

Yvon PESQUEUX
Hesam Université
**Professeur du CNAM, titulaire de la Chaire « Développement des Systèmes
d'Organisation »**
292 rue Saint Martin
75 141 Paris Cédex 03
France
Téléphone ++ 33 (0)1 40 27 21 63
FAX ++ 33 (0)1 40 27 26 55
E-mail yvon.pesqueux@lecnam.net / yvon.pesqueux@gmail.com
Site web esd.cnam.fr

Un modèle organisationnel du contrôle

Résumé

Ce texte est organisé de la manière suivante. Après une introduction qui positionne ce que pourrait être un modèle organisationnel du contrôle ; la délégation et les centres de responsabilité ; la question des prix de cession internes ou l'introduction des catégories du marché dans le modèle organisationnel du contrôle ; le pilotage de la performance : adaptation et anticipation - Le pilotage de la performance prévisionnelle : les plans d'action annuels à court terme des responsables & les budgets (la comptabilité d'activité, le plan stratégique et le plan opérationnel, le processus budgétaire et les budgets, le suivi de la performance financière : les outils classiques d'analyse de la performance financière – contrôle budgétaire et *reporting*, le *reporting*, le tableau de bord, le tableau de bord stratégique, le *Balanced Score Card (BSC)*, les indicateurs du pilotage de performance financière : *ROI* et *EVA*, Le *reporting* intégré (RI), l'*Extensible Business Reporting Language (XBRL)*) ; De la performance (la performance, une notion polysémique, l'idéologie dominante de la performance réduite à la performance financière, un focus : Une conception sémiotique de la performance : Philippe Lorino dans les *Comptes et récits de la performance* et la fondation d'une « interprétation – performance », De la performance organisationnelle, De la performance environnementale et le modèle « Pressions – Etat – Réponses » de l'OCDE (2001), le lien « performance – action des dirigeants », une conclusion à propos de la généralisation des connotations gestionnaires, un Epilogue : de la performance gestionnaire à la performance sociale).

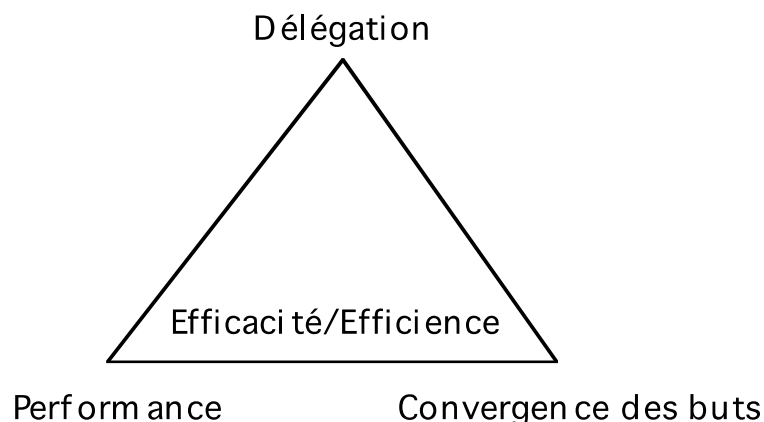
Introduction

Ce modèle organisationnel appartient à une famille de modèles que F. Bensebaa & D. Autissier qualifient de modèles génériques de management qu'ils définissent comme « *un ensemble de principes et d'actions qui sont à la fois identitaires et constitutifs d'un fonctionnement singulier, différenciant et performant. (Un modèle de management) exprime l'identité de la relation au travail, de la production et de l'organisation. Il se* »
Yvon PESQUEUX

matérialise sous la forme de principes d'actions et prend corps dans les actes des managers au quotidien »¹. Il vient poser la question de la tension qui opère entre contrôler et encadrer d'où la difficulté de la notion de contrôle qui appartient à la famille des notions à effet zoom.

Le contrôle de gestion est une des disciplines des sciences de gestion² mais il constitue en même temps sur un véritable modèle organisationnel correspondant au découpage de l'organisation en centres de responsabilité venant répondre à l'application du principe de délégation.

Le contrôle de gestion repose ainsi sur une trilogie «délégation (découpage de l'organisation en centres de responsabilité) – performance (ajustement d'un système essentiellement quantifié de mesure des performances pour chacun des centres de responsabilité) – convergence des buts (dans la mesure où le découpage en centres de responsabilité sur la base de l'affectation à chacun d'eux d'objectifs à réaliser pose le problème de la cohésion de l'ensemble) ». Le contexte du modèle organisationnel du contrôle est celui de l'efficacité, c'est-à-dire la réalisation des objectifs avec économie de moyens. Rappelons que l'efficacité représente la capacité à réaliser un objectif sous contrainte de moyens. L'économie des moyens est donc toujours un objectif implicite de l'efficacité.



Le modèle organisationnel du contrôle est donc vu comme l'expression de la maîtrise de l'organisation par ses dirigeants, ce concept de maîtrise étant à distinguer de celui de vérification. On parle aujourd'hui de pilotage des organisations.

Le modèle organisationnel du contrôle se structure le plus souvent en fonction de facteurs de contingence (secteur, métier, facteurs clés de succès, taille, etc.). La préférence pour des systèmes de mesure quantifiée de la performance d'ordre principalement comptable est générale et conduit au fait que le contrôle financier (*corporate control* de type financier) domine largement dans ces logiques. Ce type de contrôle est d'ailleurs lié avec celui de la création de valeur financière par l'organisation.

¹ F. Bensebaa & D. Autissier, « Les modèles de management : une étude exploratoire des discours des organisations », *Management et Avenir*, n° 42, 2011/2, pp. 33-53

² H. Bouquin, *Contrôle de gestion*, PUF, Paris 2000

Le modèle organisationnel du contrôle peut être vu de deux façons :

- Comme un des éléments essentiels du « bon gouvernement » ;
- Comme un ensemble d'instruments relevant de la logique « plan - budget – reporting ».

Ces deux logiques sont irréductibles l'une à l'autre, le contrôle de gestion étant l'articulation d'un ensemble d'instruments comme composantes d'un modèle organisationnel.

Comme éléments de « bon gouvernement », les instruments peuvent d'ailleurs aussi être considérés comme des rites, non nécessairement liés à une utilisation en cohérence avec leurs attendus. Mais à l'inverse, et en même temps, le déploiement de ces instruments dans le contexte de la « boucle de contrôle » est l'élément d'un « bon gouvernement » d'une organisation qualifiée alors comme étant « sous contrôle ».

Le modèle organisationnel du contrôle repose sur la mise en œuvre d'une « boucle de contrôle », c'est-à-dire un processus dynamique, avec une adaptation continue à l'environnement. Cette boucle de contrôle est la forme d'un principe plus large qui est celui de la « gestion par exception », car on va s'intéresser seulement aux écarts « exceptionnels » dans le but de les réduire. La « gestion par exception », d'autant qu'elle a été aisément informatisable (d'où le bouclage entre le modèle organisationnel du contrôle et un modèle informationnel de l'organisation), a débloqué un verrou qui a permis de gérer des organisations de taille beaucoup plus considérable qu'auparavant, essentiellement à partir du début de la décennie 1960.

En tout état de cause, le modèle organisationnel du contrôle ne peut être réduit à ce que fait un contrôleur. C'est aussi, de façon irréductible, ce que fait le dirigeant.

La référence contemporaine de ce processus est aujourd'hui marquée par l'ouvrage R. Simons (*Levers of Control*)³ qui définit le contrôle comme un système de pilotage vers la réalisation des objectifs sur la base de quatre leviers : valeurs clés, visions (*belief systems*), procédures, codes de conduite (*boundary systems*), dialogue, retour d'expérience (*interactive control systems*), objectifs, plans, indicateurs, mesure des performances (*diagnostic control systems*) qui marquent la dualité « contrôle – outil » et « contrôle – management » où la vision stratégique de l'organisation est marquée par celle de ses dirigeants compte-tenu de la compréhension qu'ils ont des incertitudes liées à la projection dans le futur. Il y est donc question à la fois de choix et d'apprentissage dans un contexte où le contrôle est enjeu de débat et de dialogue, d'où son rôle de transmission de signaux (cf. un système interactif de contrôle). Cette conception fondée par R. Simons offre une relecture de la précédente (celle de R. N. Anthony⁴) qui étaient marquée par la primauté accordée à la stratégie considérée comme une sorte de donnée pour le système de contrôle. Avec le contrôle, il est bien question de tensions (« surveillance – contrôle » et « contrôle – maîtrise / comportements » d'où la tension « surveillance – maîtrise ») et de dualité (délégation – contrôle / libre arbitre).

³ R. Simons, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, 1995

⁴ R. N. A. Anthony, *Planning and control systems, a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston, 1965

J. Batac & O de la Villarmois⁵ proposent la grille d'analyse du contrôle de gestion suivante : vision analytique (outils ou moyens de contrôle, systèmes de contrôle), vision synthétique (dimensions ou objets du contrôle - comportements, résultats, clans, finalités du contrôle – avec l'orientation des comportements des agents organisationnels dans le sens de la réalisation des objectifs, la déclinaison de la stratégie, la modélisation ses consommations de ressources, etc.).

L'articulation instrumentale classique du modèle organisationnel du contrôle peut être représentée ainsi :

- (Stratégie – au regard du postulat de l'existence d'une stratégie) ;
- Plan stratégique (5ans) (déclinaison des objectifs suivant les centres de responsabilité) ;
- Plan opérationnel (3 ans) (chiffrage de ces objectifs y compris dans les moyens)

Ces deux aspects – plan stratégique et plan opérationnel - constituent le fondement de la gestion par les objectifs.

- Budget (1 an) (chiffrage des objectifs de la première année du plan opérationnel) ;
- Système mensuel de suivi des réalisations.

Ces deux aspects – comparaison des budgets et des réalisations par mise en évidence des écarts - constitue le contrôle budgétaire.

- Tableau de bord (qui contient, outre les écarts clés, des indicateurs physiques et qualitatifs selon la logique : mission(s) - objectif(s) - variables d'action – indicateurs).

Le modèle organisationnel du contrôle, décliné dans une organisation en centres de responsabilités, conduit à la dynamique *Planning - Budgeting - Controlling*. Ces outils, en liaison avec le système de délégation, de mesure des performances et de convergence des buts, constituent la base de la logique d'une gestion par les chiffres.

Le modèle organisationnel du contrôle peut encore être vu au travers des modalités de contrôle.

De façon radicale (ces perspectives sont bien sûr mélangées dans les pratiques de contrôle), on distingue⁶ : le contrôle par les règles et les procédures (le contrôle relève alors de la conformité aux règles établies), le contrôle par les résultats (c'est la mesure qui l'emporte ici), le contrôle par les sanctions et les récompenses (généralement couplé au précédent : quand les résultats sont obtenus le système de récompenses entre en jeu et, de façon relative, inversement) et le contrôle par la culture (qui est l'obtention des résultats du fait d'un partage de valeurs communes).

⁵ J. Batac & O de la Villarmois, « Les interactions contrôle / apprentissage organisationnel : proposition d'une grille d'analyse », CR CLAREE, Lille, mars 2003

⁶ M. Fiol, *La convergence des buts dans l'entreprise*, Thèse Université de Paris IX Dauphine, 1991
Yvon PESQUEUX

Mais le modèle organisationnel du contrôle recoupe aussi les logiques de gestion des ressources humaines au travers des thèmes de la culture (professionnelle, organisationnelle, nationale), de la motivation et de l'implication et des « sanctions – récompenses ».

Le contrôle de gestion doit être distingué de notions connexes (l'audit) :

CONTROLE

AUDIT

Audit comptable (externe)
Audit informatique (externe)
Audit interne
Contrôle interne

THEME DE LA
MAITRISE

THEME DE LA VERIFICATION

Et de la conformité, de la conservation des ressources (la *compliance*) même s'il existe des zones de recouvrement entre contrôle et conformité car les emprunts faits par les instruments du contrôle aux thèmes de la vérification et de l'audit tendent à rapprocher les deux univers.

Le champ du contrôle au sens large est supérieur au champ du contrôle de gestion lui-même supérieur au champ du contrôle budgétaire (cette dernière notion ayant été longtemps considérée comme étant centrale parmi les instruments de contrôle de gestion).

La délégation et les centres de responsabilité

C'est le découpage de l'organisation en centres de responsabilité qui vient constituer la base du modèle organisationnel du contrôle. La délégation consiste à diviser l'organisation en centres de responsabilité par application du principe de décentralisation des services et des objectifs.

Les racines conceptuelles et historiques de la décentralisation remontent au début des sciences de gestion avec les œuvres de F. W. Taylor⁷ et de H. Fayol⁸ (structures fonctionnelles et structures hiérarchico-fonctionnelles). Il y aura ensuite généralisation progressive de ce modèle organisationnel du contrôle, à partir de la forme multi-divisionnelle de la *Dupont de Nemours* à la *General Motors*, compte-tenu, dans la décennie 1960, des trois « sous modèles » *IBM* (une entreprise qui, produisant les ordinateurs qui fondaient la base informatisée du contrôle s'est servie d'elle-même comme lieu d'expérimentation du couplage « contrôle des résultats – système informatique »), *ITT* (où un contrôle par les chiffres justifiait la gestion d'activités disparates – une diversification conglomérale sur la base du taux de rentabilité) et *General Electric* (qui met en avant le fait que le bénéfice n'est pas l'excédent des recettes sur les dépenses mais de ce surplus auquel il faut encore retirer le coût du capital utilisé – une relecture de l'efficience).

⁷ F. W. Taylor, *La direction scientifique des entreprises*, Dunod, Paris, 1967 (Ed. originale : 1923)

⁸ H. Fayol, *Administration industrielle et générale*, Dunod, 1977 (Ed. originale : 1916)

Par référence à F. Jullien⁹, c'est aussi l'expression de la logique occidentale ainsi formulée depuis Aristote et qui ne peut penser l'efficacité que dans le cadre d'un « modèle à penser » « but (idéal -> volonté -> moyen »). Il va ainsi de soi que, dans une telle logique, la volonté des agents organisationnels s'exprime par la mobilisation des moyens mis à leur disposition afin de réaliser les objectifs correspondant aux buts généraux de l'organisation. Il faut en souligner l'aspect ethnocentrique et c'est ce que nous apprend, par exemple, la conception « chinoise » de l'efficacité qui pense l'efficacité comme la voie qui conduit les choses à leur but et où l'intervention humaine opère sur les conditions dans lesquelles la voie est mise en œuvre. Cette conception occidentale de l'efficacité conduit à la perspective universaliste des instruments du contrôle et au fait de « voir » l'organisation au travers de ces catégories. Il va de soi, par exemple, que toutes les filiales d'un même groupe et, plus généralement, que toutes les organisations opèrent sur la base d'une instrumentation du même type, ce qui conduit même à l'élaboration d'un discours sur le registre de l'identique (comme avec la notion de « système unifiés » de gestion » en système d'information, par exemple – et où l'on rejoint encore à un modèle informationnel de l'organisation). Et pourtant cette instrumentation pose de nombreux problèmes face à l'irréductible contradiction qui existe entre un espace géographique des marchés (celui du lieu de la légitimité de l'exercice des instruments du contrôle) et l'espace géographique des nations, celui de la mise en question de cette perspective universaliste. Cette contradiction s'exprime aujourd'hui au travers du thème de la mondialisation.

C'est aussi à partir du thème de la décentralisation que se pose en partie la question de l'autonomie qui permet de distinguer : pour la décentralisation, l'existence des centres de responsabilité et pour l'autonomie, l'existence des centres de décision. Là où les centres de responsabilité sont coordonnés entre eux par le biais de procédures (comme celles des prix de cession internes), les centres de décision le sont par le système d'information. Mais le système d'information peut-il résoudre la dualité « centralisation – décentralisation » du contrôle ? Le système d'information résout-il le problème de l'autonomie ? Le support informatique du système d'information est lui-même susceptible de structurer l'organisation de façon non forcément cohérente avec le découpage en centres de responsabilité (exemple : les *Enterprise Resource Planning - ERP* - ou encore les systèmes unifiés d'information de gestion - SUIG).

On distingue classiquement :

- Les centres de coûts dont l'objectif d'efficacité est la minimisation des coûts ; parmi ceux-ci, mention spéciale doit être faite aux centres de coûts discrétionnaires pour lesquels les dépenses ne sont pas en relation claire avec une activité (ou un *output*), le coût d'un siège social, par exemple ;
- Les centres de résultat qui sont des centres de responsabilité dont la performance peut être évaluée par des recettes comme un service commercial, par exemple ;
- Les centres de profits dont l'objectif d'efficacité est la maximisation d'une marge, autre manière de mesurer la performance d'un service commercial ;
- Les centres d'investissement dont l'objectif d'efficacité s'effectue sur la base de la maximisation du ratio « bénéfice » / valeur des actifs ».

Un centre de responsabilité correspond à :

⁹ F. Jullien, *Traité de l'efficacité*, Grasset, Paris 1987
Yvon PESQUEUX

- Un responsable ;
- Un (ou plusieurs) objectif(s) (pour se situer, orienter l'action, motiver), d'où l'importance des objectifs précisément définis, des cadres concernés, des objectifs définis, mais également effectivement utilisés dans la mesure des performances, des objectifs qui peuvent être remis en cause, etc. ;
- Des moyens humains, techniques et financiers en complémentarité avec les objectifs, d'où le contrôle de ce qui est le plus aisément contrôlable : les moyens financiers et la monétarisation des autres. Il s'agit donc aussi de décomposer les objectifs suivant les lignes hiérarchiques pour finaliser l'action des centres de responsabilité et d'articuler les centres de responsabilité entre eux (d'où le problème des prix de cession internes).

Le centre de responsabilité est ainsi considéré comme pivot de la délégation et de la mesure de la performance et objet de la décomposition des objectifs en sous-objectifs. C'est cette délégation qui amène les dirigeants à rechercher les personnes susceptibles de les gérer, à négocier les moyens et les plans d'action, à mettre en place le système de *reporting* en définissant la continuité du contrôle et le degré de liberté. Le contrôle se fait ainsi avant l'action (prévision), pendant (suivi) et après (corrections).

La délégation d'autorité vue sous cet angle est destinée à apporter une plus grande efficacité économique et la satisfaction des agents organisationnels. Mais elle peut aussi accroître les divergences d'intérêt entre les différents responsables et s'exerce mal lorsque les centres de responsabilité sont interdépendants. Elle requiert donc une définition précise de ses rôles.

C'est la délégation qui vient poser le problème de la contrôlabilité car tous les éléments attribués à un centre, s'ils ne sont pas gérés, pose question accrue encore par problème des responsabilités multiples (cf. les stocks dont l'existence est *a minima* liée aux différences de rythmes entre deux centres de responsabilité en interaction) car le contrôle est un instrument plus hiérarchique que transversal.

La décentralisation vient constituer la manifestation structurelle de la délégation et c'est ce qui pose des difficultés du fait :

- Des aspects d'organisation *stricto sensu* (délais, informations qui circulent, savoir qui détient l'information ? où se prennent les décisions ?) ;
- De l'aspect humain (capacité à prendre des décisions et à en appréhender les enjeux) ;
- De la délégation d'activité, d'ordre structurel, qui doit donc ici être distinguée du partage des responsabilités, processus beaucoup plus subtil qui tient compte des décalages importants susceptibles d'apparaître entre les attentes formelles et le jeu des agents organisationnels.

De plus, dans le contexte de la maîtrise, tout dépend de l'horizon dans lequel on se situe. La délégation se heurte ainsi à des problèmes de type : gestion du personnel, délégation de signature, contrôle des commandes, répartition des charges, etc.

La délégation conduit donc à se confronter aux prescriptions suivantes (dans la mesure où le projet du modèle organisationnel du contrôle est celui du primat du formel sur l'informel) :

1. Le découpage en centres de responsabilité fournirait une structure permettant la réalisation de la création de valeur ;
2. Les objectifs sont à découper en centres de responsabilité :

- il faut donc rechercher la cohérence entre les objectifs partiels des centres de responsabilité et les objectifs globaux de l'organisation. Peut-on les atteindre ? Comment ? Quels sont les moyens nécessaires ?

- il faut donc s'organiser en conséquence : procédures, documents, techniques, calendrier.

3. La sélection des responsables ;

4. Le système de commandement avec la définition des liens centres de responsabilité - direction générale et centres de responsabilité entre eux, ces liens pouvant, de plus, être plus ou moins rigides

5. Le suivi périodique :

- Va t-on réaliser l'objectif ?

- Avec quelle utilisation de moyens ?

- Plus l'information arrive tôt, plus elle est intéressante (degré de liberté plus grand pour réagir) ;

- Le problème de révision des objectifs (suivi de la validité) ;

- Le plan est juste mais doit-il être modifié face à l'occurrence de phénomènes qui étaient imprévisibles ?

- Problème de la définition du système de « récompenses – sanctions » et de sa perception par les agents organisationnels.

Le modèle organisationnel du contrôle est donc un projet d'emprise sur les comportements.

La question des prix de cession internes ou l'introduction des catégories du marché dans le modèle organisationnel du contrôle

Le modèle organisationnel du contrôle repose sur un découpage en centres de responsabilité et la qualification économique de ceux-ci (centres de coûts, de profit, d'investissement). A partir du moment où ces centres de responsabilité gèrent leurs moyens avec autonomie (comme par exemple les centres d'investissement), les relations qui s'établissent entre eux fonctionnent souvent sur la base de prix de transfert, c'est-à-dire la mise en place d'un système de facturation interne à l'organisation. C'est ainsi que le modèle organisationnel du contrôle hérite de l'efficacité supposée des marchés et a longtemps constitué le modèle de légitimation de l'insertion des catégories du marché dans les logiques organisationnelles. Toute la difficulté repose alors sur le couplage entre le niveau de ces prix de transfert et la cohérence stratégique.

Il existe, en théorie, deux limites au niveau des prix de transfert :

- Le coût de revient qui constitue la limite inférieure. Au-dessous de ce seuil, un centre de responsabilité refusera de céder ses produits à d'autres centres, sauf obligation de la direction générale ;

- Le prix de marché qui constitue la limite supérieure. Au-delà, un centre de responsabilité refusera de facturer à ce niveau, sauf obligation de la direction générale, d'acquiescer un produit auprès d'un autre centre puisqu'il est possible de trouver moins cher sur le marché.

C'est donc normalement entre ces deux limites que seront fixés les prix de transfert, compte-tenu du fait que « vendre » dans l'organisation épargne, au centre qui va céder

ses produits/services, d'engager des frais de commercialisation. Les prix de transfert seront alors fixés par la direction générale au niveau jugé adéquat avec la réalisation des objectifs stratégiques.

La zone de fixation des prix de cession internes se situe donc comme on l'a vu, entre :

1. Le prix du marché : mais s'agit-il du prix à court terme ou à moyen terme, avec formule de révision ? Ceci vient poser des problèmes liés à l'origine des orientations du prix du marché (variations de cours, variations de capacité, phases de surpris, etc.) ;
2. Le coût de revient, ce qui est adéquat si le centre qui cède est un centre de coût (les deux centres en relations n'ont pas le choix et on peut donc, en théorie, facilement déterminer le coût de la cession). Mais autrement, comment fait-on ? en intégration verticale, le centre de profit n'apparaît qu'en fin de processus ; par ailleurs cette référence pose le problème de l'élimination de la référence au marché, donc celui de l'omission d'un regard vers la concurrence ; s'il y a une perte, où est-elle imputable ?

Le contexte de la mesure des coûts qui est, dans ce cas, au cœur du modèle organisationnel du contrôle, relève en fait aussi d'autres modèles de l'organisation¹⁰ avec la référence :

- à un modèle ingénierique de l'organisation et à la méthode du coût complet qui mesure de l'accumulation du coût à chaque étape du processus,
- à un modèle managérial de l'organisation et à la méthode du *direct costing* qui conduit au calcul de marges sur la base du raisonnement liant « coût – volume – profit » et qui débouche sur la recherche de la rentabilité à court terme.

Suivant les choix effectués, la marge va donc apparaître pour partie (ou en totalité) dans tel ou tel centre de responsabilité. Comment alors piloter la performance à partir des marges ?

