

Introduction générale

Les travaux de recherche en sciences de gestion discutent l'émergence et l'évolution des outils de contrôle de gestion en deux grandes phases. Tout d'abord, son émergence n'était qu'au début de 20^{ème} siècle à travers l'introduction des premiers outils à savoir le contrôle budgétaire, en 1920 chez General Motors et Dupont de Nemours; les sections homogènes en comptabilité analytique, en 1945 ; les tableaux de bord de gestion dès 1950, en France. Par la suite, les recherches dans la matière laisse approuver, à chaque fois, de nouveaux outils à l'instar de la chaîne de valeur de M. Porter (1984-1985) qui a été la pierre angulaire de la méthode ABC/ABM*, proposée par Cooper et Kaplan, 1988 et les travaux du Cam-i, Les travaux de recherches de R. Kaplan et Johnson (1987) autour de « la pertinence perdue » en contrôle de gestion, permettront d'introduire de nouvelles mesures non financières de la performance, celles qu'étaient la feuille de route des travaux de recherche de D. Norton et R. Kaplan afin de nous proposer le tableau de bord équilibré ou le Balanced Scorecard (1992, 1996, 2003). Ainsi, le cas de budget à base zéro, le Target Costing ou le coût cible, en 1988 émergé chez TOYOTA.

Toutes ces améliorations accordent au contrôle de gestion une nouvelle vision c'est le management de la performance alors qu'il était considéré pour longtemps comme étant un outil au service de la stratégie. Il est devenu, à l'époque contemporaine, un processus de pilotage de la performance aux mains des managers.

En outre, ces outils ou ces améliorations vont faire l'objet de nombreuses recherches sur les changements des systèmes de contrôle de gestion (Sulaiman et Mitchell, 2005; Libby et Waterhouse, 1996; T. Changrih, 2007).

Dans ce propos, Libby et Waterhouse (1996) se sont intéressés déjà à la localisation de changement. Ils trouvent que tout changement peut influencer un des 05 systèmes de contrôle de gestion les plus utilisés, en l'occurrence : les systèmes de planification ; les systèmes de contrôle, les systèmes des coûts ; les systèmes de pilotage et les systèmes de prise de décision. Alors que, Sulaiman et Mitchell (2005), quant à eux, nous proposent un cadre conceptuel sur la nature de changement de système de contrôle gestion tout en définissant 05 natures de changement : l'addition ; remplacement ; modification de l'information ; modification opérationnelle ou réduction.

En Algérie, Y. Bennia nous propose une des études récente (2016), dans le cadre des recherches doctorales autour des « changements des systèmes de contrôle de gestion- cas d'un échantillon des entreprises algériennes, sur la période 2010-2014. Elle constate un nombre de changements dans les systèmes de contrôle de gestion, en Algérie, par an par entreprise touche le 1.03 alors qu'il se balance entre 1.4 au niveau des entreprises Françaises, le 1.48 au niveau des entreprises Canadiennes et le 1.90 au niveau des entreprises Malaisiennes. Ces résultats sont interprétés par la suite, par l'insuffisance de la connaissance et de l'expérience dans la matière.

* ABC/ABM : Activity Based Costing/ Activity Based Management

Des résultats pareils, en tenant compte le planning de cette étude (2010-2014) d'une part, les 05 classes de changement selon Libby et Waterhouse (1996) d'autre part, nous laissent justifier la fréquence de changement (de 1.03) des systèmes de contrôle de gestion par le changement des systèmes des coûts ; autrement dit, l'adoption du Système Comptable Financier (SCF). Rappelons que, l'adoption du SCF, à travers la loi 07-11 et son début d'application dès le 01-01-2010, vient de remplacer le plan comptable national de 1975. Cette nouvelle tendance arrive dans le cadre d'une forte normalisation internationale menée par un bureau international des normes comptables, dit l'IASB. Ce dernier a pour objet de préparer des normes comptables comptable et financière acceptées à l'échelle international appelées les IAS/IFRS.

