est du chiffre d'affaires. Il est compréhensible que lorsque le chiffre d'affaires augmente de façon importante, les charges, fussent-elles fixes, augmentent elles aussi, bien que moins proportionnellement. C'est là la preuve d'une gestion rationnelle des charges fixes, qui se répercute sur celles variables.

Les charges variables croissent avec un décalage de deux unités d'une année à l'autre et sont relativement proportionnelles à l'accroissement du chiffre d'affaires et même des différents résultats nets. En effet, pendant que pour le premier exercice, le chiffre d'affaires croît de 12,47%, le résultat net croît de 13,41% et les charges variables de 12,41%. Ce qui laisse lire une tendance relativement linéaire des différents accroissements. Cette tendance est la même à la fin de la deuxième année, avec 18,74% pour le chiffre d'affaires, 21,82% pour le résultat net et 14,82% pour les charges variables. Ce qui exprime davantage de rationalité, au regard de ce que les variables de performance augmentent de façon exponentielle (6,27 unités pour le chiffre d'affaires et 10,59 unités pour le résultat net) pendant que celles de charge n'augmente que de 2,41 unités.

La tendance reste la même à la fin du processus, avec des variations en terme d'unités de 5,11 pour le chiffre d'affaires, 6,76 pour le résultat net, pendant que l'accroissement des charges variables n'est que de 2,08 unités. La rationalisation de la gestion qui se lit ici tient des efforts qui ont été déployés, dans le sens de limiter les fuites et d'ajuster les comportements du personnel aux vertus de l'efficacité managériale. Pour ce qui est du respect de cette vertu, en effet, les dirigeants ont été sensibilisés sur les effets néfastes des recrutements fantaisistes dont particulièrement des personnes au profil non conforme. C'est pourquoi on a, notamment pour ce qui est de l'année d'achèvement du processus, une évolution des effectifs de 2,06, alors que celle du chiffre d'affaires est de 5,11%, et celle du résultat net de 6,76%.

Les préoccupations de gestion ont également été empreintes de rationalité en ce qui concerne les PME. Pour ce qui est notamment des charges fixes, celles-ci ont une évolution très raisonnée, le long des trois années de mise en place du tableau de bord prospectif. Leur évolution passe de 2,23 à 3,65 puis à 5,01%, marquant des accroissements respectifs de 1,42 à 1,36 unité de la deuxième année à la fin du processus.

Les charges variables quant à elles, suivent un accroissement progressif et presque proportionnel à celui du chiffre d'affaires, qui est respectivement de 11,89% à la fin de la première année, 17,72% à la fin de la deuxième année et 28,95% à la fin du processus, marquant des écarts de 5,83 et de 11,23 unités, de la deuxième année à la fin du processus.

Cette tendance managériale est également perçue à travers la lecture des résultats nets, qui passent de 14,63% à la fin du premier exercice à 23,76% à la fin du deuxième puis à 32,56% à la fin du processus, marquant des écarts respectifs de 9,13 unités et de 8,8 unités de la fin de la deuxième année à la fin du processus.

Un accroissement du chiffre d'affaires de 28,95% qui est suivi d'une évolution des charges variables de 26,55% exprime une rationalité managériale, et laisse comprendre que cette catégorie d'entreprises ait obtenu un résultat net de 32,56%. La rationalité de ce management est également perçue à travers la lecture des évolutions du personnel sur les trois années de l'opérationnalisation des TBP. Les accroissements sont respectivement de 3,89% à 5,6% de la première à la deuxième année, pour s'achever avec le processus, à 8,89%, marquant des écarts respectifs de 1,71 unité et 3,29 unités de la deuxième à la troisième année.

On constate ici que les consignes de rationalisation de la gestion des charges aient été prises très au sérieux. Ce qui est un atout fondamental, pour des structures qui se veulent pérennes. Seulement, cette rationalisation, pour ce qui est des charges liées au personnel a été d'une parcimonie qui, quelque peu, a sacrifié l'impératif de croissance de ces PME, qui ne peut se faire sans augmentation des effectifs, dans environnement empreint de peu d'innovation technologique.

Par rapport aux critères d'évaluation de la rationalité managériale, on se rend compte que les exigences posées sont satisfaites, car rattachées à l'accroissement des activités. Ce qui montre que l'opérationnalisation du tableau de bord prospectif a été opérée avec succès dans les entreprises camerounaises et a tracé un canevas de création et d'évaluation des performances à la fois financières et non financières desdites entreprises. Les difficultés rencontrées ont été liées à la qualité de la logistique d'exploitation. Ce qui limite la qualité des produits mis sur le marché et altère la compétitivité internationale des entreprises camerounaises. Cependant l'impression de la volonté de bien faire qui a été faite et les consignes de rationalité dans la gestion des charges qui ont été données, si elles restent pérennes, devraient assurer la survie des entreprises camerounaises dans le temps.

Un des aspects originaux qui a été imprimé dans ce travail reste sans doute la création des critères d'évaluation non financière des performances. Si cette évaluation reste pérenne, s'améliore et se vulgarise au sein des entreprises, elle va générer de façon continue et soutenue, la performance, la croissance et avec celles-ci le développement des entreprises camerounaises.

CONCLUSION.

Au lendemain de l'indépendance du Cameroun, les préoccupations de développement de ce pays se sont focalisées sur la mise en place d'une ossature entrepreneuriale publique et, dans certains secteurs, parapublique, importante. Si les orientations économiques prévalentes en ce moment là pouvaient suffire à guider les options des décideurs économiques et politiques du pays dans cette voie, il faut reconnaître que ni les conseillers économiques du Cameroun, ni les bailleurs de fonds internationaux n'avaient trouvé des arguments contraires à cette option de développement. Un argument, non des moindres qui détermina l'Etat dans cette voie, fut quant à lui, la petitesse de la surface financière des investisseurs privés nationaux.

Lorsqu'à la fin des années 70 l'intervention de l'Etat est remise en cause, l'initiative privée, qui a eu le temps de se solidifier et de construire des supports de partenariats et des atouts de confiance, prend le relais. Mais la fin de l'Etat interventionniste va coïncider avec l'impératif d'ouverture de l'économie du pays, avec l'avènement de la mondialisation. Avec celle-ci naîtra une autre forme de problèmes ; car les entreprises seront soumises à une compétitivité qui va creuser le support essentiel de leur survie, à savoir la protection pour celles-ci, du marché local, voire sous-régional, en traçant par là, les voies de leur disparition.

Il s'en suit alors une double préoccupation de construire et de pérenniser le tissu entrepreneurial camerounais qui est jeune et fragile, et dont les disparitions suivent les voies observées par Lauzel et Teller (1997). Mais l'impératif de sa survie est vital et répond à une voie unique, « la compétitivité ». Celle-ci passe par la construction des voies d'efficacité et d'économie de ses possibilités. Seulement, le contexte managérial de ce pays ne se prête pas à cette logique organisationnelle qui, pourtant, est impérative.

La présente recherche qui s'est inspirée d'un ensemble d'enseignements, de compétences et d'expériences théoriques et de terrain, s'est donnée pour objectif de se mettre au chevet de l'entreprise camerounaise, en lui construisant des voies de croissance voire de pérennité dans le temps, à travers la focalisation sur le chemin de la performance.

Ainsi, elle s'est préoccupée, dans un premier temps, de connaître la construction du tissu entrepreneurial camerounais. Il fallait, pour elle, savoir quels sont les types d'organisation managériale qui sont mis en place et de voir quels types d'outils de gestion sont utilisés et comment ils sont opérationnalisés au sein des entreprises. A cet effet, un questionnaire de 42 questions a été élaboré. (Voir annexe une).

Le tracé de ce questionnaire a suivi une raison : c'est que « la disparition régulière dont sont victimes les entreprises camerounaises est d'abord un problème de gestion ». De cette analyse naissaient quatre hypothèses. Celles-ci soulignaient, pour la première, que « le contrôle de gestion opérationnalisé dans les entreprises camerounaises se sert des outils traditionnels ». La deuxième énonçait que « l'implication du contrôle de gestion au sein des entreprises vise à maximiser la performance de celles-ci ». La troisième voulait que « la prise en compte et la valorisation de la dimension sociale du contrôle de gestion contribuent de façon notable à la création de valeur au sein des entreprises » et la quatrième soutenait que « le contrôle de gestion, à travers son rôle stratégique, est un outil de création de valeur ».

Soumise à l'épreuve des faits, ces hypothèses ont été validées pour les deuxième, troisième et quatrième. L'hypothèse une a été invalidée.

Après cette approche hypothético-déductive, la présente recherche a procédé à des études qualitatives découlant du constat que les entreprises qui utilisent partiellement le tableau de bord prospectif sont pour la plupart à capitaux majoritaires camerounais, alors que celles qui l'utilisent de façon complète sont à capitaux majoritaires étrangers. 12 entreprises, dont six grandes et six PME ont été étudiées pendant cinq ans (de début 1997 à fin 2001). L'étude a été faite en distinguant les entreprises à capitaux majoritaires camerounais (six des douze) de celles à capitaux majoritaires étrangers (six également). Le but était de voir les modes de gestion opérationnalisés et les performances réalisées pendant les cinq ans d'observation, en respectant les canevas tracés par la théorie à cet effet [Usunier et al, (1993), Wacheux, (1996)].

Les critères utilisés étaient cinq : deux d'évaluation financière (les évolutions des chiffres d'affaires et celles des résultats nets) et trois d'évaluation managériale (il s'agit des accroissements des effectifs et des accroissements des charges fixes et des charges variables).

Les résultats contenus dans le tableau 43 sont suffisamment édifiants à la fois sur les stratégies de gestion et les performances réalisées par chacun de ces groupes d'entreprises. Ce qui nous a édifié sur l'impératif de mettre en place un système de gestion qui puisse construire l'efficacité managériale des entreprises camerounaises. Par efficacité dans notre préoccupation, il faut entendre une association de l'atteinte des objectifs avec une utilisation optimale des moyens.

C'est ainsi que nous avons estimé impérieux d'opérationnaliser un outil du contrôle de gestion dont l'efficacité fait l'unanimité des chercheurs et des praticiens de cette discipline : il s'agit du « tableau de bord prospectif » de Norton et Kaplan (1996).

Parti des critiques émises à l'encontre des outils traditionnels du contrôle de gestion et qui sont fortement opérationnalisés au sein des entreprises camerounaises et respectant les canevas prescrits par le TBP, il a été mis en place une opérationnalisation, pendant trois ans (début 2002 à fin 2004) dans six entreprises à capitaux majoritaires camerounais. Il s'est agi de trois PME et de trois grandes entreprises (voir tableau 50).

L'opérationnalisation des TBP a mis un accent sur des voies de construction et d'évaluation des performances à la fois financière, non financière et de gestion. Les critères financiers et de gestion ont été les mêmes que ceux opérationnalisés dans les études de cas évoquées ci-dessus. Les indicateurs qualitatifs étaient quatre : la satisfaction des clients, la satisfaction du personnel l'accroissement des dividendes aux actionnaires et l'accroissement des gratifications au personnel.

Pour ce qui est de la satisfaction des clients, elle était mesurée à travers sept critères d'évaluation, à partir d'un questionnaire adressé à dix clients. A l'issue du traitement des différentes questions, il était déterminé un indice à partir duquel on pouvait mesurer la satisfaction moyenne des clients. L'évaluation de la satisfaction du personnel a nécessité dix critères et a suivi le même canevas que celle de la satisfaction des clients.

Une grille de critères de validation a été élaborée à partir d'un ensemble de consensus entre les responsables des entreprises et l'équipe de mise en place des TBP. L'analyse de la satisfaction des clients et du personnel s'est faite en quatre étapes : au début de la mise en place du processus et à la fin de chaque année d'opérationnalisation des TBP. L'évaluation des résultats était faite d'abord par entreprise, puis par catégorie d'entreprises et enfin globalement.

L'évaluation des performances observées ne s'est pas limitée uniquement à l'évaluation des accroissements observés. Elle s'est voulue plus profonde en allant jusqu'à la période d'avant la mise en place des TBP et même entre PME et GE.

Dans l'ensemble l'opérationnalisation des TBP a été un succès. Ce qui a conforté la présente recherche dans l'idée que la mise en place d'outils « sérieux » de contrôle de gestion est génératrice d'une efficacité managériale capable de créer de la performance et de construire la survie, voire la pérennité des entreprises, même en contexte de pays sous-développé. **La présente recherche a donc atteint son objectif.** Seulement, ceci ne s'est pas fait sans difficultés.

La première difficulté est relative à la thématique même de la présente recherche. En effet, parler du contrôle de gestion de façon générale revient à toucher le centre organisationnel et névralgique de l'entreprise et donc à se frotter à l'hostilité de tous les intervenants. Et ce n'est pas tout. Mener à bien une recherche dans ce domaine impose d'avoir accès à des informations dont l'importance pour l'entreprise et pour ses propriétaires est stratégique. Bien que ce ne soit pas l'apanage des seuls pays sous développés, un pays vide de marché financier comme le Cameroun en souffre davantage.

La deuxième difficulté, découlant de la première avait trait à la collection des données comptables et financières des entreprises. Celles-ci sont restées la chasse gardée des managers. Même dans les entreprises où le TBP a été opérationnalisé, l'action n'a été possible que moyennant la promesse de ne pas divulguer les données en valeur absolue, même sous l'anonymat des entreprises.

La troisième a tenu de l'opérationnalisation des TBP. La fluidité organisationnelle et managériale qu'imposait la mise en place de cet outil s'est heurtée à beaucoup d'écueils dus à des habitudes à la fois des structures, des Hommes et des intérêts à préserver (notamment dans les PME, pour ce dernier écueil). Dans la quasi totalité des PME, la prévalence de l'informel sur le formel était l'une des plus grandes difficultés à surmonter.

Dans les PME toujours, le primat de l'intérêt du manager sur celui de l'entreprise et même des autres employés était tellement criard que le briser créait des frottements avec les opérateurs du TBP. De la même façon, l'adhésion du personnel à l'intérêt général a été difficile à acquérir, compte tenu du fait que pour les employés, la croissance était exclusivement réservée aux propriétaires et aux dirigeants. Pour une bonne franche de personnels, l'emploi n'était que provisoire, un tremplin en quelque sorte ; et la confiance en l'avenir de la structure était très précaire, voire inexistante.

Une autre difficulté, elle aussi majeure, qui a tenu le long du processus, et cela quelle que soit la forme de la structure, était liée à la vétusté des équipements. L'utilisation des équipements vétustes a altéré, le long du processus les critères qualité du produit et rapport qualité tels que perçus par les clients, malgré les efforts de rationalisation de la gestion mis en place.

Dans l'ensemble, des difficultés ainsi présentées ont entraîné des limites liées à la connaissance réelle des performances des entreprises camerounaises, celles-ci n'étant exprimées qu'en pourcentage d'évolution d'une année à une autre ; ensuite l'impossibilité d'opérationnalisation des critères internationalement reconnus d'évaluation des performances a été préjudiciable à une lecture plus ouverte des performances.

Une autre difficulté a tenu de l'absence d'un marché financier opérationnel, qui aurait pu mettre en place une fluidité informationnelle pouvant permettre d'opérationnaliser d'autres outils indispensables à la finesse du TBP. Il s'agit par exemple du « benchmarking ».

Cet ensemble de difficultés a également limité l'opérationnalisation des TBP au processus du « Top-down ». C'est pourquoi cette recherche laisse suffisamment de perspectives à des améliorations futures. Cela étant, cette expérimentation est nouvelle. Et en plus de l'inspiration managériale qu'elle génère, elle met en place une révolution des comportements et une incitation à la discipline, au dépassement de soi et donc à la créativité. Ces comportements sont indispensables à l'efficacité, qui elle-même est source de rentabilité, de performance et donc de pérennité des entreprises, même en contexte de pays sous-développé.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

ARTICLES

- **Albouy M.** (1999): "La valeur est-elle autre chose qu'un discours a la mode ", *Revue Française de Gestion*, janvier-février. pp 78-80
- **Albouy M.** (1999): "Théorie, application et limites de la mesure de création de valeur", *Revue Française de Gestion*, janvier-février. pp 54-69
- **Anderson D.R.** (1947): "Faire de la recherche en contrôle de gestion", in Dupuy Y. (1999), FNEGE, Paris. pp 245-267
- **Anderson D.R.** (1961): "Proposed program for watershed management research in the lower conifer zone of California", *U.S. Forest Service, Pacific Southwest Forest and Range Experiment Station Tech. Paper.* pp 102-110
- **Anthony R.N.** (1965): "Planning and control systems: a framework for analysis", Graduate school of Business Administration, Harvard university, Boston, pp 36-42
- **Appiah – Adu K.** (1998), "Market orientation and Performance: Empirical Tests in a Transaction Economy", *Journal of Strategic Marketing*, Vol. 6, n° 1.
- **Atkinson A.A., Waterhouse J.H. et R.B. Wells** (1997), «A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, pp.25-37.
- **Baklouti M.A., Jamoussi W. et Affes H.** (2007), "Les intangibles : émergence, reconnaissance et performance financière - Etude du marché tunisien", 28e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

- **Baranger P.** (2000): "Intégration et progiciels de gestion intégrée", *journée pédagogique de l'association française de comptabilité* sur "l'impact des nouvelles technologies sur la comptabilité et le contrôle de gestion", Paris. pp 67-72
- **Bergeron H.** (2000), "Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?", Actes du 19^e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- **Bergeron H.** (1998), "Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologie et déterminants", Actes du 19^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nantes, Volume 2, pp. 555-568.
- **Bergeron H.** (2002), "La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME", 6^e congrès international francophone sur la PME, H.E.C., Montréal, octobre.
- **Berheim Y.** (1999): " La création de valeur", *Banque et stratégie*.
- **Berheim Y.** (1999): "Mesurer la performance", *Banque et stratégie*, n°61.
- **Berthelot S. et Morrill J.** (2007), "Strategy, Management Control Systems and Performance: an Empirical Study of Small and Medium Sized Enterprises", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Bessire D.** (1999): "De la création de valeur a sa répartition", *l'Expansion Management Review*, septembre. pp 44-50
- **Besson P.** (2000): "Risques organisationnels et dynamique du contrôle", *Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit*, Economica. PP 1031-1035
- **Besson P. et Bouquin H.** (1991): "Identité et légitimité de la fonction contrôle", *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février, pp. 60-71.