Mais des problèmes spécifiques peuvent apparaître :

- Que se passe-t-il pour des prix de cession internes entre centres de responsabilité situés dans des pays différents alors qu'ils prennent aussi le caractère de prix de transfert (soumis à des aspects d'optimisation fiscale et de change et non plus seulement de mesure de performance) ?
- Comment traiter les problèmes transversaux de plus en plus importants (délais, stocks, etc.) qui matérialisent les gisements de productivité ?
- Comment faire face aux risques de féodalités (chacun pour soi), c'est-à-dire sabotage du groupe (on adhère à « son » objectif et non à celui de l'organisation) ?

D'où des prescriptions en matière de fixation des prix de cession internes car avant la fixation, il faut choisir le mode d'élaboration des référentiels (cf. par exemple d'imputation des charges fixes), le mode d'imputation des charges d'investissement spécifiques, le mode de calcul de la marge, les conditions de mise en concurrence, le rapport quantité / délai / prix. Si la référence est le prix à moyen terme, comment est-il élaboré ? Et pendant le fonctionnement du système se pose le problème de l'analyse contradictoire des positions des acteurs ; il se pose donc la question de la mise en place d'une commission d'arbitrage pour juger au coup par coup et pour faire évoluer les règles.

¹⁰ Y. Pesqueux, « Le modèle ingénierique de l'organisation », halshs-02495552, 2/03/2020 - « Le modèle managérial de l'organisation », halshs-02496436, 3/03/2020

Le pilotage de la performance : adaptation et anticipation - Le pilotage de la performance prévisionnelle : les plans d'action annuels à court terme des responsables & les budgets

Le contrôle de gestion commence (en théorie du moins) là où s'arrête la réflexion stratégique. Afin de clarifier le propos, nous partirons donc de l'*a priori* que la stratégie existe et qu'elle est formulée dans la mesure où elle se réfère à un ensemble de concepts et d'outils de nature différente de ceux qui seront exposés ci-dessous.

La comptabilité d'activité

La comptabilité d'activité propose le renouvellement de la représentation de la genèse de la valeur. Structurée conceptuellement par G. J. Staubus¹¹, auteur du domaine de la théorie micro-économique, elle a été développée à partir des travaux de R. S. Kaplan avant de devenir la référence du groupe *Computer Automated Manufacturing Incorporated (CAM I)*¹², coopérative de recherche ayant développé le programme *Cost Management System (CMS)* dans le milieu des années 80 pour tenir compte des apports de la robotique de masse qui avait été développée dans le secteur de l'industrie automobile. Depuis, la méthode de la comptabilité d'activité proposée à partir des travaux du *CAM I* fait référence dans les organisations et les administrations. Le concept de traçabilité des coûts signifie que l'outil analytique comptable doit être utilisé pour gérer les objectifs managériaux en permettant d'établir une relation entre les objectifs de création de valeur et la transcription comptable de leur réalisation.

Les objectifs du programme *CMS* ont été :

- De permettre l'identification du coût des ressources consommées par les activités de l'organisation ;
- De déterminer l'efficacité de ces activités (mesure des performances) ;
- D'identifier et d'évaluer les nouvelles activités susceptibles d'améliorer la performance future de l'organisation ;
- De réaliser les trois objectifs précédents compte tenu du contexte évolutif des technologies.

C'est ainsi que des principes d'analyse des coûts ont été définis :

- Identifier les coûts des activités de non-valeur ajoutée pour améliorer l'utilisation des ressources ;
- Reconnaître que les frais généraux relèvent d'activités de non-valeur ajoutée et doivent être clairement affectables aux produits et aux services ;
- Faire que les coûts significatifs soient directement en liaison avec les objectifs ;
- Permettre une liaison entre l'accumulation des coûts et l'exercice des responsabilités ;

¹¹ G. J. Staubus, *Activity Costing and Input Output Accounting*, Richard D. Irwin, Homewood, ILL, 1971
- *Activity Costing for Decision* - Garland Publishing, New York, 1988 – « Activity Costing : Twenty Years On », *Management Accounting Research*, vol. 1, n° 4, décembre 1990

¹² C. Berliner & J. Brimson, *Cost Management for Today's Manufacturing - The CAM I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, 1988

- Trouver des modes d'affectation du coût des technologies aux produits et aux services ;
- Comparer les coûts constatés aux coûts cibles ;
- Conserver la qualité du contrôle interne au fur et à mesure que se développent les modes automatisés de production.

Au-delà d'un système de mesure des performances établi en liaison avec des activités, le programme *CMS* a servi de cadre au développement d'un système de gouvernement de l'organisation.

Il a également proposé une réflexion sur les principes de gestion des investissements suivant les modalités suivantes :

- Le percevoir différemment d'un processus de budgétisation du capital ;
- Gérer les décisions d'investissement en liaison avec les buts de l'organisation ;
- Utiliser plusieurs critères pour évaluer les décisions d'investissement ;
- Evaluer le risque de l'investissement en relation avec les éléments d'une stratégie d'investissement ;
- Relier les activités aux opportunités d'investissement ;
- Mettre en évidence le lien entre la gestion des investissements et la réduction ou l'élimination des coûts de non-valeur ajoutée ;
- Montrer en quoi les décisions d'investissement sont en liaison avec la gestion des coûts cibles.

La définition de ce qu'est une activité est le point la modélisation correspondante. Une activité est vue comme une opération nécessaire au fonctionnement de l'organisation, implantée dans un ou plusieurs services. C'est, par exemple, l'activité de réception des marchandises qui peut être implantée à la fois dans un service achats, le magasin, l'usine suivant la marchandise retenue. D'après M. Lebas¹³, « *une activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur* ». D'après P. Mévellec¹⁴, la proximité conceptuelle entre le terme d'activité et celui de processus, et l'absence de qualification en soi de l'activité sont deux éléments importants de ce concept. « *Cette absence de définition externe de l'activité ne veut pas dire que l'analyste est dépourvu de guide ou d'aide dans sa recherche. Tout d'abord, nous savons qu'il y a production de quelque chose : bien, service ou information. Il y a également consommation de ressources. Enfin l'organisation réalise ses objectifs par le biais de ses activités* ». Il serait possible de multiplier ici les références en rappelant celles d'H. Bouquin¹⁵, de P. Lorino¹⁶ ou encore de R. Cooper, H. T. Johnson et R. S. Kaplan¹⁷, etc.

¹³ M. Lebas, Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue française de comptabilité*, n° 226, septembre 1991

¹⁴ P. Mévellec, « Qu'est-ce qu'une activité ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 238, octobre 1992

¹⁵ P. Mévellec, *op. cit.*

¹⁶ P. Lorino, *L'économiste et le manager*, Editions La Découverte, Paris, 1989 - *Le contrôle de gestion stratégique* - Dunod entreprise, Paris, 1991 - *Comptes et récits de la performance*, Editions d'Organisation, Paris, 1995 - *Guide des outils de gestion de la performance*, Editions d'Organisation, Paris 1997

¹⁷ R. Cooper, « Implementing an Activity Based Cost System », *Journal of Cost Management*, Spring 1990 – « Explicating the Logic of ABC », *Management Accounting (UK)*, november 1990 – ABC: the Right Approach for you ? », *Accountancy*, January 1991 - R. Cooper & R. S. Kaplan, « How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs », in W. J. Burns Jr & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting* Yvon PESQUEUX

En ce sens, une activité comporte (nous reprenons ici, par exemple, l'analyse de P. Lorino) des éléments permanents :

- Une production, sous des formes multiples, qui peut être à la fois physique et informationnelle, principale ou secondaire ;
- Un client, destinataire de la production principale ;
- Une unité de mesure qui puisse servir de référence, en particulier pour déterminer une capacité de production ;
- Des entrées, de formes multiples également, physiques et informationnelles, par exemple ;
- Des paramètres qui permettent de suivre l'activité ;
- Un « générateur » qui sera la référence stratégique, celle sur laquelle il est nécessaire de réfléchir.

Des regroupements sont donc effectués pour passer d'activités élémentaires à des activités plus globales sur la base de trois idées :

- Des opérations identiques entre différents départements peuvent être regroupées ce qui, de plus, permet d'économiser des ressources ;
- Des processus peuvent regrouper des activités différentes qui existent dans différents départements mais qui sont liés par des causalités ;
- La volonté d'analyser les pratiques de l'organisation sous l'angle des actions qui y sont menées conduit à ces regroupements.

Là encore, de nombreuses typologies d'activité ont été proposées, comme cela a déjà été souligné, sur l'idée que des activités de même nature obéissent à des modalités communes de gestion et à des modes de gouvernement de l'organisation qui peuvent être considérés comme similaires.

Ainsi R. Cooper & R. S. Kaplan distinguent quatre types d'activités correspondant chacune à des univers de décisions - de gouvernement pourrait-on dire – différents avec : les activités liées au volume de la production ; les activités liées à la forme d'organisation ; les activités liées à l'existence du produit ; les activités liées à l'existence d'une capacité de production. Dans un processus d'évaluation, les trois premiers types d'activités sont affectables au produit de façon légitime, pas le quatrième. L'horizon de ces quatre univers peut aussi servir de référence à des procédures de discussion entre représentants des actionnaires et dirigeants.

and Management : Field Study Perspective, Harvard Business School Press, 1987 – « Measure Costs Rights - Make the Right Decisions » *Harvard Business Review*, september/october 1988 – « Profit Priorities from Activity Based Costing, *Harvard Business Review*, may june 1991- R. Cooper & R. S. Kaplan & L. S. Maisel & E. Morrissey & R. M. Oehm, « From ABC to ABM Does Activity-based Management Automatically Follow from an Activity-based Costing Project », *Management Accounting*, november 1992 - H. T. Johnson, « A Blueprint for World Class Management Accounting », *Management Accounting* (US), june 1988 – « Activity Management : Reviewing the Past and Future of Cost Management », *Journal of Cost Management*, vol. 3, n° 4, winter 1990 - *Relevance regained*, Harvard Business Press, 1993 - H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *Relevance Lost - the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987 - R. S. Kaplan & A. A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, 1979- R. S. Kaplan, « In Defense of Activity-based Cost Management », *Management Accounting*, november 1992 – « Management Accounting (1984-1994) : Development of New Practice and Theory, *Management Accounting Research*, n° 5, 1994

Yvon PESQUEUX

Suivre les activités, c'est repérer les grands processus de l'organisation (flux des matières, cycle de vie des produits, contrôle de la qualité, gestion des commandes des clients, etc.) et fonder sur cela le mode de gouvernement de l'organisation. Rappelons les trois grands fondements de la comptabilité d'activité : la variabilité de tous les coûts à moyen et long terme ; la reconnaissance du fait qu'une relation unit coûts, activités et produits ; la répartition des frais indirects entre les produits à partir de clés non arbitraires - les inducteurs de coûts.

Le fait que les activités soient considérées à l'origine des coûts et que les produits et services consomment toutes les activités est l'affirmation de base et reflète un souci majeur de la comptabilité d'activité qui est de « gérer la complexité », c'est-à-dire connaître « ce qui se passe dans l'organisation » dans sa vocation à créer de la valeur ajoutée. Le coût n'est pas systématiquement corrélé aux volumes, mais aussi aux activités nécessaires, c'est-à-dire à la connaissance des capacités installées et des compétences des agents organisationnels.

Les générateurs de coûts (*costs drivers*) ainsi définis peuvent être reliés aux différents produits et services et leur utilisation dans le calcul des coûts présente les intérêts suivants :

- Renoncer à l'allocation des frais indirects sur une base unique ;
- Calculer des coûts mieux ajustés car la méthode se préoccupe de la recherche des facteurs générant le coût des activités à répartir ;
- Tenir compte de l'interdépendance des décisions et mieux analyser leur impact, ce qui vient indiquer une représentation des décisions dans le cadre d'un renouvellement de la conception d'un gouvernement de l'organisation qui permette de mieux contrôler les effets des options retenues (c'est le cas, par exemple, du choix de concevoir un produit avec un nombre important de pièces spécifiques à ce produit, ce qui a des impacts sur le coût du produit par le biais du nombre de réglages nécessaires pour les machines de fabrication et qui engage donc, au-delà de l'expertise technique, la responsabilité des dirigeants) ;
- Des fiches de suivi spécifiques à chaque activité peuvent être mises en place ;
- Les changements de processus et les délais peuvent être pris en compte.

La comptabilité d'activité a été présentée comme une véritable remise en cause des méthodes de calcul des coûts de revient dans la mesure où elle se base sur des modes d'affectation des charges en relation avec les variables d'action. Elle est maintenant présentée comme un passage incontournable vers la représentation de l'organisation comme créatrice de valeur économique par le couplage qui s'opère entre la comptabilité d'activité et la gestion par les activités - *Activity Based Management (ABM)* et qui en constitue le mode de gouvernement.

Dans la même logique, l'*Activity-Based Budgeting (ABB)* s'est construit sur la base conjointe des critiques récurrentes du budget et de la force de proposition de l'ABC. En effet, le budget est jugé trop financier et déconnecté des réalités opérationnelles. Le concept d'activité mis en avant dans la méthode ABC ouvre des portes à une traduction plus concrète du budget car son découpage en activités permet de se rapprocher des réalités opérationnelles.

L'objectif de la démarche liée à la comptabilité d'activité est la maîtrise et la réduction des coûts. Repérer les activités liées à chaque centre de responsabilité doit amener à se poser la question des indicateurs de performance associés. Ceux-ci sont, en général, plus nombreux que les inducteurs de coûts qui servent à rattacher les coûts aux objets. De plus, un de ces indicateurs de performance servira, en général, d'inducteur.

La performance s'exprime par référence à une finalité. Dans ce contexte, ceci permet de distinguer entre les activités à valeur ajoutée et les activités sans valeur ajoutée. Une activité à valeur ajoutée augmente l'intérêt du client pour le produit ou le service tandis qu'une activité sans valeur ajoutée résulte du mode d'organisation. C'est le cas, par exemple, des activités de retouche pour enlever les défauts accumulés tout au long du processus de production. Les activités à ou sans valeur ajoutée sont donc spécifiques à chaque organisation.

Parmi les activités à valeur ajoutée, il est également possible de distinguer les activités principales des activités secondaires. Les premières sont au coeur du métier de l'organisation tandis que les secondes peuvent éventuellement être sous-traitées.

Pour gérer les activités, il faut alors savoir quel niveau de service associer à chacune d'elles, rechercher les inducteurs de coûts associés. Cette approche fournit une norme de référence (ou *benchmark*). Si l'activité est primordiale, cette référence fournit un objectif à atteindre. Si c'est une activité secondaire, elle peut être sous-traitée. La démarche de *benchmarking* est valide, aussi bien au niveau absolu qu'au niveau relatif (comparaison des tendances constatées chez soi avec celles qui sont constatées chez les autres). Une fois que le diagnostic de la situation de l'activité a été réalisé, il devient alors possible d'agir sur les activités, par exemple en les simplifiant (par utilisation, comme appui, des techniques de l'analyse de la valeur), en réduisant, dès la conception, le fait d'avoir à la corriger (par exemple pour les corrections de nomenclature) ou d'effectuer un arbitrage entre deux activités (augmenter les sollicitations de l'une pour réduire celles de l'autre, le résultat se traduisant par un gain net).

L'analyse par les activités fournit la base de départ de la gestion par les activités grâce à la vision transfonctionnelle par les processus d'activités, cadre cohérent de gestion de la performance et à un système d'indicateurs de pilotage (inducteurs de performance) du fait du modèle du causalité offert.

L'analyse par activités fournit le cadre de la gestion de la performance et oriente l'action dans le sens du diagnostic associé à l'analyse des activités et non plus de façon fonctionnelle. Les indicateurs de pilotage ont de grandes chances d'être simples et concrets, car issus de l'activité. Ces quelques indicateurs forment la batterie de référence, plus orientée vers le pilotage opérationnel que vers le *reporting*. Ils sont également induits par la vision stratégique du fait de l'analyse en facteurs clés de succès. Ils sont enfin fondés sur les inducteurs qui sont les révélateurs des activités critiques. Tout ceci va dans le sens d'un accroissement de l'efficacité de la gestion de la performance.

Est-il alors envisageable de faire de la gestion par les activités sans comptabilité d'activité ? Sans ce support, la gestion par les activités risque de tourner vers une gestion des processus. Or, la comptabilité d'activité offre une analyse plus fine qui lui permet de ne pas s'arrêter à une simple vision organisationnelle. L'avantage de la gestion par les activités est de décentraliser de façon cohérente en permettant le travail en équipe au sein d'un département en relation claire avec la qualité de son output.

Elle fait en effet appel à quatre aspects en liaison avec les enjeux stratégiques actuels : des objectifs extérieurs, c'est-à-dire être tourné vers le client ; un savoir-faire, ce qui conduit normalement à l'élimination des non-valeurs générées en dehors du métier ; une meilleure circulation de l'information, donc une meilleure réactivité ; une plus grande autonomie de gestion au niveau local, donc un niveau plus cohérent pour gérer les problèmes opérationnels.

L'apport de la comptabilité d'activité est sensible à ce niveau car il permet d'attribuer le coût des ressources aux activités et le coût des activités aux produits. La démarche d'organisation précisée ci-dessus est alors complétée par la démarche d'évaluation. Elle offre un appui aux problèmes de fixation de prix, d'évaluation du coût du produit à la conception et de l'identification du produit dans les efforts d'amélioration.

Pour sa part, la budgétisation proposée par la comptabilité d'activité ne se résume plus à la prévision des ressources qui seront consommées proportionnellement aux volumes des opérations. Elle aboutit à une intégration de la budgétisation et de l'évaluation des coûts de revient : *l'activity based budgeting*. C'est, par exemple, le cas d'un processus de fabrication dont les activités repérées auraient été la conception du produit, la gestion des nomenclatures, la manutention, le lancement en fabrication, la gestion de la production. Dans ce contexte, l'évaluation du budget n'est pas seulement proportionnelle au volume produit, mais également à l'existence de consommation de ressources par les activités ainsi définies. La prise en compte de toutes ces variables dans le processus de budgétisation construit sur les activités permet de rendre compte des modalités de fonctionnement avec finesse car il permettra de gérer la coordination des activités afin d'éviter les gaspillages de ressources.

L'activity based budgeting provient des retombées de la comptabilité d'activité. En effet, dans la plupart des cas, le système de répartition des ressources est essentiel. L'approche par les activités permet de relier de façon significative la variation des coûts avec le niveau d'activité par le biais des inducteurs de coûts. En définissant le niveau d'activité requis et sachant que l'on connaît les coûts engendrés par les inducteurs, il est possible d'en déduire le niveau de ressources nécessaires. L'avantage est d'éviter le biais des indicateurs de volume qui ne reflètent pas, comme on l'a déjà mentionné, le comportement des coûts.

Ceci permet donc de relier les ressources avec des indicateurs d'activité en relation avec la réalité économique et d'éviter ainsi une allocation arbitraire. Ceci permet également de relier la variation du niveau d'activité de chaque inducteur avec la variation du montant de ressources consommées. C'est ainsi que l'effet d'apprentissage peut se mesurer par l'analyse, d'une année sur l'autre, de la validité des inducteurs. Apprendre signifie alors maîtriser un inducteur. *L'activity based budgeting* permet aussi de fournir un outil de compréhension et même de pilotage au responsable de centre. L'objectif n'est plus, ici, de calculer un coût mais de fournir un outil flexible pour assister le responsable dans sa prise de décision. Il s'agit aussi de faciliter la décision de réduction du coût en prenant en compte le niveau d'activité. L'objectif d'une politique de *target costing* est ainsi plus valide. Outre l'analyse et la comparaison des coûts, cette approche permet de fournir un schéma cohérent entre responsabilité et maîtrise de l'activité. En effet, très souvent, le responsable d'un centre n'a pas de responsabilité sur les causes de l'activité. L'avantage de la méthode de l'analyse des coûts par activité est ici de pouvoir distinguer entre les ressources consommées et les ressources dépensées. Il s'agit donc, à la fois, d'un modèle de causalité et d'un modèle d'allocation.

L'analyse par activités met à jour les « activités critiques », c'est-à-dire les activités à valeur ajoutée que l'organisation doit s'efforcer de valoriser parce que valorisables auprès du client. Cette approche permet ainsi de valider les opportunités d'investissement et de dégager la notion d'*activity based investment*.

Le plan stratégique et le plan opérationnel

L'outil de contrôle classique qui est le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel (« glissant » et généralement à 3 ans à présent).

Le terme même de plan suscite une discussion dans la mesure où il hérite sémantiquement du plan « stalinien » et des attendus maintenant disparus de la conception de l'économie planifiée. La notion est d'ailleurs parfois critiquée dans la mesure où elle se référerait implicitement à un environnement « stable », prévisible et donc révolu. En tout état de cause et ceci quels que soient les débats critiques, c'est l'idée que recouvre la démarche de planification qui compte ici.

A court terme, en effet, l'organisation possède une marge de manoeuvre réduite quant à ses options fondamentales. Le point de focalisation du plan stratégique se préoccupe de la viabilité et de la rentabilité à long ou moyen terme. Cela se traduit par la nécessité de développer un portefeuille d'activités ou un ensemble de couples « produits - marchés » qui soient porteurs d'avenir, de choisir les investissements, notamment en production ou d'adapter les capacités en fonction de l'évolution des marchés et des sources d'approvisionnement. Il s'agit également de prévoir adapter les structures, de mobiliser son personnel et de s'assurer que les financements à moyen et long terme soient réalistes par rapport aux flux financiers prévisibles.

C'est ainsi que la planification stratégique s'appuie sur des outils comme :

- La segmentation stratégique, c'est-à-dire le découpage du marché en clientèles distinctes auxquelles des produits et des services seront proposés ;
- La gestion du cycle de vie des produits pour évaluer le vieillissement et anticiper le renouvellement de ce portefeuille ;
- L'effet d'expérience qui permettra de capitaliser les gains de productivité au fur et à mesure de l'accumulation d'expérience¹⁸.

La formulation du plan stratégique est inhérente à la qualité de la réflexion stratégique et conduit à examiner les scénarios possibles d'évolution selon leur degré de vraisemblance, ce qui conduit à évaluer l'amplitude de l'écart stratégique. Il s'agit ici de sélectionner des actions après identification de leurs coûts et de leurs résultats espérés (parts de marché, profits, évolution de la structure organisationnelle et de l'organisation). Chacun de ces scénarios sera construit à partir du repérage des phases qui leurs sont propres et le test des hypothèses cruciales susceptibles de justifier leur fondement. Cette étude des scénarios peut conduire à l'étude de stratégies de rechange en cas de non-vérification des hypothèses.

¹⁸ Y. Pesqueux, « La stratégie comme essence de l'organisation », halshs-02572611, 14/5/2020
Yvon PESQUEUX

Le plan stratégique conduit alors au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente l'outil d'articulation du court terme et du long terme. Au diagnostic du long terme, chiffré dans le plan stratégique, le plan opérationnel ajoute le diagnostic à court terme propre à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines : commercial, production, finance, logistique, etc. Il se rapproche, dans ses modalités, de la technique budgétaire bien que le niveau de détail soit moins grand (états prévisionnels année par année). C'est le chiffrage, à 3 ans le plus souvent maintenant, des objectifs du plan stratégique, déclinés entre les centres de responsabilité.

La qualité du plan opérationnel dépend de la qualité des anticipations effectuées, de la pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme, du dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur les objectifs à moyen terme et sur la stratégie et de la ténacité de l'intention stratégique dans la mise en oeuvre de ces programmes et de leur suivi pour traduire opérationnellement les décisions prises lors de l'élaboration du plan stratégique.

Le plan opérationnel est classiquement élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action. Il prend en compte les orientations de la direction générale et en décline les stratégies au niveau des centres de responsabilité et des fonctions. Il conduit donc à établir des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissement compte tenu des objectifs à atteindre, des hypothèses d'environnement, des actions à entreprendre et des plans de rechange à mettre en oeuvre en cas d'écarts sur les hypothèses. Il conduit donc au chiffrage des moyens nécessaires compte-tenu du calendrier des actions à entreprendre et de synthèses (les comptes prévisionnels).

