

Introduction du chapitre 4

Malgré la richesse des recherches sur la performance, les auteurs et les chercheurs n'arrivent pas encore, à lui accorder une définition faisant l'unanimité. Pour Bourguignon (1996), le concept « performance » appartient à la famille des mots polysémiques ou polythétiques. De ce fait, de multiples critères et modèles de mesure ont été proposés.

Dès les années 1970, Campbell (1977) a proposé trente critères afin de mesurer la performance. Dans une autre étude, Welge et Fessmann (1980) ont recensé vingt-deux critères se rapportant à la performance, entre autres : la productivité, la flexibilité, la fluctuation, le profit, l'absentéisme.

Quant à Boulianne (1997), il arrive à travers l'analyse des propositions antérieures, a recensé seize critères relatifs à la performance de l'entreprise lesquels sont attachés à 08 dimensions de la performance qui sont : clientèle, financière, gestion interne, l'innovation et apprentissage, ressources humaines, efficacités économiques, la légitimité auprès des groupes externes et la pérennité de l'organisation.

Une des études les plus récentes, également, est celle de Sveiby (1998). Il met l'accent sur trois dimensions dans l'entreprise en l'occurrence : la compétence individuelle, la structure interne et externe. Par conséquent, il accorde à chaque dimension des critères de la performance qui se rapportent déjà soit à la croissance et l'innovation ; soit à l'efficacité ou bien à la stabilité.

Pour une vision élargie de la performance, Lynch et Cross proposent au début des années 1990, une pyramide s'inscrivant dans le cadre des modèles intégrateurs de la performance. Ils intègrent à la fois ; des indicateurs stratégiques se référant à la vision de l'entreprise, au sommet de la pyramide. En outre des indicateurs opérationnels qui se réfèrent à : la qualité, la livraison, les délais et le coût au sein de l'entreprise.

Fitzgerald et autres, (1991) ont proposé un modèle de performance en se référant à la relation cause-à-effet. Ils tiennent à la compétitivité et la performance financière comme résultat alors que : la qualité des services ; la flexibilité ; les ressources utilisées et l'innovation font référence aux déterminants ou causes. Par la suite, chaque critère (cause ou effet) fait l'objet d'un indicateur de mesure.

En plus de ces deux modèles intégrateurs de performance, nous pouvons citer encore : le modèle du tableau de bord ainsi que le modèle de Balanced Scorecard Norton et Kaplan, daté de 1992.

Bref, Quoiqu'il en soit le nombre de modèles, ils reposent, à chaque fois, sur un ensemble de critères de performance lesquels vont être traduits par la suite en indicateurs de mesure. De ce fait, l'objet de cette section est de discuter la sélection ou le choix des indicateurs de mesure en tenant compte de l'articulation Objectif-Indicateur de mesure (1), les variables de contingence dans un système de mesure de la performance (2), le système du gouvernement de l'entreprise (3) ainsi que l'efficacité du système d'information comptable(4).

Section 1: L'objectif comme premier paramètre aux choix des indicateurs de mesure

En analysant la conception des Tableaux de Bord (TB) plusieurs modèles (voir différentes méthodes) ont été proposés dans ce sens (A. Fernandez aborde la méthode GIMSI, alors que H. Loning et autres, débâtent la méthode OVAR. Quant à B. Doriath, elle propose toute une autre méthode en commençant de la stratégie globale de l'entreprise jusqu'à arriver à la mise en place du TB).

Certes, le choix des indicateurs de mesure est accordé, à chaque fois, aux objectifs de l'organisation, Idem pour chaque structure de cette dernière.

En fait, « il n'est pas de mesure possible sans définition précis. Un objectif (communication) pour lequel il est difficile de trouver un indicateur de mesure est un objectif qui doit être redéfini. »¹

En effet, une bonne rédaction des objectifs est une phase indispensable à la définition des indicateurs de mesure.

1- La notion « Objectif »

Les objectifs sont définis comme étant « les domaines de résultat où il est essentiel pour l'entreprise d'obtenir un succès et de bonnes performances.

L'objectif fait en général l'objet d'un « contrat » négocié servant de base à l'évaluation des performances du responsable. »²

De ce fait, l'objectif du responsable, peut être perçu à travers la mission par laquelle il est prié de répondre à plusieurs questions : que fait le service, pour qui travaille-t-il ? « De cette mission se traduit des objectifs quantitatifs ou qualitatifs. »³

Dans ce contexte, avoir un pourcentage de la part du marché est un objectif qualitatif. Au contraire, améliorer la prestation de service client ou le climat social du personnel sont des objectifs qualitatifs lesquels posent le problème de mesure. Afin de résoudre cette problématique plusieurs critères peuvent être attribués aux bons objectifs.

Selon A. Fernandez, un objectif doit être ⁴« :

- Borne ; l'objectif doit s'exprimer dans une dimension de temps défini ;
- Mesurable : l'objectif doit être s'exprimer en une unité mesurable ;
- Accessible : les décideurs disposent des moyens nécessaires pour atteindre l'objectif et les contraintes sont maîtrisables ;
- Réaliste : la « méthode » d'accès est réalisable ;

¹ T. Libaert et A. de Marco, les tableaux de bord de communication, édition Dunod, France, 2006, p57.

² H. Loning et autres, contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2008, pp76-77.

³ C. Mendoza et autres, tableaux de bord : donnez du sens à vos indicateurs, Groupe Revue Fiduciaire, 3^{ème} édition, France, 2011, p61

⁴ A. Fernandez, les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise, éditions d'Organisation, Paris, 1998, pp126-127.

- Fédérateur : l'objectif recueille l'adhésion des décideurs ;
- Constructif : l'objectif local contribue aux objectifs globaux. »

D'après cet auteur, toujours, même si les critères cités, ci-avant, sont difficilement concrétisables, le choix des objectifs se déroule souvent au cours des séances de brainstorming*.

Il propose, également, de faire recours à la méthode causes-effet (le diagramme d'Ishikawa) dont les causes sont citées au-dessus et l'effet, et « un bon objectif ».

C. Mendoza et autres, récapitulent les caractéristiques d'un bon objectif comme suit : « tout d'abord, il ne se réduit pas à une simple prévision mais s'inscrit dans une perspective d'amélioration. Ensuite, sa formulation doit être claire, l'horizon de temps fixé et la mesure de réalisation possible. De plus, les objectifs d'un responsable donné sont en général en nombre réduit. »¹

2- L'articulation Objectif-Indicateur de mesure

Notons que, dans le cadre de la méthode OVAR ou celle de GIMSI, l'articulation Objectifs-Indicateurs de mesure passe par la définition des déterminants de la réussite (ou de l'échec) des objectifs mis en place, dits les *Facteurs Clés de Succès (FCS)*.²

« *Les variables d'Action* (ou les FCS) sont les éléments critiques de la gestion dont l'évolution conditionne le succès ou l'échec et est déterminante sur le résultat. Ce sont les *principaux chemins* qui mènent au résultat, les principaux leviers d'action dont dispose le responsable pour atteindre ses objectifs. »³

Dans une autre définition, « les facteurs clés de succès sont les éléments stratégiques qu'une organisation doit maîtriser afin de surpasser la concurrence. »⁴

A titre d'exemple, travailler sur la fidélité des clients révèle plusieurs FCS à l'instar de : développer l'effort commercial, respecter les devis et les délais, résoudre rapidement les problèmes le cas d'une panne...etc. Autre exemple, si nous prenons comme objectifs être parmi les 03 premiers étudiants de l'université, l'étudiant est censé se munir d'assiduité toute au long de l'année, faire ses devoirs...etc, et tout cela comme variables d'action ou FCS allant déterminer l'atteinte de son objectif.

En fait, c'est aux managers de distinguer entre ce qui est objectif et facteur clés de succès lequel va être attribué aux indicateurs de mesure. En outre, il est de sa responsabilité de choisir les variables d'action en tenant compte que ⁵ « :

* Brain : cerveau / Storm : tempête

¹ C. Mendoza et autres, op-cit, p61

² On peut entendre par des leviers d'action ou variables d'action, le cas de la méthode OVAR.

³ H. Loning et autres, contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, op-cit, p77.

⁴ G. Johnson et autres, Stratégique, édition Pearson education, 8^{ème} édition, Paris, 2008, p100.