En outre, la faible fréquence de changement dans les systèmes de contrôle de gestion en Algérie, peut être interprétée par l'absence de connectivité entre ces mêmes systèmes et les caractéristiques de l'environnement (interne comme externe) de l'entreprise, ceux que nous appelons les déterminants du système de contrôle de gestion ou les variables de contingence. D'ailleurs, de nombreuses recherches reposent sur la théorie de contingence afin d'expliquer la structure du système de contrôle de gestion (E. Cauvin et P-L. Bescos, 2005 ; C. Germain, 2004 ; Hoque et James 2000 ; Davila 2000 ; H. Bergeron, 2000 ; Ezzamel, 1990 ; Gordon et Narayan ,1984 ; Govindarajan, 1984). Les partisans de cette théorie affirment qu'il n'existe jamais un système universel du contrôle de gestion pour toute sorte d'entreprise, c'est bien les caractéristiques de son environnement qui vont le déterminer.

1- L'objectif de la recherche

Toutes ces variables nous amènent à proposer comme objectifs de cette contribution :

- Premièrement, de déterminer *les incidences de l'harmonisation comptable internationale*, et notamment l'adoption du Système Comptable Financier (SCF) en Algérie, sur les mécanismes de mesure de la performance de l'entreprise ;
- Deuxièmement, *proposer une méthodologie de mesure de la performance des entreprises* en faisant référence aux variables indispensables dans la détermination du système de mesure.

Par une méthodologie de mesure de la performance nous faisons référence à tout mécanisme, système, modèle ou processus de mesure de la performance d'une entreprise. Cette méthodologie compte tenu des étapes permettant d'apprécier les résultats réalisés et l'état d'avancement relatif à l'entreprise.

Notons également que, à travers la performance de l'entreprise nous nous intéressons si elle a créé ou est en train de créer de la valeur, dans des circonstances bien cernées, pour l'ensemble des parties prenantes (Charreaux et Desbrières ; 1998). Le concept de la performance dans cette recherche doit englober l'efficacité, l'efficience, la rentabilité, la productivité, taux de croissance, profitabilité, compétitivité ou meilleurs résultats.

2- La problématique de la recherche

Au cours de cette contribution, nous allons tenter de répondre à la problématique suivante :

Sous quels critères choisir le modèle de mesure de la performance dans une entreprise ? Et, dans quelle mesure l'application du SCF, depuis janvier 2010, peut constituer une réincarnation dans l'adoption d'une nouvelle logique de mesure de la performance des entreprises algériennes ?

Afin d'arriver à des éléments de réponse à cette problématique, nous avons adopté deux théories d'organisations essentielles. Tout d'abord, la théorie de contingence afin d'analyser l'incidence des caractéristiques de l'environnement sur la structure du système de mesure (E. Cauvin et P-L. Bescos, 2005 ; Govindarajan, 1984 ; Ezzamel, 1990 ; Hoque et James 2000 ; Gordon et Narayan ,1984 ; Davila 2000 ; H. Bergeron, 2000 ; C. Germain, 2004). Ensuite, la gouvernance d'entreprise afin d'expliquer la relation : modèle de gouvernance d'entreprise/création de valeur (G. Charreaux et Ph. Desbrières ;1998, Dj. Khouatra ; 2005).

3- Les questions Secondaires de la recherche

En outre, une série d'interrogations a été subdivisée cette question principale qui sont :

- Qu'est-ce que la performance et le pilotage de la performance ?
- Pourquoi mesurer la performance d'une entreprise ? et, quelles sont ces différentes mesures susceptibles?
- Quelles incidences aura le SCF, en Algérie, sur le mécanisme de mesure de la performance des entreprises algériennes ?
- Sous quelles contraintes s'engagent les entreprises dans une démarche de mesure de la performance ?
- Vu les multiples changements des systèmes de contrôle de gestion au monde, les entreprises algériennes ont-elles pu adapter leurs systèmes de pilotage de la performance pour une meilleure allocation des ressources ?