Il est nécessaire de souligner la contradiction qui peut exister entre la démarche de planification et le contexte de changement que l'on souligne comme étant significatif de la situation actuelle. La planification se caractérise par un objectif de conservation et le changement par l'évolution donc la remise en cause de la structure. La planification s'inscrit plutôt dans le contexte de la gestion de la continuité et le changement dans celui de la gestion des ruptures.

Le changement, pour sa part, peut se manifester principalement de trois manières :

- Du fait de l'impact des fusions & acquisitions, des résultats de la croissance externe, aussi bien pour l'acquéreur que pour le cédant, ou encore du fait de l'impact ;
- Du fait d'importantes modifications du rythme d'activité en termes de croissance (et décroissance) interne ;
- Du fait de l'impact des évolutions technologiques.

Il concerne aussi bien la structure organisationnelle que la position sur le marché, le métier et la structure financière.

Les problèmes quant au plan stratégique comme pour le plan opérationnel sont les suivants :

- Problème de quantification ;
- Problème quant à la structure du plan ;
- Problème du rôle du plan par rapport aux enjeux de pouvoir dans l'organisation.

Il s'agit alors de conserver son identité sans « casser » la planification existante. Toutefois il est nécessaire, dans un tel contexte, d'adapter la planification aux nouveaux

critères de référence du fait de la déformation continue observée dans la quantification des objectifs. Le mode le plus cohérent, dans ce contexte, consiste à opérer sur la base d'un raisonnement en facteurs clés de succès afin d'en évaluer les impacts sur le plan stratégique et le plan opérationnel, ceci dans la perspective d'éviter de « subir » la situation. Il se pose un problème de cohésion des structures, des équipes, un problème de fiabilité du contrôle interne (sécurité des procédures) et la référence au passé dans une logique d'extrapolation perd toute signification (ce sera en particulier le cas pour les standards qui risquent d'être inadéquats). Le système d'information est lui aussi profondément remis en cause du fait des évolutions structurelles ou de la nécessité de fusionner deux systèmes.

Le processus budgétaire et les budgets

De façon idéale, la première année du plan opérationnel est le budget. Le système de contrôle de gestion réalise, dans ce cas, l'intégration complète « stratégie - plan stratégique - plan opérationnel – budget ». Le processus de budgétisation doit, en principe, couvrir la totalité des activités. Le découpage des divers budgets correspond au découpage en centres de responsabilité compte-tenu des logiques fonctionnelles qui traversent celle-ci (c'est le cas, par exemple, de la budgétisation des frais de personnel).

Dans la logique classique du contrôle de gestion, le budget correspond à un engagement des responsables et, à ce titre, est intangible. Les conditions actuelles de fonctionnement obligent à prendre en compte la « volatilité » des conditions économiques et conduit à la re-prévision budgétaire compte-tenu de l'évolution du contexte afin de réduire plus tard la part des écarts liée à l'irréalisme des budgets.

Alors que le processus de planification concerne les niveaux les plus élevés de la hiérarchie, la procédure de budgétisation, pour sa part, concerne tous les niveaux. Le budget est établi pour fixer les conditions économiques dans lesquelles les objectifs de l'entité concernée seront atteints. L'horizon en est, en règle générale, l'année et l'objectif doit être quantifié sur la base de critères comptables tels que la marge d'exploitation, le résultat, les flux de trésorerie, la rentabilité des capitaux investis. Les objectifs sont d'autant plus aisés à fixer que l'on dispose d'un plan valorisé sous forme monétaire. Il repose sur des hypothèses comme celles de l'évolution des prix, des salaires, des parts de marché, des indices financiers, etc. et sur les politiques qui seront menées au sein de l'entité. Le budget définitif résultera éventuellement d'une simulation ou d'un pré-budget qui permettra de modifier les objectifs de l'entité et d'obliger aussi la hiérarchie à préciser ses objectifs, les articulations avec le moyen terme, de valider la coordination entre les entités, de servir de base aux marchandages entre les responsables opérationnels. Il ne faut pas en effet sous-estimer l'importance des individus dans le processus budgétaire au profit d'une vision technocratique. Dans la mesure où il représente un engagement, le budget est objet de marchandage tant vis-à-vis de subordonnés, des pairs que de la hiérarchie.

Le processus de budgétisation proprement dit part de l'« éclatement » des objectifs au niveau de chaque entité. Si l'on se réfère au processus économique de transformation, sauf contradiction importante, on part du budget des ventes pour aller vers le budget de production. Ce budget induit celui des achats et celui des investissements. Pour les

entités administratives, il faut définir des plans d'action très spécifiques. L'articulation de ces budgets, présentée dans le schéma qui suit sous leur aspect fonctionnel, pose des problèmes de coordination entre les entités et les centres de responsabilité.

Le contrôleur de gestion assure la coordination de l'ensemble du processus budgétaire, la consolidation des données et le test de compatibilité avec l'équilibre financier à court terme (le budget de trésorerie) et l'équilibre financier à moyen et long terme (le compte de résultat et le bilan prévisionnels). Il assure la cohérence des budgets entre eux, l'articulation « plan – budget » et coordonne, en cas d'incohérence, des itérations budgétaires.

Il est difficile de se référer au processus budgétaire sans mentionner les rapports étroits qui s'établissent avec le système d'information. Il est nécessaire, à cette étape, de souligner que le support informatique du système d'information joue un rôle fondamental dans la gestion de ce processus car il garantit la fiabilité et l'accessibilité des informations qui sont utilisées. C'est pourquoi le processus budgétaire peut être également analysé comme un modèle organisationnel qui conduit à établir des relations étroites avec le système d'information.

Comme on l'a déjà souligné, le processus budgétaire est aussi un jeu social entre les agents organisationnels et, à ce titre, il structure des habitudes. Cette double dimension de maquette informatisée de l'organisation et de jeu social rituel conduit à pouvoir, d'une certaine manière, qualifier le processus budgétaire de conservateur. Construit pour assurer la permanence de l'organisation, la finesse des réglages en termes d'information, les règles et les routines qu'il introduit sont susceptibles de conduire au conservatisme d'autant que si le budget est un engagement, cela signifie que les prévisions sont faites pour être réalisées et donc qu'il constitue une référence. Ce conservatisme est lié à la rigidité du processus qui ponctue de façon récurrente la vie de l'organisation.

Chaque type de budget présenté comme il a été fait plus haut dans une optique fonctionnelle pose des problèmes spécifiques. Par exemple, le budget des frais de personnel pose la problématique des effets de report en année pleine des augmentations de salaires décidées en cours d'année, celle du glissement « vieillesse – technicité » - certains membres du personnel bénéficiant de promotions parce qu'ils remplissent les conditions requises des conventions collectives, celui de l'effet de noria lié à l'évolution de la pyramide des âges des salariés, bref tout ce qui possède un impact en termes de gestion prévisionnelle quantifiée du personnel.

Dans la mesure où le budget est un plan d'action valorisé en euros pour atteindre un objectif donné à horizon d'un an, la finalité de l'ensemble budgétaire consiste à ne pas confondre objectif et budget : le premier précède le second et le second ne vaut pas pour le premier. Il incorpore des prévisions économiques, mais ce n'est pas une prévision en soi. L'ensemble des budgets forme le budget de l'organisation de la même manière que l'ensemble des objectifs forme l'objectif de l'organisation.

Le processus de budgétisation s'inscrit dans le cadre d'un calendrier qui va, dans la plupart des cas, de septembre n-1 à décembre n-1 pour le budget de l'année n si le budget est calé sur l'année civile (il est préférable qu'il s'organise compte tenu de la

saisonnalité de l'activité). Les itérations budgétaires, qu'il s'agisse de celles qui sont centrées sur la négociation ou des ajustements financiers ne doivent intervenir ni trop tôt, ni trop tard pour être légitimes. Le risque de dérive le plus courant consiste à prendre du retard car il y a trop de flou dans les objectifs ou encore parce que la négociation tourne au marchandage, ce qui amène à risquer de manquer de cohérence entre les objectifs.

Le processus budgétaire conduit, le plus souvent, à la programmation mensuelle des budgets qui n'est pas, bien entendu, une division par 12 mais une programmation économique compte tenu des variations saisonnières.

La révision des budgets en cours d'année était exceptionnelle car perçue comme remettant en cause les engagements, donc pris comme un constat d'échec de la budgétisation. La finesse des outils informatiques de suivi et les contraintes de la vie économique (les fluctuations sont difficiles à prévoir, même dans le cadre d'un an) conduisent à revoir les budgets, ce qui légitime d'autant plus la mensualisation des budgets. Ceci conduit également à éviter de constituer des « matelas » budgétaires pour faire face aux imprévus. La ré-estimation du résultat est légitime dans la mesure où elle évite une référence passée, un « pilotage au rétroviseur » et donc favorise un pilotage « proactif » comme on le qualifie dans les milieux professionnels du contrôle de gestion.

Le système budgétaire pose au dirigeant comme au contrôleur un problème d'animation. En effet, l'influence du système budgétaire est forte sur la motivation et le degré de satisfaction des individus au travail. Les points de conflits entre le processus budgétaire et ce qui est qualifié de « motivation » sont nombreux. Le budget, comme héritier du plan, s'oppose en partie à l'idée de motivation pour privilégier une approche plus technocratique. La littérature sur le budget formule ce constat mais prescrit un idéal dans lequel les deux univers sont compatibles et c'est en définitive ce qui fonde la légitimité du processus budgétaire.

Les systèmes d'animation du processus budgétaire recourent des logiques de gestion plus larges. Celles qui sont les plus cohérentes sont : la centralisation informelle qui facilite la rapidité de réaction, mais pose des difficultés de fonctionnement dans des groupes de grande taille, la bureaucratie centrée sur les règles, mais les règles ne peuvent pas tout prévoir, l'isomorphisme entre la direction par objectifs et le processus budgétaire mais qui pose le problème de la compréhension et de l'adhésion aux objectifs de chacun. Il est également important de souligner les modes individuels d'intégration au processus budgétaire qui peuvent être construits sur le clientélisme (l'organisation est un lieu de pouvoir !), la participation (qui est le mode habituellement proposé mais qui n'est pas forcément dénué d'arrière pensées manipulatoires et qui peut prendre la forme d'un contrat). Le dernier grand mode d'intégration individuelle dans le processus budgétaire repose sur la référence au professionnalisme des agents organisationnels comme garantie de la fiabilité des budgets.

Le suivi de la performance financière : les outils classiques d'analyse de la performance financière – contrôle budgétaire et *reporting*

Les budgets, on l'a vu, sont fixés par rapport à des objectifs et, somme toute, tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée pour que les objectifs soient réalisés, ce qui vient donc justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts.

Cet ensemble « budgets - suivi des réalisations – écarts » constitue le contrôle budgétaire et a, pendant longtemps, constitué le coeur du contrôle de gestion. Ce contrôle budgétaire a longtemps tenu lieu de contrôle de gestion dans beaucoup d'organisations dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle. Il repose essentiellement sur le calcul des écarts. C'est l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat sur la base suivante : fixation des objectifs (contrat) -> suivi des résultats. Les résultats sont la traduction chiffrée des objectifs et ils reposent sur des coûts standards.

Le budget est un outil de déclinaison financière de la stratégie. La négociation du budget sert à fixer les objectifs financiers, imposés ou discutés lors d'un dialogue hiérarchique. Le contrôle budgétaire se caractérise par le suivi régulier de la réalisation des objectifs financiers. C'est la dimension comptable et financière qui caractérise le contrôle budgétaire d'où ses limites (explicitation insuffisante sur les causes de déviations, risque de provoquer des comportements dysfonctionnels, déconnection entre la formulation stratégique exprimée en objectifs trop comptables et les actions concrètes à mettre en place). Le suivi des écarts se focalise sur l'explication du passé au détriment des ajustements nécessaires à la réalisation d'objectifs futurs. A cela s'ajoute la rigidité du cadre et le formalisme de l'exercice, d'où un coût procédural élevé comparé à la qualité des données fournies. Enfin, le budget est centré sur le fonctionnement interne plutôt que sur l'environnement et en particulier les clients.

La logique du contrôle budgétaire consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité - qui est responsable (c'est un des aspects de la gestion de la motivation), qu'en termes de pilotage (quels sont les produits ou les services concernés, quelles sont les causes - volume, mix, rendement, prix, quelles sont les composantes du résultat concernées - chiffre d'affaires, charges variables, charges fixes, etc., tous éléments faits pour être réalisés quitte, comme on l'a mentionné plus haut, à revoir les budgets en cours d'année afin de minimiser l'écart imputable à la prévision. Elle permet à l'organisation de conserver son équilibre (l'organisation pourra t-elle tenir les objectifs de son échafaudage budgétaire ?), de réagir aux événements en temps utile et, à terme, d'évaluer les performances des acteurs, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix politiques.

Il s'agit donc d'un outil étroitement lié à la comptabilité analytique qui opère, à nomenclature analytique donnée, une comparaison entre des prévisions et des réalisations. Il a permis la mise en oeuvre de la gestion par exception qui consiste à prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions. Développée à partir de la décennie 1950, la gestion par exception a permis de démultiplier le potentiel de contrôle entreprises et son développement a été une des conditions permissives du développement de la multinationalisation des entreprises américaines de l'époque. Ce système s'est ensuite généralisé et constitue le volet gestion associé au calcul des écarts.

Les réunions budgétaires périodiques (le mois en général) consistent à réunir les personnes autour du tableau d'analyse des écarts et de le commenter. Compte-tenu de la nécessaire limitation de la taille du groupe, garante de l'efficacité de la réunion, il s'agit, autour d'un ordre du jour déterminé (lecture du tableau de l'analyse des écarts, mise en évidence des causes, propositions d'actions correctives en termes de responsabilités et de calendrier) de mettre en oeuvre les principes de la gestion par exception. Cette réunion clôt un processus où il s'agit d'attribuer les responsabilités quant à l'existence des écarts.

La fixation des standards pose le difficile problème du niveau de la référence. L'orientation « comptable » amène à privilégier le passé plutôt que le futur. L'intégration « prévisions – réalisations » renforce encore l'aspect conservateur du contrôle budgétaire qui avait été déjà souligné lors des développements consacrés à la logique budgétaire : le contrôle budgétaire est conservateur de la structure car cela facilite les comparaisons et son bouclage avec le système d'information en accroît encore l'immobilisme. L'attribution des responsabilités dans la genèse des écarts conduit, du fait du pointillisme de la méthode, au non-respect du principe de contrôlabilité en attribuant des responsabilités à tort. Il ne faut pas en effet sous-estimer les pôles de co-responsabilité (la qualité de la production dépend, par exemple, de celle des achats).

Le système de calcul des écarts conduit à mettre en évidence les écarts clés. La logique pointilliste à laquelle ils correspondent a conduit H. Geneen¹⁹ - PDG d'*ITT* dans les années 1960 (*ITT* vivait ses heures de gloire) à écrire un texte en forme de plaidoyer pour un management par les chiffres. Ceci signifie que le contrôle budgétaire, par la quantification de la performance qu'il induit, permet de savoir, au niveau de la direction générale, pour combien chaque cellule de l'organisation a contribué à la marge globale et qu'en définitive, c'est la seule chose qui compte véritablement. La contrepartie est, bien sûr, l'ignorance du comment et des éléments qualitatifs qui y sont associés (climat social, image de l'entreprise, etc.). Par ailleurs, à force de pratiquer la gestion par exception et de se focaliser sur ce qui pose problème, on en arrive à oublier ce qui marche bien c'est-à-dire, du moins peut-on l'espérer, l'essentiel.

Le reporting

Le *reporting* est au coeur du contrôle budgétaire puisqu'il s'agit de « reporter » combien de marge a été générée au niveau du centre de responsabilité et de mettre en oeuvre une consolidation interne par addition qui, en fin d'exercice, « bouclera » avec le résultat de la comptabilité financière. Aux Etats-Unis, le développement du *reporting* budgétaire et financier a conduit à la tradition budgétaire où la fréquence mensuelle a été la norme. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire et fonctionne tant en prévisions qu'en réalisations donc en écarts.

L'ensemble de ce qui est reporté à un niveau est synthétisé par une ligne dans ce qui est reporté au niveau supérieur. Le détail de ce qui est reporté diminue au fur et à mesure

¹⁹ H. S. Geneen, « The Case for Managing by the Numbers », *Fortune*, 1^o octobre 1984, pp. 56-59
Yvon PESQUEUX

que l'on remonte de niveau. Le *reporting* conduit à estimer qu'il est possible de consolider le résultat des opérations d'un niveau donné au niveau suivant.

Le *reporting* est le compte-rendu des réalisations d'une unité à une date ou sur une période donnée à partir d'une information agrégée. Pour être agrégée et éventuellement comparée, l'information remontée par les processus de *reporting* doit donc être homogène. Il s'agit avant tout de rendre compte. Le *reporting* est un outil disciplinaire qui n'engage pas de discussion entre les dimensions stratégique et opérationnelle. Il s'inspire de la vision organisationnelle du *responsibility accounting* relative à une structure organisationnelle décentralisée compte-tenu du respect du principe de contrôlabilité et de la possibilité de fixer des objectifs de façon fiable. Le *responsibility accounting* s'appuie sur un découpage de l'organisation en centres de responsabilité dont la performance sera évaluée en fonction du montant de sa contribution à la performance financière globale. Cette approche conduit à une focalisation sur le compte de résultat.

Le *reporting* est sujet aux critiques suivantes :

- Outil de consolidation, il offre une vision simplifiée de la réalité organisationnelle, au détriment du détail parfois essentiel au contrôle et au pilotage ;
- Pour être consolidée, l'information du *reporting* doit être homogène. La métrologie financière permet cette consolidation, mais son caractère *a posteriori* et peu orienté vers l'action ne suffit pas pour piloter.
- Le *reporting* génère une procédure lourde et coûteuse alors que la production des résultats arrive *ex post* ;
- Outil du contrôle de gestion de surveillance destiné à informer la hiérarchie, il n'engage pas de discussion stratégique ;
- Le *reporting* s'appuie sur la vision organisationnelle du *responsibility accounting*, désormais dépassée car il ne permet pas de produire une image globale, concise de la performance organisationnelle, même si le détail à des niveaux plus opérationnels reste accessible sans associer données financières et données non financières, au caractère davantage prospectif et opérationnel. Comme l'exprime H. Bouquin, les processus associés au *reporting* doivent permettre une co-construction de la stratégie : le processus stratégique devrait être initié par le stratège et être cohérent sur le terrain dans sa prise en mains par les opérationnels car étant adapté au contexte organisationnel.

Le tableau de bord

Tableau de bord et *responsibility accounting* constituent deux réponses proposées à un même problème, celui du pilotage, en disposant d'informations de gestion pour rendre compte des effets des décisions qui ont été prises et orienter les suivantes.

Ces deux réponses ont été apportées dans des pays différents dans lesquels culture et histoire diffèrent. C'est la raison pour laquelle il semble intéressant d'effectuer une comparaison des logiques en ce domaine, en particulier compte-tenu du fait, que ces dernières années, les deux instruments ont été confrontés aux mêmes évolutions de l'environnement économique.

Le contexte historique de l'apparition de ces deux instruments diffère :

Yvon PESQUEUX

- Aux Etats-Unis, dès le début du XX^e siècle, des holdings liées à des entreprises géantes apparaissent avec, en parallèle, le développement d'un marché financier important. Des managers sont à la tête des divisions et leur attention est focalisée sur la rentabilité des actifs qui leurs sont confiés. C'est le cas, par exemple, de la Dupont de Nemours et de la General Motors qui proposent une décomposition de la rentabilité des investissements dans une logique strictement financière ;
- En France, il n'existe pas, à la même époque, d'entreprises d'aussi grande taille. Il y a peu de délégation de la responsabilité, donc peu de problème de supervision de l'exercice de la responsabilité par les managers délégués. Le marché financier est peu développé. Les ingénieurs occupent les postes de responsabilité. Leur attention a été focalisée sur le management du processus industriel avec l'accent mis sur l'efficacité.

Le tableau de bord est un outil de gestion qui sert à :

- Donner des mesures de l'état des variables qui sont considérées comme déterminantes dans le processus d'atteinte des objectifs ;
- Suivre les actions mises en oeuvre pour atteindre les objectifs ;
- Evaluer les performances de l'organisation ou d'un secteur de l'organisation par rapport aux objectifs prédéfinis par le système de gestion.

Il s'agit d'un outil d'aide à la décision et au pilotage. Le tableau de bord n'est pas né d'une utilisation des informations comptables, mais d'une réponse aux problèmes que se posaient les ingénieurs quant à la maîtrise du processus. Il met l'accent sur les variables non financières. Le tableau de bord reflète la représentation que les agents organisationnels se font du fonctionnement de l'organisation et de ses relations avec son environnement. Il permet donc de savoir si le système évolue comme prévu. Son élaboration se réalise par application d'une démarche méthodique.

Le tableau de bord est un instrument d'information à court terme ; il doit donc être établi dans des délais très brefs (la pertinence l'emporte sur la précision), centré sur les facteurs clés de l'atteinte de la performance, construit pour chaque responsable, car adapté à son rôle dans l'atteinte de la performance.

Pour répondre à ces objectifs, il faut, en outre, que deux règles soient respectées :

- Les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques et des différentes étapes du processus doivent s'« emboîter » les uns dans les autres - principe gigogne ;
- Le tableau de bord de chaque responsable doit inclure, outre les informations qu'il juge essentielles au suivi de son activité, celles qui lui permettent de discuter avec son supérieur hiérarchique comme avec ses collatéraux ;
- Ils s'adaptent à l'organisation mise en oeuvre dans l'entreprise.

Aux Etats-Unis, la *responsibility accounting* s'est structurée dans le but de rendre compte du degré de réalisation des objectifs sur la base d'informations comptables et financières puisque les objectifs étaient exprimés en termes de profit. D'après J. Gray & K.S. Johnston²⁰, « *la responsibility accounting est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon à ce que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire de ce qu'il*

²⁰ J. Gray & K. S. Johnston, *Introduction au Contrôle de Gestion et à la comptabilité financière*, Masson, Paris, 1985, (Ed. originale : 1976)

est sensé gérer ». J. Higgins²¹ écrivait que « ce système repose sur la préparation d'états comptables à tous les niveaux de délégation, conçus prioritairement pour qu'ils puissent être utilisés effectivement par des opérationnels comme instrument de contrôle de leurs opérations et de leurs coûts ... ».

Ce système de *responsibility accounting* est né de la comptabilité suivant la logique « Quelles informations comptables permettent-elles de rendre compte de l'exercice des responsabilités ? ». Il se focalise sur la construction d'un compte de résultat analytique par responsable. Il laisse par contre à ces responsables l'autonomie de l'utilisation des moyens qui leurs sont attribués pour la réalisation de leurs objectifs. Leur performance n'est évaluée que par le résultat obtenu. Il est donc possible de séparer trois niveaux de préoccupation dans l'évaluation de la réalisation des objectifs : stratégique, managérial, opérationnel. Le système est construit sur une logique de consolidation comptable. Par contre, l'orientation comptable amène à privilégier la relation « prévision – réalisations » ce qui, dans un contexte turbulent, induit un manque de réactivité. En effet, il faut prendre en compte le temps nécessaire pour se rendre compte que les prévisions sont inadéquates avant de pouvoir prendre les décisions correctives.

Quatre principaux concepts sont associés au système de *responsibility accounting* : celui d'organisation, de système de planification, de contrôlabilité et d'articulation entre les niveaux de délégation :

- La *responsibility accounting* dépend directement de la manière dont est structurée l'organisation. C'est une approche « pseudo-taylorienne » construite sur le principe de l'obtention d'un optimum global maximum par la somme des optima locaux. Les dirigeants acceptent de ne pas avoir d'informations régulières sur toutes les actions qui ont été menées et se contentent d'un résultat comptable périodique des effets de ces actions. Elle est fondée sur la notion d'écart entre ce qui est prévu et ce qui est réalisé.
- La *responsibility accounting* est liée au système de planification par l'attribution des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs. Le système de planification fixe des objectifs spécifiques à chaque manager pour une période de temps donnée. La structure organisationnelle détermine le domaine dans lequel chaque manager prendra des décisions. C'est le système de *responsibility accounting* qui viendra mesurer le degré de réalisation des objectifs dans la période de temps prévue.
- Les auteurs considèrent que la *responsibility accounting* doit respecter le principe de contrôlabilité (R. Antle & J.S. Demski²²). Cela signifie que ce système comptable ne prend en compte, à un niveau donné, que les charges et les produits qui sont effectivement maîtrisés par le responsable, donc faisant partie du champ de sa responsabilité ;
- L'ensemble de ce qui est consolidé à un niveau est synthétisé par une ligne dans ce qui est consolidé au niveau supérieur. Le détail de ce qui est consolidé diminue donc au fur et à mesure que l'on remonte de niveau. Cette consolidation s'effectue de façon algébrique sans chercher à aller au-delà de la synthèse de comptes de résultat analytiques.