- **Bikomen L.M.** (1998) : "L'industrie camerounaise, entre l'interventionnisme public et la libéralisation globale des économies", in *TOUNA MAMA (éd)*, "La mondialisation de l'économie camerounaise", Fondation Friedrich Ebert Stiftung. PP 263-283 ;
- **Bell Bell J. M. et Mayegle F-X. ; (2009)**, « Portée du contrôle interne dans le Droit comptable OHADA », Dans *les Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Edition L'Harmattan, septembre, Pp :113-133 ;
- **Bocquet V., Cardot M., Chretien A., Blampey B., Curtal J., Mutschler S., Poujol D. et Redjem-Chibane R.** (2002), "Evaluation et contrôle de la performance des achats des frais généraux", D.E.S.M.A., recherche collective, juin.
- **Boisselier P. et Dufour D.** (2007), "Comptabilité et valorisation à l'introduction sur AlterNext", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Boisvert H. et Déry R.** (1996), "Le contrôle de gestion en mutation", *Gestion*, Volume 21, n°3, septembre.
- **Bollecker M.** (2002), "Pratique de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion", I.U.T. de Mulhouse.
- **Bollecker M., Mathieu P.pp et Clementz C.** (2006), "Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste", Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, p 16
- **Bontis L. Dragonotti N; Jacobsen G, et Roos** (2005) : "Les indicateurs de l'immatériel", *L'Expansion management review*, N° 95

- **Bouquin H.** (1992) : "Comptabilité de Gestion, vers un paradigme de l'activité", *Revue Française de Gestion*, n° 87, Janvier-Février, pp.103-105.
- **Bouquin H.** (1997b), "Contrôle", *Encyclopédie de Gestion, Economica*, Tome 1, pp 668-685.-
- **Bouquin H.** (2005) : "Du contrôle de gestion au pilotage", *L'expansion management review*, Décembre.
- **Bouquin H. et Pesqueux Y.** (2001), "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Contrôle Comptabilité Audit*, décembre.
- **Bourguignon A.** (1995), "Peut – on définir la performance? " *Revue Française de Comptabilité*, août. n° 269, pp. 61-66,
- **Bourguignon A.** (1998): "Management Accounting and Value Creation: Value yes but What Value? ", *Working paper, ESSEC*, November, p.19
- **Burlaud A.** (2000) : "contrôle de gestion", *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et d'Audit*. pp 245-247
- **Casta J.F., Escaffre L. et Ramond O.** (2007), "Investissement immatériel et utilité de l'information comptable : étude empirique sur les marches financiers européens", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Cauvin E. et Bescos P.L.** (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique », Actes du 25^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans, 12-14 mai.
- **Chabin Y., Naro G. et Travaillé D.** (2003), "Les tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention", Centre de Recherche de Gestion des Organisations, Groupe Contrôle et Stratégie, I.A.E., Montpellier

- **Chapelletti L. et Khouatra J.** (2004) : "Concepts et mesure de la création de valeur organisationnelle ", *Revue de Comptabilité, de Contrôle de gestion et d'Audit*.
- **Chapellier Ph.** (1997) : "Profils de dirigeants et données comptables de gestion", *Revue Internationale PME*, vol. 10, n° 1.p.9-43
- **Charreaux G. et Desbrieres P.** (1998) : "Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale", *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 1, n° 2, juin. pp 52-58
- **Chassang G.,** (1987) : "Réinventer le contrôle de gestion", *politique industrielle*, Automne.
- **Chiappello E. et Delmond M-H.** (1994) : "Le tableau de bord de gestion : outil d'introduction au changement ", *Revue Française de Gestion*. PP 114-118
- **Chiappello E.** (2000) : "Contrôle des organisations créatives", *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*. PP 276-280
- **Choffel D. et Meyssonier F.** (2005), "Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, décembre, p 61-81.
- **Chong V.** (1996), "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: a Rsearch note", *Accounting, Organization and Society*, pp. 415-421.
- **Chong V.K. et Chong K.M.** (1997), "Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems", *Accounting and Business Research*, pp. 268–276.
- **Choudhury N:(1986)**, "Responsibility Accounting and Controllability" *Accounting and Business Research Summer*.

- **Cohen C.** (2006), "Comment améliorer l'efficacité de l'I.E.S. et son impact sur la performance de l'entreprise?", Acte du colloque I.E.C.I., Centre de Recherche en Gestion, I.A.E., Poitiers.
- **Collins D. et Montgomery C.** (1995): "Competing on resources strategy in the 1990", *Harvard business Review*, juillet-Août PP 78
- **Corfmat D., Helluy A. et Baron P.** (2000): "La mutation du contrôle de gestion", éditions d'organisation. PP 25-28
- **Cucchi A. et Ouedraogo A.** (2005), "Performance et entreprise : les résultats d'une étude menée auprès de 118 entrepreneurs de l'Ile de la Réunion", 14^e Conférence de Management Stratégique, Angers.
- **Danziger R.** (1995): "25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction", in *Le Pen C., Paris-Dauphine, 25 ans de sciences d'organisation.*
- **Darrell R.,** (2005): " Management tools Bain and company" *Harvard business Review.*
- **Defélix C.** (1999) "Transversalité, contrôle et gestion des ressources humaines : un cas de pilotage à l'épreuve des processus", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 2, juin. PP 72-76
- **Degos J.G.** (1998) : "Histoire de la comptabilité", Paris : PUF. P 18
- **Degos J.G.** (2000) "Plan comptable : une réforme bienvenue et bien conçue ", *La Revue du Financier.* Paris. PP 15-17
- **Degos J.G., Mattessich R.** (2003): "Accounting Research in the French Language Area : The First Half of the 20th Century", Congrès EAA, Séville, 2-4 avril.
- **Degos J.G., Mattessich R.** (2003) : "La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique", Congrès EAA, Séville, 2-4 avril. PP 23-26

- **De La Villarmois O. et Stephan O ; (2005)** "Quand l'outil de diagnostic devient interactif ", *L'expansion management review*, Décembre.
- **Denglos G.** (2004): "Une comparaison des modèles de création de la valeur : évidences et paradoxes", *Revue de Sciences de Gestion*, mars-avril.
- **Dess G.G. et Robinson R.B.** (1984), "Measuring Organizational Performance in the Absence of Objective Measures: the case of the privathy- hed firm and conglomerate business unit", *Strategy Management, Journal* n° 5, pp. 265-273.
- **Devise O. et Vaudelin J-P.** (2003), "Evaluation de la performance d'une PME : le cas d'une entreprise auvergnate", 4^e Conférence Francophone de M.O.S.I.M.'03, Toulouse, avril.
- **Dohou A. et Berland N.** (2007), "Mesure de la performance globale des entreprises", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Drucker P.** (1995), "L'information dont les dirigeants ont vraiment besoin", *Harvard Business Review*, traduction par Nathalie Meyer pour les Editions d'organisation, janvier –février, pp. 7-38.
- **Dumoulin** (1983), "Le nouveau profil du contrôleur de gestion", *Revue française de gestion*, juin juillet et août. PP 54-55
- **Dupuy Y.** (1987): "vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ?", *Papier de recherche du CREGOR*, IAE, Université de Montpellier 2. PP 44-47
- **Dupuy Y.** (1990): "Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations", *Revue Française de Comptabilité*, n°215, septembre. PP 23-26

- **Eccles R.** (1991), "Le manifeste de l'évaluation des performances", Harvard Business Review, traduction par Nathalie Meyer pour les Editions d'organisation, janvier –février, pp. 39-66.
- **Epstein M.J. et Manzoni J.F.** (1997): "The balanced scorecard and tableau de bord : translating strategy into action", *Management accounting*, august.
- **Errami Y.** (2007), "Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Evraert S.** (1985): "Les pratiques de contrôle de l'entreprise exportatrice ", *cahier de recherche de l'IAE de bordeaux*, n°52, décembre. PP 26-30
- Evraert S.** (1986): "Les Comportements De Contrôle Interne De L'entreprise Exportatrice", *Revue Française de l'Audit Interne*, n°78, janvier-février, pp. 11-16.
- **Evraert S.** (1997): "Comptabilité d'activité", in *Joffre P. Encyclopédie de gestion*, 2^e édition, Economica. PP 233-236
- **Fisher L.** (2005): "Comment grandir en restant petit". *L'Expansion management Review* N° 98.
- **Fiol M. et Sole A.** (1999) : "La double nature du contrôle de gestion", in *Collins I.*, « *Questions de contrôle* », Economica, Paris.
- **Fitzgerald L., Johnson F., Brignall S., Silvestro R. et Voss C.** (1991), "Performance Measurement in service business", London, C.I.M.A.
- **Fitzgerald, L. & Moon, P.** (1996). *Performance Measurement and the Service Industries Making it Work*, C.I.M.A., London.
- **Gauzente C.** (2000) : "Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la

pertinence de certains indicateurs" *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 3, n° 2, juin. pp. 145-165.

- **Gauzente C. et kalika M.** (1999), "Orientation strategique externe et performance : le cas des Moyennes entreprises du secteur agro-alimentaire", Université d'Angers.
- **Geneen H.** (1984), "The case of managing by members", in la «*Fortune*».
- **Germain C. et Gates S.** (2007), "Le niveau de développement des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage : observation et analyse des pratiques des entreprises", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Gervais M.** (1987): "L'informatisation du contrôle de gestion", Résultat d'une enquête menée dans la région Ouest de la France, *Echanges*, n°79, 2^e trimestre 1987, pp 31 – 41.
- **Gervais M. et Thenet G.** (1998), "Planification, gestion budgétaire et turbulence ", *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre. PP 43-48
- **Gilbert P. et Charpentier M.** (2004), "Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes", I.A.E., G.R.E.G.O.R., Paris
- **Giordano-Spring S. et Chauvey J.N.** (2007), "L'hypothèse de la captation managériale du reporting sociétal : une étude empirique des sociétés du SBF 120", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Godener A et Fomerico M** (2005) : "La métamorphose du contrôle de gestion". *L'Expansion management review*. Décembre
- **Gosselin M. et Ouellet G.** (1999): «Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris?», *Revue de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*, mars. PP 102-104

- **Gosselin M. et T. Dubé** (2002), "Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion", Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- **Grapin et Josserand** (2003): "Réussir son tableau de bord prospectif", *L'Expansion management review*, N° 108 mars ;
- **Grenier C.** (1987): "Peut-on enseigner le contrôle de gestion ?", Actes du 7^e congrès de l'AFC, Poitier.PP 20-26
- **Gueguen G.** (2000), "L'environnement perçu des PME Internet", 5^e Congrès International Francophone sur la PME, Lille, octobre.
- **Guerin – Schneider** (2002), "L'intérêt des indicateurs de performance dans la gestion des services d'eau et d'assainissement", Colloque S.H.F., Paris, septembre.
- **Gul F.** (1991), "The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance", *Accounting and business research*, vol. 22, n° 85, pp. 57-61.
- **Hafsi T. et Hatimi I.E.** (2003), " Changement institutionnel, stratégie concurrentielle et performance : le cas de l'industrie des équipements télécommunication en Amérique du Nord", 12^e Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Montréal.
- **Haugen R.A** (1996): " Finance from a New Perspective", *Financial Management*, Vol.25.P 40
- **Hoaran C.** (1995): "Les utilisateurs de l'information financière face a la créativité ou l'imagination comptable", *Revue de Droit Comptable*, n°95. PP 89-95
- **Hoaran C.** (2000): " Modèles d'évaluation stratégique et facteurs explicatifs de la création de valeur", *Working paper*, CREGO, n°6.

- **Howell R. Brown, J. Soucy S. et Seed A.** (1987): "Management accounting in the new manufacturing environments", *Montvale, N.J. National association of accountants et CAM-1*.
- **Hugon J.C.** (1998), "Les nouvelles technologies et le contrôle de gestion, leur influence sur le métier, leurs effets sur la formation", *Echanges*, n° 148, octobre.
- **Ijiri Y.** (1975): "Theory of accounting measurement", *studies in accounting research, n°10, American Accounting Association*.
- **Jamoussi W., Baklouti M.A. et Affes H.** (2007), "La pertinence des intangibles dans l'évaluation des entreprises : cas du marché français", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Joffre P. et Wickam S.** (1997): "Les atouts des entreprises moyennes", *Revue Française de Gestion*, n°116, novembre-décembre. PP 67-70
- **Johnson H.J.** (1992): "It's time to stop to overselling ABC" *management accounting*.
- **Johnson H.T. et Kaplan R.S.** (1987): "Relance lost: the rise and fall of management accounting", *Harvard business school press*, Boston. PP 148-157
- **Jones T.** (1980), "Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined", *California Management Review*, Spring, p 59-67
- **Julien P. A., Toulouse J. M., Ramangalahy C. et Morin M.** (1998), "Comportements d'information, compétitivité et performance des PME exportatrices", 4^e congrès international francophone de la PME, Metz, octobre.
- **Kaplan R. S. et Johnson H.T.** (1992): " L'évaluation globale des performances, outil de motivation ", *Harvard l'Expansion*, Été. 29-40

- **Kaplan R. S. et Norton D.P.** (1997): " Why does business need a balanced scorecard", *Journal of strategic performance measurement*, february-march, PP 31-35
- **Kaplan R.S.** (1984): " Yesterday's Accounting Undermines production " *Havard business review*, Juin - août. PP 43-47
- **Kaplan R.S.** (1990): "Limitations of cost accounting in advanced manufacturing environnements", *Havard Business School Press*, édition R.S. Kaplan, Boston. PP 79-90
- **Kaplan R. et Norton D.** (1992), "Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance", *Harvard Business Review*, traduction par Jean-Louis Klisnick pour les Editions d'organisation, janvier – février, pp. 155-178.
- **Kaplan R. et Norton D.** (1993), "Mettre en pratique le tableau de bord prospectif", *Harvard Business Review*, traduction par Jean-Louis Klisnick pour les Editions d'organisation, septembre – octobre, pp. 179-216.
- **Kaplan R. et Norton D.** (1996), "Le tableau de bord prospectif : outil de management stratégique", *Harvard Business Review*, traduction par Jean-Louis Klisnick pour les Editions d'organisation, janvier – février, pp. 217-248.
- **Kaplan R. S et Norton D.P.** (2004): "How strategy maps frame an organization's objectives". *Financial executive*, march-april. PP 23-34
- **Kennedy, Karen Norman, Rosemary Ramsey and Thomas N. Ingram** (1996): "Model of Sales Training: From Corporate Training to the University Classroom", *AMA Winter Educators Conference*.
- **Kennedy, Karen Norman, Felicia G. Lassk, and Jerry R. Goolsby** (2002): "Customer Mindset of Organization-Wide Employees" *Journal of the Academy of Marketing Science*, 30 (2),

- **Khemakhem H. et Turki H.** (2007), "L'information environnementale et la prise de décision d'investissement ; étude empirique dans le cadre d'un marché émergent", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Khouatra D. et Cappelletti L.** (2002), "La mesure de la création de valeur organisationnelle : le cas d'une entreprise du secteur de la gestion du patrimoine", Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse, 22-23 mai, p 21.
- **Khouatra D. et Cappelletti L.** (2001), "Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche – intervention dans un cabinet d'audit et de conseil", Communication au Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 17-19 mai.
- **Kombou L. et Wanda R.** (2006), "Les déterminants de la performance financière des entreprises conjointes franco-camerounaises" Institut d'Administration des Entreprises, Centre de recherche en contrôle et comptabilité internationale, C.R.E.C.C.I., I.A.E., Bordeaux.
- **Kombou L.** (1998): "L'impact de la mondialisation des marchés sur le positionnement stratégique des entreprises camerounaises", in *TOUNA MAMA* (éd), « La mondialisation de l'économie camerounaise », Fondation Friedrich Ebert Tiftoung. Pp.238-262
- **Kotter J. et Heskett** (1992): "Corporate Culture and Performance» *Harvard business review*. PP 67-68
- **Kotter J.** (1995): "Leading change: Why transformation efforts fail", *Harvard Business Review*, March-April. PP 21-26
- **Laaradh k.** (2007) "Investir sur le marché international des actions a-t-il plus d'effet sur la persistance de la performance des fonds ?", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

- **Lacoursiere R., Fabi B., St-pierre J. et Arcand M.** (2005), "Impacts de la G.R.H. sur différents indicateurs de performance: résultats d'une étude empirique en Contexte de PME manufacturières", Chaire de Recherche du Canada.
- **Lamani J.** (2006), "Mesure de la performance hospitalière : tentative d'approche", Institut National d'Administration Sanitaire, juillet.
- **Lambert, F., Wirth, R., Seal, U.S., Thomsen, J.B. & Ellis-Joseph, S.** (1993): "Parrots: an Action Plan for their Conservation 1993-1998", Cambridge, U.K.: Bird Life International and International Union for Conservation of Nature and Natural Resources (draft 2).
- **Lapointe A. et Gendron C.** (2004), "La responsabilité sociale d'entreprise dans la PME ; option marginale ou enjeu vital ?", 7^e Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, Montpellier, Octobre
- **Lavigne B. et St-Pierre J.** (2002), "Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière", 6^e Congrès International Francophone sur la PME, H.E.C., Montréal, octobre
- **La Villarmois O.** (1999), "L'évaluation de la performance des réseaux bancaires : la méthode DEA", I.A.E., Lille.
- **Lawrence P.R. et Lorsch J.W.** (1967), "Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration", Harvard University Press, M.A.
- **Lebas M.** (1992): "Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion ", *Revue Française de Comptabilité*, n° 238, octobre, p. 56-60.
- **Lebas M.** (1994), "Managerial Accounting in France - Overview of Past tradition and Currunt practices", *The European Accounting Review*
- **Lebas M.** (1995): "Comptabilité de gestion : les devis de la prochaine année", *Revue Française de Comptabilité*. PP 56-58

- **Lebas M.** (1995): "Oui, il faut définir la performance", *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août. PP 71-74
- **Lebegue D.** (2001): "Dynamique financière et création de la valeur", cahier de recherche, n°61.
- **Lee P.M.** (1997), "A comparative analysis of Layoff announcements and stock price reactions in the united states and Japan", *strategic management journal*, vol. 18.
- **Lorino Ph.** (1998): "De la stratégie aux processus stratégiques", *Revue Française de Gestion*, n°117, janvier-février. PP 32-37
- **Lorino Ph.** (1999): "Les Indicateurs De Performance Dans Le Pilotage Organisationnel", *Cahier de Recherche*, n°99032, ESSEC, novembre. PP 41-42
- **Lorino Ph.** (2003): "Penser la gestion des compétences ", *l'Expansion Management Review*, n°110. P 29
- **Lorino Ph.** (2001), "Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique ", Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- **Lynch R.L. et Cross K.F.** (1991), "Measure up: Yardsticks for Continuous Improvement", Blackwell
- **Mard Y.** (2005), "Performance comptable et gestion des résultats", I.A.E., Lyon.
- **Mathe J. C. et Chague V.** (1999), "L'intention stratégique et les divers types de performances de l'entreprise", *Revue française de gestion*, pp. 39-49.
- **Marchesnay** (1992): "La PME : une gestion spécifique ? ", *Problèmes économiques*, n° 2276, mai. PP 62-64

- **Martory B.** (1999): "Vingt ans de contrôle de gestion sociale", *Revue de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*, mai. PP 32-36
- **Martory B.** (2001): "Contrôle de gestion sociale", in *Alazard C. et Separi S.*, « *Contrôle de gestion* », 5^{ème} édition, Dunod, Paris. PP 54-57
- **Mayegle F-X.** (2007) : "Contrôle de Gestion et développement des petites et moyennes entreprises en Afrique : une application à partir du Tableau de Bord Prospectif." in *Création, développement gestion de la petite entreprise africaine*. Edition clé. Février
- **Mayegle F-X.** et **Ngo Nguidjol S.** (2005): "L'exercice du contrôle de gestion en contexte sous-développé : le cas du Cameroun ; Etude comparée des entreprises étrangères et des entreprises à capitaux nationaux", *Actes du colloque de l'INSCAE*, Antananarivo-Madagascar, 2, 3,4 Novembre.
- **Mayegle F-X et al** (2007): "La gestion de la qualité dans les petites entreprises: une étude appliquée aux entreprises des travaux publics au Cameroun". in *Création, développement gestion de la petite entreprise africaine*. Edition clé. Février ;
- **Mayegle F-X., Mfopain A. et Wandji G. ; (2009)**, « Du plan comptable OCAM au système comptable OHADA : les raisons, réalités et difficultés comptables des mutations », Dans *les Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Edition L'Harmattan, septembre, Pp 43-60 ;
- **Mc Nair C. J.**, (1990): "Interdependence and control: traditional versus Activity-Based responsibility accounting", *Journal of Cost Management*.
- **McNair C.J., Lynch R.L. et Cross K.F.** (1990), "Do financial and non-financial performance measures have to agree?", *Management Accounting*, November, pp. 28-36.
- **Mendoza C. et Zrihen R.** (1999): "Le tableau de bord en V.O. ou en version américaine : comparaison entre le tableau de bord ordinaire et le

tableau de bord prospectif ", *Revue Française de Comptabilité*, mars. PP 73-77

- **Mendoza C. et Zrihen R.** (1999): "Les tableaux de bord au cœur des processus de changement", *Echanges*, n°153, mars.
- **Merchant K. et Van der Stede W.** (2003) : " *Management Control System*", Prentice Hall.
- **Merserau A.** (2000): "Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction de coûts", *Revue de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*, septembre. PP 38-42
- **Mevellec P ; (1990)** : "Outils de gestion, la pertinence retrouvée", Edition comptable Malesherces. PP 32-36
- **Meyer J.** (1983): "Le Contrôle de gestion", Collection « Que-Sais-Je ? », Presses Universitaires de France, Paris.
- **Meyer C.** (1994), "Comment de bons indicateurs aident les équipes à atteindre l'excellence" *Harvard Business Review*, traduction par Vincent Phalippou pour les Editions d'organisation, mai – juin, pp. 125-154.
- **Meyssonnier F.** (1999): "Au cœur du contrôle de gestion : la mesure" *in Dupuy Y., « faire la recherche en contrôle de gestion »*, FNEGE, Vuibert. PP 231-233
- **Meyssonnier F.** (1999): "Le target consting : un état de l'art" *in Dupuy Y., « faire la recherche en contrôle de gestion »*, FNEGE, Vuibert. PP 245-250
- **Meyssonnier F.** (2000): "Les calculs des coûts de revient dans la sidérurgie (de la seconde guerre mondiale à la nationalisation)". *Actes du congrès de l'Association française de comptabilité*, Mai
- **Meyssonnier F. et Rasolofo – Distler F.** (2007), "Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une

