

Conclusion générale

L'objectif de cette recherche est de déterminer les incidences de l'harmonisation comptable internationale, notamment l'adoption du Système Comptable Financier (SCF) en Algérie, sur les mécanismes de mesure de la performance de l'entreprise, d'une part. De proposer une méthodologie de mesure de la performance des entreprises, en faisant référence aux variables indispensables dans la détermination du système de mesure, d'autre part. Alors que notre problématique de recherche était de savoir sous quels critères choisir le modèle de mesure de la performance dans une entreprise ? Et, dans quelle mesure l'application du SCF, depuis le premier janvier 2010, peut constituer un déclic pour l'adoption d'une nouvelle logique de mesure de la performance des entreprises algériennes ?

1- Résultats de la recherche et test des hypothèses

A cet effet, nous avons subdivisé notre travail en cinq chapitres :

- Le premier chapitre avait comme objectif, d'éclaircir les notions relatives à l'entreprise et la performance de l'entreprise. Cette dernière a connu une grande ignorance dans les travaux des économistes classiques (à l'exception des travaux de J.B. Say), trouve son importance chez les recherches des écoles et les théories des organisations à l'instar de : l'école classique sous la direction de F. W. Taylor (1856-1915) et H. Fayol (1841-1925) ; l'approche psychosociologique et les travaux de E. Mayo (1880-1949) et Douglas Marc-Gregor (1906-1964) et l'école néoclassique marquée par les recherches de P. Drucker (1909-2005). Bien entendu, au moment où la vision des économistes classiques et néoclassiques propose l'équilibre automatique des marchés (la main invisible d'Adam Smith), les écoles des organisations avouent l'influence et l'effet de l'individu sur l'entreprise ; elles viennent de nous présenter la main visible des managers.

Par ailleurs, la notion « performance » ne trouve pas encore l'unanimité. Alors qu'elle reflète la réalisation des objectifs organisationnels, en sciences de gestion, la performance, au cœur de la finance et de la comptabilité, c'est de savoir si l'entreprise a créé ou est en mesure de créer de la valeur, sur un horizon bien déterminé. Deux visions de création de valeur peuvent être cernées dans ce contexte : la création de valeur actionnariale et la création de valeur partenariale. En outre de cerner la valeur créée, la mesure de la performance permet de lire les valeurs essentielles de l'entreprise. D'après J. Brilman, il suffit de demander les mesures et les indicateurs intéressants dans chaque organisation pour comprendre ces valeurs essentielles.

A travers cette partie nous avons pu confirmer notre première hypothèse de recherche : la mesure de la performance c'est déterminer les résultats réalisés par l'entreprise, dans un horizon bien déterminé, ce qui sert à la positionner par rapport à ses concurrents. Quant au pilotage de la performance, c'est la conduite des ressources de l'entreprise dans le but d'une meilleure efficacité et efficience. Cette acceptation est soutenue en sachant que les résultats réalisés font

référence, à l'époque contemporaine, a la valeur créée par l'entreprise. Ainsi, le pilotage de la performance désigne le processus et la finalité du contrôle de gestion.

- Notre deuxième chapitre avait pour objet d'exposer les outils de pilotage de la performance. Trois principaux outils ont été abordés à travers le présent chapitre.

Tout d'abord, le contrôle budgétaire ou l'ensemble budget-suivi est le premier pas vers le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Tandis qu'il n'a pas pu garder la même importance dans le champ du contrôle de gestion, il est considéré comme étant une pièce maîtresse pour longtemps. Le contrôle budgétaire a pour objectif d'arbitrer les ressources et les plans d'action. Autrement dit, initier aux décisions correctives à travers l'analyse des écarts ainsi que, de remettre en cause les hypothèses et cela, grâce à la démarche comparative Réalisations/Prévisions.

En outre, le tableau de bord de gestion un premier outil de pilotage abordé à travers cette étude qui trouve son émergence dès la fin de la seconde guerre mondiale (A. Pezet, 2007). Selon A. Pezet, même pour les premiers tableaux de bord, il aurait fallu les modéliser selon les besoins du chaque chef d'entreprise et cela, pour but d'être pratique aux mains des gestionnaires. Un tableau de bord est composé d'indicateurs peu nombreux subdivisés, souvent, en *indicateurs d'état* et d'*indicateurs d'évolution* expliquant les prédictifs ou les avancés.

Enfin, le Balanced Scorecard, dit également le tableau de bord prospectif, proposé par D. Norton et R. Kaplan à travers des recherches effectuées au niveau de 12 entreprises pilotes. Pour certains auteurs (C. Germain et autres), les deux chercheurs ont effectué les premiers pas vers la mesure de la performance globale de l'entreprise en reposant sur *hypothèse primordiale* suivante : l'existence d'un modèle de la performance globale de l'entreprise doit reposer sur une série d'enchaînements, dite les relations causes à effets. Toutes ces interactions se tournent sur quatre axes : client, processus interne, innovation et l'axe financier.