Les différences entre tableau de bord et *responsibility accounting* peuvent être perçues, en première analyse, d'après la position de l'observation. Pour le tableau de bord,

²¹ J. Higgins, *Responsibility Accounting*, Arthur Andersen, Chicago, 1952

²² R. Antle & J. Demski, « The Controllability Principle in Responsibility Accounting », *The Accounting Review*, 1988, n° 63, pp. 700–718.

l'observation s'effectue, à la fois, dans le cadre du centre de responsabilité mais aussi pour la hiérarchie tandis que pour la *responsibility accounting*, l'observation n'est réalisée que pour la hiérarchie. Plusieurs raisons liées à la nature des deux concepts amènent à attendre des différences comme le montre le tableau de synthèse ci-dessous.

Similitudes et différences entre tableau de bord et *responsibility accounting*

SIMILITUDES	DIFFERENCES	
	TABLEAU DE BORD	<i>RESPONSIBILITY ACCOUNTING</i>
Outil d'aide à la décision	Réponse apportée à la manière dont les objectifs sont en train d'être réalisés	Réponse apportée à l'interrogation sur le degré de réalisation des objectifs
Ensemble d'indicateurs	Accent mis sur les variables clés	Accent mis sur la contrôlabilité
Mesure des objectifs	Identification des modalités de fonctionnement	Identification du résultat comptable
Recherche des causes et des tendances	Définition <i>bottom-up</i> à partir des objectifs en suivant le processus	Définition <i>top-down</i> à partir d'une remontée des informations comptables
Une modélisation de l'organisation avec : - Une obtention des informations dans des délais brefs - Une adaptation à l'organisation existante et non une source de Réorganisation - Une modification de structure quand celle de l'organisation change	Information quantitative et Qualitative	Seulement de l'information financière (quantitative)
	Seules quelques informations sont consolidées pour les niveaux supérieurs	Les informations financières sont toujours consolidées pour les niveaux supérieurs
	Périodicité quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle (flexible et adaptée)	Périodicité mensuelle
	Principal instrument d'information Opérationnel	Un instrument d'information parmi ceux qui constituent le <i>management information system</i>
	Sélectivité des informations	Pas de sélectivité des informations
	Prévoir les actions futures	Evaluation les effets des décisions passées
	Intègre des informations qui sont hors du champ de la contrôlabilité	N'intègre que des informations qui sont dans le champ de la contrôlabilité

Ce sont surtout les différences d'objectifs entre les deux concepts qui justifient les différences de forme, de contenu et d'usage :

- Le tableau de bord est avant tout un outil d'aide au pilotage et à la gestion opérationnelle avant d'être un outil de consolidation. Il sert à suivre, voire anticiper le processus et permet l'adaptation flexible des actions ;
- La *responsibility accounting* sert à faire remonter les informations sur le degré de réalisation des objectifs. Elle permet de savoir si les objectifs ont été atteints et à déclencher la recherche d'actions correctives si besoin est.

La tradition budgétaire américaine a conduit à l'existence d'un système de *responsibility accounting* où la fréquence mensuelle a été la norme et construit dans la perspective de la consolidation financière, d'où l'importance des informations de liaison d'un niveau à l'autre. En France, l'accent est mis sur les informations locales. Dans la mesure où le tableau de bord met l'accent sur le suivi des activités nécessaires à la réalisation des objectifs, ceci laisse une place aux données non financières alors que la *responsibility accounting* est étroitement liée à la structure budgétaire et aux budgets, ce qui a pour conséquence de mettre l'accent sur les données financières, même aux niveaux les plus bas.

Suivant la position hiérarchique, l'une ou l'autre des formes (*responsibility accounting* ou tableau de bord) sera plus ou moins privilégiée. Si le décideur est au niveau de la direction générale, l'instrument d'information utilisé sera de type *responsibility accounting* car il s'agit de connaître les résultats des objectifs délégués. On ne s'intéresse pas à la manière dont ils ont été réalisés. Par ailleurs, le relatif retard dans l'information n'est pas crucial car le cycle « action - réaction » n'est pas nécessairement rapide à ce niveau, tout au moins dans un univers assez stable. Au niveau des unités opérationnelles, par contre, ce qui importe est de comprendre les modalités de la réalisation des objectifs donc de recourir à des informations structurées dans les tableaux de bord qui est donc un instrument orienté vers la réactivité à cycle court.

Tableau de bord et *responsibility accounting* offrent donc deux lectures complémentaires de l'activité, le premier étant centré sur la description de la manière dont ont été réalisés les objectifs et le second sur leur niveau de réalisation. Le système d'information de gestion n'est pas l'un ou l'autre des deux outils évoqués ici, il est une combinaison à géométrie variable des deux. Par sa sélection d'indicateurs représentatifs des outils de maîtrise de la réalisation des objectifs, le tableau de bord donne une image composite, flexible et sélective de l'organisation. C'est un outil de communication sur la base d'une vision partagée par les deux parties au dialogue. La *responsibility accounting* donne une image assez mécanique sur la base d'un modèle défini *a priori* et construit pour permettre la consolidation. Il n'y a pas ici à opérer de réduction car le modèle est lui-même déjà réduit.

Il est important de mentionner la dénomination américaine actuelle du tableau de bord – *Balanced Score Card* - même si les « puristes » y trouvent des différences.

Le développement d'une instrumentation de contrôle utile aux actionnaires a été critiqué dès les années 60 avec la remise en cause de la primauté accordée au *return on investment (ROI)*, comme critère central de gestion du fait du comportement « court-termiste » qu'il engendre. S. Chatelain-Ponroy & S. Sponem²³ parlent de trop fort lien entre comptabilité financière et comptabilité de gestion, et T. Chanegrih²⁴ d'« inféodation ». T. Johnson & R. Kaplan²⁵ ont attribué la perte de compétitivité de l'industrie américaine au développement d'outils de contrôle pour les actionnaires. Ils ont alors proposé un recentrage des outils de contrôle sur les préoccupations managériales avec des outils tels que le *Balanced Scorecard (BSC)*, le *Target Costing* ou encore l'*Activity Based Costing (ABC)*. Dans les années 1990-2000, accompagnant le développement des fonds de pension américains, un mouvement d'évolution inverse s'opère : les actionnaires sont à nouveau remis au cœur des systèmes de contrôle et d'incitation (cf. le développement de l'*Economic Value Added - EVA*). Pour P. Lorino²⁶, les outils de contrôle se sont détournés des besoins internes de gestion car le diagnostic

²³ S. Chatelain-Ponroy & S. Sponem, « Evolutions et permanence du contrôle de gestion », *Economie et Management*, 2007, pp.12-18

²⁴ T. Chanegrih, « Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement », *Management & Avenir*, n° 58, 2012, pp. 95-115

²⁵ T. Johnson & R. Kaplan, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass, 1987

²⁶ P. Lorino, *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Paris, 1995, ISBN 2-7081-1883-1

de performance en interne, reposant sur des principes tayloriens, n'était pas supposé exiger de grands raffinements analytiques. Aussi se sont-ils principalement concentrés sur les obligations d'information financière externe en prêtant attention à la précision du chiffre. H. Bouquin explique que le contrôle de gestion vit aujourd'hui une époque paradoxale où la logique financière est particulièrement influente sur les outils de contrôle tandis que la logique de la performance sur le terrain, dans l'action reste primordiale et de deux logiques complémentaires, qu'il qualifie de « logique de la performance financière » et de « logique technico-économique. J. Taipaleenmäki *et al.*²⁷ expliquent que la convergence comptabilité financière et comptabilité de gestion est facilitée par les technologies de l'information, notamment la technologie XBRL qui permet de définir précisément une donnée comptable et de la relier à d'autres données selon une taxonomie standardisée. Les outils traditionnels du contrôle sont fondés sur le *reporting* et le *responsibility accounting*, développés aux Etats-Unis dans les années 60. Ils reposent sur une modélisation financière et comptable de l'organisation. Les budgets et plans, le contrôle budgétaire et les indicateurs de rentabilité (puis de profitabilité) constituent l'instrumentation majeure de ce contrôle traditionnel.

Quatre critiques reviennent de façon récurrente dans la littérature en contrôle :

- Le management par les chiffres privilégie le court terme sur le long terme pour des raisons de rentabilité et peut ainsi étouffer certaines innovations, ou certaines activités telles que le respect de l'environnement, dont le *ROI* est difficilement mesurable et qui ont pourtant un impact considérable en termes de performance sur l'organisation ;
- Les outils de mesure de la performance financière ont un caractère *a posteriori* puisqu'il s'agit de rendre compte, *via* la quantification, d'événements passés ;
- Le contrôle budgétaire est une procédure lourde et complexe, malgré les technologies de l'information et qui produit parfois un effet inverse à celui qui était attendu ;
- Il délivre également les informations trop tardives pour être exploitées en termes de pilotage ;
- Les outils de mesure de la performance financière sont peu actionnables car ils ne donnent pas d'explication sur les causes des phénomènes remontés. De plus, les indicateurs financiers sont agrégés et ne permettent pas la traduction de la stratégie en plans d'actions concrets ;
- Les outils de contrôle et de mesure de la performance financière reposent également sur des postulats, non adaptés actuellement ou non observés en pratique notamment un postulat comportemental de confiance auprès des managers opérationnels et de délégation de la part de la hiérarchie. Ils s'appliquent dans une organisation verticale et hiérarchique, de structure simple. L'exercice prévisionnel, quant à lui est un exercice balisé dans un environnement économique relativement stable. Enfin, il repose sur le respect du principe de contrôlabilité : la performance d'un centre de responsabilité est mesurée sur les éléments maîtrisés par ce centre. Les formes organisationnelles actuelles relèvent davantage de la structure matricielle, voire en réseau. La verticalité des processus fait place à la transversalité. L'environnement économique est plus incertain, l'interdépendance entre les fonctions de l'organisation est forte.

A partir des années 2000, la profonde remise en question de l'outil « budget – contrôle budgétaire » est représentative de ces limites, le paradigme du « contrôle – *reporting* »

²⁷ J. Taipaleenmäki & S. Ikaheimo S., « On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting – The Role of Information Technology in Accounting Change », *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 14, n° 4, 2013, pp. 321-348

faisant place à celui du « contrôle – pilotage ».

H. Löning *et al.*²⁸ résumant ainsi les caractéristiques attendues de ces nouveaux outils de « contrôle – pilotage » :

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières, voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu standard pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, important, permettant d'agir
Présentations souvent rébarbatives	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

La rénovation de l'appareil budgétaire est passée par une simplification (processus budgétaire plus court, moins de lignes budgétaires, etc.) et par une modulation (système de re-prévisions) du système. Cependant, cette rénovation n'a pas fondamentalement concerné l'outil, mais d'avantage la structure organisationnelle ou l'usage qui en était fait. L'idée d'un système de contrôle interactif, impulsée par les recherches de R. Simons²⁹ a fait son chemin. Les indicateurs financiers ont aussi été rénovés. Le *ROI*, indicateur de performance peu actionnable, sujet à la manipulation et induisant une vision court-terme laisse place à l'*EVA*, qui reprend la « méthode du bénéfice résiduel » et connaît un grand succès en matière d'évaluation de la performance même s'il s'agit avant tout de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire et de responsabiliser le manager sur celle-ci. La « méthode Objectifs – Variables d'Action » (OVAR), développée par un groupe de professeurs d'HEC dans les années 1990, a permis d'établir un lien entre les différents tableaux de bord et la stratégie organisationnelle.

Les tableaux de bord stratégiques semblent comporter des qualités en termes de « contrôle – pilotage » :

- Ces outils sont plus anticipateurs car ils reposent sur un choix d'indicateurs produisant une information « en amont », préférant parfois des indicateurs non financiers à des indicateurs financiers ;
- Ces outils sont plus actionnables, la méthode OVAR, par exemple, liant objectifs, variables d'action et plans d'action ;
- Leur construction permet le rapprochement des dimensions opérationnelles et stratégiques *via* la mise en œuvre d'un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Cette communication permet une co-construction de la stratégie.

²⁸ H. Löning & V. Malleret & J. Méric & Y. Pesqueux, *Contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, Dunod, Paris, 2013, 320 p., ISBN 9782100587452

²⁹ R. Simons, « The Role of MCS in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », 1990, *Accounting, Organizations and Society*, n° 15, 1990, pp. 127-143

Cependant la littérature s'intéressant aux tableaux de bord évoque deux limites conceptuelles : des limites liées aux indicateurs non financiers (une évaluation hétérogène), et des limites liées au « contrôle – pilotage » par les indicateurs, ces tableaux de bord ne servant plus à piloter, mais à alerter. De plus, l'automatisation des tableaux de bord sert davantage le pilotage à court terme qu'à long-terme, mettant en question la cohérence. L'automatisation peut être par ailleurs réductrice de latitude en termes de pilotage dans la mesure où l'information non techniquement traduisible, mais prépondérante peut être délaissée.

Le tableau de bord stratégique

Le tableau de bord stratégique propose une évaluation multicritère de la performance en cherchant à compléter la dimension financière par une dimension opérationnelle et à les articuler. La mixité entre des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers n'est pas une simple juxtaposition, mais propose une démarche structurée, impliquant l'identification des interactions et des contradictions possibles entre les différents indicateurs. Les indicateurs doivent être organisés « en système », ce qui permet de faire le lien entre les dimensions opérationnelle et stratégique et de développer une vision à plus long terme, les indicateurs non financiers étant qualifiés d'indicateurs *ex ante* ou de *leading indicators*. Les tableaux de bord proposent un arbitrage « coût – précision – délai » de l'information en privilégiant les délais d'obtention à un coût raisonnable, en renonçant à l'exhaustivité et à la précision ». Il faut enfin insister sur la nécessaire clarté et concision du tableau de bord. La qualité d'un tableau de bord est conditionnée par une adéquation avec le contexte organisationnel et doit s'adapter aux besoins spécifiques du pilotage. L'outil n'a pas pour vocation de reporter de façon disciplinaire, mais de guider l'action.

Le *Balanced Score Card* (BSC)

Le *BSC* a connu un vif succès dans les années 1990. Il tire son avantage du refus de laisser les seuls indicateurs financiers servir à gouverner l'organisation.

Le *BSC* définit quatre niveaux de performance complémentaires, auxquels sont reliés objectifs, indicateurs et plans d'action. Il repose sur des indicateurs financiers pour s'assurer de l'augmentation de la valeur actionnariale (axe financier), des indicateurs informant sur la satisfaction des clients (axe client), des indicateurs correspondant aux différents leviers de compétitivité de l'organisation (axe processus internes) et des indicateurs reliés aux ressources immatérielles (axe apprentissage et innovation). Il a progressivement évolué d'un outil de mesure à un outil de management avec la mise en place de la notion de causalité, les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers étant reliés. Il est question d'adjoindre une cinquième dimension aujourd'hui : celle d'un axe environnemental.

Tout comme le tableau de bord stratégique, le *BSC* semble répondre à de nombreuses attentes en termes de « contrôle – pilotage » :

- L'outil est d'avantage anticipateur, car il ajoute des *leading* indicateurs aux *lagging* indicateurs pour la mesure de la performance ;

- L'outil est d'avantage explicatif *via* l'établissement des liens de cause à effet ;
- L'outil est d'avantage orienté vers l'action car il tente d'établir un lien entre la stratégie globale et les actions opérationnelles.

La principale critique réside dans le concept de causalité défini par les inventeurs du *BSC*. En effet, même s'il existe une co-variation entre la « fidélité client » et la performance financière, une « fidélité client » accrue n'est pas une cause générique de performance financière à long terme car si l'on peut affirmer qu'un client non fidèle coûte cher, on ne peut affirmer qu'un client fidèle ne coûte pas cher. Une autre critique porte sur la hiérarchisation des différentes dimensions dans le modèle de cause-à-effet. Les relations de cause-à-effet subordonnent les trois autres axes à l'axe financier dont le but est de garantir l'augmentation de la valeur actionnariale. *In fine*, la logique disciplinaire imprègne le *BSC* dont la volonté initiale était de servir des préoccupations davantage managériales.

D'autres méthodes ont également été développées : l'*unité de valeur ajoutée (UVA)* et le *Time Driven Activity Based Costing (TD-ABC)* apparue en 2004 et présentée comme une évolution simplificatrice de l'ABC.

Les indicateurs du pilotage de performance financière : ROI et EVA

Le *ROI* et l'*EVA* sont deux outils expliquant que la performance dépend de la capacité à rémunérer les actionnaires au niveau souhaité. Le *ROI* a été un outil important chez *General Motors* et *Dupont* dès les années 1930. L'*EVA*, connu sous le nom de « bénéfice résiduel », est né dans les années 1950 chez *General Electric*. Ces deux indicateurs symbolisent le poids de l'actionnaire et la volonté de le satisfaire. Ils offrent une représentation de la rentabilité, par différence avec les indicateurs qui offrent une représentation de la profitabilité car il s'agit de calculer le résultat obtenu compte-tenu du poids financier des moyens engagés pour l'obtenir.

Le *ROI* est un ratio qui mesure la performance financière en prenant en compte les capitaux investis. Son but initial est la responsabilisation des managers sur la rentabilité du capital engagé. Il présente l'avantage d'une formulation d'objectif relativement simple, accompagnée d'une palette d'actions envisageable pour l'atteindre. Il permet également une comparaison entre des activités de nature très différentes.

Cependant cette simplicité apparente et attractive est aussi la raison principale de ses échecs en termes de « contrôle – pilotage ». La simplicité du modèle a engendré une utilisation massive alors que la diversification des activités (importante dès les années 1960) aurait dû encourager le contraire. Il conduit à favoriser le court-terme, et à provoquer une gestion myope car les activités dont la priorité est d'investir risquent d'être sacrifiées au profit d'activités à la rentabilité immédiate. D'un point de vue purement technique, l'indicateur n'incorpore pas véritablement les actifs immatériels, qui représentent une part grandissante dans les éléments de la valeur de l'organisation.

A la différence du *ROI*, l'*EVA* se mesure en valeur absolue, évitant la tentation de maximiser le ratio. Il rend également compte des effets de taille d'une entité organisationnelle. Il favoriserait ainsi davantage la croissance en s'éloignant du court

terme. Il faut en souligner la complexité de calcul et les implications car il s'agit de découvrir les liens entre le coût des capitaux et la part de marché. Ceci étant, l'EVA connaît les mêmes limites que le *ROI*, sa nature financière le laissant déconnecté de l'action quotidienne.

Il faut cependant insister sur la mauvaise utilisation de ces indicateurs plutôt que sur leurs caractéristiques inhérentes. Le *ROI* a été créé pour un management pluri-annuel, dans la logique d'une stratégie s'évaluant sur le long-terme.

Tableau de comparaison des outils du contrôle de gestion³⁰

³⁰ S. Roszak, *La mise à l'épreuve du dispositif dit de Reporting Intégré : levier d'effectivité ou nouvel avatar du contrôle ?*, Thèse de sciences de gestion, CNAM, 2017
Yvon PESQUEUX

Outil	Qualité outil anticipateur		Qualité outil explicatif		Qualité outil orienté vers l'action	
	Forces	Faiblesses	Forces	Faiblesses	Forces	Faiblesses
Systèmes de reporting		L'outil ne contient que des données financières (condition d'homogénéité)		L'outil ne permet pas un accès aux détails d'avantage opérationnels L'outil ne contient que des données financières (condition d'homogénéité)	La consolidation offre une image globale de la performance organisationnelle	L'outil ne permet pas un accès aux détails d'avantage opérationnels La procédure de construction est inadaptée à l'action des pilotes (mensuelle, tardive, laborieuse,...) L'outil n'entraîne pas un rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique Outil inadapté au contexte organisationnel actuel
Outil budget-contrôle budgétaire		Caractère exclusivement comptable et financier Suivi des écarts Cadre de l'outil trop rigide	Inefficacité de l'outil : mauvais rapport ressources engagées/valeur de l'information en terme de pilotage	Caractère exclusivement comptable et financier	Définition d'objectifs communs Coordination des différentes unités de l'organisation	Objectifs stratégiques trop financiers La procédure de construction est inadaptée à l'action des pilotes (peu fiable, tardive, laborieuse,...)
Indicateurs de performance financière (ROI & EVA)		Simplicité du modèle ROI développe une gestion "myope" Modèle ROI ne prend pas en compte les actifs immatériels			Simplicité du modèle ROI	Expression de l'outil ROI sous forme d'un ratio Langage financier
Tableau de bord stratégique	Présence d'indicateurs non financiers		Indicateurs organisés en "système"		Indicateurs organisés en "système" Contient peu de données, données centrées sur des critères importants	Indicateurs financiers non agrégeables et difficiles à connecter Gestion accrue du nombre d'indicateurs
Balanced Scorecard	Présence d'indicateurs non financiers		Etablissement de liens de cause à effet		Etablissement de liens de cause à effet Rapprochement dimensions stratégique et opérationnelle	Concept de causalité subordonne axes non financiers à l'axe financier
Pilotage par les processus (dont méthode ABC)	Outils extravertis (focus sur la valeur pour le client et autres parties prenantes externes)		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts Transversalité de l'approche	
Pilotage par les produits (dont Target Costing)	Outils extravertis (focus sur la valeur pour le client et autres parties prenantes externes)		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts Transversalité de l'approche	

Il est possible de parler d'évolution relativement incrémentale des outils de contrôle, les nouveaux outils venant se superposer aux anciens en intégrant quelques corrections ou améliorations.

Mais il est important de souligner aussi le caractère paradoxal du contrôle et, par conséquent, de ses méthodes et techniques. Au-delà de la tension « actionnaires – managers », le contrôle est un outil de cohérence organisationnelle. Le contrôle se doit
Yvon PESQUEUX

aussi d'assurer la cohérence extra-organisationnelle, définie comme le décryptage de signaux à intérêt stratégique et l'adaptation des capacités organisationnelles avec son environnement. Les outils de contrôle sont des dispositifs croisés de cohérence externe et de cohérence interne *via* la production d'information. H. Bouquin explique que le contrôle doit aider le manager dans l'équilibrage de trois principaux objectifs qui peuvent se révéler paradoxaux - la création de valeur au sens de rentabilité, la compétitivité des opérations et la pérennité et propose une « diagonale des paradoxes » opposant l'hypertrophie d'un objectif à l'atrophie des deux autres. D'autres paradoxes reviennent de façon récurrente : intégrer mais différencier, exécuter la stratégie mais ne pas brider la créativité et l'innovation, formaliser tout en étant conscient que l'information importante peut se trouver hors des systèmes formalisés de contrôle, contrôler les comportements mais savoir déléguer. R. Simons signale l'existence de trois formes de tensions contradictoires : opportunités illimitées *versus* capacité d'attention limitée, stratégie délibérée *versus* émergente et intérêt individuel *versus* besoin d'appartenance à un groupe social. Cependant les couples paradoxaux ne se limitent pas à trois. On peut également évoquer les couples « différenciation – intégration », « routine- innovation », « court terme - long-terme », « changement – stabilité », etc. compte-tenu des effets de l'automatisation liée au développement des systèmes d'information quant à la cohérence des représentations et la cohérence des comportements.

Le reporting intégré (RI)

La question du *reporting* intégré a été institutionnalisée par *The International Integrated Reporting Council (IIRC)*, un consortium réunissant pouvoirs publics, investisseurs, entreprises, entités de normalisation, profession comptable et ONG.

Le *reporting* intégré a été présenté par l'IIRC dans deux documents de référence :

- Le *Consultation Draft*³¹, publié en Avril 2013, dont l'objectif était de recueillir des commentaires de la part de l'ensemble des parties prenantes avant la publication du référentiel ;
- L'*IR International Framework*³², version initiale du référentiel, publiée par l'IIRC en Décembre 2013.