4- Les hypothèses de la recherche

Pour essayer d'apporter des réponses à l'ensemble des questions posées précédemment, notre démarche consiste à proposer un certain nombre d'hypothèses qui sont :

- L'adoption du SCF, dans le cadre d'une harmonisation comptable internationale, va servir une nouvelle logique de mesure de la performance des entreprises, à travers une meilleure qualité de l'information comptable et financière ;
- La mesure de la performance repose sur des indicateurs financiers pour fin d'évaluer le volet financier de l'entreprise, et des indicateurs non-financiers relatifs aux objectifs non-financiers de l'entreprise ;

- La mise en place du système de mesure de la performance de l'entreprise doit être inspirée de son objectif, de l'efficacité de système d'information comptable et financier dans la génération des indicateurs de mesure avec pertinence ainsi que les caractéristiques essentielles de l'environnement de l'entreprise, entre autres : la taille et la stratégie adoptée par cette dernière;
- Etant donné l'importance accordée au SCF pour objectif d'une meilleure application, les entreprises algériennes ajustent en fait et à mesure leurs systèmes de mesure de la performance.

5- La méthodologie de la recherche

Dans le but de clarifier la littérature portant sur les différents mécanismes de mesure de la performance et les variables de contingence derrière la sélection des mesures appropriées dans une entreprise, nous avons opté pour l'approche descriptive comme méthodologie de recherche ainsi, l'approche analytique afin d'arrêter sur la sélection des indicateurs de mesure de la performance, l'apport informationnel du système comptable financier dans ce paradigme et de proposer notre méthodologie de mesure, au niveau des entreprises algériennes.

6- Les études antérieures

Au cours de notre étude, nous avons tenu compte de plusieurs autres contributions. Nous citons ainsi de suite, quelques-unes que nous jugeons les plus pertinentes dans notre contexte :

- **L'étude de Y. BENNIA (2015/2016) :** Y. Bennia nous propose une recherche autour des « changements des systèmes de contrôle de gestion », à travers une étude empirique au niveau de 40 entreprises algériennes. Elle avait comme objectif, en premier lieu, d'évaluer les changements apportés aux systèmes de contrôle de gestion des entreprises algériennes, sur la période 2010-2014. Dans un deuxième lieu, traiter les facteurs qui influencent les changements liés aux systèmes de contrôle de gestion.

L'idée principale dans cette partie, est d'analyser l'impact de l'intensité de la concurrence sur les changements des systèmes de contrôle de gestion à travers deux variables, dites intermédiaires : le choix de la stratégie et le choix de la structure organisationnelle. Autrement dit, analyser en premier temps, la relation de causalité : l'intensité de la concurrence, le choix de la stratégie et le choix de la structure et par la suite, l'impact des variables intermédiaires sur les changements des systèmes de contrôle de gestion. Elle appuie dans cette deuxième partie, sur la théorie de contingence afin de justifier les choix ou les priorités des structures organisationnelles.

Parmi les résultats essentiels dans cette étude, les deux variables intermédiaires (stratégie de différenciation et le degré de décentralisation) ont un effet indirect allant contribuer, de plus en plus, la relation entre l'intensité concurrentielle et les changements des systèmes de contrôle de gestion.

A partir de cette étude, nous allons proposer l'adoption du SCF comme variable explicative des changements des systèmes de contrôle de gestion, d'une part. Ainsi, de tenir compte de la théorie des contingences comme déterminants du choix des mesures de la performance,

d'autre part, Reste, il faut à noter l'existence de plusieurs autres variables derrière la sélection des mesures de la performance lesquelles nous allons tenter de les exposer, entre autres la gouvernance d'entreprise.

- **L'étude de H. Affes et A. Chabchoub (2007):** les deux chercheurs ont proposé une étude sur « le Système d'Information Comptable (SIC): les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME^{*} en Tunisie, à travers une étude empirique au niveau de 82 PME. Cette contribution, datée de juin 2007, a comme double objectifs: d'identifier les déterminants de la complexité du (SIC) au niveau des PME. Ainsi, de mettre en évidence le rapport entre: l'efficacité du SIC, sa complexité et la rentabilité des PME.

Ils mettent comme première hypothèse que la complexité du SIC dépend des facteurs de contingence structurelle et de contingence comportementale.