A travers ce chapitre nous avons confirmé notre hypothèse par laquelle nous avons jugé que : 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. Cette idée est pleinement revendiquée par Kaplan et Johnson (1987) qui note que les mesures financières, toutes seules, ne peuvent point donner une mesure globale de la performance de l'entreprise. Par la suite, Norton et Kaplan nous propose un premier tableau de bord équilibré (le Balanced Scorecard de 1992) en tenant compte les deux volets : financiers et non-financiers qui recouvre les axes : client, processus interne et innovation.

- Le troisième chapitre avait pour but d'aborder le SCF comme étant un mécanisme de mesure de la performance.

Tout d'abord, le SCF, adopté par loi 07-11 du 25-11-2007, et mis en application à partir du 01^{er} janvier 2010, est venu dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale, orientée essentiellement par l'organisme international de normalisation, dit l'IASB. Il adopte la quasi-

totalité des normes comptables internationales et celles relatives au reporting financier (IAS/IFRS).

Par ailleurs, le système comptable financier stipule cinq états financiers dont chaque état financier garde son objectif ou sa finalité en respectant les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière (la fiabilité, la pertinence, l'intelligibilité et la comparabilité). Par conséquent, toutes ces particulières (dites également les caractéristiques qualitatives des états financiers) vont influencer les mécanismes de mesure de la performance dans l'entreprise. Les états financiers selon ce nouveau référentiel sont :

- **Le bilan** : vise à déterminer la situation financière. Il représente l'image de l'entreprise à un moment donné. Afin de satisfaire les caractéristiques qualitatives des états financiers, de nouvelles contraintes ont été accordées quant à la comptabilisation ou à l'évaluation d'actifs ou de passifs du bilan ;

- **Le compte de résultat** : selon le SCF, représente un état récapitulatif des produits et des charges réalisés par l'entreprise au cours d'une période donnée. Afin de concrétiser les caractéristiques qualitatives des états financiers, la constatation des produits et des charges doit être soumises à des nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation ;

- **Le tableau des flux de trésorerie** : a pour objet de déterminer la solvabilité de l'entreprise. Le tableau des flux de trésorerie est constitué par conséquent, des entrées et sorties de liquidité en lui fusionnant en trois niveaux : les flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles, les flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement et les flux net de trésorerie provenant des activités de financement.

- **Le tableau de variation des capitaux propres** : un autre état de sortie du SCF, il a pour finalité d'exprimer les décisions stratégiques au niveau de l'entreprise.

En plus des quatre (04) situations précédentes, le SCF propose *l'annexe*.

A travers ce chapitre nous avons confirmé notre hypothèse par laquelle nous avons jugé que : l'adoption du SCF, dans le cadre d'une harmonisation comptable internationale, va servir une nouvelle logique de mesure de performance des entreprises, à travers une meilleure qualité de l'information comptable et financière. En fait, la mobilisation de toutes les structures de l'entreprise dans l'élaboration des états financiers ou la marge de manœuvre donnée en SCF au cadre comptable de l'entreprise ont comme but de concrétiser les quatre qualités de l'information en l'occurrence : la fiabilité, la pertinence, la comparabilité et l'intelligibilité ce qui va améliorer la qualité des mesures financières de la performance.

Le quatrième chapitre a pour finalité d'élaborer la méthodologie de mesure de la performance au niveau des entreprises ; c'est bien de mettre en lumière les critères essentiels dans la sélection des mesures de la performance.

L'objectif de l'entreprise est le premier critère dans notre méthodologie. Il reflète le domaine de résultat ou la finalité de l'entreprise. En pratique, 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 lecture FCS de l'entreprise est une étape pour fixer les indicateurs de mesure de la performance. Bien évidemment, chaque FCS doit faire l'objet d'un indicateur de mesure.

Les caractéristiques de l'environnement de l'entreprise sont la deuxième contrainte dans notre mécanisme qui s'inscrit dans la théorie de contingence. Cette dernière vient de donner un nouvel éclairage aux 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.

Selon les promoteurs de ces théories (C. Gauzent, 2000, Perera et Poole, 1997, Bruns et Waterhouse, 1975, Ezzamel, 1990, C. Germain, 2004 et Bergeron, 2000), il n'existe plus un système universel de contrôle de gestion; ce sont les caractéristiques liées à l'environnement qui vont lui déterminer, à l'instar de : la taille de l'organisation, l'incertitude perçue de l'environnement et la stratégie adoptée par l'organisation. Évidemment, elle vient d'éclaircir l'incidence des variables liées à l'environnement sur la structure du système de mesure de la performance.

En troisième position, la gouvernance d'entreprise ou le dispositif institutionnel régissant les relations 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 Système d'Information Comptable (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 les revendications des qualités et des caractéristiques essentielles de l'information comptable et financière, en l'occurrence : la pertinence, la fiabilité, l'intelligibilité et la comparabilité. Alors que, la mesure de la fiabilité et de la pertinence d'une information comptable et financière, sur le volet pratique, repose sur l'efficacité du système de comptabilité financière ainsi que la capacité de fournir une information de gestion adaptée aux besoins des utilisateurs (dirigeants ou opérationnels).