- entreprise sociale pour l'habitat", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Mezghani A. et Ellouze A.** (2007), "Gouvernement de l'entreprise et qualité", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers ;
 - **Mfopain A. et Mayegle F-X. ; (2009)**, « Normes comptables OHADA et information financière des partenaires des entreprises camerounaises », Dans *les Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Edition L'Harmattan, septembre, Pp 97-109
 - **Miller J.G et Vollman** (1985) "The hidden Factory" Harvard Business Review
 - **Mottis N.** (...) : "Création de valeur et politique de rémunération", Gérer et comprendre.
 - **Mucy** (2004), "L'entretien d'évaluation : un outil de contrôle de la performance des cadres d'un holding martiniquais", Université Lumière Lyon 2.
 - **Nabet** (2002): "L'introduction d'indicateurs de création de valeur", *Revue de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*, mai.
 - **Naoui F.** (2006), "Les facteurs déterminants de la performance du service clientèle dans une approche supply chain", I.A.E. de Caen Basse-Normandie, Laboratoire C.I.M.E., Havre, juin
 - **Nobre T.** (1999): "Performance et pouvoirs dans l'hôpital", *Revue Politiques et. Management Public*, Vol. 17, n° 3. PP 17-23
 - **Nobre T.** (1998) : "L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois", *Actes du XIX Congrès de l'AFC*, Volume 2. P 56
 - **Nora et Schmidt** (1997) : "Le reporting : les dangers d'un outil de management", *Problèmes économiques*, n°2518.

- **Ntin Nohria et Eccles** (1992): "Information and Search in the Creation of New Ventures: The Case of the 128 Venture Group." In *Networks and Organizations*;
- **Omenguélé R.G. et Mayegle F-X ; (2009)** « Tableau financier des ressources et emplois (TAFIRE), un tableau de financement explicatif de variation de la trésorerie : construction et interprétation », Dans *les Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Edition L'Harmattan, septembre, Pp155-183 ;
- **Oriot F.** (1999): "Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations", In Dupuy Y., « *Faire la recherche en contrôle de gestion* », FNEGE, Vuibert. PP 247-249
- **Paranque B.** (2000) : "Financement, investissement et performances des entreprises industrielles", *Revue de Sciences de Gestion*. PP 103-106
- **Pariante S.** (2003): "Taille et création de valeur : une étude empirique sur les groupes français", *Revue de Sciences de Gestion*. PP 54-55
- **Pasquet P.** (2001): "Création de valeur et désinvestissement : le cas de CEREGE", *Cahier de recherche*, n°178. PP 23-26
- **Poincelot E. et Wegmann G.** (2005), "Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : une analyse théorique", *Comptabilité Contrôle Audit*, décembre Tome 11, Volume 2, pp. 109-125.
- **Raymond L. et Marchand M.** (2005), "Les systèmes avancés de fabrication dans les PME : congruence et performance" Association Internationale de Management Stratégique, Quebec.
- **Raymond-Turrillo B. et Teller R.** (1997): "Comptabilité créative", *Encyclopédie de gestion*, sous la direction de Simon Y. et Joffre P., Economica. PP 258-262

- **Rhouma B.A. et Cormier D.** (2007), "Déterminants de la communication sociale et environnementale des entreprises françaises", 28^e Congrès de l'A.F.C., Poitiers.
- **Rigby D.** (2005) : "Le palmarès 2005 des outils de management". *L'Expansion management review*. Décembre
- **Roche L.** (2002): "La création de valeur dans tous ses états", *L'expansion Management Review*, janvier.
- **Rotours G., Smadja A. et Otte F.** (2006) "La planification au service de la performance", *Echanges*, n° 238, décembre.
- **Rougès V.** (2007), "Les informations comptables répondent-elles aux besoins informationnels des banquiers lors de l'octroi d'un crédit à une entreprise ?", 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- **Saghroun J. et Eglem J. Y.** (2005), "Performance globale de l'entreprise : les informations environnementales et sociales sont – elles prises en compte par les analystes financiers pour le diagnostic ?", 25^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.
- **Sahut J.M.** (2003): "Création de la valeur et performances financières dans les télécoms ", *Revue du Financier*.
- **Savall H.** (1989): "Le gisement exploitable des coûts cachés : vers un nouveau contrôle de gestion actif ", *Echanges*.
- **Savall H.** (1978), "A la recherche des coûts et des performances cachés de l'entreprise. Pour un diagnostic socio-économique de l'entreprise", *Revue Française de Gestion*, n°18, pp. 96-108.
- **Savoie A. et Morin E.** (2000), "Développements récents dans les représentations de l'efficacité organisationnelle", *Revue Psychologica*, Universidade de Coimbra, Portugal, n° 27, pp. 7-29.

- **Sentis P.** (1998) : "Performances à long terme et caractéristiques financières des entreprises qui réduisent leurs effectifs", *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 1, N°4, décembre. PP 53-57
- **Serret V.** (2001): "Création de valeur et performance des entreprises", Working Paper.
- **Severin E.** (2005): "Plan de restructuration et création de valeur", *Revue du Financier*, n°153.
- **Simon C.** (2000): "Valeur et comptabilité", *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, sous la direction de Colasse B., Economique. 2005-2009
- **Simons R. et Davila A.** (1998), "Quel est le taux de votre return on management ? ", *Harvard Business Review*, traduction par Vincent Phalippou pour les Editions d'organisation, janvier – février, pp. 96-124
- **Smith C., Watts R.** (1992): "The investment opportunity set and corporate financing, dividend and compensation policies", *Journal of financial, economics*, vol 32.
- **Stolowy H.** (2000): "Comptabilité créative", *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et d'Audit*. PP 287-294
- **St-Pierre J. Raymond L. et Andriambeloson E.** (2001), "Le benchmarking comme outil stratégique d'aide à l'amélioration de la performance des PME", 2^e Colloque international du M.A.A.O.E., Versailles, septembre.
- **Tahar Rathi Mohamed (...)**: "Les NTIC constituent-elles un des leviers de la création de valeur", *Revue du financier*.
- **Teller R.** (1998): "Confiance et modèle comptable ", *Revue De Sciences De Gestion*, n°89, spécial anniversaire, septembre.
- **Tournois L.** (2001): "La création de valeur pour le client : source de la performance concurrentielle ", Working paper, décembre.

- **Tremblay D.G. et Audebrand L.** (2003), "Productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie du savoir", Chaire de recherche du Canada, Québec
- **Urban S. et Vendemini S.** (1994): "*Alliances stratégiques, coopération européennes*", De Boeck Université, Bruxelles.
- **Vaesken P.** (1997), "L'environnement territorialisé : un nouveau concept de structuration de l'environnement dans la stratégie de l'entreprise", C.L.A.R.E.E., I.A.E., Lille.
- **Vallerand J., Montreuil B., Caron D. et Renaud J.** (2002), "Radar d'objectifs et indicateurs de performance, de la théorie à l'action : une enquête sur les PME technologiques manufacturières québécoises", Chaire de recherche du Canada.
- **Wanda R.** (2001), "Structure financière et performance des entreprises dans un contexte sans marché financier : le cas du Cameroun", *Revue du Financier*, 16p., octobre.
- **Watts R., Zimmerman J.** (1990): "Positive accounting theory: A ten years perspective", *The accounting Review*, January.
- **Weick K. et Orton D.J.** (1990): "Loosely coupled systems: a reconceptualisation", *Academy management review*, Vol. 15. N°2.
- **Zolnai - Saucray E.** (1999): "Vers une pédagogie du Contrôle dans les organisations", in Dupuy Y. (1999), « *Faire de la recherche en contrôle de gestion* », FNEGE, Vuibert, Paris.

OUVRAGE :

- **Alazard C. et Separi S.** (2001): *Le Contrôle De Gestion*, 5^{ème} édition, Dunod, Paris. 657 pages
- **Albouy M.** (2000): *Décisions financières et création de valeur*. Economica, 468 pages
- **Ardoin J. L, Michel D et Schmidt J.** (1985): *Le contrôle de gestion : technique et pratique des affaires*. Editions Publi-union. 454 pages
- **Ardoin J.L** (1998): *Le contrôle de gestion : technique et pratique des affaires*. Editions Publi-union.
- **Arnaud H., Garmilis et Vignon V.** (2001): *Le contrôle de gestion en action*. Edition Liaison.
- **Baranger P. et Chen J.** (1995): *Gestion de la production*. Sirey. 260 pages
- **Berolle J.F.** (1999): *Création de valeur et mesure de la performance sociétale*. Economica.
- **Bescos P-C. et Mendoza** (1994), *Le management de la performance*. Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- **Bogliolo F.** (2000): *Qu'est ce que la création de valeur ?* Direction Cuisinier. 285 pages
- **Bouquin H.** (1986): *Le contrôle de gestion*. Puf, Gestion, Paris. 347 pages
- **Bouquin H.** (1994): *Les fondements du contrôle de gestion*. Collection « Que Sais-Je ? », PUF, Paris.
- **Bouquin H.** (1995): *Les Fondements du Contrôle de Gestion*. Collection « Que Sais-Je », PUF, Paris.
- **Bouquin H.** (1997): *Les fondements du contrôle de gestion*. Collection « Que Sais-Je », PUF, Paris.

- **Bouquin H.** (1998): *Le contrôle de gestion*. Gestion, PUF, 4ème Editions, Paris.
- **Bouquin H.** (2000): *Contrôle et Stratégie*. Economica. 1324 pages
- **Caby et Hirigoyen** (1997): *La création de la valeur de l'entreprise*. Economica. P17
- **Caby J.** (2005): *Création de la valeur de l'entreprise et gouvernance de l'entreprise*. Economica.
- **Cauvin C.** (1999): *Les habits neufs du contrôle de gestion* in "Questions de contrôle de gestion", sous la direction de Lionel Collins, PUF.
- **Danziger R.** (2000): *Contrôleur de gestion*. Economica. 1324 pages
- **Demeestere R., Lorino P. et Nottis N.** (1997): *Contrôle de gestion et pilotage*. Nathan.
- **Denglos G.** (2003): *La création de valeur : modèles, mesure et diagnostic*. Dunod, Paris.
- **Denglos G.** (2004): *La création de valeur : modèles, mesures et diagnostic*, mars-avril, Economica.
- **Dupuy Y.** (1999): *Faire la recherche en contrôle de gestion*, FNEGE, Vuibert, Paris. 232 pages
- **Dury C.** (1992): *Management and cost accounting*, 3^e edition, Chapman and Hall.
- **Gehrke I.** (2000): *Impacts des progiciels de gestion intégrée d'entreprise sur le rôle de et la conception du contrôle de gestion : le cas des PME d'Ile de France*. In ECOSIP, cohérence, pertinence et évaluation, Economica.
- **Genesse P.** (1995): *L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe*. Mélanges en l'honneur du professeur Claude Perochon, Foucher.

- **Gervais M.** (2000): *Contrôle De Gestion*, 7^{ème} édition, Economica, Paris. 305 pages
- **Hernandez E.M** (2001): *L'entrepreneuriat : Approche théorique*. L'Harmattan. 270 pages
- **Kaplan R. S. et Norton D.P.** (1998): *Le tableau de bord prospectif : les 4 axes de succès*. Les éditions d'Organisation, Nouveaux Horizons. 277 pages
- **Kaplan R.S. et Norton D.P.** (1996): *Le tableau de bord prospectif*. Editions d'Organisation, Paris.
- **Khemakhem A.** (1987): *La dynamique du contrôle de gestion*. Dunod, Paris.
- **Laverty J. et Demeestre** (1990): *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industriel*. Dunod, Paris.
- **Lauzel P. et Teller R.** (1997): *Contrôle de gestion et budgets*. Sirey.
- **Lebas M. et Fiol M.** (1999) : *Créer des situations de sens pour générer la performance*, in ouvrage collectif. Questions de contrôle, sous la direction de Collins L., PUF
- **Löning H., Pesqueux Y., Chiapello E., Malleret V., Meric J., Michel D. et A. Sole** (1998): *Le contrôle de gestion*. Dunod, 1^{ère} édition, Paris.
- **Lorino Ph.** (1989): *L'économiste et le manager*. Edition la Découverte, Paris. 287 pages
- **Lorino Ph.** (1995): *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage des entreprises*. Les éditions d'organisation, Paris.
- **Lorino Ph.** (1996): *Le pilotage de la performance*. Les éditions d'Organisation.
- **Merchant K.** (1997): *Modern management control systems*. Prentice-Hall, 1^{ère} édition, New York.

- **Mevellec P.** (1990): *Outils de gestion : la pertinence retrouvée*. Editions Comptables Malesherbes, Paris. 198 pages
- **Moison J-C.** (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*. Séli Arslan. 287 pages
- **Morrisson C. Solignoc Lecompte H.B. et Oudin X.** (1994): *Micro-entreprises et cadre institutionnel dans les PVD*. Editions OCDE, Paris.
- **Savall H. et Zardet V.** (1989): *Maîtriser les coûts et les performances cachées*. Préface de MA Lancelle, 2^e édition augmentée, Economica, Septembre.
- **Tanguy H.** (1995): *Décentralisation et contractualisation interne*. Economica, Paris. 340 pages
- **Van Caillie** (2001): *Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion*. Les éditions de l'Université de Liège.
- **Vlasselaer M.** (2001): *Le pilotage de l'entreprise*, in Alazard C. et Separi C., « Contrôle De Gestion », 5^{ème} édition, Dunod. 250 pages
- **Wacheux F.** (1996): *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica. 290 pages

THESES :

- **Besson P.** (1989): *Les opérations de contrôle : contribution du contrôle à l'ingénierie du contrôle de l'organisation*. Thèse université de Lyon-France.
- **El Yahouchi G.** (2004): *Modèles feltham-ohlsom et parties prenantes de création de valeur* Thèse IAE de bordeaux.
- **Mayegle F.X.** (1993): *L'efficacité des politiques de restructuration des entreprises publiques et parapubliques au Cameroun*. Thèse de Doctorat de troisième cycle Université de Yaoundé-Cameroun, mars.
- **Vilain L.** (2003), *Le pilotage de l'entreprise : l'utilisation d'un tableau de bord prospectif*, Thèse professionnelle, Mastère spécialisé, H.E.C., Ecole des Mines, Paris.
- **Wanda R.** (1994), *Contribution à la connaissance des déterminants de la performance : essai d'analyse à partir d'un échantillon d'entreprises camerounaises*, Thèse de Doctorat de troisième cycle, Yaoundé, juin

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1: Questionnaire	415
Annexe 2- Mesures retenues des indicateurs de performances.....	421
Annexe 3 Diagramme 48 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la GE « A » et la PME « A » dans le temps	422
Annexe 4 Diagramme 49 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et de la PME "A" dans le temps	423
Annexe 5 Tableau 70 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « B » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	424
Annexe 6 Tableau 71 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « B » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	426
Annexe 7 Diagramme 51 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et PME "B" dans le temps	427
Annexe 8 Tableau 72 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « C » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	428
Annexe 9 Diagramme 52 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle de la GE et de la PME "C" dans le temps	429
Annexe 10 Tableau 73 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « C » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus	430
Annexe 11 Diagramme 53 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et PME "C" dans le temps	431
Annexe 12 Tableau 74 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	431
Annexe 13 Tableau 75: Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	432
Annexe 14 Tableau 76 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	432
Annexe 15 Tableau 77 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	433
Annexe 16 Tableau 78 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.....	434
Annexe 17 Tableau 79 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.	434
Annexe 18 Tableau 80 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP	435
Annexe 19 Tableau 81 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	435
Annexe 20 Grille d'évaluation de la satisfaction des clients et du personnel de la grande entreprise B - Tableau 82 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	436
Annexe 21 Tableau 83 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	436
Annexe 22 Tableau 84 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	437

Annexe 23 Tableau 85 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.	437
Annexe 24 Tableau 86 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.....	438
Annexe 25 Tableau 87 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.	438
Annexe 26 Tableau 88 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP.....	439
Annexe 27 Tableau 89 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	439
Annexe 28 Grille d'évaluation de la satisfaction des clients et du personnel de la grande entreprise C. - Tableau 90 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	440
Annexe 29 Tableau 91 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	440
Annexe 30 Tableau 92 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	441
Annexe 31 Tableau 93 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	441
Annexe 32 Tableau 94 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.....	442
Annexe 33 Tableau 95 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.	442
Annexe 34 Tableau 96 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP.....	443
Annexe 35 Tableau 97 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	443
Annexe 36 Tableau 98 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	444
Annexe 37 Tableau 99: Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	444
Annexe 38 Tableau 100 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	445
Annexe 39 Tableau 101 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.	445
Annexe 40 Tableau 102 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.....	446
Annexe 41 Tableau 103 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.	446
Annexe 42 Tableau 104 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP.....	447
Annexe 43 Tableau 105 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	447
Annexe 44 Tableau 106 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	448
Annexe 45 Tableau 107 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP.....	448
Annexe 46 Tableau 108 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	449

Annexe 47 Tableau 109 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.	449
Annexe 48 Tableau 110 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP	450
Annexe 49 Tableau 111 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.	450
Annexe 50 Tableau 112 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP	451
Annexe 51 Tableau 113 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	451
Annexe 52 Tableau 114 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	452
Annexe 53 Tableau 115 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP	452
Annexe 54 Tableau 116 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.....	453
Annexe 55 Tableau 117 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP	453
Annexe 56 Tableau 118 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP	454
Annexe 57 Tableau 119 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP	454
Annexe 58 Tableau 120 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP	455
Annexe 59 Tableau 121 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.	455

Annexe 1: Questionnaire

UNIVERSITE DE YAOUNDE II
THE UNIVERSITY OF YAOUNDE II
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Faculty of Economics Sciences and Management



QUESTIONNAIRE DE RECHERCHE ACADEMIQUE

Dans le cadre de l'achèvement des travaux de recherche en thèse d'Etat en Comptabilité et finance, nous vous prions de bien vouloir répondre aux questions ci-dessous. L'intérêt de cette recherche est exclusivement scientifique, et la recherche menée vise à appréhender les outils et pratiques du contrôle de gestion opérationnalisés dans les entreprises camerounaises.