Selon le *IR International Framework*, un rapport est dit intégré s'il est préparé en conformité avec le cadre de référence (IIRC, 2013), c'est-à-dire une méthodologie fondée sur des principes directeurs (*Guiding Principles*) et des éléments de contenu (*Content Elements*). L'IIRC opère la distinction entre « outil » et « démarche » par référence à l'*Integrated Report* » et à l'*Integrated Reporting* (le processus de gestion conduisant à la production de l'outil *Integrated Report*). La démarche de management proposée par l'IIRC repose sur la réflexion qui initialise et accompagne le rapport intégré, mais également l'ensemble des rapports et communications pertinents pour l'organisation. Le référentiel définit l'*Integrated Thinking* comme suit : « *Le concept de réflexion intégrée consiste, pour une organisation, à tenir effectivement compte des relations qui existent entre ses diverses unités opérationnelles et fonctionnelles et les capitaux qu'elle utilise et qu'elle altère. La réflexion intégrée conduit à une prise de décision et à des actions prenant en compte la génération de valeur sur le court, le*

³¹ The IIRC, « Consultation Draft », 2013, www.theiirc.org

³² The IIRC, « IR International Framework », 2013, www.theiirc.org

moyen et le long terme ». Aussi le cadre de pilotage proposé par l'IIRC repose à la fois sur une démarche de management basée sur l'intégration (de l'organisation et des horizons temporels) et sur un outil représenté par le rapport intégré. Le document contiendra alors des éléments de mesures financières et non financières de la performance (dont les effets environnementaux), un système d'indicateurs, reflet d'un modèle « causes – effets » portant sur l'action, une présentation synoptique et analytique de l'information.

Le « Rapport Intégré » est guidé par deux principes directeurs : les principes de sélectivité (donner des informations sur les éléments qui ont un impact « prépondérant » sur la capacité de l'organisation à créer de la valeur) et de concision tout en ménageant un accès à une information plus détaillée au regard de deux prérequis (l'information présentée dans le rapport doit être liée avec l'information de gestion sous-jacente et l'organisation doit disposer de technologies permettant d'avoir accès à cette information sous-jacente). L'application des principes de connectivité et d'*Integrated Thinking* repose sur l'existence d'un système d'information intégré permettant une connexion de l'information de gestion. L'*Integrated Thinking* vise à un rapprochement horizontal et vertical de l'organisation, des dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation tout en permettant une meilleure coordination des différentes unités.

Le *Framework* souligne que la mise en œuvre de l'*Integrated Thinking* permet de se focaliser sur la manière dont l'organisation adapte son *business model* et sa stratégie pour répondre aux évolutions de son écosystème ainsi qu'aux risques et opportunités en permettant aux organisations de se remettre en question et de vivre leur histoire au lieu de simplement la communiquer car il conduit les parties prenantes internes clé et les responsables à réfléchir en groupe sur la façon dont l'organisation crée de la valeur. Le principe directeur des « relations avec les principales parties prenantes » consolide et étend le périmètre d'intégration et d'adhésion à l'externe.

Outils de contrôle - management	Perspective du <i>reporting</i> intégré
<i>Balanced Scorecard</i> : l'intégration concerne la relation entre la dimension horizontale et la dimension verticale de l'organisation	Outil centré sur le management de la performance - <i>performance centric device</i> (P)
<i>Activity Based Costing</i> : l'intégration concerne la relation entre la stratégie et l'opérationnel	Outil centré sur la réalisation des activités de l'entreprise – <i>work centric device</i> (W)
<i>Shareholder Value analysis</i> : l'intégration concerne l'alignement du management sur la base d'un calcul	Outil centré sur les frontières de l'organisation – <i>boundaries centric device</i> (B)
<i>Knowledge Management</i> : l'intégration concerne l'exploitation des données dans une perspective « coût »	Outil centré sur les ressources de l'organisation – <i>ressources centric device</i> (R)

Concepts du contrôle et SI intégré, adapté de N. Dechow *et al.*³³

Le *RI* est structuré sur une gestion par les activités : il doit expliquer la manière dont une organisation crée de la valeur au cours du temps. Le *Framework* explique qu'au cœur du processus de création de valeur se trouve le *business model* de l'organisation

³³ N. Dechow *et al.*, « Management Control of Complex Organisation - Relationship between Management Accounting and Information Technology », in C. S. Chapman & A. Hopwood, A. & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford, 2007, pp. 625–640
Yvon PESQUEUX

dont les activités concernant la planification, la conception et la fabrication de produits, mais aussi la mise à disposition de compétences ou de savoir-faires spécialisés. C'est à partir du *business model* que sont établies les connexions avec les autres éléments constitutifs du rapport intégré, dont la stratégie (objectifs stratégiques et plans d'allocation des ressources), les « risques – opportunités » et la performance (définition des indicateurs clé de performance). L'identification des activités et des compétences constitue ainsi une étape primordiale dans la construction du dispositif *RI*.

Un dernier facteur évoqué est celui de la distribution et de l'adaptation des outils aux différents pilotes organisationnels. Le *Framework* consacre un chapitre à la définition des potentiels utilisateurs du *Reporting Intégré*. Il précise que même si le but premier du *Reporting Intégré* est d'expliquer aux apporteurs de capital financier comment l'organisation crée de la valeur au fil du temps, il est cependant utile à l'ensemble des parties prenantes intéressées par la capacité de l'organisation à créer de la valeur, et notamment aux différents pilotes de l'organisation. Comparé au *reporting* traditionnel, le contenu d'un rapport intégré est davantage adapté aux besoins spécifiques des pilotes organisationnels, à la fois globaux et locaux. En premier lieu, les stratèges globaux disposent d'un *reporting* adapté à la situation particulière de l'organisation, *via* une approche fondée sur des principes. La production d'un rapport, basé sur le concept de « réflexion intégrée » permet en théorie l'élaboration d'un contenu adapté à l'ensemble des besoins.

En termes de périodicité, le *Consultation Draft* précise que, même si « un rapport intégré autonome doit être préparé chaque année durant le cycle officiel de *reporting* financier », le processus *RI* doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports réalisés en interne. Le *Reporting Intégré* s'inscrit dans une démarche de réconciliation des dimensions disciplinaires et habilitantes du contrôle *via* le principe de connectivité.

L'Extensible Business Reporting Language (XBRL)

*XBRL International*³⁴ est un consortium international qui fait la promotion du langage *XBRL* dont l'objectif est d'améliorer le *reporting*. Le site internet de *XBRL International* met en avant sa capacité en termes de *reporting* transactionnel, et donc de son potentiel pour le « contrôle – pilotage » en interne (et non pas seulement pour le *reporting* externe). *XBRL* permet de capturer, archiver, transmettre et agréger de façon standardisée les transactions comptables élémentaires et permet d'avoir un accès aux données détaillées. Il se veut répondre aux critiques adressées aux *Enterprise Resource Planning* (ERP). Il repose sur trois catalyseurs : la mise en place de standards (pour la définition des formats de *reporting* électronique), la mise en œuvre de méthodes de traitement des *Big Data*, la technologie pour mettre en place les ponts entre un *reporting* digital et les autres informations organisationnelles.

De la performance

³⁴ www.xbrl.org

Il est important de remarquer l'inflation de l'usage de la notion qui le vide de son sens organisationnel pour lui conférer une dimension idéologique en en faisant à la fois un « mot valise » et un *buzzword*³⁵.

Il faut d'abord remarquer son ambiguïté comme matérialisation d'une « performance organisationnelle » et signaler combien, au travers de la vulgate de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE), on trouve ici la production idéologique d'une managérialisation de la société. La performance s'établit comme principe de justice au service d'une morale utilitaire. Il est alors question de fonder un projet d'obéissance au regard d'une convention fondant une demande d'obéissance par réflexe.

En sciences de gestion, G. Murphy *et al.*³⁶ relèvent l'existence de trois approches de la performance organisationnelle : l'approche fondée sur l'atteinte des objectifs (l'organisation est évaluée par les objectifs qu'elle se fixe), l'approche systémique qui prend en considération la réalisation simultanée de plusieurs aspects des performances génériques et l'approche des « constituantes multiples » qui postule que les différentes parties prenantes de l'organisation feront différentes évaluations de la performance. En management stratégique, R. Venkataraman & V. Ramanujam³⁷ mettent en évidence une classification des mesures de la performance en deux dimensions (des éléments de mesures financiers et non financiers - opérationnel) et selon la source des données utilisées (données primaires ou secondaires) ainsi que selon leur degré de subjectivité. Dans le contexte idéologique actuel, la performance est considérée sous le prisme de la performance économique et financière. La notion d'efficacité a également constitué la base de travaux sur la performance, les deux termes de *performance* et d'*effectiveness* étant utilisés indifféremment pour parler de la performance organisationnelle. C'est aujourd'hui une conception multidimensionnelle de la performance qui domine.

J. P. Campbell³⁸ propose une liste de trente critères d'efficacité provenant d'un examen approfondi de tous les critères utilisés dans la littérature jusqu'en 1974 : l'efficacité globale, la productivité, l'efficacité, le profit, la qualité, les accidents au travail, la croissance, l'absentéisme, le *turnover*, la satisfaction au travail, la motivation, le degré moral des agents organisationnels, le contrôle, le degré de « conflit – cohésion », la « flexibilité-adaptation », la définition et la planification des objectifs, le consensus sur les buts, le degré d'internalisation des buts, la congruence des rôles et des normes, les capacités interpersonnelles des gestionnaires, les capacités des gestionnaires à l'égard de la tâche, la qualité de la gestion et de la diffusion de l'information, la réactivité, l'interaction avec l'environnement, l'évaluation par des instances externes, la stabilité de la structure organisationnelle, l'évaluation des ressources humaines, le degré de participation et l'influence partagée avec les employés, la formation et le développement professionnel, l'accent mis sur la réalisation. Il attire l'attention sur le fait qu'il n'y a pas de refuge possible dans l'objectivité, que c'est une erreur de chercher

³⁵ Y. Pesqueux, « Dix jalons d'épistémologie des sciences de gestion », halshs-02530236, 2/4/2020

³⁶ G. Murphy & J. Trailer & R. Hill, « Measuring Performance in Entrepreneurship », *Journal of Business Research*, vol. 36, n° 1, 1996, pp. 15-23

³⁷ R. Venkataraman & V. Ramanujam, « *Measurement of Business Economic Performance. An Examination of Method Convergence* », *Working Paper*, Alfred P. Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, Working Paper WP #1814-86, August 1986

³⁸ J. P. Campbell, « On the Nature of Organizational Effectiveness », in P. S. Goodman & J. M. Pennings (Eds.), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1977, pp. 13-55

des critères objectifs, qu'il n'y a pas d'algorithme pour choisir dans cette multitude de critères, qu'il faut plutôt s'intéresser à découvrir comment les agents organisationnels arrivent à résoudre la question de l'efficacité organisationnelle et les aider dans ce sens, et qu'évaluer l'efficacité organisationnelle commence par une série de jugements de valeur qui relève d'une décision politique et que l'efficacité organisationnelle, c'est ce que doit être l'organisation selon les principaux agents organisationnels « stratégiques ».

W. R. Scott³⁹ propose de réunir les différents indicateurs/critères de l'efficacité en trois modèles systémiques : le modèle rationnel (approche mécaniste mettant l'accent sur la productivité et l'efficacité), le modèle naturel (approche holiste prenant en compte des aspects tels que le moral et la cohésion des employés) et le modèle de système ouvert (qui prend en considération l'organisation considérée comme un système rationnel ainsi que les activités de soutien). S. E. Seashore⁴⁰ propose également trois modèles : le modèle des objectifs (approche mécaniste mettant l'accent sur la productivité et l'efficacité), le modèle naturel (approche systémique prenant en compte des aspects tels que le moral et la cohésion des employés) et le modèle du processus de décision (qui met l'accent sur le processus de traitement de l'information). K. S. Cameron⁴¹ propose quatre perspectives : le modèle des objectifs (similaire aux modèles rationnel ou objectif décrits par W. R. Scott et S. E. Seashore, le modèle des ressources (similaire au modèle de système ouvert de W. R. Scott, le modèle du processus interne (à mettre en parallèle avec le modèle du processus de décision de S. E. Seashore) et le modèle de satisfaction des acteurs (l'organisation est considérée comme un ensemble de coalitions dynamiques dans lequel des réseaux transactionnels complexes se sont développés ; l'organisation efficace doit suffisamment satisfaire chacune des coalitions pour assurer la continuité des transactions).

Pour ce qui est des modèles multidimensionnels de la performance, il faut noter le modèle de R. E. Quinn & J. Rohrbaugh⁴² qui, soulignant les confusions qui existent quant à la définition de la performance dans la mesure où il s'agit d'un construit, identifient un ensemble de construits de la performance, les variables présentant certaines similarités étant regroupées.

Le modèle d'E.-M. Morin *et al.*⁴³ part du constat que le construit « performance » repose sur le système axiologique des « évaluateurs – chercheurs ». Ils décèlent quatre dimensions ou approches principales de l'efficacité organisationnelle : la dimension sociale (qui met en avant l'importance des relations entre les individus et les groupes), la dimension économique (qui se réfère à l'échange des ressources entre l'organisation et son environnement, et où il s'agit d'évaluer l'efficacité économique en termes de qualité et de quantité des ressources acquises et épargnées, nécessaires au bon

³⁹ W. R. Scott, « Effectiveness of Organizational Effectiveness Studies », in P. S. Goodman & J. M. Pennings, *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, Jossey-Bass, San Francisco, 1977

⁴⁰ S. E. Seashore, « Assessing Organizational Effectiveness with Reference to Member Needs », *Meetings of the Academy of Management*, 1979

⁴¹ K. S. Cameron, « Measuring Organization Effectiveness in Institutions of Higher Education », *Administrative Science Quarterly*, vol.23, 1978, pp.604-632

⁴² R. E. Quinn & J. Rohrbaugh, « A Spatial Model of Effectiveness Criteria », *Management Science*, vol. 29, n° 3, 1983, pp.363-377

⁴³ E.-M. Morin & A. Savoie & G. Beaudin, *L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures*, Gaëtan Morin Éditeur, Boucherville, 1994

fonctionnement), la dimension politique (qui concerne les relations que l'organisation entretient avec les parties prenantes externes et qui concerne la légitimité de l'organisation lui permettant de mettre en œuvre sa stratégie) et la dimension systémique (qui met en avant la question de la pérennité de l'organisation).

Le modèle d'A. Bourguignon⁴⁴ prend comme point de départ la polysémie de la notion de « performance » et met en exergue trois sens : comme représentation du succès, comme résultat de l'action et comme évaluation d'un processus.

E. W. Rogers & M. Wright⁴⁵ et le modèle du *Performance Information Market (PIM)* proposent de prendre en considération les différentes parties prenantes ayant un impact direct ou indirect sur la performance et dont dépend la survie de l'organisation. Ils mettent l'accent sur l'efficacité et l'efficience, différences dues aux divergences d'objectifs entre les différentes parties prenantes. Ils distinguent quatre marchés : le marché financier, le marché du travail, le marché du consommateur et le marché (social) politique, l'organisation devant composer avec les différentes attentes et normes de chaque « marché » au regard des différentes parties prenantes qui les constituent. Ces marchés sont en interaction et peuvent exercer des pressions sur l'organisation qui doit tenter alors de gérer la performance simultanément dans les différents *PIM*. Pour que les marchés fonctionnent, l'information doit circuler suffisamment librement entre eux, l'environnement politique et social servant de boucle de rétroaction aux différents niveaux des *PIM*. Selon la structure et le but de l'organisation, la pondération des *PIM* peut varier, y compris dans le temps.

Le modèle de C. Sicotte *et al.*⁴⁶ part de l'absence de consensus quant à la définition de la performance du fait de la divergence des conceptions. Ils proposent un modèle intégrateur à vocation exhaustive en considérant la performance organisationnelle comme une action sociale par référence à la théorie de l'action sociale de T. Parsons⁴⁷ au regard de quatre pôles : *Adaptation* - interaction avec son environnement pour acquérir des ressources et s'adapter, *Goal-attainment* - orientation vers les buts, *Integration* - régulation et harmonisation de ses processus internes et *Latency* - maintien de valeurs et normes qui facilitent et contraignent les trois fonctions – la référence « *AGIL* ». Il s'agit de quatre sous-systèmes autosuffisants et contingents dans leurs relations les réciproques et entre lesquels l'organisation doit maintenir une tension dynamique et un équilibre toujours renégocié. Ce modèle insiste sur les interactions entre les quatre pôles et souligne six différents alignements : 1- Alignement stratégique (Adaptation - Atteinte des buts), 2- Alignement allocatif (Adaptation - Production), 3- Alignement tactique (Atteinte des buts - Production), 4- Alignement opérationnel (Maintien des valeurs - production), 5- Alignement légitimatif (Maintien des valeurs -

⁴⁴ A. Bourguignon, « Peut-on définir la performance ? », *Revue française de comptabilité*, n° 269, 1995, pp. 61-66 – « Sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 1, 1997, pp. 89-101

⁴⁵ E. W. Rogers & M. Wright, « Measuring Organizational Performance in Strategic Human Resource Management : Problems, Prospects, and Performance Information Markets », *Human Resource Management Review*, vol.8, n°3, 1998

⁴⁶ C. Sicotte & F. Champagne & A. P. Contandriopoulos, « A Conceptual Framework For The Analysis of Health Care Organizations Performance », *Health Services Management research*, n° 11, 1998, pp.24-48 – « La performance organisationnelle des organismes publics de santé », *Rupture*, vol. 6, n° 1, 1999, pp.34-46

⁴⁷ T. Parsons, *The Social System*, Free Press, New-York, 1951 (traduction française, Dunod, Paris, 1993

Atteinte des buts), 6- Alignement contextuel (maintien des valeurs – adaptation).

Une approche de la « performance globale » a été formulée en 1994 par J. Elkington, fondateur du cabinet de conseil *SustainAbility* au regard de la trilogie « *People – Planet – Profit* » développée dans son ouvrage de 1997⁴⁸.

Le sigle international ESG est utilisé par la communauté financière pour désigner les critères Environnementaux (gestion des déchets, la réduction des émissions de gaz à effet de serre et la prévention des risques environnementaux), Sociaux (la prévention des accidents, la formation du personnel, le respect du droit des employés, la chaîne de sous-traitance - *supply chain* - et le dialogue social) et de Gouvernance (l'indépendance du conseil d'administration, la structure de gestion et la présence d'un comité de vérification des comptes) qui constituent les références de l'analyse extra-financière afin d'évaluer la gestion socialement responsable vis-à-vis de l'environnement et des parties prenantes (salariés, partenaires, sous-traitants et clients) et donner une autre approche de la performance.

La notion de performance repose sur l'ambiguïté des évaluations hétérogènes, celle des injonctions hétéronomes à l'autonomie et celle de la réduction de la qualité à la quantité (des indicateurs possibles à mesurer et à suivre).

H. Bouquin a déclaré, à son propos, qu'il s'agit « *d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus* »⁴⁹. Quels sont donc les concepts qui y sont liés ? Est-ce par exemple la notion comptable de résultat ou encore la notion économique et idéologique de profit ? Parler de métaphore à propos de la performance, c'est interroger le transfert qu'elle opère : s'agit-il alors d'une métaphore de la rentabilité ou de l'efficacité ou encore d'autre chose ?

La performance, une notion polysémique

Étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français *parformer* qui, au XIII^e siècle, signifiait « accomplir, exécuter » (*Petit Robert*). Au XV^e siècle, il apparaît en anglais avec *to perform* dont vient le mot « performance ». Il signifie à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer. Il est également possible de mettre l'accent sur l'aspect performatif de la notion, c'est-à-dire sa vocation à traduire l'idée de l'obtention d'effets, de création d'une transformation et d'en soupçonner le contenu idéologique. C'est ainsi qu'A. Ehrenberg⁵⁰ évoque une société devenue à la fois entrepreneuriale et athlétique du fait de l'importance accordée au sport médiatisé, à la glorification de l'organisation et à la réussite sociale. Nous serions dans une société où la figure du champion viendrait constituer un symbole d'excellence sociale et où l'*homo performans* se donnerait à voir au regard des Autres pour susciter l'attention. La performance constitue un dogme et un *ethos* qui va charger l'individu de la responsabilité de sa vie. La performance peut ainsi être associée à une forme de narcissisme compte-tenu d'une forme de normalisation de

⁴⁸ J. Elkington, *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of Twenty-First Century Business*, Capstone, Oxford, 1997

⁴⁹ H. Bouquin, « La notion de performance », *Journée d'étude IAE de Tours*, 15/1/2004

⁵⁰ A. Ehrenberg, *Le culte de la performance*, Calman-Lévy, Paris, 1991

l'investissement par excès. Comme le souligne N. Aubert⁵¹, la performance va relier intensité de soi dans un contexte professionnel et investissement dans le travail avec une sorte de *continuum* établi entre une adhésion passionnelle et un « hyper » fonctionnement de soi.

L'idéologie de la performance pose plusieurs questions⁵² :

- Celle de sa porosité à l'égard de plusieurs domaines de la vie sociale sous couvert de la prime à la quantification ;
- Celle de l'acceptation d'un modèle de la concurrence dans la mesure où la performance ne vaut que dans le comparatif en venant renchérir sur le compétitif à partir du moment où l'on considère que la mesure est une représentation fiable de la « réalité » alors même qu'il s'agit d'une construction sociale ;
- La valorisation de l'effet, fruit d'un vouloir glorifié ;
- L'apologie de la « raison causale et instrumentale » car la performance s'inscrit dans un ordre nécessairement téléologique visant à instrumentaliser l'individu ;
- Le primat accordé à l'autonomie individuelle, le fait d'impenser ses ambivalences en faisant comme si la performance se référait à un cadre défini ;
- L'usage de la notion pour celle de réussite ou encore son usage en produit de composition avec celle-ci ;
- La nécessité de limites à défaut desquelles la recherche de la performance conduit à l'épuisement.

Mais il s'agit en même temps d'une notion fondée sur l'idée de création venant indiquer que, s'y référer, c'est vouloir indiquer l'existence d'un acte de création.

A. Honneth⁵³ donne une interprétation de la référence constante à la performance aujourd'hui comme matérialisation de « *l'affaiblissement de la séparation entre champs d'action privés et professionnels ainsi qu'une mobilisation corrélative des aptitudes informelles propres au « monde vécu » à des fins professionnelles (la rationalité économique, pourrait-on dire, est actuellement « colonisée » par le monde vécu)* ». Son importance se situe au point de constituer un « principe de performance » construisant une influence normative et un critère d'évaluation dans l'appréciation de structures sociales de distribution et de récompense.

Au sens strict du terme, une performance est un résultat chiffré dans une perspective de classement (par rapport à soi – améliorer ses performances et/ou par rapport aux autres). L'évaluation de la performance se construit au regard d'un référentiel, d'une échelle de mesure aux caractères à la fois scientifique (entre autres par usage d'un appareillage de mesure), normatif, politique et rhétorique. C'est en cela que la mesure de la performance construit du sens.

Dans le domaine de la physique, la performance est considérée comme un effet « utile » au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse : « *Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie, etc.) dont un véhicule automobile, un aéronef sont capables* ».

⁵¹ N. Aubert, « Intensité de soi, incandescence de soi », in B. Heilbrun (Ed.), *La performance, une nouvelle idéologie ?*, Editions La Découverte, collection « Critique et enjeu », Paris, 2004

⁵² B. Heilbrun (Ed.), *op. cit.*

⁵³ A. Honneth, *La société du mépris*, Edition La Découverte, Paris, 2010

La référence la plus courante est aujourd'hui relative au sport considéré comme un jeu conventionnel, les conventions venant fixer les références à la fois de la mesure et du jugement de la performance, deux aspects venant fonder le processus d'évaluation de la performance. Le sport de haut niveau est alors considéré comme une sorte d'archétype de la maîtrise de la nature dans le sens de son appropriation pour le dépassement de soi. Le sport ainsi conçu repose à la fois sur le respect de la règle du jeu et sur le jeu avec les règles, dans une société qui glorifie aussi l'innovation. La démesure dont il y est question se trouve ainsi bien éloignée de la prudence aristotélicienne. Mais c'est aussi, comme le souligne I. Queval⁵⁴, le bouc émissaire de la société dopée.