A cet effet, la complexité du SIC a été mesurée à travers la modernité des principales pratiques utilisées, dans la matière, à savoir : la comptabilité générale, le contrôle de gestion et l'analyse financière.

Alors que les contingences comportementales sont définies par l'âge, l'expérience et la formation des comptables internes ou du dirigeant. Concernant les variables de contingence structurelle, ils font référence à: l'âge, la taille et la structure de propriété de l'entreprise.

Comme deuxième hypothèse H. Affes et A. Chabchoub constatent que : l'efficacité du SIC dépend des variables de contingence comportementales et structurelles. L'efficacité (ou le succès) est liée (d'après cette contribution) à des facteurs informationnels, entre autres : la disponibilité des outils, la nature et l'envergure du portefeuille d'applications ainsi la qualité de l'information produite.

En présument le lien : efficacité du SIC/complexité du SIC, les deux chercheurs ont proposé une troisième hypothèse dans ce sens : le niveau de complexité du SIC explique son efficacité.

Conformément, à cette étude, nous allons tirer les variables explicatives de l'efficacité du SIC (les facteurs de contingence comportementale et structurelle) lesquels vont déterminer la qualité de l'information comptable et financière, plus précisément. Rappelons que, la qualité des indicateurs de mesures de la performance dépend, de la qualité du SIC. Autrement dit, le SIC n'est qu'une variable indispensable dans la sélection des mesures de la performance.

- **L'étude de Dj. Khouatra (2005):** cette étude, datée de septembre 2005 autour de « gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale », a pour objectif de proposer un modèle de création de valeur intégrale lequel s'inscrit dans le cadre des recherches sur la performance globale et durable de l'entreprise.

Il tient comme hypothèse principale que *le système de gouvernance de l'entreprise détermine le type de création de valeur.*

* PME : Petites et Moyennes Entreprises

Cette recherche, a montré que la gouvernance de l'entreprise, à l'époque contemporaine, a refait surface de nouveau sous l'effet de mode. Cette nouvelle tendance, à partir de la fin des années 1990, aux Etats-Unis d'Amérique (USA), était bien à l'origine de nombreux scandales touchant de grandes entreprises, dans le monde entier (Enron, Parmalat, Ahold.....etc.). En conséquence, de nouvelles règles viennent d'être édités pour protéger les biens des actionnaires, à l'instar de la loi SOX* aux USA, de juillet 2002, et la loi de sécurité financière en France, de mois d'Aout 2003.

Au cours de cette recherche, Dj. Khouatra fait référence à deux grands modèles de gouvernance de l'entreprise, en l'occurrence : la gouvernance actionnariale et la gouvernance partenariale.

Quant au premier modèle, la gouvernance actionnariale, il s'inscrit dans le cadre de la théorie d'agence, cette dernière fait partie des théories contractuelles (en plus de la théorie des droits de propriété et celle des coûts de transaction). La tendance purement financière de ce modèle avait comme conséquence une vision réductrice des mesures de la performance.

En tenant compte des limites du modèle précédent, la gouvernance partenariale ou la vision partenariale de la gouvernance présume l'intégration de l'ensemble des parties prenantes dans le processus de création de valeur.

Charreaux et Ph. Desbrières ont proposé une première référence dans ce sens. Selon ces deux derniers, la valeur partenariale créée n'est que la différence entre les ventes au prix d'opportunité (le prix explicite) et la somme des coûts d'opportunité de l'ensemble de parties intéressées.

Pour Dj. Khouatra, la valeur partenariale créée peut être mesurée à travers trois modules essentiels, dits la triade de valeur intégrale. Cette dernière est composée de : la valeur organisationnelle, la valeur économique et la valeur sociale. A propos de la valeur organisationnelle ou la qualité du management, elle va permettre une meilleure création de valeur économique et sociale. De ce fait, la mesure de la création de valeur organisationnelle se fait par la réduction durable des coûts cachés alors que la création de valeur économique peut être mesurée à travers les résultats immédiats de l'organisation (toute rubrique du résultat quoi qu'il en soit opérationnel ou résultat net) ainsi du résultat (ou la création) potentiel (EVA**, MVA***).