Nous vous prions simplement, selon les cas, de mettre une croix dans la case correspondant à votre choix ou d'écrire vos réponses en toutes lettres. Les données recueillies sont utilisées exclusivement dans un but académique et ne sauraient en aucun cas être divulguées.

Merci d'avance.

I- Identification de l'entreprise

1)- Année de création /___/___/___/

2)- Quelle est la forme juridique de votre entreprise ?

SN

SARL

SA

Autres

Préciser.....

3)- Dans quel secteur d'activités exercez-vous ? Commerce Industrie

Service

4)- Quel est votre nombre d'employés ? 10 à 49 50 à 100 plus de 100

5)- Dans quel intervalle se situe le chiffre d'affaires de votre entreprise ?

Moins de 100 Millions De 100 à 150 Millions De 151 à 1 Milliard
 + de 1 Milliard

6)- Origine du capital social Apport personnel Associés

Autres préciser.....

7)- Pourcentage de répartition du capital

	Moins de 50%	50%	Plus de 50%
Camerounais			
Etrangers			

8)- Capital social <10 Millions 10 à 50 Millions 51 à 75 Millions
 76 à 100 101 à 500 >500

II- La perception du contrôle de gestion

9)- Existe-t-il un système formel de contrôle de gestion dans votre entreprise ?

Oui Non

10)- Si oui, à l'aide de quels outils le mettez-vous sur pied ?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Comptabilité générale | <input type="checkbox"/> Tableau de bord prospectif |
| <input type="checkbox"/> Contrôle budgétaire | <input type="checkbox"/> Benchmarking |
| <input type="checkbox"/> Comptabilité analytique | <input type="checkbox"/> Qualité Totale |
| <input type="checkbox"/> Reporting | <input type="checkbox"/> ABC/ABM |
| <input type="checkbox"/> Tableau de bord | <input type="checkbox"/> Target costing |

Autres, à préciser.....

11)- Qui pilote cette fonction dans votre entreprise ?

Propriétaire - Le dirigeant Autres

12)- A quelle fonction est rattaché le contrôle de gestion ?

Direction Générale Direction Financière à une Direction Autonome

13)- Qui est responsable de cette fonction dans votre entreprise ?

- Le directeur général Le comptable Le contrôleur de gestion
 Le directeur financier

14)- Quelles missions assignez-vous au contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- Aide à la prise des décisions Guide de gestion
 Maîtrise des coûts Sanction du personnel
 Cohérence organisationnelle de l'entreprise

15)- Votre organisation comporte lesquelles des différentes fonctions suivantes ?

- La comptabilité analytique ? L'audit interne ?
 La comptabilité générale ? L'informatique ?
 Planification ?

16)- Le contrôleur de gestion a-t-il autorité hiérarchique sur ces postes ?

Oui Non

III- Les moments du contrôle de gestion

17)- Les managers de votre entreprise procèdent-ils à l'évaluation des objectifs généraux, des politiques ou stratégies générales ? Oui Non

18)- Si oui, à quelle période ? Avant Pendant et/ou après

19)- A quelle période décide-t-on d'évaluer les activités au sein de votre entreprise ?

- Avant Pendant Après

20)- Quelle est la périodicité de sortie des états comptables et financiers?
 Mensuellement Trimestriellement Semestriellement
 Annuellement

21)- Sortez-vous ces états à des dates fixes, même s'il manque des informations ? Oui Non

22)- Y a-t-il concordance absolue entre les dates de sortie des informations comptables et des informations à caractère fiscal ? Oui Non

23)- Si non pourquoi ?.....

IV– Contrôle de gestion et performance organisationnelle

24)- Quel est votre niveau de maîtrise de l'environnement ?
 fort Moyen Faible

25)- Etablissez-vous un lien entre le Contrôle de gestion et votre maîtrise de l'environnement ? Oui Non

26)- Pouvez-vous indiquer ou estimer le niveau relatif de la maîtrise de cet environnement à travers la mise en place du contrôle de gestion?

Facteurs environnementaux	Niveau de maîtrise		
	Fort	Moyen	Faible
La part de marché			
Climat social			
La cohérence des pratiques et des comportements			
Gestion des ressources et compétences			
La concurrence			

27)- La pratique du contrôle de gestion a-t-elle un impact sur le processus de prise de la décision dans votre entreprise ? Oui Non

28)- Quels sont les aspects sur lesquels il met son accent ?

- Déterminer les subdivisions de votre entreprise
- Construire un tableau de bord
- Fixer des objectifs stratégiques à votre entreprise
- Décliner ces objectifs aux subdivisions de votre entreprise
- Communiquer aux financiers
- Lier la performance de chacun à la performance de l'entreprise

29)- Quel est son degré d'influence sur les actions de motivation du personnel ?

- Fort Moyen Faible

30)- Procédez-vous à des changements organisationnels à partir des implications du contrôle de gestion?

- Oui Non

31) Si oui, Quel est l'apport du contrôleur de gestion dans ce processus de changement ? fort Moyen Faible

32)- Quel est à votre avis, l'impact du contrôle de gestion sur l'accroissement des indicateurs suivants

Indicateurs	fort	moyen	faible
Chiffre d'affaires			
Valeur ajoutée			
Résultat net			
dividendes			

V-Contrôle de gestion, gestion des ressources humaines et stratégie

33)- Existe-il des dysfonctionnements dans l'accomplissement de vos tâches ?

(Panne, anomalies, perturbations...) Oui Non Souvent

34)- A quel degré appréciez-vous la contribution du contrôleur de gestion à la réduction de ces dysfonctionnements ?

Fort Moyen Faible

35)- Promouvoir des comportements tels que la coopération, l'esprit d'initiative, la responsabilisation et l'innovation, est-il une préoccupation de votre système de contrôle de gestion ? Oui Non

36) -A quel degré jugez-vous l'influence du contrôle de gestion dans ce domaine ?

Fort Moyen Faible

37)- Quel est l'impact du contrôle de gestion dans l'atteinte des objectifs stratégiques de votre entreprise ?

Fort Moyen Faible

38)- Comment appréciez-vous la contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de vos stratégies ?

forte Moyenne Faible

39)- Mettez-vous en place des actions de promotion ou croyez-vous à l'impact du contrôle de gestion sur leur effet sur la création de valeur

Oui Non

40)- Faites-vous de temps à temps des séminaires de sensibilisation

Régulièrement Occasionnellement Rarement

41)- Quel est l'impact d'après vous, du contrôle de gestion sur la gestion des ressources et des compétences ?

fort Moyenne Faible

42)- Quels sont les objectifs visés par la mise en place du contrôle de gestion ?

Éviter la faillite Survivre en se maintenant sur le marché
 Croître Se développer

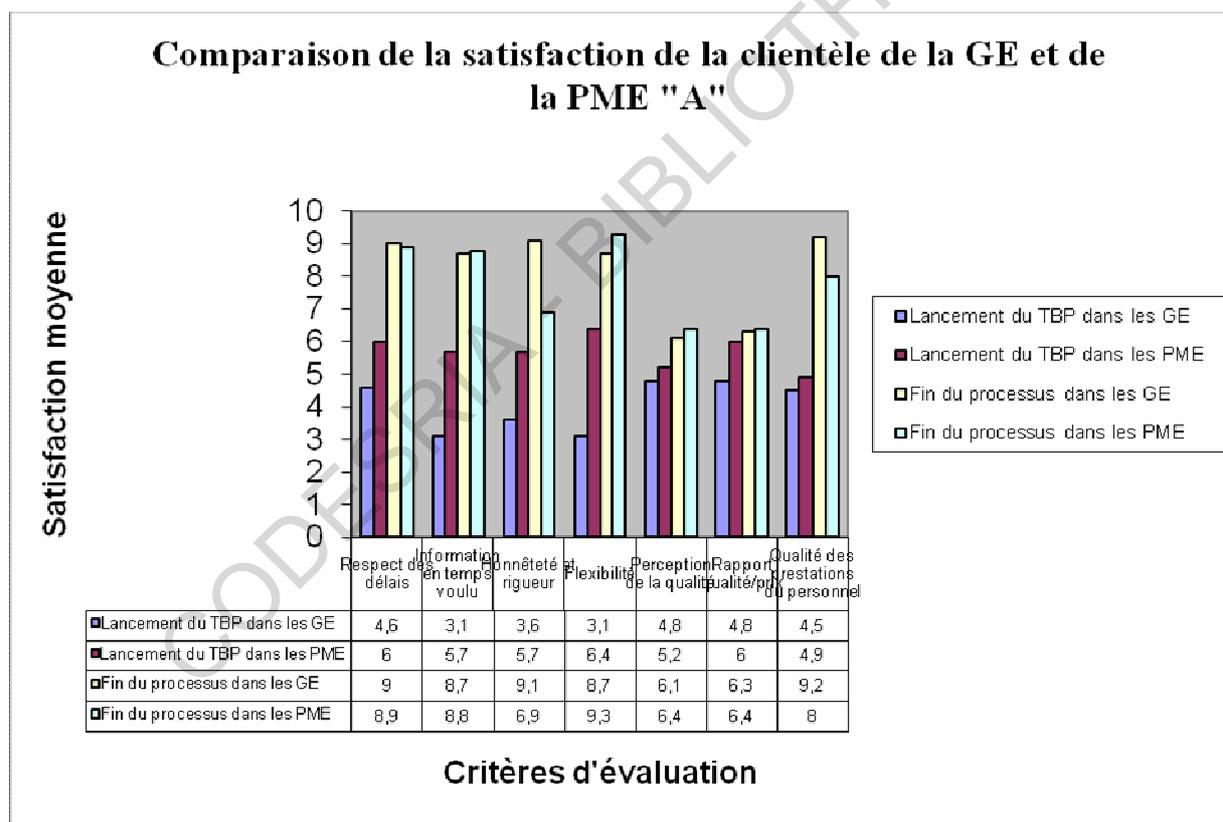
Annexe 2- Mesures retenues des indicateurs de performances.

Catégorie d'entreprises	Indicateurs	Base minimale D'accroissement	Observations
Grandes Entreprises	Chiffre d'affaires	10% du chiffre d'affaires précédent	Néant
	Bénéfice	10% du bénéfice précédent	Néant
	Augmentation du nombre d'employés	Pas de plancher prescrit	Attachée aux accroissements opérationnels. Tout au plus les 2/3 du taux d'accroissement du chiffre d'affaires
	Charges fixes	Pas de plancher	Attaché à l'augmentation des infrastructures
	Charges variables	Pas de plancher	Evoluer avec le niveau des activités.
	Dividendes versés	Au moins 20% du bénéfice net	Néant
	Gratifications versées	Au moins 7 % du bénéfice net	Néant
	Satisfaction des clients	Supérieure ou égale 7/10	Néant
	Satisfaction du personnel	Supérieure ou égale 7/10	Néant
PME	Chiffre d'affaires	20% du CA précédent	Néant
	Bénéfice	20% du bénéfice précédent	Néant
	Augmentation du nombre d'employés	2% du volume initial	Attachée aux accroissements opérationnels.
	Charges fixes	2% du volume initial	Liées à l'accroissement des infrastructures

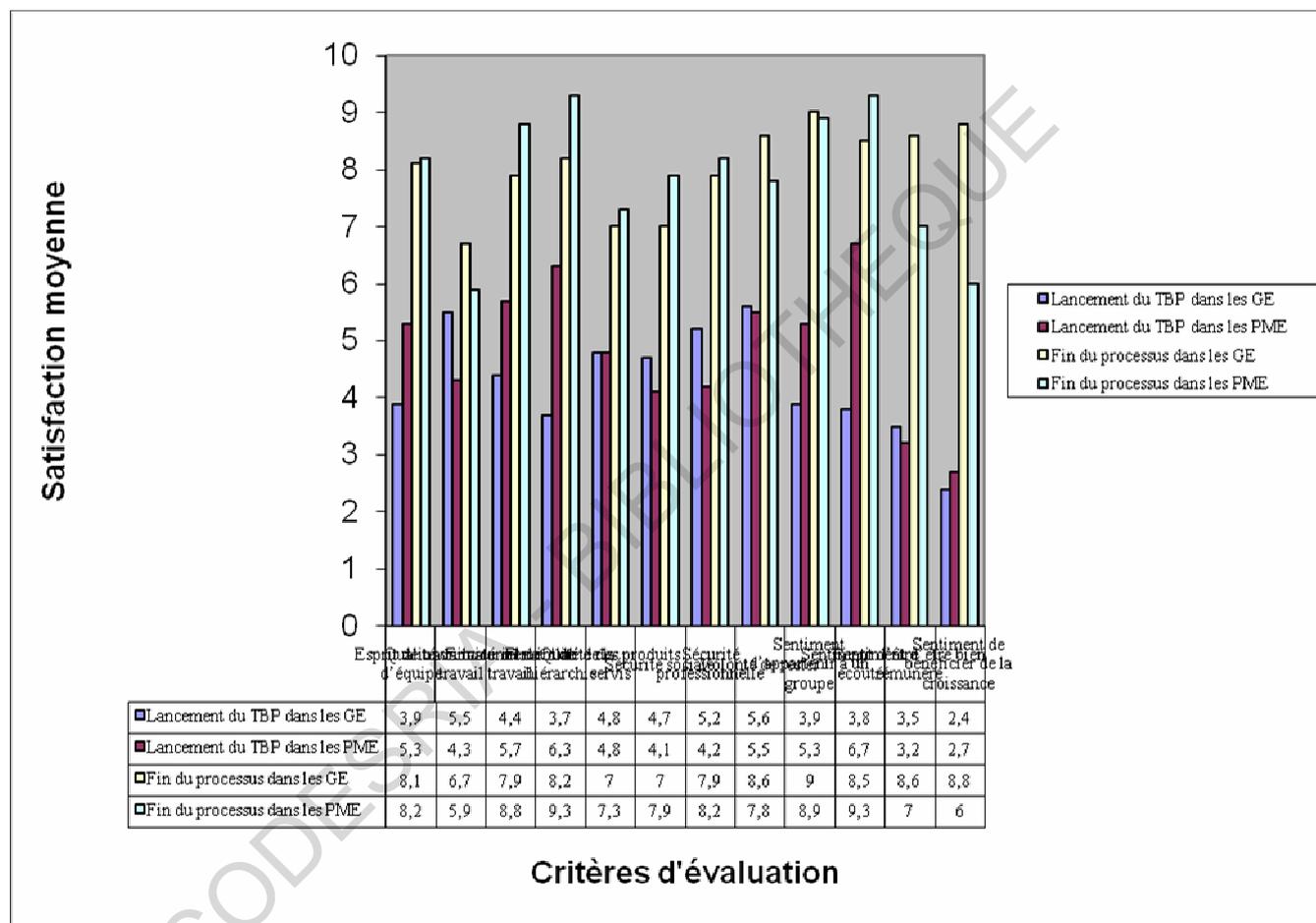
La contribution du « tableau de bord prospectif » à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 6 cas au Cameroun.

	Charges variables	10% du volume initial	Evoluer avec le niveau des activités
	Dividendes versés	20% du bénéfice net	Néant
	Gratifications	7% du bénéfice	Néant
	Satisfaction des clients	7,5/10	Moyenne admise du fait de la flexibilité des PME
	Satisfaction du personnel	7,5/10	Moyenne admise du fait de la flexibilité des PME

Annexe 3 Diagramme 48 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle dans la GE « A » et la PME « A » dans le temps



Annexe 4 Diagramme 49 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et de la PME "A" dans le temps

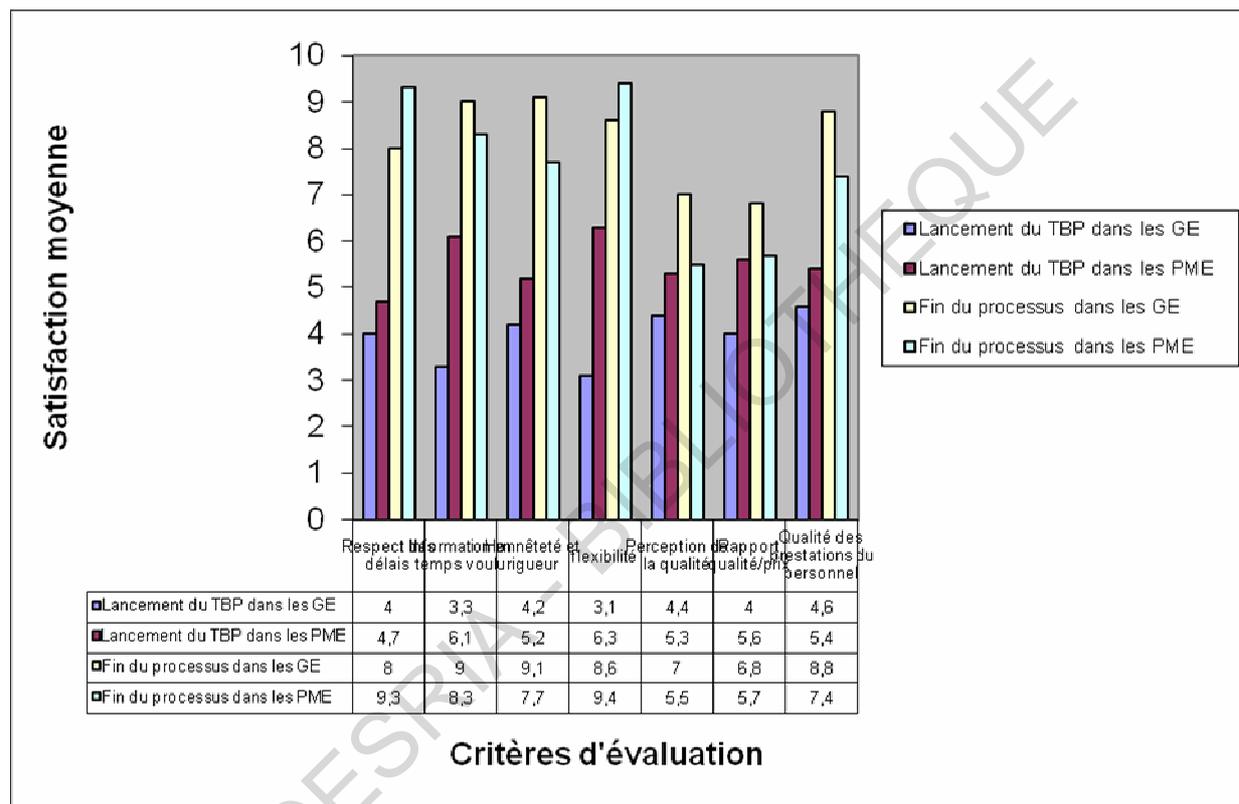


Annexe 5 Tableau 70 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « B » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Respect des délais	4	4,7	8	9,3
Information en temps voulu	3,3	6,1	9	8,3
Honnêteté et rigueur	4,2	5,2	9,1	7,7
flexibilité	3,1	6,3	8,6	9,4
Perception de la qualité	4,4	5,3	7	5,5
Rapport qualité/prix	4	5,6	6,8	5,7
Qualité des prestations du personnel	4,6	5,4	8,8	7,4
Indice de satisfaction	3,94	5,51	8,19	7,61

Source : Notre enquête

Diagramme 50 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle GE et PME "B" dans le temps