La notion comprend également l'idée de la victoire acquise sur un adversaire qui était mieux classé, donc également celle d'exploit ou de réussite remarquable, d'où le lien entre la performance (invisible car combinaison d'aspects divers et variés) et le succès (visible).

Avec la performance triomphe l'aspect performatif (l'effet obtenu) dont un des aspects contribue à la construction du mythe de la performance et des héros qui l'incarnent.

La performance pose la question de la répétition possible. On parlera de performance « s » et c'est sans doute ce qui est principalement visé par son acception gestionnaire. Il en est ainsi question quand il s'agit à la fois de maximiser le profit et de répéter sa maximisation. La performance prend alors une acception maniériste dans la mesure où elle se trouve liée à l'art de faire compte-tenu des habitudes représentatives de l'état de l'art. On assiste ainsi à la multiplication des lieux de répétition de la virtuosité, l'organisation étant l'un d'entre eux. Comme le signale B. Heilbrun, la performance devient le réceptacle de la singularité quelconque. Mais à un ordre de l'accessibilité vient s'ajouter celui de la visée. La performance n'est pas forcément possible à répéter (justement parce que c'est une performance).

Alors même qu'elle recherche la répétition, elle crée la surprise qui nécessite une instance de reconnaissance. La performance recouvre alors la dualité « relation d'autorité formelle – régulation autonome »⁵⁵. Dans le premier cas, elle s'inscrit dans la logique de la répétition alors que dans l'autre, elle met en avant l'écart par rapport à la prescription par la surprise qu'elle suscite (d'où l'usage courant de la notion de « partie prenante »⁵⁶ pour qui parle de « performance globale »). La performance ainsi conçue désigne l'individu (ou l'organisation) à ses semblables et tend aussi à justifier la transgression (en se référant par exemple à des *best practices*) qui est la sienne, d'abord du fait des résultats observés et ensuite du fait des raisons qui ont été à l'origine de cette performance. D. Marcelli⁵⁷ parle du passage possible de la démocratie à l'« égocratie ». La performance va placer la société dans le futur et non le passé et gommer l'importance accordée aux logiques de lignage et à son potentiel d'identification. Cette inscription dans le futur conférerait à nos sociétés un fantastique pouvoir d'investissement mais, en dualité, des problèmes dans la construction culturelle des

⁵⁴ I. Queval, « Sport : les ambiguïtés de la performance », in B. Heilbrun, *op. cit.*

⁵⁵ J.-D. Reynaud, *Les règles du jeu*, Armand Colin, Paris, 1997

⁵⁶ Y. Pesqueux, « La théorie des parties prenantes, une théorie aisément idéologisable », halshs-02544474, 16/4/2020

⁵⁷ D. Marcelli, « La performance à l'épreuve de la surprise et de l'autorité », in B. Heilbrun, *op. cit.*

identifications puisque les références passées se trouvent mises au second plan. L'individu s'y trouve pris au piège de répéter la nouveauté.

La performance est aussi une sorte d'expression d'un modèle méritocratique de justice qui met en avant à la fois la morale des vainqueurs et le rejet des « vaincus. C'est donc un modèle cruel. En même temps, en termes de philosophie politique, c'est un terme qui ouvre le champ à son association avec d'autres principes justement pour revenir sur la dimension cruelle de son modèle de justice. Il en va ainsi du principe de différence (ou de « discrimination positive ») pour que la performance aille dans le sens d'un principe de justice afin de limiter le poids des épreuves de performance et de multiplier les sphères de justice distinctes les unes des autres. On retrouve là en germe les logiques du libéralisme communautarien (à chaque groupe sa performance !).

Mais la performance est aussi un enjeu esthétique. Cette signification apparaît au début des années 1970 dans le vocabulaire de la critique d'art aux États-Unis, et s'applique à toute manifestation artistique dans laquelle l'acte ou le geste de l'exécution a une valeur pour lui-même et donne lieu à une appréciation esthétique distincte du résultat. Ce qui caractérise la performance est son aspect de jaillissement, c'est sa configuration de présence ici et maintenant (le *happening*) plus que son résultat. La performance retrouve ici la référence à une forme ancestrale de la tradition orale. Elle concerne différents champs de l'expression artistique (musique – John Cage et sa pièce silencieuse 4'33 secondes, théâtre, danse – Merce Cunningham, peinture – body art, etc.). L'accent est mis sur l'unique. La performance est donc aussi présence et fête. La « performance globale » hérite aussi de cette acception dans la mesure où elle est à la fois « état » et « processus », tout comme l'organisation est à la fois *organization* et *organizing*.

La performance est aussi « narrativité ». J.-F. Lyotard distingue les théories performatives – qui s'efforcent de justifier la science moderne et les divers développements de la technologie au XX^e siècle, ces théories se traduisant par des discours de « légitimation », axés sur des critères « positifs » de cohérence et de rentabilité – et les discours narratifs qui se caractérisent par « l'incrédulité à l'égard des métarécits », c'est-à-dire l'indifférence à l'endroit des histoires de ce genre, et plus généralement envers les justifications dont s'entoure la modernité triomphante. La *Condition postmoderne*⁵⁸ oppose, à l'idéal moderne de l'accroissement de la puissance et de l'efficacité comme optimisation des performances (au sens utilitaire) l'« impouvoir » du « savoir narratif » nécessairement battu en brèche et discrédité par le positivisme ambiant, mais dont la forme qui est celle du récit, ne cesse de nous hanter et de nourrir en nous la fibre « postmoderne », alors que nous n'avons pas fini de supporter les conséquences de la modernité et de la pensée calculante. La performance est ainsi vue comme une « exécution rituelle » venant clore les récits des théories « performatives ».

Le mot est en quelque sorte attrape tout dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (*performing*) et d'état (performance comme étape franchie).

Dans son acception gestionnaire, il contient l'idée de⁵⁹ :

⁵⁸ J.-F. Lyotard, *La Condition postmoderne. Rapport sur le savoir*, éditions de Minuit, Paris, 1979

⁵⁹ A. Bouguignon, « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, t. 3, vol. 1, mars 1997, pp. 89-101.

- « Performance résultat » (résultat opérationnel) qui doit être rapprochée d'un référentiel (l'objectif). La performance représente « *le niveau de réalisation des objectifs* »⁶⁰. Elle s'inscrit alors implicitement ou explicitement dans un modèle causal visant à délimiter l'impact de l'exercice des responsabilités. La performance ainsi conçue constitue alors une sorte de métaphore de la responsabilité et sert à justifier les systèmes de « contribution – rétribution » ;
- « Performance action » qui permet de distinguer la compétence (capacité d'agir, de réaliser une production) de la performance (production réelle). Il y aurait performance dès qu'il serait possible de constater le passage d'une potentialité à une réalisation. Cette acceptation de la performance relèverait ainsi du processus et non du seul résultat ;
- « Performance succès », le succès n'étant pas immédiatement l'attribut de la performance car il faut tenir compte du caractère plus ou moins ambitieux de l'objectif fixé et des conditions sociales d'appréciation d'un succès et donc introduire les catégories d'un jugement d'évaluation au regard d'un référentiel. « *Une performance n'est pas bonne ou mauvaise en soi. Un même résultat peut être considéré comme une bonne performance si l'objectif est ambitieux ou une mauvaise performance si l'objectif est modeste* »⁶¹. D'où l'importance qui est accordée à la relation d'efficience compte tenu d'un « environnement » et la dualité d'un objet d'évaluation et d'un sujet évaluateur. Aussi D. Bessire⁶² ajoute l'idée d'une dimension rationnelle issue de la validation implicite qui est toujours attribuée au « volontarisme managérial ». Comme pour la loyauté, on retrouve ici la distinction une perspective dyadique qui restreint la relation au lien « objet d'évaluation – sujet évaluateur » et une perspective triadique qui ajoute l'existence d'un référentiel externe à l'objet évalué et au sujet évaluateur.

La performance est donc l'issue d'un jugement qui prend en considération le contexte, les moyens mis en œuvre, la référence à des objectifs et à un niveau d'observation dans la perspective de construire à la fois une légitimité et une reconnaissance sociale.

La « performance adaptative » se caractérise par la capacité des agents organisationnels à acquérir de nouvelles compétences, à faire preuve de créativité et d'initiative, à interagir et à s'adapter à de nouveaux contextes⁶³, éléments auxquels A. Charbonnier-Voirin & A. El Akremi⁶⁴ ajoutent l'importance du rôle du supérieur. Konczak *et al.*⁶⁵ conceptualisent cette habilitation comme l'ensemble des logiques mises en œuvre par un supérieur pour favoriser le processus d'habilitation du subordonné. Le soutien

⁶⁰ A. Burlaud & J.-Y. Eglem & P. Mykita, *Contrôle de gestion*, Vuibert, Paris, 1995

⁶¹ A. Burlaud *et al.*, *op. cit.*

⁶² D. Bessire, « Définir la performance », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, t. 5, vol. 2, septembre 1999, pp. 127-150

⁶³ E. D. Pulakos & S. Arad & M. A. Donovan & K. E. Plamondon, « Adaptability in the Workplace: Development of a Taxonomy of Adaptive Performance ». *Journal of Applied Psychology*, vol. 85, n° 4, 2000, pp. 612–624.

⁶⁴ A. Charbonnier-Voirin & A. El Akremi, « L'effet de l'habilitation sur la performance adaptative des employés », *Relations industrielles / Industrial Relations*, vol. 66, n° 1, 2011, pp. 122-149, <http://id.erudit.org/iderudit/1005109ar>, DOI: 10.7202/1005109ar

⁶⁵ L. J. Konczak & D. J. Stelly & M. L. Trusty, « Defining and Measuring Empowering Leader Behaviors: Development of an Upward Feedback Instrument ». *Educational and Psychological Measurement*, vol. 60, n° 2, 2000, pp. 301-313.

managérial perçu regroupe les croyances générales des employés quant à la manière et à l'étendue dont leur supérieur les valorise et se préoccupe de leur bien-être⁶⁶.

A cette galerie de portraits de la performance, il faut ajouter la notion de « performance durable » qui oscille entre la prise en compte des attendus du développement durable et les logiques classiques de type économique. Pour N. Pinto⁶⁷, la performance durable repose sur quatre piliers inter-reliés : la compétitivité, la productivité, les métiers, les valeurs (comme la marque). Développer la « performance durable » nécessite de mettre en œuvre plusieurs leviers : « rendre l'existant efficace, réaliser les potentiels inexploités et les opportunités, mettre l'avenir en perspective » (J. Supizet⁶⁸), une « culture du progrès », la performance n'ayant de sens que durable. Pour L. Cappelletti⁶⁹, la « performance durable » est la « *combinaison équilibrée des performances économique, sociale et environnementale qui conduit à la survie-développement à long terme d'une organisation* ».

Il en va de même de la notion de « performance sociale » construite sur des indicateurs articulés dans un document de type tableau de bord et comprenant des mesures spécifiques reliées à la dimension sociale de l'activité dont il est question. Référentiels et suivi, deux éléments classiques constitutifs de la mesure de la performance s'y retrouvent le plus généralement, compte-tenu de la contingence de l'activité sociale dont il est question. La question essentielle est celle de la mesure des performances sociales souvent issue d'analyses de type « coûts – bénéfiques » ouvrant la difficile question de la différence entre *output* (du processus) et *outcomes* (avec la question des effets).

B. M. Staw⁷⁰ souligne que les systèmes de mesure des performances peuvent être classés en fonction de leur focalisation sur l'individu (plutôt « occidentaux », le groupe ou l'organisation (plutôt « asiatiques »). Les systèmes orientés sur les individus vont d'ailleurs tenter d'établir des liens entre la performance individuelle et les récompenses. L'acception gestionnaire de la performance contient l'idée du conditionnement de l'organisation par les décisions qui y ont été prises, qu'elles soient imputées à des individus ou considérées comme la résultante de comportements de groupes pouvant être considérés comme « positifs ». A. Bourguignon souligne ainsi que la performance est une construction sociale qui n'existe que si on peut la mesurer, mesure qui ne peut se limiter à la connaissance d'un résultat. La performance de l'organisation se trouverait ainsi pouvoir être considérée comme étant motrice de la prospérité économique, conformément à la vulgate libérale. Mais il ne faut pas en occulter le caractère aveuglant dans des cas tels que celui de la « vache folle » où les risques sanitaires venaient constituer le pendant de la performance économique.

⁶⁶ F. Stinglhamber & C. Vandenberghe, « L'engagement envers l'organisation et le supérieur : un examen de leurs antécédents ». *Psychologie du Travail et des Organisations*, vol. 8, n° 3, 2002, pp. 137-165.

⁶⁷ P. Pinto, *La performance durable : renouer avec les fondamentaux des entreprises qui durent* (Vol. 1-1), Dunod, Paris, 2003

⁶⁸ J. Supizet, *Le management de la performance durable* (Vol. 1-1), Editions d'Organisation, Paris, 2002

⁶⁹ L. Cappelletti, « La création de connaissances dans une recherche en audit et contrôle fondée sur l'expérience professionnelle », *26^{ème} Congrès de l'AFC* (<http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581141>), 2005

⁷⁰ B. M. Staw, « Organizational Psychology and the Pursuit of the Happy/Productive Worker » *California Management Review*, vol. 28, 1986, pp. 40-53

La question de la mesure est donc essentielle et va réunir les caractéristiques suivantes : pertinence (au regard de l'objet de la performance), efficacité (dans l'évaluation des effets), efficience (du fait de l'injonction à l'économie des ressources), éléments de définition à la fois externes (pour permettre des comparaisons) et internes (pour tenir compte de la relativité des situations visées par la mesure) et périodicité (assurant la prééminence de la chronologie du temps économique). La vertu descriptive de la mesure permettrait à la performance d'être inscrite dans la perspective de l'aide à la décision. La métrique viendrait en garantir la clarté tout en étant implicitement en même temps une sorte de préjugé. La mesure des performances va alors rattacher cette notion à une acception informationnelle de la vie organisationnelle, induisant ainsi la prédominance d'une perspective factuelle.

Avec la performance, il y d'abord l'idée d'un lien « allocation – récupération ». En d'autres termes, qu'a-t-on récupéré de ce que l'on a alloué ? Mais il y a en même temps l'idée d'une mobilisation au regard de ce qui a été alloué pour obtenir des résultats. Le moment de l'évaluation comporte, pour sa part, une double dimension cognitive et régulatrice.

Avec la performance, il y a bien l'idée de relativité du fait de la diversité des points de vue et de son inscription dans le temps. La performance vient alors immédiatement poser la question de l'évaluation de la performance (évaluation financière, évaluation des performances du personnel, évaluation des conséquences écologiques et sociétales, évaluation de programmes, de projets - comme en matière de gestion publique). La notion de « mesure des performances » est alors associée à celle de « suivi des résultats ». H. Bouquin⁷¹ définit la mesure des performances comme « *l'évaluation ex post des résultats obtenus* ». P.-L. Bescos *et al.*⁷² utilisent les expressions de « suivi » ou de « mesure des résultats » pour désigner le processus de suivi budgétaire, d'analyse des écarts et celle de « mesure des performances » ou « d'évaluation des performances » pour les trois processus du contrôle de gestion que sont la fixation des objectifs, le système de mesure des résultats et le système de « sanctions – récompenses ». La performance ne peut se décrire simplement à partir d'une mesure comparative entre la valeur des entrées et celle des sorties. La liste possible des éléments à prendre en compte se trouve ainsi sans limite précise.

Il faut souligner la supériorité accordée à la mesure monétaire et en décoder l'ambiguïté suivant le contexte dans lequel la valorisation monétaire se situe. Rappelons les trois fonctions canoniques de la monnaie : fonction d'échange, de mesure de valeur et de réserve de valeur. Si l'indicateur exprimé sous forme monétaire met l'accent sur la fonction d'échange, il sert bien alors de motif à l'instauration d'un dialogue organisationnel. Si par contre, il met aussi (ou plutôt) l'accent sur les fonctions de mesure et de réserve de valeur, il s'agit alors d'un monologue à l'usage de ceux qui bénéficient de la captation de cette valeur. La dimension financière prévaut alors, venant légitimer une idéologie de la financiarisation. Et sans doute alors que le fait de parler de « performance globale » est le constat de l'ornière du monologue auquel a conduit la référence univoque à la valeur financière et l'expression d'une forme de volonté managériale de rétablir un dialogue.

⁷¹ H. Bouquin, *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 2004

⁷² P.-L. Bescos, *Contrôle de gestion*, Montchrestien, Paris, 1991

La mesure de la performance débouche alors sur une irréductible alternative : un seul indicateur « dominant » peut-il suffire ou bien s'évalue-t-elle à partir d'une synthèse de plusieurs indicateurs ? S'agit-il, dans les deux cas, de s'épuiser dans le développement d'un impossible perfectionnement de la mesure. En d'autres termes, avec la mesure de la performance se joue l'irréductible tension qui opère entre simplification et complexification, tensions inhérentes aux processus de gestion.

En définitive, un des effets de la mesure des performances est de fonder le processus même de gestion. Il recoupe alors la question plus générale de l'organisation, support de cette performance, donnant ainsi emphase à une conception plutôt fonctionnaliste. Il faudrait ainsi mesurer pour agir, et agir pour modifier le résultat, fondement d'un modèle d'action que l'on retrouve dans les démarches rationalistes qui viennent constituer la croyance la plus établie en gestion.

O. de La Villarmois⁷³ distingue deux dimensions de la performance : une dimension objective de type économique (l'efficacité) et systémique (pérennité de l'organisation) et une dimension subjective à la fois sociale (ressources humaines) et sociétale (légitimité de l'organisation).

La performance comporte donc l'idée de qualité de réalisation (jugement de valeur) mais aussi de mise en scène à visée identitaire (pour bénéficier de son aspect performatif) venant reposer sur la croyance qu'elle puisse se mesurer et qu'il est « bon » de se repérer par rapport à quelque chose qui s'est passé. En tant que représentation, la performance construit bien une coupure spatio-temporelle.

P. Lorino⁷⁴ pose le problème de la définition de la performance sur la base du postulat que, si l'on admet que la performance est d'essence économique, elle s'identifie à la création nette de richesse (création moins destruction), car l'organisation consomme des ressources pour produire des prestations ; mais cette approche de la performance est rarement suffisante car elle soulève deux problèmes majeurs :

1. A supposer que la performance puisse se définir simplement comme ratio entre une mesure de la valeur produite et une mesure des ressources consommées, reste posée la question de l'horizon temporel.
2. En outre, dans la majorité des cas, le ratio « valeur – coûts » n'a de sens qu'à un niveau d'organisation assez global. Plus on descend vers des unités opérationnelles de petite taille, plus le rapprochement entre coûts et valeur devient difficile, voire impossible : les différentes équipes consomment des ressources pour contribuer à une création de valeur qui ne sera constatée qu'ailleurs, et parfois très loin dans l'organisation, lorsque leur apport propre est combiné avec d'autres apports.

D'où l'existence de dilemmes qui devront être tranchés :

- Comment individualiser les effets d'une performance opérationnelle donnée sur les résultats financiers, alors que les relations causales sont complexes et mettent en jeu de très nombreux facteurs conjoints ?

⁷³ O. De La Villarmois, « Le concept de performance et sa mesure », *Actes des XIV^e Journées des IAE*, 1998, Nantes, t. 2, vol. 2, pp. 199-216

⁷⁴ P. Lorino, « Le *Balanced Scorecard* revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », *Actes du 22^e Congrès de l'AFC* (Association Francophone de Comptabilité), Metz, 17-19 mai 2001

- Quel horizon de temps choisir ? Si l'on contrôle les objectifs non financiers par des objectifs financiers synchrones, on fait fi des décalages dans le temps entre performances opérationnelles et impacts financiers, et si l'on contrôle les objectifs non financiers par des objectifs financiers sensiblement postérieurs, le contrôle intervient trop tard pour rectifier les stratégies.

C'est ce qui pose la question des indicateurs de performance. Pour P. Lorino, un indicateur de performance se définit comme « *une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ». Ce n'est donc pas une mesure « objective », attribut du phénomène mesuré indépendant de l'observateur, mais il est construit par l'agent, en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur n'est pas nécessairement un chiffre. Il peut prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre des deux fonctions évoquées dans la définition (conduite de l'action, évaluation de résultats) : jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique... Les indicateurs font système.

L'indicateur devrait alors avoir une pertinence opérationnelle. Il n'a d'utilité que relativement à une action à piloter (à lancer, à ajuster, à évaluer). Il est donc étroitement lié à un processus d'action précis (par exemple, un processus d'usinage, un processus d'accueil des clients).

L'indicateur devrait également avoir une pertinence stratégique, son obtention devant correspondre à un objectif et mesurer l'atteinte de cet objectif (indicateur de résultat) ou qu'il informe sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif (indicateur de pilotage).

L'indicateur devrait enfin avoir une efficacité cognitive. Il est destiné à l'utilisation par des agents précis, généralement collectifs (équipes, y compris équipe de direction), dont il doit aider à orienter l'action et à en comprendre les facteurs de réussite. Cette condition, d'efficacité cognitive ou ergonomique de l'indicateur, signifie que celui-ci doit pouvoir être lu, compris et interprété aisément par l'agent auquel il est destiné.

Le tableau de bord prospectif formalisé par R. S. Kaplan & D. P. Norton⁷⁵ est devenu la référence privilégiée de l'instrumentalisation de la performance en sciences de gestion en reliant la stratégie avec sa déclinaison quantitative en objectifs dont la mesure de la réalisation boucle avec le retour d'expérience sur le suivi des actions engagées.

L'idéologie dominante de la performance réduite à la performance financière

Les dimensions classiques de la performance sont l'efficacité, (qui exprime la capacité à réaliser un (ou des) objectif(s) sous contrainte de moyens), l'efficience (qui exprime la capacité à réaliser des objectifs avec économie de moyens), la pertinence (par rapport opportunités choisies). La question de la performance s'inscrit en outre au regard de la tension entre l'aspect rétrospectif de sa mesure et l'aspect prospectif de l'usage de la mesure.

⁷⁵ R. S. Kaplan & D. P. Norton, *Le tableau de bord prospectif*, Dunod, Paris, 2003, p. 23 (Ed. originale : *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*, Harvard Business Review Press, 1996)
Yvon PESQUEUX

Deux approches permettent d'appréhender la performance : la performance quantitative autour de la mesure comptable et la performance qualitative exprimée sous forme d'un jugement de valeur construit autour de critères reposant sur des normes et qui peuvent être quantifiés. C'est ce qui permet de distinguer entre une performance ancrée sur un approche stratégique (au regard, par exemple, de l'intention stratégique), une performance concurrentielle qui traduit les résultats associés au positionnement, la performance socio-économique (qui va se référer à la maîtrise des coûts cachés), la performance économique et financière (relative aux mesures comptables) et la performance globale.

Les grands « modèles » de la performance sont les suivants :

- J. D. Ford & D. A. Schellenberg⁷⁶ qui ont repéré trois perspectives de conceptualisation : l'approche par les objectifs où l'organisation est considérée comme poursuivant des objectifs identifiables, la performance se traduisant par la réalisation de ces objectifs (A. Etzioni⁷⁷), l'approche systémique⁷⁸ qui met l'accent sur la relation complexe « organisation – environnement » où la performance consiste en la capacité à mobiliser des ressources et à les affecter à la réalisation des objectifs et l'approche par les parties prenantes⁷⁹ où la performance consiste à prendre en compte les intérêts de celles-ci, la performance étant la satisfaction obtenue de ces parties prenantes ;
- R. E. Quinn & J. Rohrbaugh⁸⁰ qui signalent trois dimensions de la performance organisationnelle avec la dualité « interne – externe » (du développement individuel en interne au développement organisationnel lui-même), la dualité « flexibilité – contrôle » et la dualité « moyens – résultats » (du *process* à la productivité).
- K. S. Cameron & D. A. Whetten⁸¹ qui, considérant l'organisation comme un ensemble d'imperfections et de difficultés, jugent la performance organisationnelle comme la capacité à faire face à cela ;
- E. Morin & A. Savoie & G. Beaudin⁸² qui recensent quatre conceptions de l'efficacité : la conception économique (des objectifs à atteindre), un développement des agents organisationnels, une conception systémique (remplir les objectifs tout en conservant ses moyens et ses ressources) et une conception politique (liée à la relativité du point de vue de l'évaluateur).