⁵ Ibid, pp 77-78

- *Elles doivent être peu nombreuses*, car l'action du responsable doit se concentrer sur le petit nombre de causes qui provoquent l'effet le plus important ; cette caractéristique est issue du respect, dans un environnement gestionnaire, d'un principe d'efficacité. Il s'agit de concentrer son action là où l'on peut optimiser le résultat en retour. Ce principe découle de la loi de Pareto (règle des 80/20, selon laquelle 20 % des causes produisent 80 % du résultat) ;
- *Elles doivent être maîtrisables* par le responsable, c'est-à-dire que celui-ci doit avoir la possibilité d'exercer son action pour influencer sur la variable. Certaines causes ont parfois une influence prépondérante sur le résultat, mais sont hors de portée, hors du champ d'action du responsable : elles ne constituent pas alors des variables d'action ; tout au plus devient-il intéressant de les suivre à titre indicatif pour comprendre ce qui se passe, mais elles ne peuvent fonder la base de l'action ni de l'évaluation du responsable. À titre d'exemple, la météo est un facteur déterminant de la récolte pour un viticulteur, mais n'est pas pour lui une variable d'action. »

En réalité, la maîtrise des variables d'action (relatives à chaque objectif) va permettre aux managers les planifier ou les organiser sur un chemin permettant de les concrétiser, dit également, *un plan d'action*.

Autrement dit, il doit y avoir une liste d'actions concrètes et détaillées, accompagnée d'un calendrier permettant de concrétiser chaque variable d'action en outre, les moyens humains, matériels et financiers nécessaires.

3- Critères essentiels dans le choix des indicateurs de mesure

L'indicateur comme nous l'avons déjà abordé au 1^{er} chapitre est « une information ou un regroupement d'information contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. »¹

Il est le moyen par excellence pour le suivi des résultats réalisés lequel tient son importance, également, de la qualité des informations fournies aux responsables.

Nombreuses typologies ont été proposées dans le cadre de définition des indicateurs de mesure : indicateurs financiers/indicateurs non-financiers, ou indicateurs d'alerte/indicateurs d'équilibrage/ indicateurs d'anticipation, voire indicateurs de pilotage/ indicateurs d'anticipation /indicateurs de résultats. En outre, de nombreux critères relatifs à ces mesures ; c'est de l'évidence d'avouer que le choix des indicateurs, au sens large, est un des problèmes centraux dans les sciences de gestion.

¹ A. Fernandez, op-cit, p155.

D'après H. Loning et autres, la sélection des indicateurs repose sur :

- La fidélité : autrement dit, leurs capacités à refléter le phénomène observé ;
- La clarté et le lien avec l'action : sont justifiés à travers la simplicité ou l'intelligibilité de l'indicateur sans perdre leur pouvoir de synthétiser le phénomène. Ils proposent à cet effet deux ou plusieurs autres indicateurs qu'un seul ;
- La difficulté à les manipuler ;
- La prédictivité ; c'est de pouvoir amortir les effets d'un tel ou tel problème, voire de s'échapper. Autrement dit, « il alerte les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que des conséquences irréversibles n'aient pu se manifester. A l'inverse, un indicateur de constat n'autorise qu'un traitement curatif du problème. »¹
- Des indicateurs évolutifs : c'est de sélectionner à chaque fois des indicateurs qui correspondent aux objectifs, plus précisément aux variables d'action choisies. Autrement dit, un objectif atteint, le responsable peut faire recours à un autre objectif plus élevé ou de réduire l'ensemble des indicateurs déjà mis en place par un ou deux plus synthétiques.

En plus de la prédictivité, la clarté et lien avec l'action, A. Fernandez (les nouveaux TB pour piloter l'entreprise) ajoute deux critères majeurs dans le processus de sélection des indicateurs de mesure « :

- Un indicateur doit être utilisable en temps réel : il faut en effet disposer de l'information au moment nécessaire. A première vue, une évidence ? ce n'est pas certain, de nombreux systèmes de tableaux de bord sont fondés sur le principe du reporting et mettent à disposition les informations sur échéance, selon une période prédéterminée ;
- L'indicateur doit être constructible. C'est la disponibilité de toute information financière, politique ou autre ainsi de respecter la règle coût/avantage afin de profiter des qualités de cet indicateur. »²

En conclusion, un objectif reflétant le domaine de résultat ou la finalité de l'entreprise. Il fait l'objet d'un indicateur de mesure permettant de négocier le pourcentage de réalisation ou d'atteinte. Certes, déterminer des objectifs est soumis à plusieurs contraintes (doit être mesurable, réaliste, constructif, ...etc).

En pratique, suivre la concrétisation des objectifs exige de les traduire tout d'abord en facteurs dits, les facteurs clés de succès ou également les variables d'action dont leur évolution conditionne le succès ou l'échec. Les variables d'action sont les chemins menant aux résultats attendus donc, leur détermination ainsi que leur maîtrise par le responsable sont autant exigées et cela à travers un plan d'action.

¹ C. Mendoza et autres, op-cit, p70.

² A. Fernandez, op-cit, pp 168-169.

La sélection des déterminants de résultat (FCS) a pour objet en plus, de fixer les indicateurs de mesure de la performance. En effet, chaque FCS doit faire l'objet d'un indicateur de mesure. Notons que cette sélection doit respecter des caractéristiques essentielles d'un bon indicateur tels que : la fidélité, la clarté et lien avec l'action, le pouvoir de l'utiliser en temps réel en plus qu'il soit constructible.

Section 2 : Les théories de contingence : multiples déterminants du choix des indicateurs de mesure

Plusieurs études ont appuyé sur les variables relatives à l'environnement de l'entreprise afin d'expliquer le mécanisme de sélection des indicateurs de mesure de la performance (H. Bergeron, 2000, C. Germain, 2004, E. Cauvin, 2005).

Ils ont appuyé, dans ce cadre, sur les théories de contingence selon lesquelles il n'existe guère de solutions optimales (ou d'un modèle type) pour les problèmes rencontrés dans l'entreprise ce qui nous oblige, en effet, à identifier les facteurs explicatifs de nos choix.

1- Les théories de contingence

« Les théories de contingence apportent un éclairage nouveau aux théories des organisations en cherchant à comprendre les raisons des correspondances entre le type d'environnement et la forme de la structure et le lien avec la performance »¹

Autrement dit, elles cherchent à identifier l'incidence des variables liées à l'environnement sur le comportement des organisations. En fait, cette logique a été adoptée afin d'expliquer le choix des systèmes de mesure de la performance des organisations.

Blauner, en 1964, propose une première étude justifiant l'influence de la technologie sur la structure des organisations. La même conception a été adoptée par Woodward, en 1965, en appuyant sur une étude empirique au niveau de 100 entreprises anglaises de l'industrie manufacturière. En conclusion de leur études « : Woodward découvre une relation constante entre la complexité de la technologie et les caractéristiques des structures (nombre de cadres, longueur de la chaîne de commandement). Plus la technologie employée est difficile à contrôler et moins les résultats sont prévisibles, plus la structure de l'organisation est développée. »²

Burns et Stalker, en 1964, proposent une autre variable explicative de la structure organisationnelle, il s'agit de l'environnement. Faisant la distinction entre 05 niveaux d'environnement ; de plus stable au plus incertain et cela, en reposant sur les changements technologiques et les évolutions du marché de l'entreprise. L'étude menée par ces deux

¹ G. Charreaux et J-P. Pitol-Belin, les théories des organisations, p14. Disponible sur lien : <http://gerard.charreaux.pagesperso-orange.fr/perso/articles/THORGA87.pdf>, visité le 29-09-2016, (publié sur l'Encyclopédie de gestion, Vuibert, janvier 1992).

² Disponible sur lien : <http://socioeconomie.skynetblogs.be/archive/2011/12/07/theories-de-la-contingence.html>
- Visité le : 31-08-2015.

chercheurs leur a permis de parler d'une part, « sur le système mécanique qui convient pour un environnement stable et se caractérise par une assez forte spécialisation, une structure hiérarchique forte, une centralisation de la décision, des procédures strictes ; d'autre part, le système organique dans le cas d'un environnement incertain, qui nécessite une adaptation constante et passe par une organisation beaucoup moins formelle tant en ce qui concerne la répartition et la définition des tâches, les modes de coordination, de communication et de contrôle et par une plus grande décentralisation. »¹

Ils notent ainsi que, la structure adoptée par une organisation n'est jamais meilleure qu'une autre. Evidemment, elle est par conséquent adoptée à l'environnement. Or, au sein d'une organisation, il n'est jamais aisé de cerner une structure pure des deux modèles précédents, il s'agit à chaque fois, d'une combinaison en fonction des perspectives du responsable.