Quant aux mesures de la valeur sociale, le chercheur propose 06 axes essentiels, à l'instar des conditions du travail et la formation.

Certes, le modèle proposé, par Dj. Khouatra, est-t-il applicable sur toute sorte d'entreprise (qu'elle soit familiale ou privée, petites ou grandes entreprises) ? Notons encore, le modèle abordé ne fait pas le point sur l'objectif de l'organisation, ses orientations ou ses perspectives. A partir notre étude, nous allons tenter de tenir compte cette nouvelle vision de mesure de la performance (de création de valeur), de tenir compte les 03 modèles de mesure

* SOX : la loi Sarbanes-Oxley

** EVA : Economic Value Added

*** MVA : Market Value Added

de la performance, ainsi de faire le lien avec les facteurs de contingence du mécanisme de mesure.

- **L'étude de G. Charreaux (1998)** : la contribution de G. Charreaux intitulée « *le point sur ... la mesure de la performance des entreprises* », avait pour objet de faire apparaître les variables derrière l'évolution des systèmes de mesure de la performance en faisant référence au double rôle de ces mécanismes : allocation et incitation. En effet, même si les mesures de la performance retenues par une entreprise se sont des outils de contrôle, elles vont inciter les dirigeants (idem, les autres parties prenantes) à adopter des politiques courte-termes en vue de meilleurs résultats au détriment du potentiel de l'entreprise.

G. Charreaux nous a proposé, à partir de cette recherche toute une synthèse sur l'approche traditionnelle de mesure de la performance laquelle a pour objectif une meilleure allocation des capitaux investis. En effet, multiples indicateurs ont été proposés, dans cette idée, s'agissant des indicateurs principalement boursiers (à l'instar de Q de Tobin et l'indice de Sharpe). En outre des indicateurs et des indices issus de la recherche financière, il nous a fait référence à d'autres mesures, dites les plus récentes, à savoir : l'EVA et la MVA. Quoiqu'il en soit, les mesures traditionnelles de la performance reposent sur deux principales hypothèses : l'efficacité du marché financier et la mesurabilité des capitaux investis, et cela, afin de déterminer la valeur actionnariale créée.

D'après G. Charreaux, la mise en question des mesures traditionnelles de la performance est en conséquence des limites attribuées. D'ailleurs, le rôle incitatif des mesures de la performance (le cas des dirigeants, par exemple) trouve l'ignorance dans l'approche traditionnelle ainsi que, la participation de chaque partie prenante dans le processus décisionnel de l'entreprise allant conduit à anticiper la création de valeur pour l'ensemble de ces parties ; c'est la valeur partenariale.

- **L'étude de G. Charreaux et Philippe Desbrières (1998)** : les deux chercheurs ont proposé une étude autour de « la gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », datée de juin 1998. L'objectif de cette étude était de proposer d'une part, une définition de la valeur partenariale créée, c'est à dire la valeur créée dans une vision élargie de la firme sur l'ensemble des parties prenantes. D'autre part, ils nous proposent une lecture du processus de création de cette dernière en s'attachant au système de gouvernance de l'entreprise.

Les deux chercheurs trouvent que les mesures traditionnelles de la valeur créée reposent sur la création de valeur actionnariale pour lesquelles avancent l'hypothèse suivante : *les actionnaires sont les apporteurs de fonds donc, les seuls qui vont bénéficier de la rente créée*. Dans ce sens, nous pouvons citer l'EVA ou la MVA comme outils de mesure de la valeur créée. Certes, malgré la tendance vers de pareils outils de mesure, G. Charreaux et Ph. Desbrières constatent qu'ils ne s'agissent que des simples avatars de la Valeur Actuelle Nette (VAN). En outre qu'ils ne reflètent plus l'intégralité de la valeur créée.