L'acception française, qui apparente la performance à une réalisation d'exception et l'acception anglaise qui signifie résultat ou encore évaluation *ex post* des résultats atteints par rapport à ceux qui étaient attendus, conduisent à replier la performance sur la mesure. La conception de la performance qui en découle est alors celle d'une performance financière qui est aujourd'hui comprise comme la vérification de

⁷⁶ J. D. Ford & D. A. Schellenberg, « Conceptual issues on Linkage in the Assessment of Organizational performance », *Academy of Management Review*, January 1982, pp. 49-58

⁷⁷ A. Etzioni, *Modern Organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1964

⁷⁸ H. A. Simon, « *Making Management Decisions : the Role of Intuition and Emotion* », *Academy of Management Executive*, vol. 1, n° 1, February 1987, pp. 57-64

⁷⁹ E. R. Freeman, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, 1984

⁸⁰ R. E. Quinn & J. Rohrbaugh, « A Spatial Model of Effectiveness Criteria », *Management Science*, vol. 39, n° 3, 1983, pp. 363-377

⁸¹ K. S. Cameron & D. A. Whetten, *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, Academic Press, New-York, 1983

⁸² E. Morin & A. Savoie & G. Beaudin, *L'efficacité organisationnelle – représentations et mesures*, Gaétan Morin, Chicoutimi, 1994

l'obtention de la rentabilité. La performance ainsi conçue se retrouve alors reliée aux perspectives organisationnelles de sa mesure et de sa réalisation. Performance financière et modalités organisationnelles de son obtention sont interdépendantes.

Les fondements conceptuels d'une telle acception de la performance reposent donc sur les logiques financières du ROI (*return on investment*) à partir d'une forme de mesure du ratio « bénéfices / actifs ». Le ROI est le principal indicateur financier utilisé par les grandes entreprises depuis le début du XX^e siècle, les dirigeants de la *Du Pont* et de *General Motors* ayant été les pionniers en ce domaine au travers de la dénomination de modèle « Sloan – Brown », pionniers de sa mise en place dans ces deux entreprises. Avec cette perspective, les dirigeants vont se focaliser sur la finance en déléguant la gestion du ROI à condition que l'organisation soit structurée en centres de responsabilité, forme de modèle canonique de la division du travail managérial, division encadrée par l'existence d'un système de planification et d'un système d'information comptable. Le ROI comme indicateur de performance réunit trois aspects : la gestion des marges, la gestion des actifs et l'effet du marché. La référence au ROI est d'ailleurs capable de fonder la création d'une sorte de marché financier interne à l'organisation, en instaurant un véritable langage commun au-delà de son aspect d'étalon de mesure. Couplé à la technique du bénéfice résiduel, c'est un véritable outil de management stratégique.

Le bénéfice résiduel mesure en effet le « bénéfice » d'une unité opérationnelle en faisant la différence : « chiffre d'affaires – coûts propres à l'unité – ses frais financiers internes (coût du capital interne à l'organisation x actifs circulants moyens de l'unité) ». A la différence du ROI, le bénéfice résiduel cherche à mesurer le surplus généré une fois le coût des capitaux utilisés atteint.

De nombreux outils de gestion (des techniques d'organisation tout comme des outils de contrôle) sont associés à cette conception dominante de la performance. Il s'agit avant tout du budget (établi pour fixer le niveau des moyens destinés à permettre à l'entité d'atteindre ses objectifs). Le budget prend sens dans un système budgétaire, c'est-à-dire un ensemble venant apporter du sens à l'intégration des budgets des différentes unités dans le but d'atteindre une « performance globale ». Le système budgétaire conduit à permettre une forme de coordination et de communication en fixant les rôles et en reconnaissant les phénomènes récurrents propres à chacune des entités. Le budget s'intègre aussi à la perspective de la gestion prévisionnelle et à celles de la délégation et de la motivation (quand le système budgétaire est couplé à un système de « sanctions - récompenses »). Il est également fondateur de la gestion par exception (par organisation d'une focalisation de l'attention sur les écarts entre réalisations et prévisions) et de l'idéologie de l'amélioration au regard de propositions d'amélioration attendues même si les réalisations obtenues sont satisfaisantes. Le budget et le système budgétaire supposent l'organisation de deux procédures : la procédure de budgétisation et celle du suivi périodique (mensuel en général). Peut-être est-il d'ailleurs possible de parler, au titre de cet ensemble d'éléments, de « machine budgétaire ».

Au-delà même de la réduction en elle-même, cette réduction de la performance à la performance financière est critiquable sur les aspects suivants :

- L'existence de limites dans les possibilités de comparaison des différentes entités (du fait de leur taille, de la nature de leurs activités, de spécificités dans leur fonctionnement) ;
- Des risques de confusions dans les horizons temporels, la marge bénéficiaire étant redevable de logiques de court terme tandis que les actifs relèvent de logiques de long terme ;
- La légitimité de la « machine » budgétaire, tant conceptuelle qu'organisationnelle, en particulier sur son aspect conservateur (habitudes, discours récurrents, situations établies, etc.) ;
- Les limites techniques des procédures informatiques associées ;
- La qualité des chiffres ;
- La confusion entre une vision analytique, un vision synthétique et une vision panoptique.

Mais les critiques majeures peuvent être formulées sur la base d'une perspective organisationnelle :

- La « machine budgétaire » offre une conception qui mélange à la fois la dimension descriptive et la dimension prédictive, ce qu'ont à la fois souligné H. Mintzberg⁸³ et P. Lorino⁸⁴ ;
- C'est la simplicité (pour ne pas dire le simplisme) qui fonde l'analytique de la « machine » au détriment de la prise en compte des interdépendances réduisant le management à la gestion de quantités mesurables. Complexité combinatoire (des éléments intra-organisationnels) et complexité d'ouverture (des éléments inter-organisationnels) se trouvent ainsi occultées.

Focus : Une conception sémiotique de la performance : Philippe Lorino dans les *Comptes et récits de la performance*⁸⁵ et la fondation d'une « interprétation – performance »

Dans l'introduction de cet ouvrage, P. Lorino part du constat que le système de pilotage organisationnel se manifeste par un ensemble de signes et que le modèle métrologique du pilotage qui fonde la vision univoque de la performance en privilégiant les éléments de performance financière, quasi universellement appliqué, ne prend pas en compte la dimension plurielle des sujets cognitifs.

L'auteur expose deux caractéristiques principales du système de signes qui fonde le pilotage :

- La syntaxe des divers signaux reçus, interprétés ou émis par les agents organisationnels. Ces signes (objectifs annuels, indicateurs, panneaux d'information) sont régis par un *corpus* de règles syntaxiques qui confèrent logique et cohérence à l'ensemble ;
- La sémantique qui marque le passage du signe à la réalité de l'action, indépendamment de toute matérialité. L'auteur distingue la « sémantique première » qui

⁸³ H. Mintzberg, *Rise and Fall of Strategic Planning*, Simon and Shuster, New York, 1994

⁸⁴ P. Lorino, *Méthodes et pratiques de la performance – Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'Organisation, Paris, (2^e édition), 2000

⁸⁵ P. Lorino, *Comptes et récits de la performance*, Editions d'Organisation, Paris, 1995

renvoie à un ancrage physique des indicateurs de base, de la « sémantique seconde » où le signe véhicule substantiellement une interprétation donnant sens à l'action.

Dans le modèle hiérarchique du contrôle, le pouvoir central, seul ou aidé d'experts, définit de manière figée et universaliste le langage de la performance (ou syntaxe organisationnelle). Dans cette perspective, aucune place n'est faite à l'interprétation par les agents.

Mais la dimension cognitive des agents génère intrinsèquement la multiplicité des sémantiques. Le changement permanent aujourd'hui créé par l'activité organisationnelle implique un réajustement constant des rapports « signifiant – signifié », faisant voler en éclats l'autonomie de la syntaxe par rapport à la sémantique. Les deux sont alors indubitablement liées et évoluent concomitamment. L'auteur qualifie cette relation de dyadique. La relation traditionnelle (« cause - effet / objet – représentation ») fige la sémantique des lois interprétatives, définies par ailleurs et rigidifie le modèle de pilotage syntaxique. Afin de sortir de cette dyade, l'auteur s'appuie sur les travaux du philosophe C. S. Peirce⁸⁶ pour introduire la notion de logique triadique : objet / loi d'interprétation / signe.

Priméité, Secondéité, Tiercéité sont les trois concepts fondateurs de la théorie de l'interprétation de C. S. Peirce. Par Priméité, il entend la possibilité d'existence de ce qui est, en tant que tel, sans autre référence que le fait d'être. Avec la Secondéité, il pose le tandem action / réaction qui vient déterminer, de façon individuelle, la Priméité. Enfin, la Tiercéité rattache les deux premiers à une loi générale qui permet la communication et la mémorisation. L'interprétation, selon C. S. Peirce, repose sur un modèle triadique : l'objet dans une représentation (Signe), *via* un jugement théorique (interprétation). L'interprétation triadique apparaît au cours de la conceptualisation de l'expérience. C'est une vérité raisonnée par le sujet interprétant. La triade « objet – interprétant – signe » s'enrichit et s'adapte. En effet, les lois générales évoluent aussi par confrontation aux actions singulières. La nature du signe est double : *Representamen* comme le nomme C. S. Peirce, en tant que représentation concrète particulière, au regard de son fondement générique. L'objet et le signe sont consubstantiels. L'objet s'enrichit par interprétations successives, qui l'« in-forment » en nouvel objet. L'interprétant, ouvert sur un répertoire de modes d'actions, se nourrit d'expériences. Il évolue également, mais sans changer de nature.

Les relations de cette triade ne sont pas figées et donnent lieu à des marges d'interprétation qui autorisent l'*enaction*, la sélection et la formulation (selon la terminologie de K. E. Weick⁸⁷) :

- L'*enaction* ou choix de l'objet perçu arbitrairement dans un environnement ;
- La sélection ou application au couple objet/signé d'un interprétant précis qui structure l'ensemble selon une certaine vue afin de réduire l'ambiguïté ;
- La formulation ou choix du registre d'explicitation des signes à des fins de communication et mémorisation.

Dans l'organisation, les interprétations triadiques peuvent être multiples :

⁸⁶ C. S. Peirce, *The Collected Papers of Charles Sanders Peirce*, Eds. C. Hartshorne, P. Weiss (Vols. 1-6) and A. Burks (Vols. 7-8), Harvard University Press (1931-1958)

⁸⁷ K. E. Weick, *Sensemaking in Organizations*, Sage, New York, 1995

- L'interprétation métrologique, modèle le plus courant qui traduit un phénomène en mesure ;
- L'« interprétation-diagnostic », qui permet une action en connaissance de cause ;
- L'« interprétation-pilotage », sorte de diagnostic *a priori* ;
- L'« interprétation-classification », associée à des procédures ou routines d'actions

L'activité équivaut alors comme une suite d'interprétations de routines préexistantes ou nouvellement construites. Pour C. S. Pierce, les successions d'interprétations ne se résument pas à un automatisme de type mécaniste. Il s'agira de « sémiosie ». S'il y a continuité ou modification de la routine par sélection cognitive, C. S. Pierce parlera d'« habitude ». Les résultats de l'action entraînent une seconde chaîne d'interprétations par retour d'expérience. La transposition de « l'abstraction réfléchissante », mise en évidence par J. Piaget dans les processus d'apprentissage de l'enfant, pourrait être ainsi transposée au niveau de l'apprentissage organisationnel.

L'interprétation liée à l'agent est subjective et historique. En ce sens, l'interprétant est caractérisé par sa conceptualisation et sa contextualisation. R Boudon⁸⁸ accole à cette dernière notion, celles d'« effet de position » de l'agent dans l'organisation et d'« effet de disposition » des expériences passées.

Le caractère singulier de l'interprétation devrait alors être repositionné dans sa dimension collective et sociale. Le modèle triadique met en évidence l'importance de la communication, qui découle du décryptage de la situation concrète, et la formulation en signes de l'interprétation de l'agent émetteur. L'agent récepteur s'efforce de reconstituer cette interprétation compte tenu de sa subjectivité, d'où le caractère crucial que revêt la formulation, tout en sachant que l'interprétation reste contextuelle d'autant qu'aucun système de signes ne peut rendre compte de l'objet et de l'interprétant. Certes, le contexte ne se transmet pas intégralement, mais il peut se partager. Seul ce partage favoriserait alors la communication et la mémorisation de la connaissance véhiculée par les signes.

D'une conception déterministe, le modèle de pilotage organisationnel se tournerait alors vers une conception non déterministe du fait de la multiplicité des sujets cognitifs (une action locale peut avoir des répercussions importantes - analogue à l'effet papillon), de la complexité du système à piloter qui oblige à arbitrer très en amont les processus de réalisation pour que les solutions « coût – délai » soient optimales, de la rationalité imparfaite de l'agent et de la dynamique de changement continue et irréversible, car inscrite dans un cadre temporel. Le modèle du pilotage interprétatif est donc sujet à discussions et argumentations, du fait de sa nature subjective et contextuelle.

L'organisation consomme des ressources pour produire des fonctionnalités qui répondent aux attentes d'un groupe social (clients). En formulant sa réponse, elle détermine de manière irréversible l'utilisation des ressources disponibles. Autrement dit, elle « forme » les ressources et réduit, par là-même, le champ de ses possibles. La question qui se pose alors est de savoir ce qui justifie économiquement le choix de formatage des ressources (coût de ce que l'on détruit) par rapport à la valeur des fonctionnalités obtenues. Or cette valeur n'est pas objective, mais résulte de l'interprétation du groupe social concerné. Elle est désignée par

⁸⁸ R. Boudon, *L'idéologie*, Seuil, Collection Points, n° 241, Paris, 1995
Yvon PESQUEUX

l'auteur d'« interprétation - valeur » et se manifeste par la production de signes de valeur (prix de vente, quantités achetées, etc.). L'« interprétation – valeur » rend compte d'un jugement social sur les difficultés de la réalisation effectuée par rapport à la connaissance sociale technique et à l'état de l'art à cet instant, jugement effectué pour obtenir les fonctionnalités recherchées. C'est une appréciation relative, fonction du couple « qualité – prix » et « valeur – coût ». L'« interprétation – valeur » juge la chaîne créatrice de valeurs, chaîne de décisions de transformation irréversible des ressources. Survient alors la question de l'optimisation du binôme coût / valeur.

Le pilotage consiste donc à choisir les orientations qui génèrent le plus de valeur. Il nécessite une connaissance des processus de création de valeur par les activités. Or plusieurs activités concourent différemment à la production des fonctionnalités. Comment interpréter la contribution de chaque activité à la création de valeur globale future, incertaine et difficilement modélisable ?

On s'achemine ainsi vers la notion de l'« interprétation - performance » qui répond à deux objectifs : bâtir des hypothèses d'anticipation d'« interprétation – valeur » des fonctionnalités amenées à être développées dans le futur et répercuter ces anticipations au niveau des activités quotidiennes. L'« interprétation – performance » construit son propre système étalon de signes (indicateurs chiffrés et grille d'interprétation de ces indicateurs)

La difficulté du pilotage provient d'une dichotomie majeure entre l'« interprétation – valeur » et l'« interprétation – performance ». En effet, l'« interprétation – performance » s'appuie sur l'« interprétation – valeur ». Or ces deux notions ne portent pas sur les mêmes « objets ». La première se focalise sur les activités alors que la seconde se concentre sur les fonctionnalités et il n'existe pas de correspondance simple entre les activités et les fonctionnalités.

Par ailleurs, le pilotage est confronté au problème de mesure. On mesure classiquement la valeur des *inputs* détruits (coût des ressources), mais on ne sait pas appréhender la valeur créée, ce qui explique la prédominance des systèmes de pilotage basés sur les seuls coûts.

Or, l'« interprétation – performance » est « extravertie et globalisante ». Le jugement de valeur des fonctionnalités créées revient, en dernier ressort, au groupe social externe (clients). Elle est génériquement globalisante car ses finalités organisationnelles sont extérieures, partagées et globales.

L'« interprétation – performance » est donc une représentation théorique, une traduction causale de l'action, appelée « théorie de l'action » par C. Argyris & D. A. Schön⁸⁹. Elle met en œuvre des « schèmes d'action », non pas en tant que concept, mais comme élément même d'actions ou dynamique de suite d'actions, comme savoir actionnable.

La théorie de l'action ne peut être entièrement explicitée et communiquée. De multiples représentations demeurent tacites : savoirs implicites, génie créateur... Celles qui sont exprimées, partagées et communiquées au plan organisationnel, font foi. Ces règles

⁸⁹ C. Argyris & D. A. Schön, *Organizational Learning : a Theory of Action Perspective*, Addison Westley, Readings, 1978

structurent socialement et contextuellement l'« interprétation – performance » et l'action collective au sein de l'organisation.

L'« interprétation – performance » se manifeste au travers de signes communicables qualifiés d'indicateurs au sens large, qui représentent la quote-part des activités à la production de valeur. Plusieurs catégories d'indicateurs coexistent : ceux définissant la norme de mesure (la valeur même de la mesure), ceux de type relationnel (procédures ou règle d'action) et enfin ceux de l'action particulière et concrète.

L'« interprétation – performance », en activant les leviers d'actions, choisit les routines d'action, repère leurs faiblesses ou erreurs (écarts entre prévisions et réalisation, dissonances d'interprétations), résout les problèmes par élaboration de nouvelles routines d'actions nées du génie créatif de l'agent organisationnel. Expérience, innovation, création nourrissent l'« interprétation – performance ».

Mais derrière chaque « sujet – interprétant » se cache une dimension humaine qui ne peut lui être dissociée. Les artefacts techniques, aussi perfectionnés soient-ils, ne possèdent pas cette dimension. L'« interprétation – performance », dans un contexte collectif revêt donc automatiquement un caractère social, avec son corollaire de relations : jeux de pouvoir, histoire collective, suprématie de certains métiers... L'« interprétation – performance » n'est pas unique, mais bien plurielle. Ces multiples interprétations se structurent par rapport à une norme commune : l'anticipation partagée de l'« interprétation – valeur », permettant la prévisibilité des interprétations mutuelles et la coopération collective, d'où l'importance de la référence à la notion de processus, notion qui vient en quelque sorte fonder l'interprétation possible de la performance. Pour l'auteur, les processus se subdivisent en deux catégories : les processus dits primaires qui génèrent directement des fonctionnalités (processus de vente, de fabrication, etc.) et ceux dits secondaires qui interviennent comme support du premier. Mais ils peuvent aussi être répertoriés selon qu'ils sont récurrents ou par projets.

Le processus a deux vocations primordiales dans le pilotage :

- Celle d'intégration : il fédère et recentre les activités sur la création de valeur, finalité absente de la division du travail. Le processus participe à une tentative de reconstituer un langage de la valeur perdue depuis le passage de l'artisanat à l'industrie ;
- Celle d'anticipation : le processus sert en quelque sorte de lien temporel entre la situation actuelle, les changements et transformations à venir et l'aboutissement final.

Le processus est certes de nature opérationnelle (production d'*output*) mais également cognitive. Il permet d'extraire la connaissance organisationnelle des processus opératoires. La pertinence des processus est sans cesse remise en cause. Son évolution découle des choix de gestion

Le processus est soumis à deux contraintes : le changement pour répondre aux contraintes jusque-là méconnues et non-anticipables (pertinence des processus) et la continuité (faisabilité des processus) Par ailleurs, le processus intègre une dimension humaine sociale, dépendante des agents locaux libres et autonomes dans leurs interprétations, qu'il faut réussir à canaliser, à coordonner.

Les deux fonctions du pilotage sont alors d'assurer un équilibre acceptable entre continuité et changement : l'« Equilibration » (J. Piaget⁹⁰) et la recherche d'un équilibre acceptable entre initiatives individuelles et règles collectives - la coordination. La coordination est en effet nécessaire dans la maîtrise des zones d'incertitude, d'imprévisibilité de chaque agent. Ses composantes sont de deux ordres : la cohésion des savoirs et activités sous-jacentes (outils communs) et le déploiement de savoirs liés à la coordination (procédures communes).

Les modes de coordination se déterminent par les canaux de circulation de signes, centraux hiérarchisés ou en réseau (transversalité), par les règles, les procédures ou par les pratiques implicites. La coordination nécessite un ensemble de règles communes et un partage des représentations clairement explicitées et rendues publiques. Elle renforce l'adhésion des agents organisationnels et la cohérence globale. En effet, les ajustements mutuels locaux entre agents, ne peuvent suffire à coordonner l'ensemble. En s'appuyant sur des représentations auxquelles l'individu peut se référer, elle assure la continuité organisationnelle. L'équilibration, synthèse simultanée de l'équilibre et du changement, permet de créer une dynamique motrice de changement (par transformation adaptative), tout en assurant l'équilibre et la pérennité cognitive nécessaire.

Le processus d'équilibration passe par des phases d'assimilation (application d'actions préexistantes à un nouveau contexte) et d'accommodation (transformation, modification de la structure cognitive) qui, de concert, aboutissent à l'adaptation des théories de l'action. L'équilibration fonctionne par capitalisation de l'équilibre cognitif, par retour réflexif (abstraction réfléchissante) créateur de nouvelles connaissances, mais qui n'est pas un retour à la situation originelle. Bien au contraire, l'équilibration est changement irréversible. Elle oscille entre la préservation de la continuité des savoirs et la gestion du changement par mutation de la structure cognitive. La pérennité s'appuie sur des invariants, plus ou moins fortement ancrés dans la structure cognitive, selon la nature et la profondeur du changement opéré. La continuité repose sur la mémoire collective. Comment alors reconnaître, transmettre, augmenter et valoriser de ce savoir collectif ? La continuité favorise la construction d'une ossature cognitive organisationnelle, fondée sur des standards. Ainsi, en résolution (de problèmes), un résultat partiel représentant un progrès identifiable vers le but, joue le rôle de sous-assemblage stable. Les agents organisationnels focalisent alors leur attention uniquement sur les problématiques de leurs actions, véritables enjeux et source de valeur pour l'organisation.

La continuité peut parfois faire perdre conscience de la nature interprétative des choix réalisés. La construction de ces sous-ensembles stables fige les relations et en quelque sorte, les dépossède de leurs qualités d'adaptabilité et de transversalité, fondamentales dans un environnement mouvant.

Les représentations servent à l'équilibration et à la coordination et les représentations de la performance couvrent deux champs épistémologiques avec :

- La notion de réalité, d'image fidèle, d'exactitude ; ces interprétations sont souvent complexes, lourdes à établir et donc onéreuses ;
- La notion d'instrumentalité, théorisation d'une réalité partielle, relayée par les notions de pertinence et d'efficacité : représentations schématiques focalisées sur un aspect précis de la réalité, plus légères et moins coûteuses.

⁹⁰ J. Piaget, *Biologie et connaissance*, Gallimard, Paris, 1967
Yvon PESQUEUX

Dans les faits, les représentations résultent d'un dosage de ces deux aspects. L'organisation compose elle-même son propre système de représentations où se mêlent représentations fidèles de la réalité, permanentes et lourdes (système comptable, de logistique, etc.) et représentations adaptables en liaison directe avec l'action (tableau, indicateurs de performance, etc.). Les premières servent généralement de base aux secondes. Les représentations alimentent toutes les microdécisions / actions dans l'organisation. Elles procèdent par essais et erreurs, par une démarche globalement heuristique. L'erreur et le risque d'erreur font ainsi leur apparition. Parfois même les représentations heuristiques sont plébiscitées, non pas à des fins de création de valeur, mais pour leurs capacités à mettre en évidence des dysfonctionnements organisationnels.

Les représentations de la performance ont des fonctions de coordination, de transmission des savoirs, des diagnostics, dans une dynamique de changement. Elles peuvent être analytiques ou fonctionnelles, individuelles ou collectives, explicites ou tacites.