Reposant sur une étude au sein de 10 firmes dans trois secteurs différents, Paul Lawrence et Jay Lorsch nous proposent la suite des études menées par Burns et Stalker en étudiant l'influence des facteurs liés à l'environnement (l'incertitude de l'environnement) sur la structure d'une organisation. Or, ils tiennent trois autres variables, en l'occurrence : les changements de conditions de l'environnement, la certitude des informations acquises et la durée nécessaire pour connaître le résultat des décisions.

Bref, multiples facteurs peuvent être considérés comme variables explicatives d'une telle ou telle structure organisationnelle : la technologie, la nature de l'environnement, la certitude des informations acquises, la taille de l'organisation...etc.

Le tableau ci-dessus, nous propose une synthèse des principales variables de contingence des « modes de contrôle »², proposé par les théoriciens des organisations.

Tableau N° 12 : Quelques travaux sur les facteurs de contingence des modes de contrôle

Auteurs	Typologie des modes de contrôle	Facteurs de contingence
Perrow (1967-1970)	<ul style="list-style-type: none"> - Planification; - Ajustement mutuel. 	<ul style="list-style-type: none"> - Variété des tâches (plus ou moins grand nombre de situations); - Caractère analysable ou non de la tâche; - Caractéristiques des outputs (qualité, innovation, fiabilité ...etc.); - Caractéristiques des objectifs (croissance, stabilité, risques, focalisation ou non sur le profit),

¹ G. Charreaux et J-P. Pitol-Belin, op-cit, p13.

² Par « mode de contrôle » nous voulons dire : la façon d'exercer (d'influencer) afin de créer de l'ordre ou une certaine régularité (voir Eve Chiapello, les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 2, Volume 2, septembre 1996.)

Merchant (1982) Ouchi (1977)	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle des outputs; - Contrôle des comportements; - Contrôle rituel (Ouchi , 1977); - Contrôle du personnel (Merchant, 1982) 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacité à mesurer les résultats; - Connaissance du processus de transformation.
Hofstede (1981)	<ul style="list-style-type: none"> * Non Cybernétique - Contrôle politique; - Contrôle par jugement; - Contrôle intuitif; * Cybernétique - Contrôle par essais erreurs; - Contrôle par expert; - Contrôle routinier, 	<ul style="list-style-type: none"> - Ambigüités des objectifs; - Caractère mesurable des outputs; - Connaissance du processus de transformation; - Répétitivité de l'activité.
Ouchi (1980)	<ul style="list-style-type: none"> - Marché; - Bureaucratie; - Clan, 	<ul style="list-style-type: none"> - Ambigüité de la transaction
Karpik (1989)	<ul style="list-style-type: none"> - Marché-Prix; - Marché- jugement. 	<ul style="list-style-type: none"> Incertitude sur la qualité de bien apriori
Burns et Stalker (1961)	<ul style="list-style-type: none"> - Structure mécanique; - Structure organique. 	<ul style="list-style-type: none"> - Instabilité de l'environnement (taux de changement dans la technologie et le marché).
Child (1984)	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle personnalisé centralisé; - Contrôle bureaucratique; - Contrôle des outputs; - Contrôle culturel, 	<ul style="list-style-type: none"> - Intensité de la demande pour les produits (tension compétitive); - Positions des employés sur le marché du travail (plus ou moins forte); - Expertise et qualification du personnel; - Variabilité de l'environnement (imprévisibilité); - Complexité de la technologie; - Caractère mesurable des outputs; - Connaissances des processus de transformation; - Taille de l'organisation,
Mintzberg (1982,1990)	<ul style="list-style-type: none"> - Structure simple; - Bureaucratie mécaniste; - Structure divisionnelle; - Bureaucratie professionnel; - Adhocratie; - Organisation missionnaire; - Organisation missionnaire. 	<ul style="list-style-type: none"> - Age de l'organisation; - Taille de l'organisation; Complexité des tâches; - Instabilité de l'environnement; - Types d'outputs attendus (standard ou innovant).

Source : Eve Chiapello, les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, revue : Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 2, Volume 2, septembre 1996, p63.

Eve Chiapello nous présente, à travers le tableau au-dessus, les travaux de nombreux théoriciens (Perrow, Mintzberg, Child...etc.) sur les variables de contingence (la taille de l'organisation, l'ambiguïté des tâches, l'ambiguïté des objectifs...etc.) sur le mode du contrôle dans une organisation. Ce que nous intéresse de plus, est la variété des facteurs de contingence lesquels peuvent être adoptés pour expliquer le système de mesure de la performance dans une organisation.

2- Les variables de contingence derrière la structure du mécanisme de mesure de la performance

Depuis la publication des travaux de Kaplan et Johnson, en 1987, sur « la pertinence perdue » des mesures financières, et celui de Kaplan et Norton sur le tableau de bord équilibré, les recherches et les justifications derrière l'adoption des indicateurs non-financiers ou financiers ne cessent d'augmenter. Certains auteurs s'intéressent à la convergence des mesures financières (C. Gauzent, 2000, voir E. Cauvin et P-L. Bescos : les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique, 2005).

Pour d'autres auteurs, il est intéressant d'analyser les caractéristiques de l'environnement derrière la conception du système de mesure. Autrement dit, il n'existe pas un modèle type de mesure de la performance or, c'est les variables contingentes qui influence le choix de chaque organisation (Perera et Pool 1997, Ittner et Larcker 1997, Mia et Chenhall, 1994, Cair et Nedham 1997, Govindarajan et Fisher 1990) à l'instar de la taille de l'organisation, la stratégie adoptée et l'incertitude perçue de l'environnement.

2-1- La taille de l'organisation

E. Cauvin et P-L Bescos s'interrogent sur les facteurs de contingence du système de mesure de la performance à travers une étude empirique menée au niveau de 209 sociétés françaises. Ils tiennent compte dans ce cadre, à la taille de l'organisation, l'incertitude perçue de l'environnement et la stratégie. En conclusion, les deux chercheurs arrivent à valider leur 1^{ère} hypothèse selon laquelle plus la taille de l'entreprise est grande, plus les indicateurs financiers sont utilisés. En effet, « il y a des corrélations significatives entre d'une part, les facteurs concernant les indicateurs financiers et non financiers, et d'autre part les variables exprimant la taille (mesurée par le chiffre d'affaires et les effectifs). »¹

Cette conclusion était également validée par d'autres recherches ; « Bruns et Waterhouse (1975), Ezzamel (1990), ainsi que Libby et Waterhouse (1996), ont défendu l'idée selon laquelle l'augmentation de la taille d'une entreprise engendrait l'utilisation de processus comptables et de contrôle plus spécifiques et plus sophistiqués. »²

¹ E. Cauvin et P-L Bescos, les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique, Finance-Contrôle-Stratégie, Volume8, N°1, mars 2005, p17.

² Ibid, p8.

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

C. Germain, à travers une autre étude empirique ; la contingence des systèmes de mesure de la performance, tient également à la taille, l'incertitude et la complexité de l'environnement ainsi que la structure de l'organisation. Il a mené son étude au niveau de 83 Petites et Moyennes Entreprises (PME) . Afin d'évaluer l'incertitude de l'environnement, il a tenu compte du ¹« :

- Dynamisme de l'environnement économique ;
- Dynamisme de l'environnement technologique ;
- Prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché ;
- Prévisibilité des goûts et des préférences des clients ;
- Révisions des politiques marketing. »

D'après cette étude : « les entreprises qui perçoivent leur environnement comme étant complexe et incertain qui détiennent la plus grande variété des indicateurs de performance.»²

C'est dans le même sens, E. Cauvin et P-L. Descos arrivent à confirmer la corrélation entre la variété des mesures de la performance et l'incertitude perçue. Cette conclusion était l'idée de plusieurs autres chercheurs à l'instar de Chapman (1997), Fisher (1998) et Hartmann (2000).

2-3- La stratégie adoptée dans l'organisation

Comme étant une des contingentes du système de contrôle, la stratégie adoptée est une variable importante dans le cadre du choix des indicateurs de mesure de la performance.

Rappelons que, multiples typologies ont été attribuées à cette dernières, Miles et Snow (1978) font la distinction entre les *défenders*, les *prospectors* et les *analystes*, pour Miller et Friesen c'est bien de séparer : stratégie Conservatrice/stratégie Entrepreneuriale. Selon Lilles (2002), nous avons des stratégies centrées sur le coût/centrées sur la qualité/centrées les services et les délais.

Néanmoins, la classification proposée par M. Porter (1981, 1985) est la plus adoptée en sciences de gestion. Il fait la distinction entre stratégie de Domination par les coûts/stratégie de différenciation/stratégie de focalisation. Tenant compte de cette répartition, « Abernethy et Lillis (1995) montrent que les entreprises qui suivent une stratégie plus flexible, se rapprochant de la différenciation, utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs. Perera et Poole (1997), observent, quant à eux, qu'une stratégie de différenciation se traduira généralement par une emphase plus grande sur

¹ C. Germain, la contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 1, mars 2004, p42.