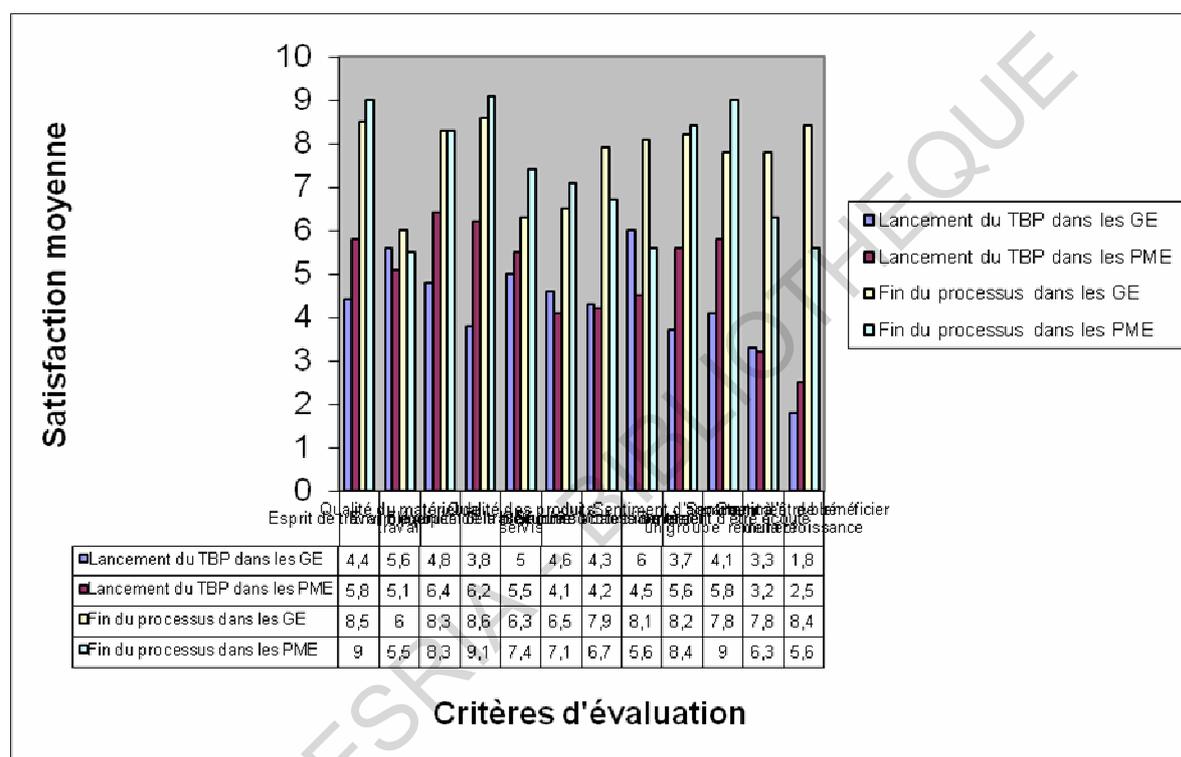


Annexe 6 Tableau 71 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « B » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Esprit de travail d'équipe	4,4	5,8	8,5	9
Qualité du matériel de travail	5,6	5,1	6	5,5
Environnement de travail	4,8	6,4	8,3	8,3
Flexibilité de la hiérarchie	3,8	6,2	8,6	9,1
Qualité des produits servis	5	5,5	6,3	7,4
Sécurité sociale	4,6	4,1	6,5	7,1
Sécurité professionnelle	4,3	4,2	7,9	6,7
Volonté de rester	6	4,5	8,1	5,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,7	5,6	8,2	8,4
Sentiment d'être écouté	4,1	5,8	7,8	9
Sentiment d'être bien rémunéré	3,3	3,2	7,8	6,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	1,8	2,5	8,4	5,6
Indice de satisfaction	3,97	4,27	7,81	6,96

Source : Notre enquête

Annexe 7 Diagramme 51 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et PME "B" dans le temps

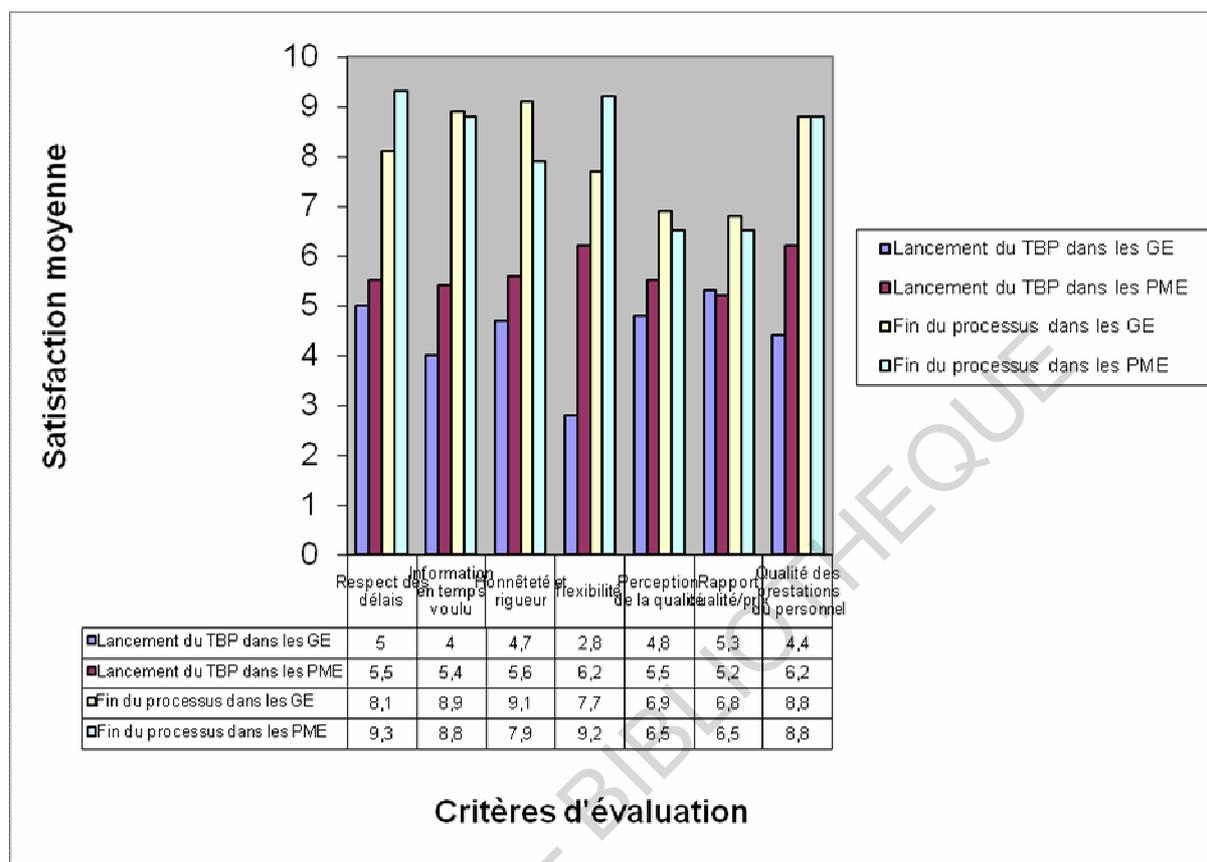


Annexe 8 Tableau 72 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction des clients des PME et grandes entreprises « C » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Respect des délais	5	5,5	8,1	9,3
Information en temps voulu	4	5,4	8,9	8,8
Honnêteté et rigueur	4,7	5,6	9,1	7,9
flexibilité	2,8	6,2	7,7	9,2
Perception de la qualité	4,8	5,5	6,9	6,5
Rapport qualité/prix	5,3	5,2	6,8	6,5
Qualité des prestations du personnel	4,4	6,2	8,8	8,8
Indice de satisfaction	4,43	5,66	8,04	8,14

Source : Notre enquête

Annexe 9 Diagramme 52 : Comparaison de la satisfaction de la clientèle de la GE et de la PME "C "dans le temps

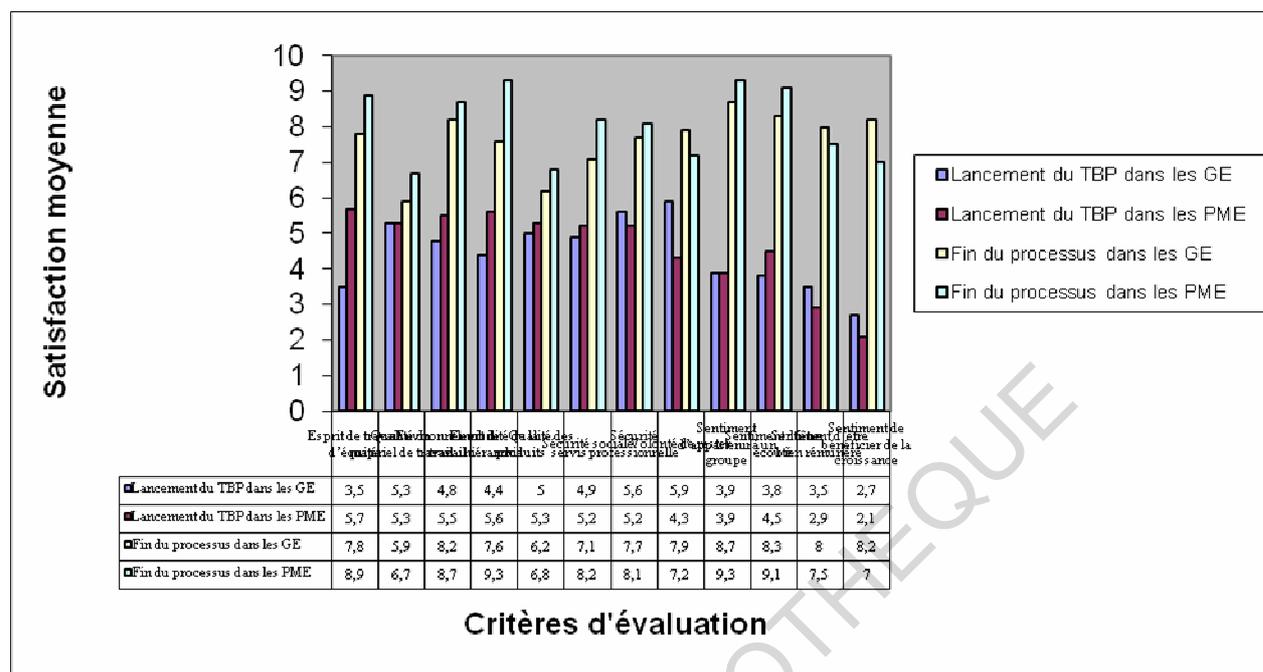


Annexe 10 Tableau 73 : Analyses comparatives des degrés de satisfaction du personnel des PME et grandes entreprises « C » au moment du lancement du processus de mise en place des TBP et à la fin des processus

critères	Lancement du TBP dans les GE	Lancement du TBP dans les PME	Fin du processus dans les GE	Fin du processus dans les PME
Esprit de travail d'équipe	3,5	5,7	7,8	8,9
Qualité du matériel de travail	5,3	5,3	5,9	6,7
Environnement de travail	4,8	5,5	8,2	8,7
Flexibilité de la hiérarchie	4,4	5,6	7,6	9,3
Qualité des produits servis	5	5,3	6,2	6,8
Sécurité sociale	4,9	5,2	7,1	8,2
Sécurité professionnelle	5,6	5,2	7,7	8,1
Volonté de rester	5,9	4,3	7,9	7,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	3,9	3,9	8,7	9,3
Sentiment d'être écouté	3,8	4,5	8,3	9,1
Sentiment d'être bien rémunéré	3,5	2,9	8	7,5
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	2,7	2,1	8,2	7
Indice de satisfaction	4,33	4,01	7,99	8,06

Source : Notre enquête

Annexe 11 Diagramme 53 : Comparaison de la satisfaction du personnel de la GE et PME "C" dans le temps



Annexe 12 Tableau 74 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	5	5	4	5	6	4	5	3	4	5	4,6
Information en temps voulu	3	3	4	3	4	2	3	2	3	4	3,1
Honnêteté et rigueur	4	3	3	2	5	4	3	4	2	6	3,6
flexibilité	3	2	3	4	3	3	4	3	2	4	3,1
Perception de la qualité	6	4	5	5	5	5	5	4	4	5	4,8
Rapport qualité/prix	5	4	5	5	4	5	5	4	5	6	4,8
Qualité des prestations du personnel	3	5	4	5	6	4	5	6	3	4	4,5
Indice de satisfaction	4,14	3,71	4,00	4,14	4,71	3,86	4,29	3,71	3,29	4,86	4,07

Source : Notre enquête

Annexe 13 Tableau 75: Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	2	3	3	4	4	4	5	5	5	4	3,9
Qualité du matériel de travail	6	6	7	5	6	5	6	6	5	3	5,5
Environnement de travail	4	4	5	5	4	4	5	4	5	4	4,4
Flexibilité de la hiérarchie	4	3	3	4	5	4	3	4	4	3	3,7
Qualité des produits servis	5	5	4	5	4	5	6	5	5	4	4,8
Sécurité sociale	5	4	5	4	4	5	4	4	6	6	4,7
Sécurité professionnelle	6	4	5	6	5	6	5	5	4	6	5,2
Volonté de rester	6	6	5	5	5	6	6	6	5	6	5,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	4	3	4	3	4	5	5	4	4	3	3,9
Sentiment d'être écouté	3	3	4	4	5	4	5	4	4	2	3,8
Sentiment d'être bien rémunéré	4	4	5	4	3	3	2	4	3	3	3,5
Sentiment de bénéficier de la croissance	2	1	2	2	3	4	3	3	2	2	2,4
Indice de satisfaction	4,29	3,57	4,29	4,00	4,14	4,71	4,29	4,29	4,00	4,00	4,16

Source : Notre enquête

Annexe 14 Tableau 76 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	7	7	6	6	7	6	6	6	7	7	6,5
Information en temps voulu	6	6	5	7	6	6	6	7	7	6	6,2
Honnêteté et rigueur	8	7	7	6	7	7	7	6	7	8	7
flexibilité	6	6	5	6	6	6	6	5	4	6	5,6
Perception de la qualité	6	6	5	4	5	5	5	6	5	5	5,2
Rapport qualité/prix	6	5	6	5	5	5	6	6	5	5	5,4
Qualité des prestations du personnel	6	7	6	7	7	7	7	6	7	6	6,6
Indice de satisfaction	6,43	6,29	5,71	5,86	6,14	6,00	6,14	6,00	6,00	6,14	6,07

Source : Notre enquête

Annexe 15 Tableau 77 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	6	6	7	6	7	7	7	5	7	6	6,4
Qualité du matériel de travail	7	6	6	5	6	5	6	6	5	4	5,6
Environnement de travail	7	8	7	7	8	7	7	7	6	7	7,1
Flexibilité de la hiérarchie	6	7	6	7	6	7	7	7	7	7	6,7
Qualité des produits servis	5	4	4	5	6	5	6	4	4	5	4,8
Sécurité sociale	7	7	6	8	8	6	7	6	7	8	7
Sécurité professionnelle	5	6	7	7	8	8	7	8	8	7	7,1
Volonté de rester	8	9	8	9	9	8	9	7	7	8	8,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	7	8	6	7	9	7	8	9	9	7	7,7
Sentiment d'être écouté	7	8	8	8	9	8	8	7	9	8	8
Sentiment d'être bien rémunéré	7	8	8	8	8	9	7	8	8	7	7,8
Sentiment de bénéficier de la croissance	7	8	8	9	9	8	8	7	8	9	8,1
Indice de satisfaction	6,86	7,71	7,29	8,00	8,57	7,71	7,71	7,43	8,00	7,71	7,70

Source : Notre enquête

Annexe 16 Tableau 78 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	8	8	8	7	9	8	8	9	8	8	8,1
Information en temps voulu	8	9	9	9	10	9	10	8	9	8	8,9
Honnêteté et rigueur	9	8	9	9	9	8	8	9	9	8	8,6
flexibilité	9	9	9	8	8	9	8	9	8	8	8,5
Perception de la qualité	8	9	8	8	7	9	8	6	7	8	7,8
Rapport qualité/prix	6	7	6	6	5	6	7	7	6	6	6,2
Qualité des prestations du personnel	9	8	9	8	9	9	9	9	9	10	8,9
Indice de satisfaction	8,14	8,29	8,29	7,86	8,14	8,29	8,29	8,14	8,00	8,00	8,14

Source : Notre enquête

Annexe 17 Tableau 79 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	8	8	7	8	8	9	9	9	8	8,1
Qualité du matériel de travail	6	6	7	6	6	6	7	8	7	8	6,7
Environnement de travail	8	8	8	7	8	8	8	8	9	7	7,9
Flexibilité de la hiérarchie	8	8	9	7	8	8	9	8	9	8	8,2
Qualité des produits servis	6	6	7	7	7	6	7	8	8	8	7
Sécurité sociale	6	5	7	7	7	8	7	8	8	7	7
Sécurité professionnelle	7	7	8	8	8	9	8	7	8	9	7,9
Volonté de rester	8	8	9	9	9	8	9	9	9	8	8,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	10	9	10	9	9	8	8	9	9	9
Sentiment d'être écouté	8	8	9	8	9	9	9	8	8	9	8,5
Sentiment d'être bien rémunéré	8	8	9	9	9	8	9	9	9	8	8,6
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	8	9	9	9	9	8	9	9	9	9	8,8
Indice de satisfaction	7,71	7,86	8,57	8,57	8,57	8,43	8,43	8,29	8,57	8,43	8,34

Source : Notre enquête

Annexe 18 Tableau 80 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	8	9	9	9	10	10	9	8	10	8	9
Information en temps voulu	9	8	9	9	9	8	9	9	9	8	8,7
Honnêteté et rigueur	8	9	9	9	10	10	10	9	9	8	9,1
flexibilité	8	9	9	8	9	9	9	9	8	9	8,7
Perception de la qualité	7	6	7	6	6	5	6	6	6	6	6,1
Rapport qualité/prix	6	7	6	5	6	6	7	7	7	6	6,3
Qualité des prestations du personnel	10	9	9	9	8	9	10	10	9	9	9,2
Indice de satisfaction	8,00	8,14	8,29	7,86	8,29	8,14	8,57	8,29	8,29	7,71	8,16

Source : Notre enquête

Annexe 19 Tableau 81 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	8	7	9	8	9	9	9	10	8,5
Qualité du matériel de travail	6	6	7	6	6	6	7	8	7	8	6,7
Environnement de travail	8	9	8	7	8	9	9	8	9	9	8,4
Flexibilité de la hiérarchie	8	8	10	9	8	8	9	8	9	8	8,5
Qualité des produits servis	6	6	7	7	7	6	7	8	8	8	7
Sécurité sociale	7	5	7	8	7	8	7	8	8	7	7,2
Sécurité professionnelle	8	8	8	9	8	9	8	8	8	9	8,3
Volonté de rester	9	9	9	9	9	9	9	10	10	8	9,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	10	10	10	9	9	9	10	9	9	9,4
Sentiment d'être écouté	9	9	9	9	9	10	9	9	10	9	9,2
Sentiment d'être bien rémunéré	9	10	9	9	8	9	9	9	10	10	9,2
Sentiment de bénéficier de la croissance	10	9	9	9	9	10	8	9	8	10	9,1
Indice de satisfaction	8,71	8,57	8,71	9,00	8,43	9,14	8,43	9,00	9,00	8,86	8,79

Source : Notre enquête

Annexe 20 Grille d'évaluation de la satisfaction des clients et du personnel de la grande entreprise B - Tableau 82 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	4	4	5	3	4	4	5	4	4	3	4
Information en temps voulu	3	4	3	3	3	3	4	3	4	3	3,3
Honnêteté et rigueur	3	4	4	4	4	5	4	5	4	5	4,2
flexibilité	4	3	2	2	2	4	3	3	4	4	3,1
Perception de la qualité	5	5	4	5	5	4	5	4	4	3	4,4
Rapport qualité/prix	5	3	4	4	3	5	4	4	3	5	4
Qualité des prestations du personnel	4	3	4	5	4	5	5	6	5	5	4,6
Indice de satisfaction	4,00	3,71	3,71	3,71	3,57	4,29	4,29	4,14	4,00	4,00	3,94