Les représentations qui assurent la coordination se construisent :

- Par l'héritage d'une base commune de représentations partagées au niveau local ;
- Par le passage du global au local, l'héritage interférant dans les processus de coordination et assurant la cohérence des objectifs. Mais pour qu'il soit utile d'un point de vue organisationnel, il doit être traduit dans le langage cognitif de chaque agent. Il ne s'agit pas ici d'une simple retranscription cognitive, mais bien d'une traduction de représentations globales dans les domaines de réalité locale de chaque agent (métiers, centres de profits, compétences, etc.) ;
- Par la projection issue du binôme « héritage – traduction ». Les traductions (du global au local) s'établissent par relations de type causes /effets, analysées au plan collectif. La projection permet ainsi de dépasser les notions autoritaires de représentations.

Dans l'effort toujours renouvelé d'équilibration, les représentations ont une existence variée selon un cycle de vie qui s'exprime par leur maintien, leur actualisation et leur abandon.

Il ne peut donc y avoir raisonnement sur la performance sans interrogation sur les fondements et les modes de production des représentations.

De la performance organisationnelle

L'insaisissabilité du concept est liée à la fois à sa définition même et à la multiplicité des conceptions des organisations donnant lieu à une vision incomplète et fragmentée de la performance organisationnelle.

Le modèle d'atteinte des buts suppose une vision instrumentale et rationnelle de la performance organisationnelle. Selon ce modèle, la performance organisationnelle traduit la capacité de l'organisation à atteindre des objectifs (quantité et qualité) bien précis⁹¹. Toutefois, cette conception de la performance comporte des limites compte

⁹¹ J. L. Price, « The Study of Organizational Effectiveness », *Sociological Quarterly*, n° 13, 1972, pp. 3-15.

tenu des évolutions des organisations et des difficultés à définir, à identifier et à mesurer de façon objective.

Le modèle des relations humaines ou celui des groupes d'intérêts conçoit l'organisation comme une arène politique et recommande la création d'un cadre favorable au maintien d'un climat satisfaisant la collaboration au sein de l'organisation et sur la satisfaction des besoins des différents groupes. Le facteur humain est mis en exergue dans ce modèle. Par conséquent, la performance, selon ce courant théorique, dépend de la capacité de l'organisation à fonctionner sans importantes tensions internes, capacité qui repose sur la stabilité et le consensus, sur les valeurs fondamentales, le climat social, l'absence de conflits. L'accent est donc mis sur l'autonomie du personnel et leur implication individuelle dans la prise de décision ainsi que sur la flexibilité de l'organisation à s'adapter à son environnement interne ou à anticiper sur les conflits interprofessionnels.

La performance organisationnelle est aussi vue comme étant l'efficacité des processus internes de production. Cette conception de la performance, appelée modèle d'analyse des processus, a fait école dans la gestion de la qualité totale, l'amélioration continue de la qualité ainsi que la réingénierie des processus ou comme étant un processus d'innovation incrémentale. Par ailleurs, la valorisation de l'innovation tient aussi au fait qu'elle apporte des changements aux comportements des porteurs d'enjeux et à la dynamique du marché. Toutefois, ce changement de comportement ne saurait être une réalité que s'il s'accompagne d'une véritable politique de motivation du personnel. Par exemple, l'insatisfaction des employés caractérisée par l'absentéisme, la faible motivation au travail, perturbe le processus de production.

Le caractère polysémique de la performance et l'absence de délimitation de ce concept, rendent sa mesure particulièrement difficile et ne doit pas se limiter à la mesure comparative entre la valeur des entrées (ressources) et la valeur des sorties (résultat). En effet, avec l'apparition de la concurrence dans les années 1950 – 1960, l'environnement, jadis stable, devient instable et exige une adaptation de l'organisation à son environnement. La performance résulte donc de la capacité à s'adapter à l'environnement (macro-environnement et micro-environnement) afin de saisir les opportunités et éviter les menaces.

Ce faisant, R. E. Quinn⁹² préconise de concevoir la performance organisationnelle « *comme relevant de tensions contradictoires en ce sens qu'une organisation peut être en même temps performante selon un critère ou une vision de la performance tout en étant non performante selon d'autres critères de performance* ». Il s'agit, selon l'auteur, d'analyser la performance selon une logique concurrentielle plutôt que selon une logique congruente. Cette conception qui exclut toute idée de modèle universel, conçoit la performance comme étant une somme de compromis et de gestion des contradictions. Cette orientation est également soutenue par l'existence des forces d'influence selon l'approche politique qui conçoit les organisations comme des champs de bataille où se rencontrent et s'affrontent les différents groupes d'intérêts afin d'imposer leurs propres critères de performance et de mettre en avant leurs propres intérêts. Ces forces comprennent les influences internes (jeux de pouvoir, intérêts de la coalition dominante,

⁹² R. E. Quinn, *Beyond Rational Management: Mastering the Paradoxes and Competing Demands of High Performance*, Jossey-Bass management series, San Francisco, 1988
Yvon PESQUEUX

pression des pairs, recherche de légitimité), les influences externes (législation, volatilité du marché, TI, nature du travail), les processus (implantation, management des processus politiques, saturation de l'innovation) et les problématiques de transformation (support de la direction, risque et gain perçus du changement, impact de la culture organisationnelle)⁹³.

De ce fait, différentes approches et méthodes d'évaluation de la performance ont été développées pour tenter de mesurer la performance avec des divergences et des difficultés inhérentes. En pratique, des critères de performance selon les modèles d'organisation sont couramment utilisés.

Le modèle d'analyse de l'efficacité organisationnelle de E. M. Morin & A. Savoie & G. Beaudin⁹⁴ recouvre à la fois le rendement, la productivité, l'efficience, le succès, l'excellence... Ce modèle se focalise sur l'efficacité organisationnelle perçue comme étant « *le jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation et sa performance, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il entend d'elle* », (CIGREF, 2009). La performance serait alors le produit de sa perception entre les attentes individuelles ou collective et le réalisé.

Le modèle évolutionniste de Zammuto *et al.*⁹⁵ conçoit l'efficacité d'une organisation comme étant un jugement lié à la situation de l'organisation dans son environnement, de sorte qu'une action jugée efficace aujourd'hui peut ne plus l'être demain. Cette conception de l'efficacité organisationnelle met en avant l'interdépendance de l'organisation et de l'environnement. Par ailleurs, l'efficacité organisationnelle représente un fait construit, un jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets attendus résultats des préférences et des intérêts politiques qui conduisent à sa mesure.

Le modèle organisationnel de H. Mintzberg⁹⁶ conçoit l'organisation comme un moyen pour accomplir des objectifs en s'adaptant continuellement à son environnement et aux processus de décisions internes, des fonctions nécessaires au bon fonctionnement de l'organisation suivant une idéologie ou une culture propre à chaque organisation. Il s'agit de considérer l'organisation comme étant un système politique résultant du jeu des acteurs, de leur capacité à développer des stratégies et à tirer profit des zones d'incertitude au sein de l'organisation afin de créer les conditions de mobilisation des ressources et leur participation au développement de la culture organisationnelle. Autrement, la performance résulte de la combinaison et de l'interaction de plusieurs variables telles que l'environnement et l'état du marché, l'organisation du travail, la

⁹³ A.-L. Guisset & C. Sicotte & P. Leclercq & W. D'Hoore, « Définition de la performance hospitalière : une enquête auprès des divers acteurs stratégiques au sein des hôpitaux, *Sciences Sociales et Santé*, vol. 20, n° 2, 2002, pp. 65-104.

⁹⁴ E. M. Morin & A. Savoie & G. Beaudin, *L'efficacité de l'organisation - Théories, représentations et mesures*, Gaetan Morin, Montréal, 1994

⁹⁵ R. F. Zammuto & M. London & K. H. Rowland, « Organization and Rater Differences in Performance Appraisals », *Personnel Psychology*, September 1982

⁹⁶ H. Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'organisation, Paris, 1999 (Ed. originale : *The Structuring of Organizations – Theory of Management Policy*, Prentice Hall, New York, 1978)

structure, la stratégie, la culture de l'organisation, de son SI, de ses technologies et de son équipe.

Somme toute, nous retiendrons que la performance organisationnelle est le produit d'un ensemble de ressources (tangibles et intangibles) soigneusement organisé pour construire et se forger une idéologie culturelle afin de s'adapter à son environnement contingent et évolutif.

Dimensions et indicateurs du modèle C. Sicotte *et al.*⁹⁷

Dimensions	Définitions	Indicateurs
Atteinte des buts	Capacité de l'organisation hospitalière à produire des soins en quantité et en qualité suffisante et à moindre coût.	- Efficacité - Efficience - Satisfaction des groupes cibles
Adaptation	Capacité de l'organisation à mobiliser les ressources nécessaires à son développement face aux contraintes environnementales.	- Acquisition des ressources - Orientation vers les besoins - Attractivité de la clientèle - Innovation - Mobilisation communautaire
Amélioration des relations humaines	Capacité de l'organisation à maintenir des valeurs et climat organisationnel satisfaisant.	- Volume de services/ Productivité - Coordination - Qualité (accessibilité, continuité, satisfaction)
Processus internes de Production	Capacité de l'organisation à garantir une amélioration continue de la qualité de la production tout en optimisant ses ressources.	- Valeurs fondamentales (éthique, professionnalisme, dévouement) - Climat organisationnel (motivation, allégeance organisationnelle)

De la performance environnementale et le modèle « Pressions – Etat – Réponses » de l'OCDE (2001)

La performance environnementale est définie par l'ISO comme « *Les résultats mesurables du système de management environnemental (SME), en relation avec la maîtrise par l'organisme de ses aspects environnementaux sur la base de sa politique environnementale, de ses objectifs et cibles environnementaux* » (ISO 14031, 1996, p. 21).

Les organisations cherchent à mettre en place des outils de mesure de la performance environnementale comme le système de management environnemental promu par la norme ISO 14001 pour des raisons de pressions institutionnelles, d'amélioration de la performance environnementale, de sensibilisation du personnel et de formalisation des pratiques environnementales.

Le modèle « Pressions – Etat – Réponses » (PER) développé par l'OCDE permet de représenter l'interaction entre la société et l'environnement (OCDE, 2001). Ce modèle définit les indicateurs environnementaux comme outil d'évaluation. Pour être utilisés, ces indicateurs doivent « être interprétés de façon scientifique et politique ».

L'OCDE a défini un ensemble d'indicateurs d'environnement visant trois grands

⁹⁷ C. Sicotte & F. Champagne & A.-P. Contandriopoulos, « La performance organisationnelle des organismes publics de santé », *Rupture revue transdisciplinaire en santé*, vol. 6, n°1, 1999, pp.34-10.
Yvon PESQUEUX

objectifs :

- Suivre les progrès réalisés en matière d'environnement ;
- Veiller à la prise en compte des préoccupations environnementales lors de l'élaboration et la mise en œuvre de politiques sectorielles ;
- Promouvoir l'intégration des préoccupations environnementales dans les politiques économiques, notamment par l'établissement d'une comptabilité environnementale.

L'OCDE définit le cadre nécessaire des trois critères de base permettant de sélectionner et d'identifier les indicateurs : la pertinence politique et l'utilité pour les utilisateurs, la justesse d'analyse, la mesurabilité.

Suivant ces travaux, les pays membres de l'OCDE ont convenu dans un accord de l'utilisation du modèle « Pressions – Etat – Réponses » (PER) comme cadre commun harmonisé.

Le modèle PER repose sur l'idée suivante : les activités humaines exercent des Pressions sur l'environnement et affectent sa qualité et la quantité des ressources naturelles (Etat) ; la société répond à ces changements en adoptant des politiques environnementales, économiques et sectorielles, en prenant conscience des changements intervenus et en adaptant ses comportements (Réponses de la société).

Le modèle PER met en évidence les liens et l'interdépendance entre les différentes questions environnementales et fonde les indicateurs de pressions sur l'environnement, les indicateurs des conditions environnementales et les indicateurs des réponses de la société :

- Les indicateurs de Pressions : ils décrivent les pressions exercées par les activités humaines sur l'environnement, y compris les ressources naturelles. Deux types de pressions sont caractérisés, les pressions indirectes et directes. Les indicateurs de pressions reflètent les intensités d'émission ou d'utilisation des ressources et leurs tendances ainsi que leurs évolutions sur une période donnée ;
- Les indicateurs d'Etat (ou indicateurs des conditions environnementales) : ils concernent la qualité de l'environnement ainsi que la qualité et la quantité de ressources naturelles. Ils donnent une image de l'ensemble de l'état de l'environnement et de son évolution dans le temps. ;
- Les indicateurs des Réponses de la société : ils reflètent l'implication de la société à répondre aux préoccupations liées à l'environnement. Les actions et réactions individuelles et collectives (actions publiques – actions privées) sont de plusieurs ordres : atténuer ou éviter les effets négatifs des activités humaines sur l'environnement ; mettre un terme aux dégradations déjà infligées à l'environnement ou chercher à y remédier ; protéger la nature et les ressources naturelles. Les dépenses de protection de l'environnement, les taxes, les subventions, la réglementation, les taux de réduction des pollutions en sont des exemples.

Le lien « performance – action des dirigeants »

Les trois liens possibles ont été postulés et étudiés :

- L'inexistence de toute influence des dirigeants (cf. Théorie des systèmes), la source de la performance étant en fait « héritée » de la vitalité de l'environnement et de la

« substance » organisationnelle existante. La performance est considérée comme issue du fait d'être là au bon endroit et au bon moment, comme s'il s'agissait en quelque sorte d'une « bonne fortune » ;

- L'influence majeure des dirigeants qui fait dépendre la performance de la latitude laissée aux dirigeants. Ce *corpus* est qualifié de *Upper Echelons Theory*⁹⁸. Les dirigeants sont considérés comme agissant au regard de la façon dont ils interprètent la situation stratégique à laquelle ils sont confrontés. Ces interprétations sont fonction de leurs schèmes cognitifs où l'expérience passée tient une place importante. Les interactions au sein de l'équipe de direction sont également importantes ;

- La co-construction de la performance entre l'atavisme organisationnel et l'action des dirigeants compte tenu d'un contexte où les incitations qui leur sont proposées peuvent être considérées comme jouant un rôle (cf. les théories de la gouvernance).

Conclusion à propos de la généralisation des connotations gestionnaires

Avec la performance appliquée à toutes les entités sociales, il est possible de souligner les questions liées suivantes : les évaluations hétérogènes, le passage de la mesure à l'évaluation, les liens entre performance et système d'information, son aspect rhétorique (avec l'aspect locutoire, illocutoire et perlocutoire du discours – « Quand dire, c'est faire »⁹⁹ !), son aspect protocolaire (éventuellement lié ou non à des bases théoriques) et son aspect analytique.

Il est également possible de souligner les aspects suivants :

- La rentabilité financière comme mesure privilégiée est-elle une approche suffisante ?

- L'apologie de la vitesse qui y est liée, la performance étant une manière de se « fixer » par rapport au temps dans la mesure où il ne s'agit pas seulement d'être « bon » mais d'être « meilleur », créant une tension vers l'urgence et les risques qui lui sont inhérents. La distance est alors faible entre le meilleur et le pire car le meilleur déstabilise donc fragilise et peut conduire à la crise (agir sans regarder, agir pour ne pas voir, réagir pour réagir) ;

- La référence implicite à un référentiel jamais révélé (la bourgeoisie peut ainsi avancer masquée) ;

- Une compétition (mais entre qui et qui - à l'intérieur de l'organisation, entre des organisations de même substance) ?

- Un mode de verbalisation permettant de parler d'un avantage comparatif supposé ;

- Un mode d'expression et de formulation de la réputation ;

- Une relation d'ordre entre le premier et les suivants ;

- Une formulation de plus du volontarisme managérial et du fonctionnalisme hérité de la perspective du management scientifique ;

- Une apologie de la présence ;

- Un « impensé » du détour et de l'échec, pourtant si chargés de potentiels d'apprentissage. F. Laplantine¹⁰⁰ parle à ce titre de « passage forcé vers un réel éphémère » ;

⁹⁸ D. C. Hambrick & P. A. Mason, « Upper Echelons: The Organization as a Reflection of its Top Managers », *Academy of Management Review*, vol. 9, n° 20, 1984, pp. 193-206

⁹⁹ J. L. Austin, *Quand dire, c'est faire*, Seuil, Paris, 1970

¹⁰⁰ F. Laplantine, « Dits, non-dits et interdits de la performance, réflexion sur l'imperfection », in B. Heilbrun, *op. cit.*

- Une notion profondément connotée culturellement, en liaison avec, comme le signale F. Jullien¹⁰¹, une signification très précise apportée à un modèle de l'efficacité. « *Il est si bien assimilé que nous ne le voyons plus : nous dressons une forme idéale (eidos), que nous posons comme but (telos) et nous agissons ensuite pour la faire passer dans les faits* ». Ce modèle à trois pôles « but – idéal – volonté » est si profondément ancré en nous que nous le racontons comme s'il s'agissait d'une chose « normale ». Le manager trace ainsi la stratégie à réaliser à partir d'un entendement qui conçoit le meilleur qu'il soumet à sa volonté de réalisation. Etre le meilleur, indubitablement le meilleur, continuellement le meilleur ;

- Ne s'agirait-il pas d'une forme d'utopie ou même d'une question impossible ?

- La performance peut alors finalement être considérée comme un mode de construction des frontières entre le « dedans » au regard du « dehors » de l'organisation, d'où l'importance performative du recours à la notion. La performance établit alors une relation d'ordre double entre l'effort (de et dans l'organisation et invisible) et le succès (matérialisation visible de la première relation d'ordre signalée précédemment). Elle formalise aussi une injonction dans le but d'obtenir un résultat à travers les autres (une métaphore du pouvoir alors ?).

C'est aussi un projet de confusion de l'ordinaire et de l'extraordinaire, en particulier celui de la confusion du mécaniste (dans le sens de la performance d'une machine) et de l'organique (dans le sens de la performance sportive, individuelle et collective), sans doute destiné à faire oublier la substance bureaucratique de l'organisation.

Le dépassement et l'infinitude de la performance doit être soulignée, permettant ainsi de « sortir les résultats » de l'inépuisable ressource humaine dans la perspective d'une excitation organisationnelle sans répit.

C'est aussi une esthétique organisationnelle entre une perspective baroque (l'unique, l'exceptionnel, la jubilation) et une perspective maniériste (faire comme).

C'est enfin une idéologie où les aspects de simplification, d'incantation, de phagocytose, de distinction entre facteurs « amis » et facteurs « ennemis » sont présents¹⁰². Elle proposerait en effet une des nombreuses formalisations de l'idéologie « progressiste » si courante en gestion, idéologie qui consiste à considérer l'activité organisationnelle dans une logique d'amélioration continue où l'après est bien sûr meilleur qu'avant (tout comme un sportif doit toujours battre des records et « ses » records donc mesurer et se mesurer) sans pour autant savoir très bien définir l'après de l'avant, en dehors de la conception très réductrice d'un temps chronologique.

La performance peut donc être considérée comme un « attracteur étrange » dans sa capacité à absorber plusieurs traductions : économique (compétitivité), financière (rentabilité), juridique (solvabilité), organisationnelle (efficacité) ou encore sociale. Les performances se recouvrent et se mêlent dans une perspective plurielle venant introduire des aspects tels que « *la part de marché détenue, le nombre de nouveaux produits*

¹⁰¹ F. Jullien, *Le traité de l'efficacité*, Paris, Grasset, Paris, 1996

¹⁰² Y. Pesqueux, « A propos d'idéologie et d'utopie », halshs-02544324, 16/4/2020

introduits, la qualité des produits, la position concurrentielle »¹⁰³, etc. Elle recoupe alors l'idée de création de sens de façon plus organisationnelle (dans ce cas l'organisation est vue comme un « objet ») que chez K. E. Weick¹⁰⁴ avec sa notion de *sensemaking* qu'il relie, pour sa part, à l'*organizing*. La « performance globale » n'existe donc pas de façon intrinsèque, mais au regard de la construction collective qu'en font, de façon plus ou moins cohésive, les agents organisationnels.

Epilogue : de la performance gestionnaire à la performance sociale

La performance sociale est illustrée par des résultats obtenus mis au regard d'une capacité à gérer et à satisfaire des parties prenantes. Mais n'oublions pas toute l'ambiguïté de la notion de partie prenante¹⁰⁵ !

Comme il a été souligné plus haut à propos de la dimension idéologique de la performance dans les contours d'un contractualisme mâtiné de propriétaireisme, l'usage de la notion de « performance globale » serait bien un des nombreux signes de l'institutionnalisation de l'organisation, l'institutionnalisation étant la vocation à participer à la définition du Bien Commun.

Se poser la dimension politique de ce qui est à l'œuvre aujourd'hui dans les organisations avec la notion de « performance globale », c'est aussi poser la question du passage d'un Etat savant, c'est-à-dire un appareil institutionnel au sein duquel se sont vues poser, comme le souligne M. Foucault¹⁰⁶, les questions du rapport entre savoir et pouvoir, à celui des organisations savantes où se posent aujourd'hui les mêmes questions. Du fait de l'intervention de l'organisation dans la définition du Bien Commun au regard du développement et de la volonté d'appliquer à toutes les organisations les catégories managériales, le volontarisme managérial se trouve en quelque sorte « dépassé » par lui-même dans sa vocation à proposer de substituer une omniscience de la règle établie par les directions à l'omniscience des Pouvoirs Publics sur la base d'un double argument d'utilité et d'efficience. La taille de l'entreprise multinationale et le pouvoir qui est le sien (de même que le pouvoir cumulé du groupe constitué par ces entreprises) les conduisent, au travers de la référence au thème de la responsabilité sociale de l'entreprise et de sa mesure, la « performance globale », à intervenir sur la définition des règles de vie en société. Mais, en retour, ces mêmes entreprises se trouvent interpellées non parce qu'elles le veulent bien, mais parce qu'elles ne peuvent plus faire autrement. S'étant substituées aux Pouvoirs Publics (parfois défailants, certes, comme dans telles ou telles situations dans des pays en développement), elles laminent d'autant plus les conditions de constitution d'un Etat. C'est par exemple le cas du développement des « Universités d'entreprise », à la fois « filles » des Universités classiques et futures mères des Universités efficaces de demain ? Ce phénomène se trouve renforcé par l'adoption massive par les services publics des modes et outils de gestion des entreprises. D'une perspective micro

¹⁰³ T. Essayouti, *l'impact des technologies et systèmes d'information sur la performance de l'entreprise – Le cas des progiciels ERP (Enterprise Resource Planning) relatifs aux processus comptables et financiers des organismes financiers*, Thèse de Sciences de gestion, CNAM, Paris, 2004

¹⁰⁴ K. E. Weick, *op. cit.*

¹⁰⁵ Y. Pesqueux, « La théorie des parties prenantes, une théorie aisément idéologisable », halshs-02544474, 16/4/2020

¹⁰⁶ M. Foucault, *Surveiller et punir*, Gallimard « NRF », Paris, 1971

politique des outils de gestion, on est passé, sans s'en rendre compte, à une perspective macro politique de la définition du Bien Commun. Et la démocratie libérale, dans son projet de relayer un libéralisme économique, se trouve, en retour, modifiée dans sa substance sur la question du « bio-pouvoir »¹⁰⁷ par modification du contenu de la Raison d'Etat, comme on l'a vu lors de la pandémie covid-19. Et la quête de la « performance globale » se trouve prise au piège des perspectives de la gouvernamentalité¹⁰⁸ en rappelant ce que M. Foucault voulait souligner quand il mentionnait l'apparition de la gouvernamentalité au XVI^e siècle. En effet, pour se confronter aux problèmes de pouvoir, contrairement à Machiavel, il met en avant, non pas une problématique de l'ordre mais une problématique du conditionnement. La « performance globale » ne peut-elle alors être considérée comme un des archétypes du conditionnement ? Et c'est en cela qu'avec elle, il est bien question de « fin du management », en tous les cas de fin du *New Public Management* au regard de l'échec monumental de sa conception de l'efficience à la suite de la pandémie covid-19.

¹⁰⁷ M. Foucault, *op. cit.*

¹⁰⁸ M. Foucault, *Dits et Ecrits*, Gallimard, Paris, Tome III, 1988, p. 655