² Ibid, p48.

l'utilisation de pratiques de management avancées (qui comprend des mesures sur la qualité, sur la dépendance face aux fournisseurs etc.) »¹

De leur côté, « Shank et autres (1989), montrent que les entités ayant opté pour une stratégie de leadership par les coûts développent tout un ensemble d'indicateurs pour suivre les coûts et comparer les coûts standards et les coûts réels. En revanche, les entités poursuivant une stratégie de différenciation développent d'autres types d'indicateurs portant sur la qualité, l'efficacité des opérations promotionnelles, etc. »²

2-4- La structure adoptée par l'organisation

La structure adoptée par l'organisation est une autre variable de contingence du système de mesure.

Il s'agit de déterminer le degré de centralisation ou de décentralisation des tâches au niveau d'une entreprise. Selon Kalika (1987), des systèmes de contrôle et de planification plus développés peuvent être retrouvés dans des organisations décentralisées.

Cette idée retrouve l'unanimité dans le cas des systèmes de contrôle de gestion et plus précisément le processus budgétaire (Waterhouse, 1975, Merchant, 1981).

Notons dans ce cadre, une des recherches les plus récentes, celle de C. Germain en 2004, il explique « : les pratiques en matière de budgets sont donc³ plus étroitement liées aux caractéristiques structurelles des entreprises que ne le sont les pratiques de mesure de la performance. »⁴ Autrement dit, et à l'inverse de processus budgétaire, la structure adoptée n'a pas une grande corrélation avec la diversité des indicateurs de mesure.

Bref, multiples variables de contingence peuvent être recensées dans ce contexte à l'instar de l'ambiguïté des objectifs ou celle des tâches dans l'organisation.

Notons, également, que lesdites théories (de contingence) n'étaient guère à l'écart des critiques. Evidemment, les théories de la contingence traitent les caractéristiques qualitatives derrière l'architecture de système de mesure sans faire affranchir les comportements des individus qui constituent l'organisation. G. Charreaux et autres, soulignent notamment « la psychologie des dirigeants et de leur style de direction. »⁵

En résumé de cette section, les théories de la contingence viennent de donner un nouvel éclairage pour les théories des organisations en se levant à l'encontre de l'idée classique « *one best way* », c'est-à-dire l'existence d'un modèle type pour toute sorte d'organisation. Elles viennent d'éclaircir l'incidence des variables liées à l'environnement sur la structure de l'organisation.

¹ H. Bergeron, les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?, 21ÈME CONGRES DE L'AFC, France, mai 2000, p8.

² E. Cauvin et P-L. Bescos, op-cit, p10.

³ Il appuie dans cette conclusion sur les travaux cités précédemment.

⁴ C. Germain, La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, op-cit, p48

⁵ G. Charreaux et J-P Pitou-Belin, op-cit, p14.

Selon les fondateurs de ces théories, il n'existe plus une solution optimale aux problèmes rencontrés dans l'organisation. Certes, les caractéristiques de l'environnement, idem les contraintes du marché, sont derrière le choix de bonnes décisions à l'instar de : la taille de l'organisation, l'incertitude perçues de l'environnement ou la stratégie adoptée par l'organisation.

Evidemment, « toute chose égale par-ailleurs », les mêmes variables sont retenues pour justifier les spécificités de système de mesure de la performance.

Plusieurs études ont été explorées dans ce sens (C. Gauzent, 2000, Perera et Poole, 1997, Bruns et Waterhouse, 1975, Ezzamel, 1990, C. Germain, 2004 et Bergeron, 2000). D'après ces études, *il existe une corrélation, à chaque fois, entre le mécanisme de mesure de la performance et les caractéristiques liées à l'environnement de l'organisation.*

Autrement dit, les variables retenues dans les théories de contingence désignent des contraintes indispensables dans la construction du système de mesure de la performance.

Section 3 : La gouvernance d'entreprise comme facteur capital de la création de valeur dans l'entreprise

Parlant du système de gouvernance comme facteur influant la création de valeur dans l'entreprise semble de l'évidence (voir G. Charreaux et Ph. Desbrières, 1998)

L'objet de cette section est au-delà de débattre l'influence du système de GE, il apparaît, tout d'abord, aussi important de cerner la notion de la gouvernance dans un contexte managérial ainsi que de définir les fondements théoriques de cette dernière (1^{ère} partie). Ensuite, mettre le lien entre le système de gouvernance de l'entreprise et un mécanisme donné de création de valeur, plus précisément la valeur actionnariale ou la valeur partenariale créée (2^{ème} partie) afin de déterminer les mesures appropriées de la performance.

Notons également que, au cours de cette section, nous allons éviter de répéter tous ce qui a été déjà abordé dans le chapitre 1 (voir les deux sections 3 et 4).

1- Les soubassements théoriques de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance de l'entreprise (désormais la GE) constate, à partir des années 1980 une grande médiatisation et cela dans différents secteurs; économique, social, militaires.. etc.

En sciences managériales, l'importance accrue de la GE est relative aux scandales financiers révélés dans des grandes sociétés à l'instar de: Enron, World-Com , Xerox.

Vu les multiples conceptualisations de la GE, nous avons jugé utile de proposer celle de la Charreaux et Ph. Desbrières : « Le système de GE recouvre l'ensemble des mécanismes qui gouvernent la conduite des dirigeants et délimitent leur latitude discrétionnaire. »¹

R. Pérez propose une autre définition de la GE laquelle tient compte à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. « Elle se réfère au dispositif institutionnel et comportemental régissant les relations entre les dirigeants d'une entreprise - plus largement, d'une organisation- et les parties concernées par le devenir de ladite organisation, en premier lieu celles qui détiennent « des droits légitimes » sur celle-ci »²

A partir de ces deux définitions, la GE est le dispositif institutionnel organisant la relation dirigeant/propriétaire dans une vision restrictive; dite la gouvernance actionnariale. Dans un sens plus large, elle a pour objet d'organiser les relations dirigeant/parties prenantes de l'entreprise, c'est le cas de la gouvernance partenariale

Quant à la gouvernance actionnariale, elle s'inscrit dans le cadre de la théorie d'agence ; cette dernière qui fait partie des théories contractuelles (en plus de la théorie des droits de propriétés et celle des coûts de transaction,

D'après R. Pérez, « cette théorie (théorie d'agence) s'est manifestée, au milieu des années soixante-dix, par plusieurs contributions majeures, notamment celles de Michael C. Jensen et William H. Meckling dont les propositions s'appuient sur plusieurs courants de recherche, les travaux de l'école de Chicago en finance du marché - notamment le maître de

¹ G. Charreaux et Ph. Desbrières, op-cit, p59.

² R. Pérez, op-cit, p22.

Jensen, Eugen Fane-, ceux de l'analyse des organisations (Alchian et Demsetz) et, enfin, les premiers travaux sur l'agence (Ross). L'innovation principale de M. Jensen et W. H. Meckling est d'avoir rapproché des courants commun mais jusqu'alors que l'on a pu appeler celui de la finance organisationnelle.»¹

Selon Meckling, une relation d'agence est définie comme étant « un contrat dans lequel une (ou plusieurs personnes), le principal a recours aux services d'une autre personne, l'agent, pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle.»²

L'hypothèse primordiale de la théorie est que chaque partie ou individu, dans le cadre de la relation d'agence, tient en premier lieu, *de maximiser sa fonction d'utilité* en profitant de *l'asymétrie de l'information*, ce qui provoque par conséquent, un conflit d'intérêt entre l'agent (le dirigeant) et le principal (présenté par le propriétaire).

Notons dans ce contexte, cette nouvelle structure de l'entreprise où la séparation propriété/gestion de l'entreprise a été le cas de plusieurs recherches, notamment celles de Berles et Mens, en 1932, et suivi par J. Baumol, en 1959, Edith T. Penrose en 1964 et Merris et O. Williamson en 1964, qui ont tenté de construire une nouvelle théorie managériale de la firme sans mettre en évidence la notion « théorie d'agence ».

De leur côté, les fondateurs de la gouvernance partenariale repose sur une autre doctrine, dite la théorie des parties prenantes ou la théorie partenariale. Considérée comme un élargissement de la théorie d'agence, la Théorie des Parties Prenantes (TPP) est fondée, également, sur la relation Agent/Principal dont le dirigeant est considéré comme l'agent alors que le principal fait référence à l'ensemble des parties ayant le droit (au lieu de tenir compte à l'actionnaire uniquement).