Source : Notre enquête

Annexe 21 Tableau 83 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	3	3	2	5	5	5	5	5	6	5	4,4
Qualité du matériel de travail	5	7	6	6	7	6	6	4	4	5	5,6
Environnement de travail	5	4	5	5	5	4	5	6	5	4	4,8
Flexibilité de la hiérarchie	5	4	4	2	5	4	2	4	3	5	3,8
Qualité des produits servis	6	5	6	4	5	5	5	4	5	5	5
Sécurité sociale	4	4	4	5	4	5	5	4	6	5	4,6
Sécurité professionnelle	5	4	5	5	3	6	3	5	4	3	4,3
Volonté de rester	7	6	5	6	5	6	6	7	5	7	6
Sentiment d'appartenir à un groupe	3	3	4	4	4	4	5	3	4	3	3,7
Sentiment d'être écouté	3	3	5	4	4	4	6	4	4	4	4,1
Sentiment d'être bien rémunéré	2	4	4	4	3	3	1	4	4	4	3,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	1	2	1	2	1	4	2	3	1	1	1,8
Indice de satisfaction	3,57	3,71	4,00	4,29	3,43	4,57	4,00	4,29	4,00	3,86	3,97

Source : Notre enquête

Annexe 22 Tableau 84 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	6	7	7	6	8	6	8	6	7	8	6,9
Information en temps voulu	5	6	7	7	6	7	6	8	8	7	6,7
Honnêteté et rigueur	7	7	7	6	7	8	7	8	7	8	7,2
flexibilité	7	7	5	6	7	6	6	7	7	6	6,4
Perception de la qualité	5	5	5	5	5	6	5	5	5	6	5,2
Rapport qualité/prix	5	5	5	5	5	5	5	6	5	5	5,1
Qualité des prestations du personnel	8	7	8	7	8	7	7	6	7	7	7,2
Indice de satisfaction	6,14	6,29	6,29	6,00	6,57	6,43	6,29	6,57	6,57	6,71	6,39

Source : Notre enquête

Annexe 23 Tableau 85 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	8	7	5	7	7	8	5	7	7	6,8
Qualité du matériel de travail	6	5	6	5	5	5	5	6	5	5	5,3
Environnement de travail	6	9	9	8	7	7	7	7	8	7	7,5
Flexibilité de la hiérarchie	8	7	8	7	7	7	7	7	7	8	7,3
Qualité des produits servis	5	6	5	5	5	5	6	5	4	5	5,1
Sécurité sociale	8	7	7	8	8	6	7	7	6	8	7,2
Sécurité professionnelle	6	6	5	7	7	8	8	8	8	7	7
Volonté de rester	7	8	9	8	9	10	9	7	10	8	8,5
Sentiment d'appartenir à un groupe	10	8	7	8	9	7	8	8	8	7	8
Sentiment d'être écouté	8	8	9	8	9	10	8	8	9	8	8,5
Sentiment d'être bien rémunéré	6	7	9	8	8	8	7	8	9	7	7,7
Sentiment de bénéficier de la croissance	8	8	7	9	9	8	8	7	7	9	8
Indice de satisfaction	7,57	7,43	7,57	8,00	8,43	8,14	7,86	7,57	8,14	7,71	7,84

Source : Notre enquête

Annexe 24 Tableau 86 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	7	8	7	7	9	9	8	9	9	7	8
Information en temps voulu	9	9	9	9	9	9	9	8	9	10	9
Honnêteté et rigueur	10	9	9	9	10	8	8	9	10	9	9,1
Flexibilité	10	9	9	9	8	9	7	10	7	8	8,6
Perception de la qualité	6	5	7	7	8	7	6	8	8	8	7
Rapport qualité/prix	7	5	7	7	7	8	6	7	6	8	6,8
Qualité des prestations du personnel	10	9	8	8	9	9	8	9	9	9	8,8
Indice de satisfaction	8,43	7,71	8,00	8,00	8,57	8,43	7,43	8,57	8,29	8,43	8,19

Source : Notre enquête

Annexe 25 Tableau 87 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	7	7	9	8	10	9	9	10	8,5
Qualité du matériel de travail	5	6	5	6	6	6	7	6	7	6	6
Environnement de travail	9	8	9	9	8	10	8	6	9	7	8,3
Flexibilité de la hiérarchie	9	8	9	8	8	9	9	8	9	9	8,6
Qualité des produits servis	7	5	5	6	7	6	7	6	8	6	6,3
Sécurité sociale	7	5	6	7	7	7	7	7	6	6	6,5
Sécurité professionnelle	7	8	8	9	7	9	8	8	8	7	7,9
Volonté de rester	9	7	9	9	7	8	9	7	9	7	8,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	8	8	9	7	8	9	8	8	9	8	8,2
Sentiment d'être écouté	7	8	7	9	7	9	7	8	7	9	7,8
Sentiment d'être bien rémunéré	7	8	7	8	9	8	8	8	8	7	7,8
Sentiment de bénéficier de la croissance	8	9	8	8	9	8	9	8	9	8	8,4
Indice de satisfaction	7,57	7,57	7,71	8,14	7,71	8,29	8,00	7,71	8,00	7,43	7,81

Source : Notre enquête

Annexe 26 Tableau 88 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	10	9	8	8	9	9	9	9	9	8	8,8
Information en temps voulu	9	8	9	7	9	9	9	9	9	8	8,6
Honnêteté et rigueur	7	8	9	9	9	10	9	9	10	9	8,9
flexibilité	7	8	8	9	8	8	8	9	8	8	8,1
Perception de la qualité	6	6	6	6	5	5	6	7	6	7	6
Rapport qualité/prix	6	6	6	6	6	6	6	7	6	7	6,2
Qualité des prestations du personnel	9	10	9	10	9	9	10	10	9	10	9,5
Indice de satisfaction	7,71	7,86	7,86	7,86	7,86	8,00	8,14	8,57	8,14	8,14	8,01

Source : Notre enquête

Annexe 27 Tableau 89 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	9	9	9	8	9	10	9	10	9	8	9
Qualité du matériel de travail	5	6	7	5	6	6	7	5	7	6	6
Environnement de travail	8	8	7	8	7	8	7	8	9	8	7,8
Flexibilité de la hiérarchie	9	9	8	8	9	9	8	8	9	9	8,6
Qualité des produits servis	6	7	6	6	6	6	5	6	5	7	6
Sécurité sociale	8	7	8	9	8	7	7	9	8	7	7,8
Sécurité professionnelle	6	8	8	6	8	7	8	6	8	7	7,2
Volonté de rester	6	7	7	9	6	9	9	9	10	10	8,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	8	10	8	9	10	9	9	9	10	9,1
Sentiment d'être écouté	8	8	9	8	9	9	9	9	7	9	8,5
Sentiment d'être bien rémunéré	8	7	7	8	8	7	9	9	7	8	7,8
Sentiment de bénéficier de la croissance	8	9	9	7	9	9	8	8	8	8	8,3
Indice de satisfaction	7,57	7,71	8,29	7,86	8,14	8,29	8,43	8,43	8,14	8,43	8,13

Source : Notre enquête

Annexe 28 Grille d'évaluation de la satisfaction des clients et du personnel de la grande entreprise C. - Tableau 90 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	4	5	6	5	6	5	5	4	4	6	5
Information en temps voulu	4	3	4	4	4	4	3	5	3	6	4
Honnêteté et rigueur	5	5	3	5	6	4	5	4	5	5	4,7
flexibilité	4	3	3	4	2	3	2	3	2	2	2,8
Perception de la qualité	5	5	5	4	5	6	6	4	3	5	4,8
Rapport qualité/prix	6	6	6	5	5	5	5	5	5	5	5,3
Qualité des prestations du personnel	4	6	4	6	3	4	5	4	3	5	4,4
Indice de satisfaction	4,57	4,71	4,43	4,71	4,43	4,43	4,43	4,14	3,57	4,86	4,43

Source : Notre enquête

Annexe 29 Tableau 91 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	3	3	4	3	3	4	3	4	5	3	3,5
Qualité du matériel de travail	5	6	5	5	5	5	6	6	5	5	5,3
Environnement de travail	5	4	4	5	4	5	5	5	5	6	4,8
Flexibilité de la hiérarchie	5	4	4	4	5	5	4	4	5	4	4,4
Qualité des produits servis	4	5	4	5	4	6	6	5	5	6	5
Sécurité sociale	6	4	5	4	6	5	5	4	5	5	4,9
Sécurité professionnelle	5	6	6	7	5	6	5	5	6	5	5,6
Volonté de rester	7	6	7	5	6	6	6	5	5	6	5,9
Sentiment d'appartenir à un groupe	3	3	4	4	4	4	5	5	4	3	3,9
Sentiment d'être écouté	2	4	4	4	4	4	5	4	4	3	3,8
Sentiment d'être bien rémunéré	3	3	4	4	3	3	4	4	3	4	3,5
Sentiment de bénéficier de la croissance	2	2	4	2	3	3	3	3	4	1	2,7
Indice de satisfaction	4,00	4,00	4,86	4,29	4,43	4,43	4,71	4,29	4,43	3,86	4,33

Source : Notre enquête

Annexe 30 Tableau 92 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	8	6	6	7	7	6	6	8	7	8	6,9
Information en temps voulu	7	7	5	7	6	7	6	7	8	7	6,7
Honnêteté et rigueur	7	8	7	8	7	8	7	7	7	7	7,3
flexibilité	7	6	7	6	6	7	6	5	7	7	6,4
Perception de la qualité	7	6	5	7	5	5	7	6	5	5	5,8
Rapport qualité/prix	7	6	5	6	5	5	6	6	6	6	5,8
Qualité des prestations du personnel	8	8	8	7	7	8	7	6	8	7	7,4
Indice de satisfaction	7,29	6,71	6,14	6,86	6,14	6,57	6,43	6,43	6,86	6,71	6,61

Source : Notre enquête

Annexe 31 Tableau 93 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	7	7	8	7	6	7	7	7	8	7,1
Qualité du matériel de travail	5	5	7	5	6	7	6	7	5	5	5,8
Environnement de travail	6	7	7	6	7	7	7	8	7	6	6,8
Flexibilité de la hiérarchie	8	8	7	8	8	7	6	6	7	8	7,3
Qualité des produits servis	6	5	6	5	6	5	5	4	5	6	5,3
Sécurité sociale	6	8	7	7	8	6	7	6	8	7	7
Sécurité professionnelle	7	6	7	6	8	6	7	8	6	7	6,8
Volonté de rester	8	9	8	8	9	8	8	7	8	8	8,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	8	8	6	7	6	7	8	6	9	6	7,1
Sentiment d'être écouté	8	8	8	8	9	8	8	9	8	7	8,1
Sentiment d'être bien rémunéré	8	8	6	8	8	6	7	7	8	7	7,3
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	8	8	8	8	9	9	8	9	7	9	8,3
Indice de satisfaction	7,57	7,86	7,14	7,43	8,14	7,14	7,57	7,43	7,71	7,29	7,53

Source : Notre enquête

Annexe 32 Tableau 94 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	9	8	7	7	8	8	8	9	8	9	8,1
Information en temps voulu	9	8	9	9	9	9	9	8	9	10	8,9
Honnêteté et rigueur	9	10	9	9	9	9	8	9	9	10	9,1
flexibilité	7	8	8	8	7	8	8	8	8	7	7,7
Perception de la qualité	6	6	7	6	6	7	7	7	8	9	6,9
Rapport qualité/prix	7	7	7	6	6	7	7	8	6	7	6,8
Qualité des prestations du personnel	9	9	9	9	9	9	9	8	9	8	8,8
Indice de satisfaction	8,00	8,00	8,00	7,71	7,71	8,14	8,00	8,14	8,14	8,57	8,04

Source : Notre enquête

Annexe 33 Tableau 95 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	7	7	8	8	9	7	9	7	7,8
Qualité du matériel de travail	5	6	5	6	6	5	7	6	7	6	5,9
Environnement de travail	10	8	8	8	8	8	7	8	9	8	8,2
Flexibilité de la hiérarchie	7	8	8	8	9	8	7	7	7	7	7,6
Qualité des produits servis	7	5	5	7	5	6	7	8	5	7	6,2
Sécurité sociale	7	7	7	7	6	8	7	7	8	7	7,1
Sécurité professionnelle	8	7	8	8	7	9	8	7	8	7	7,7
Volonté de rester	8	8	8	9	7	8	7	9	7	8	7,9
Sentiment d'appartenir à un groupe	8	7	9	8	9	9	10	8	9	10	8,7
Sentiment d'être écouté	9	8	9	8	9	8	9	7	8	8	8,3
Sentiment d'être bien rémunéré	7	8	9	7	9	8	9	9	7	7	8
Sentiment de bénéficier de la croissance	8	9	9	7	9	8	7	9	8	8	8,2
Indice de satisfaction	7,86	7,71	8,43	7,71	8,00	8,29	8,14	8,00	7,86	7,86	7,99

Source : Notre enquête

Annexe 34 Tableau 96 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	9	9	9	9	10	9	9	8	8	7	8,7
Information en temps voulu	9	8	8	9	9	8	8	9	9	7	8,4
Honnêteté et rigueur	8	9	9	9	8	10	8	9	8	8	8,6
flexibilité	9	9	9	9	9	9	9	8	8	8	8,7
Perception de la qualité	5	6	7	7	5	5	6	6	6	5	5,8
Rapport qualité/prix	5	7	5	5	6	6	6	7	7	7	6,1
Qualité des prestations du personnel	8	9	8	9	8	9	8	9	9	8	8,5
Indice de satisfaction	7,57	8,14	7,86	8,14	7,86	8,00	7,71	8,00	7,86	7,14	7,83

Source : Notre enquête

Annexe 35 Tableau 97 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	9	8	8	8	8	8	9	9	9	8	8,4
Qualité du matériel de travail	5	6	7	5	6	6	6	6	7	7	6,1
Environnement de travail	7	9	7	7	8	7	7	8	9	8	7,7
Flexibilité de la hiérarchie	9	6	9	9	8	8	8	8	9	9	8,3
Qualité des produits servis	6	6	7	7	7	6	7	6	7	6	6,5
Sécurité sociale	6	5	7	8	7	8	8	8	7	8	7,2
Sécurité professionnelle	7	8	7	9	8	7	8	8	8	7	7,7
Volonté de rester	6	9	9	7	9	9	9	8	8	9	8,3
Sentiment d'appartenir à un groupe	8	9	10	9	9	8	9	9	9	8	8,8
Sentiment d'être écouté	8	9	8	9	9	9	9	8	9	9	8,7
Sentiment d'être bien rémunéré	9	8	8	9	8	9	8	8	8	8	8,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	8	9	8	9	9	8	9	9	8	8	8,5
Indice de satisfaction	7,43	8,14	8,14	8,57	8,43	8,29	8,57	8,29	8,14	8,14	8,21

Source : Notre enquête

Annexe 36 Tableau 98 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	6	6	7	6	5	6	6	6	5	7	6
Information en temps voulu	6	5	5	6	5	6	5	6	6	7	5,7
Honnêteté et rigueur	6	6	5	6	7	6	6	6	5	4	5,7
flexibilité	6	7	6	6	5	7	8	6	7	6	6,4
Perception de la qualité	4	4	6	5	6	7	6	5	5	4	5,2
Rapport qualité/prix	5	5	7	6	6	7	7	5	7	5	6
Qualité des prestations du personnel	5	5	6	4	5	4	5	5	5	5	4,9
Indice de satisfaction	5,43	5,43	6,00	5,57	5,57	6,14	6,14	5,57	5,71	5,43	5,70

Source : Notre enquête

Annexe 37 Tableau 99: Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	5	5	5	4	6	5	6	6	6	5	5,3
Qualité du matériel de travail	4	4	3	4	4	5	6	4	5	4	4,3
Environnement de travail	6	5	6	6	5	5	7	7	5	5	5,7
Flexibilité de la hiérarchie	6	6	7	7	6	6	6	7	5	7	6,3
Qualité des produits servis	5	5	5	5	4	4	6	5	4	5	4,8
Sécurité sociale	4	4	5	4	4	3	5	4	5	3	4,1
Sécurité professionnelle	3	3	6	4	5	4	5	4	4	4	4,2
Volonté de rester	5	6	6	5	5	6	5	5	5	7	5,5
Sentiment d'appartenir à un groupe	5	5	5	5	6	6	5	6	4	6	5,3
Sentiment d'être écouté	5	6	7	8	8	7	8	8	5	5	6,7
Sentiment d'être bien rémunéré	4	3	4	3	3	4	4	2	3	2	3,2
Sentiment de bénéficier de la croissance	2	2	2	2	3	3	3	3	4	3	2,7
Indice de satisfaction	4,00	4,14	5,00	4,43	4,86	4,71	5,00	4,57	4,29	4,29	4,53

Source : Notre enquête

Annexe 38 Tableau 100 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	7	7	5	7	6	5	6	6	5	6	6
Information en temps voulu	8	8	7	7	7	7	6	8	8	7	7,3
Honnêteté et rigueur	6	6	7	7	6	6	6	7	6	7	6,4
flexibilité	8	8	8	10	9	8	8	7	8	8	8,2
Perception de la qualité	6	6	6	6	6	6	7	6	7	7	6,3
Rapport qualité/prix	6	6	5	7	5	7	6	7	7	7	6,3
Qualité des prestations du personnel	7	7	8	7	8	8	9	7	8	8	7,7
Indice de satisfaction	6,86	6,86	6,57	7,29	6,71	6,71	6,86	6,86	7,00	7,14	6,89

Source : Notre enquête

Annexe 39 Tableau 101 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	7	8	8	7	8	7	8	7	7	7,4
Qualité du matériel de travail	6	4	5	5	6	5	6	5	5	5	5,2
Environnement de travail	5	5	7	6	7	8	7	7	7	7	6,6
Flexibilité de la hiérarchie	8	8	9	8	8	9	6	9	7	8	8
Qualité des produits servis	6	7	5	5	4	5	5	5	5	5	5,2
Sécurité sociale	5	5	6	6	6	6	7	6	7	6	6
Sécurité professionnelle	7	7	7	6	6	6	7	7	7	6	6,6
Volonté de rester	7	8	7	7	7	8	8	8	8	6	7,4
Sentiment d'appartenir à un groupe	7	8	7	7	8	7	8	6	9	8	7,5
Sentiment d'être écouté	9	8	9	8	9	10	8	9	8	10	8,8
Sentiment d'être bien rémunéré	7	6	6	7	6	7	7	6	7	7	6,6
Sentiment de bénéficier de la croissance	5	5	6	6	7	8	7	9	7	7	6,7
Indice de satisfaction	6,71	6,71	6,86	6,71	7,00	7,43	7,43	7,29	7,57	7,14	7,09

Source : Notre enquête

Annexe 40 Tableau 102 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	9	8	8	8	8	9	8	9	8	10	8,5
Information en temps voulu	9	9	9	9	9	9	9	8	9	10	9
Honnêteté et rigueur	8	8	9	9	8	9	8	9	9	7	8,4
flexibilité	9	9	10	8	9	9	9	9	8	9	8,9
Perception de la qualité	7	7	7	6	6	7	7	8	8	8	7,1
Rapport qualité/prix	7	6	7	7	6	8	7	8	7	7	7
Qualité des prestations du personnel	8	8	9	8	9	8	9	9	9	8	8,5
Indice de satisfaction	8,14	7,86	8,43	7,86	7,86	8,43	8,14	8,57	8,29	8,43	8,20