Quant à la valeur partenariale ou la valeur créée pour chaque partie prenante, elle est égale à la différence *des ventes au prix d'opportunité* (le prix explicite ou payer par l'entreprise) et *la somme des coûts d'opportunité* (le prix minimum requis par la partie

prenante). Elle est orientée par un ensemble de caractéristiques relatives au jeu organisationnel, à l'instar de : la position des parties prenantes dans le partage de la valeur créée et leur contribution dans le processus de création de valeur ; c'est-à-dire le rapport : partage de la rente et état du marché.

Concernant l'influence du système de gouvernance des entreprises sur la création de valeur, les deux chercheurs ont abordé l'impact de chaque variable du mécanisme de gouvernance de l'entreprise (actionnaire, dirigeants, salariés...etc.) sur la création de valeur.

Quant au dirigeant, à titre d'exemple, G. Charreaux et Ph. Desbrières trouvent qu'il est de leur intérêt de ne pas s'approprier de la totalité de la rente. Cette procédure (le réinvestissement de la rente) va permettre aux dirigeants d'augmenter, à la fois le pouvoir de négociation avec l'ensemble des parties prenantes ainsi que la valeur des ressources humaines de l'entreprise. En revanche, une politique courte-termiste des dirigeants, c'est-à-dire s'approprier de la valeur créée, va avoir comme conséquence une meilleure rentabilité des capitaux propres à court terme, d'une part, et une baisse de la valeur partenariale à long terme, d'autre part.

De cet effet, G. Charreaux et Ph. Desbrières proposent de juger la performance des dirigeants non pas sur la seule rentabilité des capitaux propres mais en fonction de la valeur partenariale.

A travers notre étude, nous allons adopter le système de gouvernance comme une variable de contingence essentielle dans la création de valeur d'une part, et attribuer les indicateurs nécessaires permettant une meilleure mesure de la valeur partenariale créée, d'autre part.

7- Le plan de la recherche

Afin de répondre au mieux à la problématique de cette recherche, nous avons jugé opportun de structurer notre travail en cinq chapitres :

- L'entreprise et la performance : le premier volet de ce chapitre aura comme objet de situer la notion d'entreprise et ses objectifs dans le cadre des théories économiques et des organisations afin de cerner la nécessité de la performance par la suite. Discuter les deux visions de la création de valeur ; actionnariale et partenariale, est le deuxième volet du présent chapitre ;
- Les outils de pilotage de la performance : nous allons travailler, au cours du deuxième chapitre, sur les outils de pilotage de la performance dans une entreprise en tenant compte trois dispositifs essentiels : le contrôle budgétaire, les Tableaux de Bord (désormais TB, les TB de gestion) et le TB prospectif (ou le Balanced ScoreCard)
- Le système comptable financier comme mécanisme de mesure de la performance : tout système comptable est considéré comme un système d'information par excellence. Certes, le SCF vient de contribuer aux mécanismes de mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes à travers ses états financiers. Avant d'aborder les cinq états financiers proposés par le SCF, nous allons tenter de discuter

le SCF dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale ainsi que l'apport informationnel de ce nouveau référentiel aux parties prenantes de l'entreprise.

- Le choix d'indicateurs de mesure de la performance de l'entreprise : les indicateurs de mesure de la performance peuvent être classés comme indicateurs financiers ou indicateurs non-financiers. Dans un autre point de vue, ces mêmes indicateurs de mesure sont subdivisés en facteurs (indicateurs) internes et facteurs externes. Certes, la sélection des mesures adéquates doit être reposée sur nombreux critères, notamment : les mécanismes de gouvernance; les objectifs de l'entreprise et l'efficacité du système d'information comptable ;
- La mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes : nous allons tenter, dans un premier lieu de cette partie, d'analyser les systèmes de mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes (même si trois grandes entreprises seulement, ont été prises comme études de cas), et cela, à travers la description des différents états de reporting au sein de chaque entreprise, la situation concurrentielle de l'entreprise et ses engagements envers les parties prenantes. Dans un deuxième lieu, nous essayons d'examiner le réflexe des dirigeants de nos sociétés envers les déterminants du système de mesure de la performance et cela à travers l'analyse de la convergence ou la divergence des mesures de la performance au niveau de chaque entreprise et la méthodologie proposée à travers la partie théorique.