Evidemment, la TPP est baptisée sur les insuffisances de la théorie d'agence, en l'occurrence *l'individualisme méthodologique et le principe d'efficience*. Tout d'abord, d'après G. Charreaux, « (la théorie partenariale) celle-ci retient une définition large de l'efficience (Milgram et Robert), selon laquelle une organisation est efficiente si elle produit en moyen des meilleurs résultats pour l'ensemble des parties prenantes. »³

Autrement dit, la TPP a pour vocation la création de valeur pour l'ensemble des parties de l'entreprise, et, par conséquent un système de mesure de la performance élargie, voire globale. Dans ce sens, plusieurs modèles ont été proposés afin de mesurer la valeur partenariale créée. (Dj. Khouatra, 2005, G. Charreaux et Ph. Desbrières 1998).

En outre, le pouvoir décisionnel pour certains (actionnaires, les employés), la légitimité pour d'autres (les fournisseurs, les clients et l'état), voire l'état d'urgence pour d'autres, étaient des pièces justificatives pour tenir compte de toutes les parties prenantes.

¹ R. Pérez, op-cit., p33

² G. Charreaux et J-P. Pitol-Belin, op-cit, p25.

³ G. Charreaux, gouvernement d'entreprise et comptabilité, op-cit, p9.

2- Modèles de mesure de la valeur actionnariale créée

P. Wirtz (2005) aborde l'effet de la pratique de la GE sur la création de valeur au niveau des entreprises et cela à travers l'angle des « meilleures pratiques » de la gouvernance traduites sous forme des Codes de Gouvernance (CG) et qui trouvent leur origine en Europe, au début des années 1990, en Grande Bretagne, plus précisément.

Il met comme hypothèse principale que « l'argument de qualité implicitement contenu dans les CG est cohérent avec la représentation dominante de valeur, telle que contenue dans la théorie financière moderne et, plus particulièrement dans la théorie de l'agence »¹

Autrement dit, une meilleure pratique de la GE a pour conséquent un avantage concurrentiel durable (augmentation de la valeur créée), en faisant tenir la théorie financière.

Analysons le contenu des CG, deux finalités essentielles peuvent être tirées : *réduire l'asymétrie de l'information* entre les différentes parties prenantes ainsi de faire échapper *de toute conflit d'intérêt*.

Evidemment, ces deux paramètres servent à réduire, d'une autre manière, les coûts d'agence ou bien la destruction de valeur. Certes, d'après P. Wirtz, c'est une approche disciplinaire, reste incomplète pour faire apparaître la création de valeur au niveau de l'entreprise. Il propose, à cet effet, une autre approche permettant d'apparaître la création de valeur ou l'exploration de valeur, en l'occurrence l'approche cognitive.

Fondée sur la compétence des administrateurs, leurs aptitudes d'aider les dirigeants à l'apprentissage organisationnel, l'approche cognitive se trouve dans une situation paradoxale. Tout d'abord, « des administrateurs choisis pour leurs compétences cognitives et professionnelles dépassant la seule expertise en matière de surveillance sont susceptibles de contribuer à la *valeur cognitive* de l'entreprise en suggérant au dirigeant des initiatives stratégiques inédites ou en incitant à l'apprentissage de certaines capacités organisationnelles. »²

Bien entendu, une telle situation favorise la création de valeur dans l'entreprise ou « le gain cognitif ».

En revanche, « la structure mentale propre de certains administrateurs comporte également le risque d'un conflit tout autre que celui traditionnellement analysé dans la théorie de l'agence, à savoir un conflit cognitif fondé non pas sur des intérêts objectivement divergents, mais sur un véritable désaccord concernant la meilleure conduite à adopter. »³

Egalement, de telles situations vont augmenter des « coûts d'agence cognitifs » cette fois-ci.

¹ P. Wirtz, « meilleures pratiques » de gouvernance et création de valeur: une appréciation critique des codes de Bonne conduite, publié sur la revue : Comptabilité, Contrôle-Audit, Tome 11, Volume 1, mai 2005, p 143

² Ibid, p 150.

³ Ibid, p 150.

A l'inverse de l'étude proposée par P. Wirtz (2005) dont l'objet était de démontrer le mécanisme de création de valeur dans une approche actionnaire, G. Charreaux (1998) nous propose des outils de mesure de la performance à travers son étude qu'ils soient des mesures relatives ou absolues.

D'après G. Charreaux, la mesure de la valeur actionnariale repose sur deux hypothèses : « l'efficience des marchés financiers et la mesurabilité du coût du capital à partir du MEDAF »¹. Par ailleurs, il distingue entre les mesures issues de la recherche financière quoi qu'il s'agit des :

- Indicateurs ex-ante, à l'instar de Q de Tobin et le ratio de Marris lesquels ont comme avantage la prise en compte du « facteur risque » et la comparaison entre « la rentabilité anticipée et rentabilité requise » ;
- Indicateurs ex-post : il s'agit des indices et des estimations de mesure de la performance et qui ne tiennent plus compte la valeur comptable, tels que l'indice du Sharpe, l'indice de Treynor et l'indice d'Alpha.

En outre, les mesures récentes de la valeur créée, émergées grâce aux travaux de M. Porter autour de la chaîne de valeur de l'entreprise (1981-1985). Elles proposent des mesures absolues de la valeur créée telles que :

- l'EVA, définit par la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers ;
- Le MVA, définit par la différence entre la Valeur de Marché des capitaux investis (VM) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux*.

3- Modèles de mesure de la valeur partenariale créée

Au moment où les fondateurs de la vision actionnaire trouvent leurs justificatifs dans le capitalisme boursier ou l'importance croissante des fonds de pension et des investisseurs boursiers. Les partants de la valeur partenariale créée proposent leurs arguments, également.

Tout d'abord, les décisions prises au sein d'une entreprise ont une influence souvent, sur l'ensemble des Parties Prenantes (PP). En plus, ces décisions, elles mêmes, engendrent des gains résiduels (des valeurs d'utilité non anticipées) allant toucher les PP.

A partir de cette conception des gains résiduels, G. Charreaux et Ph. Desbrières (1998) ont proposé un modèle de mesure de la valeur partenariale créée. D'après ces deux auteurs, la valeur créée pour chaque PP est égale à la différence des ventes au prix d'opportunité (le prix explicite) et le coût d'opportunité. G. Charreaux, dans un autre article, considère cette dernière comme étant une généralisation des mesures de la valeur actionnaire créée.

¹ G. Charreaux, le point sur la mesure de la performance des entreprises, op-cit, pp 4-5

* Ces outils ont été détaillés dans le 1^{er} chapitre

Il voit que « la valeur créée est égale à la somme des écarts existant entre la rémunération offerte aux différentes parties prenantes participant à la coalition organisationnelle que représente l'entreprise, et le prix minimum qu'elles demandent pour continuer à coopérer. »¹

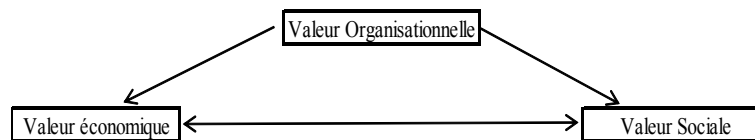
Même si le modèle proposé par G. Charreaux et Ph. Desbrières, ne tient pas (réellement) des indicateurs de mesure de la valeur créée, il définit, clairement, une méthode de calcul de cette dernière pour chaque PP.

A titre d'exemple, le client perçoit une valeur créée (autrement dit ; une rente reçue par le client) une fois qu'il obtient le produit à un prix inférieur à son coût d'opportunité ; c'est-à-dire au prix disposé à payer.

Dans la même logique, le fournisseur décroche sa valeur créée dans le cas où le coût explicite (le prix réellement payé par l'entreprise) est supérieur au coût d'opportunité ; c'est-à-dire le prix minimum garantissant le poursuit de la transaction par le fournisseur.

Dj. Khouatra propose un autre modèle de création de valeur, même s'il s'inscrit, cette fois-ci dans le cadre de la performance globale ou durable de l'entreprise. Il repose sur 03 modules, dits la triade de la valeur intégrale, à savoir: la valeur organisationnelle, la valeur économique et la valeur sociale.

Schéma N° 10: La triade de la valeur intégrale



Source : Dj. Khouatra, gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale, 16^{ème} conférence de l'AGRH – Paris Dauphine, 15-16 septembre 2005, p12

Tandis que les diverses études et recherches autour de la performance organisationnelle (Malone et Advanain, 1977 et Hoaran et Teller, 2001) ou de la réduction des coûts de transaction (Coase, 1937 et Williamson 1975), l'étude de Dj. Khouatra tient un autre paradigme.