Tous ces éléments nous ont permis de dégager une quatrième hypothèse selon laquelle : 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, de système de gouvernance ainsi que les caractéristiques essentielles de l'environnement de l'entreprise, entre autres : la taille et la stratégie adoptée.

- Le dernier chapitre était sous forme d'études de cas menées au niveau de trois grandes sociétés en Algérie. Il avait comme objectif de constater le réflexe des dirigeants de nos sociétés envers les déterminants du système de mesure de la performance et cela à travers une analyse des systèmes de mesure de la performance au niveau de chaque société. Cette analyse repose sur la description des différents états de reporting en tenant en considération la situation concurrentielle et ses engagements envers les parties prenantes. Rappelons qu'un examen de conformité des systèmes de mesure de chaque société d'accueil et les déterminants précédemment cités au cours de la partie théorique a été procédé.

A travers les trois études de cas, nous avons pu formuler les résultats suivants:

- ✓ L'enchaînement des mécanismes de mesure de la performance au sein de chaque société d'accueil repose sur les mêmes stations : Budget annuel-Tableau de bord-Rapport d'activité-Bilan annuel. Alors que le choix des indicateurs ou la structuration des canevas de chaque rapport est fortement monopolisé par deux parties : le PDG et directeur du contrôle de gestion, les besoins en matière d'informations des autres parties peuvent être prises en considération (les autres filiales du groupe Sonelgaz le cas de la CEEG) ;
- ✓ Une grande importance est accordée, à chaque fois, au budget annuel. En effet, la précision des indicateurs de mesure de la performance à travers le budget annuel permettra, par la suite, un meilleur suivi des réalisations. Notons encore, le tableau de bord (idem pour le rapport d'activité) n'est qu'une répartition des objectifs affichés sur le budget annuel, et cela, pour un meilleur suivi des réalisations ;
- ✓ La périodicité des tableaux de bord (les TB trimestriels) ainsi que leur volume (plus de 50 pages) sont derrière la perte de son utilité et sa finalité (l'analyse des indicateurs d'état et d'évolution). Notons que, L'élaboration du TB de la direction générale à travers la consolidation intégrale des TB des différentes directions est derrière le volume exagéré de ces derniers ;
- ✓ Pour certaine direction, la préparation du TB repose sur la disponibilité des informations et non pas sur la base des canevas déjà définis par la direction de contrôle de gestion ;
- ✓ L'application du SCF à partir du 1^{er} janvier 2010 a marqué son existence à travers : le changement des méthodes d'amortissement (le cas de CEEG) le changement de la logique d'amortissement (neutralisation des dotations aux amortissements constatées sur des immobilisations de la société alors qu'elles ne sont pas encore mises en service ; au sein de TONIC Industrie) et notamment l'implication de chaque structure de la société dans l'élaboration des états financiers. Tous ces éléments vont participer à l'amélioration de la qualité de l'information comptable et financière ;
- ✓ Le recours à l'expérience du PDG ou celle du directeur de contrôle de gestion dans la construction des mécanismes de mesure de la performance a comme conséquence l'ignorance d'autres critères notamment : l'articulation Objectif-Indicateur de mesure (à l'exception de cas

de la TONIC Industrie dont les axes stratégiques étaient bien définis au préalable) et l'efficacité du système d'information comptable comme un générateur par excellence des mesures de la performance (l'ignorance des progiciels d'information intégrés dans nos sociétés).

Tous ces éléments, nous avons pu rejeter la quatrième hypothèse alors que nous avons authentifié sur le volet théorique. Il s'agit de la mise en place du système de mesure de la performance de l'entreprise l'objectif de l'entreprise, de l'efficacité du 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. Cette supposition est loin d'être confirmée en pratique où l'esprit du PDG et du directeur du contrôle de gestion règnent sur la méthodologie des choix de mesures de la performance.

En outre, nous avons pu rejeter la dernière hypothèse qui suppose l'ajustement des systèmes de mesure de la performance comme conséquence de l'adoption du SCF. Certes, la contribution du SCF aux mécanismes de mesure a été touchée à travers l'amélioration de la qualité de l'information ; autrement dit la qualité du système d'information comptable et financier, un des facteurs essentiels dans la construction de tout système de mesure.

2- Les perspectives de recherche

A la fin de cette contribution, nous espérons que nous avons pu participer en matière des recherches autour du système comptable financier, d'une part, et la construction des mécanismes de mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes, d'autre part. Un thème qui trouve son importance pour tout chercheur ainsi que praticien de la comptabilité et du contrôle de gestion.

Pour ce qui d'avenues futures de recherche, il serait pertinent de mener des études de cas, autour des mécanismes de mesure de la performance au niveau des entreprises algériennes, sur un échantillon plus vaste (plus que 03 sociétés) et de différents secteurs. En outre, il y a lieu de tenir en compte plusieurs autres critères dans la construction du système de mesure (en plus des quatre éléments proposés au cours de cette étude) à l'instar des avantages/inconvénients des indicateurs liés à la performance de l'entreprise comme facteur déterminant du mécanisme de mesure.