Source : Notre enquête

Annexe 41 Tableau 103 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	8	7	8	8	8	7	8	8	7,8
Qualité du matériel de travail	5	5	5	5	6	5	5	6	5	5	5,2
Environnement de travail	7	8	7	8	6	8	8	8	8	7	7,5
Flexibilité de la hiérarchie	8	9	9	8	9	8	7	9	8	8	8,3
Qualité des produits servis	6	5	7	7	7	7	7	7	7	8	6,8
Sécurité sociale	7	7	8	8	8	8	8	7	8	8	7,7
Sécurité professionnelle	8	8	8	8	8	9	8	9	8	9	8,3
Volonté de rester	7	6	7	8	8	8	6	7	7	7	7,1
Sentiment d'appartenir à un groupe	7	8	8	8	8	8	9	8	9	9	8,2
Sentiment d'être écouté	9	8	8	8	9	7	9	8	8	9	8,3
Sentiment d'être bien rémunéré	6	7	7	7	6	6	7	7	8	8	6,9
Sentiment de bénéficier de la croissance	6	7	6	6	6	7	6	7	7	6	6,4
Indice de satisfaction	7,14	7,29	7,43	7,57	7,57	7,57	7,57	7,57	7,86	8,00	7,56

Source : Notre enquête

Annexe 42 Tableau 104 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

Critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	10	10	9	9	9	8	9	9	8	8	8,9
Information en temps voulu	8	9	9	9	9	9	8	9	9	9	8,8
Honnêteté et rigueur	7	8	7	7	7	6	6	7	7	7	6,9
flexibilité	10	9	9	9	10	9	9	8	10	10	9,3
Perception de la qualité	6	6	7	6	6	7	7	6	7	6	6,4
Rapport qualité/prix	6	6	7	6	6	7	7	6	7	6	6,4
Qualité des prestations du personnel	7	8	7	8	8	9	8	8	8	9	8
Indice de satisfaction	7,71	8,00	7,86	7,71	7,86	7,86	7,71	7,57	8,00	7,86	7,81

Source : Notre enquête

Annexe 43 Tableau 105 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	8	8	7	8	9	8	9	9	8,2
Qualité du matériel de travail	5	5	6	6	7	6	6	6	6	6	5,9
Environnement de travail	8	9	9	9	9	8	9	9	9	9	8,8
Flexibilité de la hiérarchie	10	10	9	9	10	10	9	9	9	8	9,3
Qualité des produits servis	7	7	8	8	7	7	7	7	7	8	7,3
Sécurité sociale	7	6	8	8	9	9	8	8	8	8	7,9
Sécurité professionnelle	8	8	8	9	8	8	8	9	8	8	8,2
Volonté de rester	7	8	8	8	8	8	7	8	8	8	7,8
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	9	9	9	8	9	9	9	9	9	8,9
Sentiment d'être écouté	9	9	10	9	9	9	9	10	9	10	9,3
Sentiment d'être bien rémunéré	7	7	7	7	6	7	7	7	8	7	7
Sentiment de bénéficier de la croissance	6	6	6	6	6	5	6	7	6	6	6
Indice de satisfaction	7,57	7,57	8,00	8,00	7,71	7,86	7,71	8,29	8,00	8,00	7,87

Source : Notre enquête

Annexe 44 Tableau 106 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	5	5	5	4	6	4	5	4	4	5	4,7
Information en temps voulu	5	5	6	7	8	7	6	6	5	6	6,1
Honnêteté et rigueur	5	5	4	5	7	5	5	5	5	6	5,2
flexibilité	6	6	7	6	6	7	6	6	7	6	6,3
Perception de la qualité	6	6	4	5	5	6	6	5	5	5	5,3
Rapport qualité/prix	5	6	6	5	6	5	6	5	6	6	5,6
Qualité des prestations du personnel	5	6	6	6	5	5	5	5	5	6	5,4
Indice de satisfaction	5,29	5,57	5,43	5,43	6,14	5,57	5,57	5,14	5,29	5,71	5,51

Source : Notre enquête

Annexe 45 Tableau 107 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	5	6	6	5	7	6	6	5	6	6	5,8
Qualité du matériel de travail	5	6	5	6	5	5	4	6	5	4	5,1
Environnement de travail	6	6	7	7	6	6	6	7	7	6	6,4
Flexibilité de la hiérarchie	7	7	6	6	6	5	6	7	5	7	6,2
Qualité des produits servis	5	5	6	5	6	6	6	5	6	5	5,5
Sécurité sociale	4	4	5	4	4	5	3	4	5	3	4,1
Sécurité professionnelle	3	6	3	4	5	4	5	5	4	3	4,2
Volonté de rester	4	4	3	4	5	5	5	5	5	5	4,5
Sentiment d'appartenir à un groupe	5	5	6	6	6	6	5	5	6	6	5,6
Sentiment d'être écouté	5	6	6	7	7	6	5	6	5	5	5,8
Sentiment d'être bien rémunéré	2	2	3	3	4	3	4	4	3	4	3,2
Sentiment de bénéficier de la croissance	1	3	3	2	3	3	3	3	2	2	2,5
Indice de satisfaction	3,43	4,29	4,14	4,29	4,86	4,57	4,29	4,57	4,29	4,00	4,27

Source : Notre enquête

Annexe 46 Tableau 108 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	6	7	7	7	7	6	6	7	7	6	6,6
Information en temps voulu	8	7	7	7	6	7	8	7	8	8	7,3
Honnêteté et rigueur	6	6	7	6	7	6	7	6	7	7	6,5
flexibilité	8	8	9	9	8	8	9	8	9	8	8,4
Perception de la qualité	6	6	6	5	5	5	6	6	5	5	5,5
Rapport qualité/prix	6	6	6	5	6	5	6	6	5	5	5,6
Qualité des prestations du personnel	7	7	6	7	7	7	6	6	7	7	6,7
Indice de satisfaction	6,71	6,71	6,86	6,57	6,57	6,29	6,86	6,57	6,86	6,57	6,66

Source : Notre enquête

Annexe 47 Tableau 109 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	7	7	8	8	6	7	8	7	8	7,3
Qualité du matériel de travail	6	5	6	6	6	7	6	6	5	6	5,9
Environnement de travail	7	8	8	8	7	8	7	8	7	8	7,6
Flexibilité de la hiérarchie	9	9	8	8	8	8	9	8	9	9	8,5
Qualité des produits servis	5	5	6	5	6	5	5	5	5	5	5,2
Sécurité sociale	6	7	6	7	6	6	7	6	6	7	6,4
Sécurité professionnelle	5	5	5	5	5	6	7	5	6	6	5,5
Volonté de rester	6	6	5	6	6	6	5	5	5	6	5,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	8	8	8	7	7	7	8	7	9	7	7,6
Sentiment d'être écouté	9	9	8	8	7	8	8	7	8	7	7,9
Sentiment d'être bien rémunéré	5	4	6	6	5	5	5	6	6	5	5,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	5	5	6	7	5	4	5	5	5	6	5,3
Indice de satisfaction	6,29	6,29	6,29	6,57	5,86	6,00	6,43	5,86	6,43	6,29	6,23

Source : Notre enquête

Annexe 48 Tableau 110 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	8	8	8	8	8	8	8	9	8	8	8,1
Information en temps voulu	8	8	9	9	9	9	9	8	9	8	8,6
Honnêteté et rigueur	6	7	6	7	7	7	7	6	6	6	6,5
flexibilité	9	9	9	8	9	8	8	8	8	9	8,5
Perception de la qualité	5	6	5	6	6	5	5	5	5	5	5,3
Rapport qualité/prix	6	6	7	6	6	7	7	6	6	7	6,4
Qualité des prestations du personnel	7	8	8	7	8	8	8	7	8	8	7,7
Indice de satisfaction	7,00	7,43	7,43	7,29	7,57	7,43	7,43	7,00	7,14	7,29	7,30

Source : Notre enquête

Annexe 49 Tableau 111 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	7	7	7	7	8	8	9	7	9	8	7,7
Qualité du matériel de travail	5	5	5	6	6	5	5	6	4	6	5,3
Environnement de travail	8	8	7	8	8	8	8	8	9	8	8
Flexibilité de la hiérarchie	8	8	8	8	9	8	8	9	8	8	8,2
Qualité des produits servis	6	7	7	7	7	6	7	8	6	7	6,8
Sécurité sociale	6	7	6	7	6	8	7	7	7	7	6,8
Sécurité professionnelle	7	7	6	8	7	7	8	7	7	7	7,1
Volonté de rester	5	5	6	6	5	6	7	6	7	6	5,9
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	8	8	8	9	9	9	8	9	9	8,6
Sentiment d'être écouté	8	8	8	8	9	8	9	8	8	8	8,2
Sentiment d'être bien rémunéré	4	5	5	5	5	6	6	6	5	5	5,2
Sentiment de bénéficiaire de la croissance	5	5	6	5	5	6	5	5	6	6	5,4
Indice de satisfaction	6,29	6,43	6,43	6,71	6,57	7,14	7,29	6,71	7,00	6,86	6,74

Source : Notre enquête

Annexe 50 Tableau 112 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	10	9	10	9	10	9	9	9	8	10	9,3
Information en temps voulu	8	8	8	9	8	8	8	9	9	8	8,3
Honnêteté et rigueur	7	8	8	8	8	7	8	7	8	8	7,7
flexibilité	10	9	10	9	9	9	9	10	9	10	9,4
Perception de la qualité	6	5	5	6	5	5	6	6	6	5	5,5
Rapport qualité/prix	5	6	5	6	6	6	6	7	5	5	5,7
Qualité des prestations du personnel	6	7	8	7	8	6	8	8	8	8	7,4
Indice de satisfaction	7,43	7,43	7,71	7,71	7,71	7,14	7,71	8,00	7,57	7,71	7,61

Source : Notre enquête

Annexe 51 Tableau 113 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	9	9	8	10	10	8	9	9	9	9	9
Qualité du matériel de travail	6	6	6	5	5	6	5	6	5	5	5,5
Environnement de travail	8	9	8	8	8	8	8	8	9	9	8,3
Flexibilité de la hiérarchie	10	9	9	9	9	8	10	8	9	10	9,1
Qualité des produits servis	7	8	7	7	7	8	7	8	8	7	7,4
Sécurité sociale	7	7	7	7	7	8	8	6	7	7	7,1
Sécurité professionnelle	7	5	7	5	8	7	8	6	8	6	6,7
Volonté de rester	5	6	6	6	5	5	5	6	6	6	5,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	7	9	8	9	9	8	9	9	9	7	8,4
Sentiment d'être écouté	9	9	8	9	9	9	9	10	9	9	9
Sentiment d'être bien rémunéré	6	7	6	7	7	6	6	6	6	6	6,3
Sentiment de bénéficier de la croissance	4	5	5	6	6	6	6	6	6	6	5,6
Indice de satisfaction	6,43	6,86	6,71	7,00	7,29	7,00	7,29	7,00	7,29	6,71	6,96

Source : Notre enquête

Annexe 52 Tableau 114 : Evaluation de la satisfaction des clients à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	5	5	6	5	6	5	5	6	6	6	5,5
Information en temps voulu	6	5	5	5	5	5	6	5	6	6	5,4
Honnêteté et rigueur	5	5	6	6	6	6	5	6	5	6	5,6
flexibilité	7	7	8	5	6	6	6	7	5	5	6,2
Perception de la qualité	6	5	5	6	6	6	6	5	5	5	5,5
Rapport qualité/prix	5	5	5	5	6	5	5	5	6	5	5,2
Qualité des prestations du personnel	5	6	7	6	7	7	6	6	6	6	6,2
Indice de satisfaction	5,57	5,43	6,00	5,43	6,00	5,71	5,57	5,71	5,57	5,57	5,66

Source : Notre enquête

Annexe 53 Tableau 115 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la phase de lancement du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	4	5	5	6	7	7	7	5	5	6	5,7
Qualité du matériel de travail	4	5	5	5	5	5	7	6	5	6	5,3
Environnement de travail	6	5	6	5	6	5	5	6	5	6	5,5
Flexibilité de la hiérarchie	6	5	5	5	6	6	6	6	5	6	5,6
Qualité des produits servis	6	5	5	5	6	6	5	5	5	5	5,3
Sécurité sociale	6	5	5	5	6	5	5	5	5	5	5,2
Sécurité professionnelle	5	5	6	5	5	6	5	5	5	5	5,2
Volonté de rester	4	4	3	5	4	5	5	5	4	4	4,3
Sentiment d'appartenir à un groupe	3	3	4	4	4	4	5	5	4	3	3,9
Sentiment d'être écouté	5	4	4	5	4	5	5	4	4	5	4,5
Sentiment d'être bien rémunéré	3	2	4	2	3	3	3	3	3	3	2,9
Sentiment de bénéficier de la croissance	1	2	2	2	3	2	3	3	2	1	2,1
Indice de satisfaction	3,86	3,57	4,00	4,00	4,14	4,29	4,43	4,29	3,86	3,71	4,01

Source : Notre enquête

Annexe 54 Tableau 116 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du premier exercice de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	6	6	7	7	7	6	6	7	7	6	6,5
Information en temps voulu	8	7	8	7	6	8	6	8	8	6	7,2
Honnêteté et rigueur	6	6	7	6	7	6	7	6	7	6	6,4
flexibilité	8	8	9	9	8	7	9	9	7	9	8,3
Perception de la qualité	5	5	5	6	6	7	7	6	7	6	6
Rapport qualité/prix	6	6	6	6	7	7	7	6	7	6	6,4
Qualité des prestations du personnel	9	8	8	8	7	8	7	8	8	7	7,8
Indice de satisfaction	6,86	6,57	7,14	7,00	6,86	7,00	7,00	7,14	7,29	6,57	6,94

Source : Notre enquête

Annexe 55 Tableau 117 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du premier exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	7	8	8	7	8	7	7	9	9	7,8
Qualité du matériel de travail	5	5	6	5	6	7	6	7	7	5	5,9
Environnement de travail	7	7	7	6	7	7	6	8	7	7	6,9
Flexibilité de la hiérarchie	9	8	9	8	8	9	9	9	9	9	8,7
Qualité des produits servis	5	5	6	5	6	5	5	4	5	5	5,1
Sécurité sociale	5	6	7	6	6	6	6	6	5	7	6
Sécurité professionnelle	5	6	5	6	5	6	7	5	6	5	5,6
Volonté de rester	5	4	5	5	6	6	6	7	5	6	5,5
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	7	6	7	7	7	8	6	8	7	7,2
Sentiment d'être écouté	7	8	9	8	9	8	8	9	8	9	8,3
Sentiment d'être bien rémunéré	5	4	5	5	4	5	5	6	6	5	5
Sentiment de bénéficier de la croissance	4	3	4	4	3	3	3	2	3	3	3,2
Indice de satisfaction	5,71	5,43	5,86	5,86	5,71	5,86	6,14	5,86	5,86	6,00	5,83

Source : Notre enquête

Annexe 56 Tableau 118 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	8	8	7	8	8	9	8	9	9	9	8,3
Information en temps voulu	8	8	9	9	8	9	8	8	9	8	8,4
Honnêteté et rigueur	9	7	9	9	8	9	8	7	9	7	8,2
flexibilité	8	9	9	8	10	8	9	9	8	10	8,8
Perception de la qualité	7	6	7	6	7	7	7	8	8	7	7
Rapport qualité/prix	7	8	7	7	6	7	7	8	7	7	7,1
Qualité des prestations du personnel	8	8	9	9	8	9	9	8	9	10	8,7
Indice de satisfaction	7,86	7,71	8,14	8,00	7,86	8,29	8,00	8,14	8,43	8,29	8,07

Source : Notre enquête

Annexe 57 Tableau 119 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du deuxième exercice de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	8	8	8	9	8	8	9	9	9	9	8,5
Qualité du matériel de travail	6	6	6	6	6	7	7	6	7	6	6,3
Environnement de travail	10	8	9	9	9	9	9	8	9	9	8,9
Flexibilité de la hiérarchie	9	9	10	8	9	8	9	10	9	9	9
Qualité des produits servis	6	6	5	7	7	6	7	7	7	7	6,5
Sécurité sociale	7	7	7	7	7	8	8	8	8	8	7,5
Sécurité professionnelle	8	8	8	8	9	9	8	9	8	9	8,4
Volonté de rester	6	6	7	6	7	6	7	7	7	7	6,6
Sentiment d'appartenir à un groupe	9	9	9	9	9	9	8	9	9	8	8,8
Sentiment d'être écouté	9	9	9	9	9	8	9	9	8	9	8,8
Sentiment d'être bien rémunéré	5	6	6	7	6	6	6	6	5	6	5,9
Sentiment de bénéficier de la croissance	5	6	6	7	6	6	7	6	5	6	6
Indice de satisfaction	7,00	7,29	7,43	7,57	7,57	7,43	7,57	7,71	7,14	7,57	7,43

Source : Notre enquête

Annexe 58 Tableau 120 : Evaluation de la satisfaction des clients à la fin du processus de mise en place des TBP

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Respect des délais	9	10	9	9	10	9	9	10	9	9	9,3
Information en temps voulu	9	9	9	9	9	8	8	9	9	9	8,8
Honnêteté et rigueur	7	8	8	8	8	9	8	8	8	7	7,9
flexibilité	10	9	9	10	9	9	9	9	9	9	9,2
Perception de la qualité	6	7	7	7	7	6	6	6	6	7	6,5
Rapport qualité/prix	6	7	7	7	7	6	6	6	6	7	6,5
Qualité des prestations du personnel	9	9	9	9	8	9	8	9	9	9	8,8
Indice de satisfaction	8,00	8,43	8,29	8,43	8,29	8,00	7,71	8,14	8,00	8,14	8,14

Source : Notre enquête

Annexe 59 Tableau 121 : Evaluation de la satisfaction du personnel à la fin du processus de mise en place des TBP.

critères	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Satisfaction moyenne
Esprit de travail d'équipe	9	9	10	9	8	8	9	9	9	9	8,9
Qualité du matériel de travail	6	7	7	7	7	6	6	7	7	7	6,7
Environnement de travail	8	9	9	8	8	9	9	10	9	8	8,7
Flexibilité de la hiérarchie	10	9	10	9	9	9	9	10	9	9	9,3
Qualité des produits servis	7	7	7	7	7	6	6	7	7	7	6,8
Sécurité sociale	8	8	8	8	8	8	8	8	9	9	8,2
Sécurité professionnelle	8	7	8	9	8	9	8	8	8	8	8,1
Volonté de rester	5	7	7	7	7	7	8	8	8	8	7,2
Sentiment d'appartenir à un groupe	10	9	10	9	9	9	9	10	9	9	9,3
Sentiment d'être écouté	9	9	9	9	9	9	9	10	9	9	9,1
Sentiment d'être bien rémunéré	7	8	8	7	7	7	8	8	7	8	7,5
Sentiment de bénéficier de la croissance	7	7	6	6	7	7	7	7	8	8	7
Indice de satisfaction	7,71	7,86	8,00	7,86	7,86	8,00	8,14	8,43	8,29	8,43	8,06

Source : Notre enquête

Annexe 60 : Dictionnaire des variables

QUESTIONS	VARIABLES	DESIGNATIONS DES VARIABLES	CODES
02	V1	Forme juridique	1= S.N 2= S.A.R.L 3= S.A 4= Autre
03	V2	Secteur d'activités	1= Commerce 2= Industrie 3= Service
04	V3	Nombre d'employés	1= 10 à 49 2= 50 à 100 3= plus de 100
05	V4	Dans quel intervalle se situe votre chiffre d'affaires	1= - de 100 millions 2= de 100 à 150 millions 3= de 151 à 1 milliard 4= + de 1 milliard
06	V5	Origine du capital social	1= Apport personnel 2= Associés 3= Autres
07	V6	Camerounais	1= moins de 50% 2= 50% 3= Plus de 50%
	V7	Etrangers	1= moins de 50% 2= 50% 3= Plus de 50%
08	V8	Capital social	1= - de 10 millions 2= de 10 à 50 millions 3= de 51 à 75 millions 4= de 76 à 100 millions 5= de 101 à 500 millions 6= plus de 500 millions
09	V9	Existence d'un système formel de contrôle de gestion	1= oui 2= non
10	V10	Comptabilité générale	1= OUI 2= NON
	V11	Contrôle budgétaire)	1= OUI 2= NON
	V12	Comptabilité analytique	1= OUI 2= NON
	V13	Reporting	1= OUI 2= NON
	V14	Tableau de bord	1= OUI 2= NON
	V15	Tableau de bord prospectif	1= OUI 2= NON

La contribution du « tableau de bord prospectif » à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 6 cas au Cameroun.