Il voit que la création de la valeur intégrale de l'organisation passe au préalable par sa capacité de créer des valeurs organisationnelles, autrement dit, la création de valeurs organisationnelles sert à créer de la valeur économique et sociale. Dans ce sens, « La valeur organisationnelle est définie comme la qualité du management et du fonctionnement de

¹ G. Charreaux, le point sur la mesure de la performance des entreprises, op-cit, p6

l'entreprise.»¹ De ce fait, « la mesure de création de valeur organisationnelle se fait par la réduction durable des coûts cachés* . »

Il définit la valeur économique par « la rentabilité, c'est-à-dire le surplus économique ou une marge économique obtenue par différence entre un revenu et un coût. La valeur sociale au sens strict (au travers cette étude), se définit comme la satisfaction et la qualité de vie du personnel au travail. »²

Quant aux indicateurs de mesure de la performance, Dj. Khouatra note les 05 coûts cachés, cités précédemment, comme les déterminants de la valeur organisationnelle créée alors que la valeur économique repose sur des mesures de résultat réalisés (résultat opérationnel, résultat net, etc.) ainsi des mesures de potentiel de l'entreprise (EVA, MVA)

Enfin, les mesures de la valeur sociale créée reposent sur 06 volets, les conditions du travail, Communication-Coordination-Concertation, gestion de temps, formation intégrée, mise en œuvre stratégique.

En résumé de cette section, la GE est le dispositif institutionnel régissant la relation dirigeant/propriétaire dans une vision restrictive; dite la gouvernance actionnariale. Dans un sens plus large, elle a pour objet d'organiser les relations dirigeant/parties prenantes de l'entreprise, c'est le cas de la gouvernance partenariale.

Rappelons que, le modèle de gouvernance adopté va permettre de cerner la valeur créée (actionnariale ou partenariale) et par conséquent de déterminer les mesures appropriée.

D'après G. Charreaux, les mesures de la valeur actionnariale repose sur : les indicateurs issus de la recherche financière (indicateurs ex-ante ou indicateurs ex-post) ainsi que les mesures récentes de la valeur créée (entre autres: l'EVA et la MVA).

Concernant la valeur partenariale créée, G. Charreaux et Ph. Desbrières (1998) ont proposé un premier modèle de mesure. D'après ces deux auteurs, la valeur créée pour chaque partie prenante, est égale à la déférence des ventes au prix d'opportunité (le prix explicité) et le coût d'opportunité.

Dj. Khouatra propose un autre modèle de mesure de la valeur partenariale créée, même s'il s'inscrit, cette fois-ci, dans le cadre de la performance globale ou durable de l'entreprise. Il repose sur 03 modules, dits la triade de la valeur intégrale, composé de : la valeur organisationnelle, la valeur économique et la valeur sociale, et, dont chaque module repose sur des indicateurs appropriés.

¹ Dj. Khouatra, op-cit, p22

* Les coûts cachés sont composés de : l'absentéisme, accidents de travail, rotation des employés (Turne-over), défaut de qualité et écart de la production.

² Dj. Khouatra, op-cit, p13

Section 04 : Le système d'information comptable comme facteur déterminant du mécanisme de mesure de la performance

Tandis que le poids des variables de contingences structurelles, ou du système de gouvernance de l'entreprise pesent lourdement sur l'entreprise, le Système d'Information Comptable (SIC) est une pièce maîtresse dans la mise en place de tout système de mesure de la performance de l'entreprise. Tout simplement parce que les indicateurs, ou les indices de mesure de la performance, ne sont que des output du SIC.

Avant d'aborder les notions liées au SIC ou les caractéristiques essentielles du SIC, il est bien utile de faire référence d'une part, à l'ancienneté de ce dernier, voire le plus anciens parmi les systèmes d'information¹. D'autre part, il est raccordé directement à la profession de la comptabilité. Evidemment, la comptabilité est considérée, à l'époque contemporaine, comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. »²

Par conséquent, la qualité de l'information provenant du SIC est structurée par les principes de comptabilité.

1- Les fondements du système d'information comptable

Dans un premier temps, un système peut être défini comme étant « un ensemble d'éléments identifiés et structurés, qui agit et évolue dans son environnement. »³

Certes, cette définition peut être attribuée à un système de gestion ainsi qu'un autre système (système biologique, par exemple). M. Lafitte explique « une différence notable est qu'un système de gestion est organisé de manière à répondre à un objectif parfaitement identifié : gérer des contrats, relancer des clients. »⁴ Cette conception fait la différence entre le système d'information de gestion et les autres types de systèmes dont leur conception se trouve dans le hasard.

Parlant de système de gestion ou plus précisément, du système d'information (SI) dans une entreprise, il est aperçu comme « un ensemble organisé de ressources permettant la collecte, le traitement, le stockage et la transmission de l'information afin de favoriser la prise de décision de façon optimale. »⁵

Dans une autre conception de système d'information, il est décrit comme un « système d'entreprise qui traite et gère des informations à partir d'informations qui lui sont fournis et

¹ Voir : P. Drucker, op-cit, p98.

² La loi 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspond au 25 novembre 2007, portant le système comptable financier, journal officiel de la république algérienne N° 74 du 25-11-2007, article 3, p3

³ Michel Lafitte, les systèmes d'information dans les établissements financiers, Banque éditeur, 2000, p15.

⁴ Idem.

⁵ A. Hasnaoui et B-P Guillaume, systèmes d'information financiers et intégration des parties prenantes ; proposition d'une grille de lecture, revue Management et Avenir, 2010/4, N234., p218.

qui émet à son tour des informations susceptibles d'être utilisées par d'autres systèmes avec lesquels il est en relation transitoire ou permanente. »¹

A partir de ces deux définitions, un système d'information est, avant tout, un système qui sert au traitement des informations (en adoptant les termes utilisés ci-avant).

Il repose sur trois composantes essentielles: la collecte, le traitement, la transmission des informations (ou les out-put) ainsi que le feed-back comme composition. Certes, ces deux dernières définitions du système d'information ne font pas apparaître la différence entre une donnée (les entrées du SI) et une information (les out-put du SI)

Pour B. Doriath et autres, le SI comporte quatre composantes essentielles afin de traiter l'information, il doit « :

- La recueillir. Il dispose pour cela de sources externes (en provenance de l'environnement de l'entreprise) et internes (en provenance de l'entreprise elle-même);
- La mémoriser. L'information recueillie doit être stockée de manière stable et durable (fichiers et bases de données) ;
- L'exploiter. L'information mémorisée peut être sélectionnée, consultée, triée, fusionnée, mise à jour ou supprimée ;
- La diffuser. L'information est mise à disposition des utilisateurs.»²

Par un Système d'Information Comptable (SIC), on entend : « dans les grandes organisations, le système centralisant l'ensemble des flux financiers de l'entreprise. En ce sens, celui-ci constitue un tout composé de différents sous-systèmes (amont, aval, etc.) tels que les sous-systèmes de comptabilité générale ou de comptabilité de gestion qui font partie intégrante de cet ensemble. »³

Alors que cette définition est attribuée au SIC dans une grande entreprise, l'auteur considère un SIC dans une PME/PMI comme étant un système de donnée comptable.

Dans une autre définition, le SIC n'est qu'un sous-système du système d'information globale de l'entreprise.

Enfin, par un système d'information comptable, on entend déjà, un système d'information a pour objet de concrétiser la mission de comptabilité. Autrement dit, il a pour mission de fournir des informations quantitatives, voire qualitatives, sur l'activité de l'entreprise pour toutes les parties prenantes qu'elles soient internes ou externes.

¹ M. Lafitte, op-cit, p16.

² B. Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2010, p2.

³ E. Tort, Regard sur l'organisation des systèmes comptables des grandes entreprises en France, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit / Tome 6- Volume1, mars 2000, p61.

2- La nécessité du système d'information comptable dans l'entreprise

La nécessité du SIC dans une entreprise peut être aperçue à travers la valeur de l'information comptable et financière fournie par ce dernier.

Dans ce propos, G. Feltham et autres,¹, abordent la qualité de l'information comptable et financière dans un contexte du marché ; dans un contexte contractuel et dans un autre d'évaluation des titres boursiers.

Dans un contexte contractuel, le rôle de l'information comptable et financière est de réduire l'asymétrie de l'information entre les dirigeants et les parties ayant le droit, autrement dit ; le fait que le système comptable produit des informations dans un processus, c'est afin de satisfaire d'une part, une demande interne qui favorise principalement les dirigeants. D'autre part, sur le plan externe, l'information comptable doit permettre aux tiers de s'informer sur l'intérêt des transactions et les risques encourus. En fait, l'information comptable joue un rôle dans la résolution de la problématique d'agence.

En effet, pour Feltham et Hughes (1991) et Feltham, Hughes et Simunic (1991) ; toute information sortant du SIC doit être validée à travers une tierce partie, dite l'auditeur externe. Evidemment, cette procédure va procurer une valeur de plus à l'information comptable et financière.

Dans un contexte du marché, les états financiers élaborés et publiés par l'entreprise vont jouer un double rôle « :

- D'une part, ils peuvent servir d'outils de contrôle de bonne exécution des contrats entre la firme et ses partenaires ;
- D'autres part, ils contribuent à l'efficacité des marchés.»²

En revanche, et malgré l'importance de l'information comptable et financière dans un contexte du marché, elle est aux mains des concurrents ce qui crée un grand souci chez les dirigeants.

Dans un contexte de valorisation des titres boursiers, trois principaux modèles font références à l'information comptable et financière « :

- Le premier modèle est celui de Miller et Modigliani (1966), selon lequel, la valeur des titres est fonction de la composante « permanente » de résultats comptables anticipés.
- Par la suite, les travaux de Landsman (1986), Barth (1991) et Barth et autres, (1996) adoptent une approche bilancielle.
- En troisième lieu, le modèle de Feltham et Ohlson (1995) représente la valeur de la firme par une fonction linéaire de la valeur comptable des capitaux propres et de la valeur actualisées des résultats anormaux espérés.»¹

¹ Voir : G. Feltham et Demski, 1970, G. Feltham et Hughes, 1991, G. Feltham et Ohlson 1995.

² Marc-Hubert Depret et autres, gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers, édition De Boeck, France, 2005, p127.

Concernant ce dernier modèle, Feltham et Ohlson trouvent que la valeur de l'entreprise est composée de : son actif net en place (Actif – Dettes) et son potentiel de croissance (taux de rendement réel – taux de rendement espéré).

En réalité, à l'instar des modèles précédemment cités, il existe plusieurs autres voix de valorisation des titres à l'appui des données comptables. Certes, cette situation conduit les dirigeants à adopter des politiques comptables, illicites parfois mêmes, afin de satisfaire leurs intérêts, dites également « la *comptabilité créative* ».

P. Drucker, aborde la valeur de l'information sous un autre angle, et cela à travers « *l'information nécessaire aux managers* ». Entre autres, l'évolution des outils de la comptabilité analytique était derrière l'apparition de la méthode de calcul des coûts par activité (ABC^{*}) laquelle repose sur l'hypothèse suivante : « tous les coûts sont fixés sur une période donnée et que l'on ne peut pas substituer une ressource à une autre, de sorte que c'est le coût de l'opération dans sa totalité qu'il faut chiffrer. »²

Autrement dit, un postulat essentiel, dans la méthode ABC est fondé : les ressources consommées sur une période donnée devront être imputées sur les activités concernées ainsi qui vont être traduites, par la suite, comme des coûts (par activité). Evidemment, l'ensemble des charges de la période sont constatées de cette façon. Certes, l'application d'une telle hypothèse sur le secteur de services va nous projeter une information sur le coût et la rentabilité de tel ou tel service (service après-vente ou les services bancaires, à titre d'exemple).

P. Drucker donne l'exemple, cette fois-ci, des trois grandes compagnies de véhicules américaines ; « si Général Motors, Ford et Chrysler disposaient d'une analyse des coûts par activité, il y a belle lurette qu'ils auraient compris la futilité de la guerre des prix qu'ils se sont livrée ces dernières années, grâce à laquelle les acheteurs ont pu profiter de promotions spectaculaires et de remises considérables. Toutes ces promotions ont coûté aux trois géants de la construction automobile américaine des sommes énormes et, ce qui est pire encore à long terme, un nombre impressionnant de clients potentiels. »³

Dans ce propos, toute entreprise cherche à maîtriser, en plus de ces propres charges, l'ensemble des coûts constituant sa chaîne économique. Autrement dit, en plus de déterminer le coût de revient de son produit, toute entreprise cherche à intégrer l'ensemble des fournisseurs et des distributeurs inscrivant dans son cycle d'exploitation, de son Keirsetu⁴. En effet, l'idée de maîtriser l'ensemble des coûts de production, de distribution ou de service après-vente est pour objectif de garder une marge importante du part de marché.

En réalité, la démarche *Keiretsu* proposée, pour la première fois, au niveau de Général Motors, au début de 20^{ème} siècle, a rencontré un grand succès chez les japonais, adoptée par Toyota à partir des années 1950. Pour Marks et Spenser, l'application de cette démarche au

¹ B. Colasse (dirigé par COLASSE), les grands auteurs de la comptabilité, éditions EMS, Paris, 2005, p247.

^{*} ABC : Activity Based Costing

² P. Drucker, op-cit, p100.

³ Ibid, p101.

⁴ Keirsetu traduit comme étant le cycle ou la série.

début des années 1930 leur a permis de prendre l'initiative pour une nouvelle méthode en comptabilité analytique, dite *la méthode des coûts cible*. « Sears et Marks et Spencer sont passés depuis long-temps à la démarche inverse, qui consiste à partir du prix que le consommateur accepte de payer pour déterminer les coûts à ne pas dépasser, et ce, dès l'étape de conception.

Jusqu'à une époque très récente, ces entreprises constituaient l'exception. Aujourd'hui cette méthode est en passe de devenir la règle. »¹

C'est en raison de l'importance de l'information comptable et financière, différentes caractéristiques et qualités ont été revendiquées pour cette dernière, et cela à travers des institutions d'harmonisation comptables internationales, en l'occurrence *l'IASB et le FASB*^{*}.

3- Les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière

En totalisant quatre principales qualités fortement revendiquées, les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière sont ² « :

- **Intelligibilité** : une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques ainsi que de la comptabilité.
- **Pertinence** : l'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées. La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

Notons que la pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

- ✓ **Importance relative** : l'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.
- **Fiabilité** : l'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à voir présenter.

Pour qu'elle soit fiable, l'information comptable et financière doit présenter :

¹ P. Drucker, op-cit, p104.

^{*} FASB : Financial Accounting Standards Boards.

² Disponible sur le lien :

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/cadre_conceptuel -

Consulté le : 25-12-2015 à : 22h 00.

- ✓ **Image fidèle** : pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente ;
- ✓ **Prééminence de la substance sur la forme** : si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique ;
- ✓ **Neutralité** : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée ;
- ✓ **Prudence** : la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne possèderaient pas la qualité de fiabilité ;
- ✓ **Exhaustivité** : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fautive ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.
- **Comparabilité** : l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectués de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et permanente pour différentes entreprises. Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la situation financière, la performance et la variation de la situation financière d'une entreprise au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents. »

En outre, l'institut de la normalisation comptable met comme contraintes pour qu'elle soit, une information, fiable et pertinente:

- La célérité : c'est de présenter l'information dans le temps et les délais opportuns ;
- Le rapport coût/avantage : c'est de faire le rapport entre les avantages attendus de cette information et les coûts subis pour la produire ;
- L'équilibre entre les différentes caractéristiques qualitatives, précédemment citées.

En fait, ces mêmes caractéristiques ou qualités souvent revendiquées à l'information comptable et financière, constituent les paramètres ou les indicateurs de l'efficacité du système d'information comptable

Pour E. Tort, « rapidité, pertinence et fiabilité sont les qualités minimales demandées à tous systèmes d'information. »¹

A partir de son étude sur « l'efficacité optimale des systèmes comptable, au niveau des grandes entreprises, en français », E. Tort constate que cette dernière peut être mise en évidence en étudiant :

- L'efficacité du système de comptabilité financière ;
- Les nouvelles pratiques de gestion en faveur d'une information différenciée.