	V16	Benchmarking	1= OUI 2= NON
	V17	Qualité Totale	1= OUI 2= NON
	V18	ABC/ABM	1= OUI 2= NON
	V19	Target costing	1= OUI 2= NON
	V20	Le responsable qui pilote la fonction	1=Le Propriétaire 2=Le dirigeant 3=Autres
11	V21	La fonction de rattachement du contrôle de gestion	1= Direction générale 2= Direction financière 3= Direction autonome
12	V22	Le responsable chargé de la fonction	1= Directeur général 2= Directeur financier 3= Contrôleur de gestion 4= Le Comptable
13	V23	Aide à la prise des décisions	1= OUI 2= NON
14	V24	Guide de gestion	1= OUI 2= NON
	V25	Maîtrise des coûts	1= OUI 2= NON
	V26	Sanction du personnel	1= OUI 2= NON
	V27	Cohérence organisationnelle de l'entreprise	1= OUI 2= NON
15	V28	comptabilité analytique	1= OUI 2= NON
	V29	comptabilité générale	1= OUI 2= NON
	V30	planification	1= OUI 2= NON
	V31	Contrôle interne	1= OUI 2= NON
	V32	Informatique	1= OUI 2= NON
16	V33	Le contrôleur de gestion a-t-il une autorité hiérarchique sur les postes de la question15 ?	1= OUI 2= NON
17	V34	Les managers de votre entreprise procèdent-ils à l'évaluation des objectifs généraux, des politiques ou stratégies générales ?	1= OUI 2= NON
18	V35	Si oui, à quelle période	1= Avant 2= Pendant

La contribution du « tableau de bord prospectif » à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 6 cas au Cameroun.

			3= Et/ou après
19	V36	A quelle période décide-t-on d'évaluer les activités au sein de votre entreprise ?	1=Avant 2= Pendant 3= Après
20	V37	Quelle est la périodicité de sortie des états comptables et financiers ?	1= Mensuelle 2= Trimestrielle 3= Semestrielle 4=Annuelle
21	V38	Sortez-vous ces états à des dates fixes, même s'il manque des informations	1= Oui 2=Non
22	V39	Y a-t-il concordance absolue entre les dates de sortie des informations comptables et des informations à caractère fiscal ?	1= Oui 2= Non
23	V40	Si non	pourquoi
24	V41	Quel est votre niveau de maîtrise de l'environnement ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
25	V42	Etablissez-vous un lien entre le Contrôle de gestion et votre maîtrise de l'environnement ?	1= Oui 2= Non
26	V43	La part de marché	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V44	Climat social	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V45	La cohérence des pratiques et des comportements	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V46	Gestion des ressources et compétences	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V47	La concurrence	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
27	V48	La pratique du contrôle de gestion a-t-elle un impact sur le processus de prise de la décision dans votre entreprise ?	1= Oui 2= Non
28	V49	Déterminer les subdivisions de votre entreprise	1= Oui 2= Non
	V50	Construire un tableau de bord	1= Oui 2= Non
	V51	Fixer des objectifs stratégiques à votre entreprise	1= Oui 2= Non

La contribution du « tableau de bord prospectif » à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 6 cas au Cameroun.

	V52	Décliner ces objectifs aux subdivisions de votre entreprise	1= Oui 2= Non
	V53	Communiquer aux financiers	1= Oui 2= Non
	V54	Lier la performance de chacun à la performance de l'entreprise	1= Oui 2= Non
29	V55	Quel est le degré d'influence du Contrôle de gestion sur les actions de motivation du personnel ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
30	V56	Procédez-vous à des changements organisationnels à partir des implications du contrôle de gestion ?	1= Oui 2= Non
31	V57	Si oui, Quel est l'apport du contrôleur de gestion dans ce processus de changement ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
32	V58	Chiffre d'affaires	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V59	Valeur ajoutée	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V60	Résultat net	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
	V61	dividendes	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
33	V62	Existe-il des dysfonctionnements dans l'accomplissement de vos tâches ? (Panne, anomalies, perturbations...) ?	1= Oui 2= Non 3= Souvent
34	V63	A quel degré appréciez-vous la contribution du contrôleur de gestion à la réduction de ces dysfonctionnements ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
35	V64	Promouvoir des comportements tels que la coopération, l'esprit d'initiative, la responsabilisation et l'innovation, est-il une préoccupation de votre système de contrôle de gestion ?	1= Oui 2= Non
36	V65	A quel degré jugez-vous l'influence du contrôle de gestion dans ce domaine ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible
37	V66	Quel est l'impact du contrôle de gestion dans l'atteinte des objectifs stratégiques de votre entreprise ?	1= Fort 2= Moyen 3= Faible

La contribution du « tableau de bord prospectif » à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 6 cas au Cameroun.

38	V67	Comment appréciez-vous la contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de vos stratégies ?	1= Forte 2= Moyenne 3= Faible
39	V68	Mettez-vous en place des actions de promotion ou croyez-vous à l'impact du contrôle de gestion sur leur effet sur la création de valeur ?	1= Oui 2= Non
40	V69	Faites-vous de temps à temps des séminaires de sensibilisation	1=Régulièrement 2=Ocasionnellement 3= Rarement
41	V70	Quel est l'impact d'après vous, du contrôle de gestion sur la gestion des ressources et des compétences	1+ Fort 2=Moyen 3+ Faible
42	V71	Eviter la Faillite	1= Oui 2= Non
	V72	Croître	1= Oui 2= Non
	V73	Survivre en se maintenant sur le marché	1= Oui 2= Non
	V74	Se développer	1= Oui 2= Non

Table des matières

SOMMAIRE	I
AVERTISSEMENT	II
DEDICACE	III
REMERCIEMENTS	IV
RÉSUMÉ :	XI
ABSTRACT:	XII
INTRODUCTION GÉNÉRALE	13
PREMIÈRE PARTIE :	28
LE CONTRÔLE DE GESTION, SES OUTILS D'ÉVALUATION FINANCIÈRE ET LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES AU CAMEROUN.	28
CHAPITRE PREMIER :	32
LE PRIMAT DES OBJECTIFS FINANCIERS DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES.	32
SECTION PREMIÈRE : LA PROBLÉMATIQUE DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES.	33
Paragraphe premier : L'historique du contrôle de gestion.	34
I- Les premières formalisations	35
I-1- Histoire des « coûts »	37
I-2- Le système externalisé de production ou « pulling – out »	37
I-3- Le système regroupé de production ou « factory »	38
I-4- Les évolutions du vocabulaire attaché au contrôle de gestion	39
II- Les implications américaines et européennes.....	40
III- Les impulsions issues des évolutions du Contrôle de gestion.....	45
III-1- L'environnement économique	45
III-2- L'environnement technologique	46
Paragraphe deuxième : Les outils d'évaluation financière des performances et les critiques qui leur sont adressées.....	49
I- Les outils d'évaluation financière des performances	49
I-1- La Comptabilité	50
I-2- Les autres outils du calcul des coûts.....	51
I-2-1- Le budget	51
I-2-2- La planification	52
I-2-3 : Le tableau de bord	52
I-2-4- Le reporting	53
I-2-5- le budget base zéro (BBZ).....	54
II- les critiques adressées aux outils d'évaluation financière des performances	56
II-1- Les comptabilités analytique et générale	57
II-1-1 - Les coûts d'opportunité et les coûts externes	58
II-1-2- La comptabilité et l'entreprise sans frontière.	59
II-2- Le contrôle budgétaire	63
II-3- Le tableau de bord simple	65
II-4- La planification.....	66
SECTION DEUXIÈME: LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE L'ÉVALUATION FINANCIÈRE DES PERFORMANCES	68
Paragraphe premier : Les autres outils traitant de l'évaluation traditionnelle des performances... ..	69
I-Les outils plus récents de l'évaluation des performances	70
I-1- Les outils d'évaluation ex-ante	70
I-1-1- Le ratio Q	70
I-1-2- Le ratio de Marris	71

I-2- Les mesures ex-post	72
I-2-1- L'indice de Sharpe	72
I-2-2- L'indice de Treynor	73
I-2-3-L'indice alpha de Jensen	74
II-Les mesures financières plus récentes de la valeur créée	74
Paragraphe deuxième : Le débat sur les limites de l'évaluation financière des performances	78
I- Les limites des méthodes	79
I-1 - La pensée classique	81
Finalisation	1
Pilotage.....	1
Post-évaluation	1
I-2 - L'approche des relations humaines	83
II- Les approches organisationnelle et structurelle	86
FIGURE 1 : MODÈLE DÉTAILLÉ DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF	92
CHAPITRE DEUXIÈME :	94
LES SPÉCIFICITÉS CAMEROUNAISES DANS L'ÉVALUATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES	94
SECTION PREMIÈRE : MODÈLE D'ÉVALUATION DES PERFORMANCES À FORTE PRÉDOMINANCE FINANCIÈRE	96
Paragraphe premier : La méthode de recueil des informations et les tests d'analyse des données	97
I- Le recueil des informations	97
II- Distinction et classement des entreprises	102
II-1- La définition du ministère de l'économie et des finances	102
II-2- La définition du code des Investissements.....	103
II-3- La définition du fonds de garantie des crédits aux petites et moyennes entreprises (FOGAPE)	103
III- Typologie des entreprises camerounaises	104
III-1- Les caractéristiques globales.....	105
III-2- Typologie selon la branche d'activités.....	109
III-4- Typologie d'entreprises selon les effectifs.....	112
Paragraphe deuxième : Les tests d'hypothèses	114
I- Le test de khi deux	114
II-Les mesures d'associations	116
II-1- Le coefficient phi.....	116
II-2- Le coefficient de contingence : C.....	117
III- Présentation des résultats.....	117
III-1- Présentation par rapport à l'existence et aux missions du contrôle de gestion au sein des entreprises camerounaises	118
III-1-1- La fréquence des entreprises qui disposent d'un système de contrôle de gestion	119
III-1-2 - Les outils du contrôle de gestion utilisés par les entreprises camerounaises	120
III-1-3- Exercice de la fonction de contrôle de gestion	121
III-1-4- Les missions du contrôle de gestion	121
III-2- Influence du contrôle de gestion sur la création de la valeur au sein des entreprises camerounaises	124
III-2-1- L'influence du contrôle de gestion sur l'accroissement de la valeur ajoutée, la maîtrise de la concurrence et l'accroissement de la survie de l'entreprise	125
III-2-2- Influence du contrôle de gestion sur les variables sociales de la création de la valeur	130

III-2-3- Action du contrôle de gestion sur le changement organisationnel et sur la stratégie de l'entreprise comme supports de création de la valeur	137
SECTION DEUXIÈME : ÉVALUATION DES PERFORMANCES EN CONTEXTE MANAGÉRIAL CAMEROUNAIS	142
DEUXIÈME PARTIE :	171
LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LA CONSTRUCTION DES PERFORMANCES AU SEIN DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN.	171
CHAPITRE TROISIÈME.....	174
LES MUTATIONS DU CONTRÔLE DE GESTION AU SEIN DES ENTREPRISES	174
Paragraphe premier : Les fondements théoriques des actifs intangibles	178
I- La mondialisation des échanges et des relations.	179
I-1 De nouveaux débouchés, marchés et alliances et les nouvelles formes d'organisation des économies	180
I-2- La recherche de l'innovation et de la création de valeur	182
II- La nouvelle donne du management.....	187
<i>III- La nouvelle problématique de la mesure de la performance</i>	194
III-1- La mesure de la performance dans une perspective incitative	195
III-2- La création de valeur autre que celle de la valeur actionnariale	197
III-3- La création de valeur et l'innovation.	198
I-La qualité totale	204
I-1- Les impératifs de la démarche	205
I-1-1- Les facteurs qui influencent la qualité totale	205
I-1-2- Les conditions de réussite de la démarche qualité totale	207
I-2- La gestion de la qualité totale	207
I-2-1- Les coûts.....	207
I-2-2- Le système « Poka-Yoke » ou le système détrompeur	208
I-2-3- Le cercle de qualité.....	208
II- Le Benchmarking	210
II-1-Définition.....	210
II-2- Les types de benchmarking	212
II-2-1- Le benchmarking interne.....	212
II-2-2- Le benchmarking concurrentiel	212
II-2-3- Le benchmarking fonctionnel.....	213
II-2-4 - Le benchmarking horizontal	213
II-3- Les étapes du benchmarking	213
II-4- Les enseignements du benchmarking	214
III- Le management par les activités ou la méthode « activity based management » (ABM) ...	215
III-1- Les fondements et la définition de l'ABM.....	215
III-1-1- Une « nouvelle vision » du produit	217
III-1-2- L'entreprise vue comme un ensemble de processus.....	217
III-1-3- Les méthodes de réduction des coûts.....	218
III-1-4 L'ABM et la cohérence avec les nouvelles pratiques managériales	218
III-1-5- L'ABM et la mesure des performances	219
III-1-6- L'ABM : une vision globale et cohérente du management	221
IV- Le « target costing » (TC) ou (coût cible).....	222
IV-1- Historique du Target costing.....	223
IV-2- La description du target costing.....	225
IV-3- La démarche du Target costing	227
IV-4- L'analyse de la méthode du Target costing	229
V- Les autres outils.....	229
V-1- Le return on management (R.O.M.).....	229
V-2- Le supply chain management (SCM).....	230

V-2-1- Définition et caractéristiques	230
V-2-2- Les modalités de mise en œuvre de la SCM.....	232
V-3- L'accréditation	233
V-3-1- Historique de l'accréditation	233
V-3-2- L'intérêt de l'outil d'accréditation	236
SECTION DEUXIÈME: LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF ET LES DIFFÉRENTS CONTOURS DE SON EFFICACITÉ.....	240
Paragraphe premier : Le tableau de bord prospectif.....	241
I : Présentation du Tableau de bord prospectif.....	242
FIGURE 2 : LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF	243
I-1: Une lecture du TBP à partir de ses quatre axes et ses arbitrages, dimensions et contrôles ..	246
I-1- 1-1- L'axe « financiers »	247
I-1-1-1-1 La croissance rapide de la part de marché.....	248
I-1-1-1-2- Le maintien de l'activité	248
I-1-1-2- L'axe « clients ».....	248
I-1-1-3- L'axe « processus internes ».....	250
I-1-1-4- L'axe « apprentissage organisationnel ».....	252
I-1-2- Les arbitrages du déploiement individuel (ou approche globale), dimensions adaptées (ou génériques) et les contrôles (ou information)	254
I-1-2-1- Le déploiement individuel ou approche globale.....	254
I-1-2-2- Les dimensions adaptées (ou génériques)	255
I-2- Les Contrôles (ou information)	256
II : Les trois grands types de processus du tableau de bord prospectif	258
II-1- Le « top-down »	258
FIGURE 3 : LE PROCESSUS TOP-DOWN	259
II-2 - Le processus avec pilote.....	260
FIGURE 4 : LE PROCESSUS AVEC PILOTE	260
II-3- Le processus émergent	261
FIGURE 5 : LE PROCESSUS ÉMERGENT	261
Paragraphe deuxième : Les courants traitant des systèmes de mesure de la performance des entreprises.....	267
I-La notion de performance	268
I-1- Définition de la performance	268
II-2-Le paradigme de la performance	273
I-2-1- La pyramide de la performance de Lynch et Cross (1991)	274
FIGURE 6 : LA PYRAMIDE DE LA PERFORMANCE.....	274
I-2-2- La matrice des déterminants et des résultats de Fitzgerald, Johnson, Brignall, Silvestro et Voss (1991).....	275
I-2-3- Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin, Savoie et Beaudin (1994, 2000).....	275
FIGURE 7 : LE MODÈLE DE MORIN, SAVOIE ET BEAUDIN (1994) RÉVISÉ PAR SAVOIE ET MORIN (2000).....	276
SOURCE : SAVOIE ET MORIN (2000).....	276
I-2-4- Le modèle des parties prenantes d'Atkinson, Waterhouse et Wells (1997).....	277
FIGURE 8 : LE MODÈLE D'ATKINSON, WATERHOUSE ET WELLS (1997)	277
I-2-5- Le « balanced scorecard » de Kaplan et Norton (1992)	278
I-3- Les approches théoriques du terme de performance.....	279
II-Les évolutions des méthodes d'évaluation des performances.	280
II-1- Les évolutions des courants du « nouveau contrôle de gestion », fondé sur les coûts cachés de l'organisation	281
II-2- La prise en compte de la responsabilité sociale par les entreprises.....	288

III- La création de valeur : un impératif de performance	292
III-1- Performance et mesure de la valeur écartée	293
III-1-1- Le modèle de l'actionnaire	293
III-1-2- Le modèle du client	294
III-2- Performance et mesure de la valeur globale	295
II-1- Les difficultés rencontrées.....	301
II-1-1- L'appropriation de la démarche	301
II-1-2- La mise en place d'un dispositif assurant l'impact des TBP.	302
II-1-3- L'élaboration de la qualité des indicateurs.....	303
II-2- Les indicateurs d'évaluation et les critères de validation des performances créées.....	304
II-2-1-1- Les indicateurs d'évaluation financière et de gestion.....	305
II-2-1-2- Les indicateurs d'évaluation des performances non financières.....	307
II-2-2- Les critères de validation	309
Paragraphe deuxième : Présentation des résultats	312
I- Présentation des résultats à caractère financier et managérial.....	313
II - Présentation des performances à partir des indicateurs qualitatifs.....	322
SECTION DEUXIÈME : UNE CONSTRUCTION « RÉUSSIE » DU TBP AU SEIN DE SIX ENTREPRISES AU CAMEROUN.....	347
Paragraphe premier : Analyse des performances financières.....	348
I- Évaluation par rapport aux performances réalisées avant la mise en application des TBP : le cas des chiffres d'affaires.....	349
II- Évaluation par rapport aux performances réalisées avant la mise en application des TBP : le cas des résultats nets.....	351
III-Évaluation par rapport aux bases arrêtées : le cas des chiffres d'affaires	353
IV- Évaluation par rapport aux bases arrêtées : le cas des résultats nets....	354
Paragraphe deuxième : Analyse des performances non financières.....	356
I-Évaluation de la satisfaction des clients.....	356
II- Évaluation de la satisfaction du personnel.....	362
III- Evaluation des indices de répartition de la valeur créée.....	367
IV- Evaluation du degré de rationalisation de la gestion.....	369
IV-1- Mesure de l'efficacité managériale des entreprises (CMC) avant la mise en place des TBP.....	370
IV-2- Mesure de l'efficacité managériale des entreprises (CMC) après la mise en place des TBP.....	374
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :.....	385
LISTE DES ANNEXES	412