Tout d'abord, « l'efficacité des systèmes de comptabilité financière peut être mesurée selon des critères variés tels que leur capacité à fournir une information à la fois pertinente et fiable. »²

Afin d'arriver à des résultats plus pertinentes, en pratique, l'auteur a adapté comme indicateur de la performance du système de comptabilité financière :

- Les délais de production des comptes, ou plus précisément les délais d'arrêter les comptes (nous pouvons trouver des délais : inférieurs à 15 jours, entre 1 et 30 jours ...etc.) ;
- Le niveau de précision avec lequel l'information comptable est présentée, c'est-à-dire la capacité de produire des informations sectorielles (information par zone géographique, par secteur ou par filiale, à titre d'exemple) ainsi d'arrêter des soldes intermédiaires relatifs ou résultats globale de l'entreprise ;
- La conformité des comptes au regard des règles légales et les normes externe, cette dernière va permettre une diminution des délais de traitement de l'information comptable.³

Quant aux nouvelles pratiques de gestion, E. Tort trouve qu'elles sont en faveur d'une information différenciée. En effet, « sur le plan interne, il est demandé au système comptable d'être en mesure de fournir une information de gestion adaptée aux besoins particuliers de la direction comme ceux des services fonctionnels et opérationnels, capable de traduire *in fine* une mesure pertinente de la performance des différentes activités. »⁴

Afin d'arrêter sur l'efficacité du système de gestion (comme sous-système du SIC, cette fois-ci) nous pouvons nous interroger sur :

- L'adaptation des systèmes de coûts à la mesure de la performance ; c'est d'arrêter d'une part, sur la typologie des systèmes de coûts (ou méthode de comptabilité analytique) utilisée au niveau des entreprises telles que : la méthode des coûts complet, des coûts partiels ou celle des coûts par activité. D'autre part, faire le lien entre la démarche adoptée et les objectifs assignés au système de coûts, entre autres : la mesure de la performance

¹ E. Tort, op-cit, p71.

² Idem.

³ Rappelons que, l'étude de E. Tort est réalisée à travers une étude empirique réalisée entre 1994 et 1996, autrement dit avant une forte normalisation comptable, en Europe depuis 2005, en Algérie à partir de 2010, en Tunisie à partir de 1997....etc.

⁴ E. Tort, op-cit, p70.

des activités ou la valorisation des stocks. Cette analyse permet en outre, d'arrêter sur les nouvelles méthodes en matière de comptabilité de gestion (méthode ABC/ABM, plus précisément) et les objectifs que l'on les a attribuées ;

- La spécialisation et la sophistication des outils de contrôle de la performance ; il s'agit de savoir la disponibilité des tableaux de bord et la période de reporting au niveau de l'entreprise, d'une part. De connaître la tendance à la sophistication et l'adaptation du TB aux besoins interne, d'autre part. Cette dernière va permettre de constater le type de TB adopté (TB à la française ou celui du Balanced Scorecard) ainsi que le type d'indicateurs introduits qu'il soit financiers ou non-financiers.

Dans une autre étude sur l'efficacité du système d'information comptable, les deux chercheurs ; H, Affes et A. Chabchoub, trouvent que « l'efficacité du SIC dépend, d'une part, de sa complexité et d'autre part, les facteurs de la contingence structurelle et de la contingence comportementale. »¹

Les facteurs de contingence structurelle retenus, à travers cette étude, sont bien : la taille, la structure de propriété (familiale ou privée) et l'âge de l'entreprise. Par ailleurs, les variables de contingence comportementale sont désignées par les données relatives aux : dirigeant et le comptable interne.

Quant à la complexité du SIC d'une PME, les 02 chercheurs sont intéressés par les modules constituant ce dernier (la comptabilité générale, le budget et l'analyse financière) et le tâches accomplies par chaque modules.

Enfin, concernant l'efficacité du SIC ils tiennent à « la sophistication des preneurs de décisions comme concept important pour mesurer l'efficacité des SI (Raymond 1984, Raymond et Bergeron 1992, Choe 1996, Nicolaou 2000) »²

Par conséquent, ils ont apprécié l'efficacité du SIC par le degré de satisfaction des dirigeants des PME, par rapport aux sorties de SIC. Ils ont adopté une échelle composée de 12 modalités afin de mesurer le succès ou l'efficacité du SIC.

En résumé de cette section, un système d'information, est un ensemble d'éléments organisés permettant la collecte, le traitement, voire la sauvegarde et la diffusion des informations pour vocation d'aide à la décision

Dans ce sens, un système d'information comptable n'est qu'un sous-système du SI d'une entreprise

Par ailleurs, la nécessité du SIC lui donne une grande importance dans l'organisation. Tout d'abord, dans un contexte contractuel, l'information comptable et financière joue le rôle dans la réduction de l'asymétrie de l'information. En plus, et dans un contexte du marché, l'information comptable et financière sert à la bonne exécution des contrats ainsi à l'efficience

¹ H. Affes et A. Chabchoub, le système d'information comptable: les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME, en Tunisie, la revue des sciences de gestion, 2007, n°224-225, p67.

² Ibid, p62.

du marché. Enfin, et dans contexte de valorisation des titres boursiers, la théorie financière fait recours à l'information comptable et financière dans l'évaluation des titres boursiers.

En effet, les recherches en matière d'efficacité du SIC étaient derrière la revendication des qualités et des caractéristiques essentielles à l'information comptable et financière, en l'occurrence : la pertinence, la fiabilité, l'intelligibilité et la comparabilité.

Sur le volet pratique, analyser la fiabilité et la pertinence d'une information comptable et financière, c'est d'étudier :

- L'efficacité du système de comptabilité financière à travers : les délais de production des comptes ; le niveau de précision (la segmentation) avec lequel l'information est présentée ainsi que la conformité des comptes au regard des règles légales et des normes externes ;
- Les pratiques de gestion adoptées en faveur d'une information différenciée, autrement dit la capacité de fournir une information de gestion adaptée aux besoins des utilisateurs (dirigeants ou opérationnels) permettant une mesure *in fine* de la performance des différentes structures.

Bref, l'efficacité du SIC contribue dans la construction du système de mesure de la performance dans l'organisation.

Conclusion du chapitre 4

En conclusion, une méthodologie de sélection des indicateurs de mesure de la performance a été abordée à travers ce chapitre.

Tout d'abord un indicateur n'est que la traduction des objectifs de l'entreprise. Un objectif reflète le domaine de résultat ou la finalité de l'entreprise. Il fait l'objet d'un indicateur de mesure permettant de négocier le pourcentage de réalisation ou d'atteinte.

En pratique, suivre la concrétisation des objectifs nécessite de les traduire tout d'abord en facteurs dits ; les Facteurs Clés de Succès (FCS) ou également les variables d'action, dont leur évolution conditionne le succès ou l'échec. Les variables d'action sont les chemins menant aux résultats attendus donc, leur détermination ainsi que leur maîtrise par le responsable sont autant importantes et cela à travers un plan d'action. La sélection des déterminants de résultat (ou les FCS) a pour objet en plus, de fixer les indicateurs de mesure de la performance. En effet, chaque FCS doit faire l'objet d'un indicateur de mesure.

En outre, les caractéristiques de l'environnement de l'entreprise sont une deuxième contrainte dans notre mécanisme. Dans cette optique, les théories de contingence viennent de donner un nouvel éclairage pour les théories des organisations en se levant à l'encontre de l'idée classique « *one best way* » ; c'est-à-dire l'existence d'un modèle type pour toute sorte d'organisation. Elles viennent d'éclaircir l'incidence des variables liées à l'environnement sur la structure du système de mesure de la performance.

Selon les promoteurs de ces théories (C. Gauzont, 2000, Perera et Poole, 1997, Bruns et Waterhouse, 1975, Ezzamel, 1990, C. Germain, 2004 et Bergeron, 2000), il n'existe plus de solutions optimales aux problèmes rencontrés dans l'organisation. Certes, les caractéristiques de l'environnement, idem les contraintes du marché, sont derrière le choix de bonnes décisions à l'instar de : la taille de l'organisation, l'incertitude perçues de l'environnement ou la stratégie adoptée par l'organisation.

Ainsi, la GE est un autre déterminant de mécanisme de mesure, c'est le dispositif institutionnel régissant la relation dirigeant/propriétaire dans une vision restrictive; dite la gouvernance actionnariale. Dans un sens plus large, elle a pour objet d'organiser les relations dirigeant/parties prenantes de l'entreprise, c'est le cas de la gouvernance partenariale.

Rappelons que, le modèle de gouvernance adopté va permettre de cerner la valeur créée (actionnariale ou partenariale) et par conséquent de déterminer les mesures appropriées.

Enfin, l'efficacité du SIC contribue dans la construction du système de mesure de la performance dans l'organisation. Les recherches en matière d'efficacité du SIC étaient derrière la revendication des qualités et des caractéristiques essentielles de l'information comptable et financière, en l'occurrence : la pertinence, la fiabilité, l'intelligibilité et la comparabilité.

Sur le volet pratique, analyser la fiabilité et la pertinence d'une information comptable et financière, c'est d'étudier :

- L'efficacité du système de comptabilité financière ;
- Les pratiques de gestion adoptées en faveur d'une information différenciée.