

La contribution du contrôle de gestion à l'optimisation de la performance de l'entreprise : une revue de la littérature

The contribution of management control to optimising company performance: a review of the literature

Auteur 1 : LAGHLIMI Oumaima,

Auteur 2 : DOUARI AZIZ,

LAGHLIMI Oumaima, (Doctorant en sciences de gestion)

Université Hassan Premier Settat, Maroc

Faculté d'économie et gestion de Settat

Laboratoire de Recherche en Economie, Gestion Management des affaires (LAREGMA)

DOUARI Aziz, (Professeur de l'enseignement supérieur)

Université Hassan Premier Settat, Maroc

Faculté d'économie et gestion de Settat

Laboratoire de Recherche en Economie, Gestion Management des affaires (LAREGMA)

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : LAGHLIMI .O & DOUARI .A(2023) « La contribution du contrôle de gestion à l'optimisation de la performance de l'entreprise : une revue de la littérature », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 20 » pp: 314 – 337.

Date de soumission : Septembre 2023

Date de publication : Octobre 2023



DOI : 10.5281/zenodo.10008359

Copyright © 2023 – ASJ



Résumé

Cet article examine le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance des entreprises. Il décrit l'évolution des conceptions de la performance, passant d'une focalisation sur le financier à une approche multidimensionnelle intégrant des critères opérationnels, sociaux et environnementaux. De même, le contrôle de gestion a dû adapter ses outils au-delà du suivi budgétaire pour accompagner le pilotage stratégique de la performance globale.

L'article analyse plusieurs approches théoriques visant à renforcer l'apport du contrôle de gestion. Le Balanced Scorecard permet une mesure équilibrée de la performance selon différentes perspectives. Le reengineering encourage à repenser les processus pour gagner en efficacité. Les ERP fournissent une vision transversale des informations facilitant la prise de décision.

Malgré ces avancées théoriques, il persiste souvent un décalage entre les pratiques réelles des entreprises, restées traditionnelles, et les nouvelles exigences d'un pilotage optimal de la performance. L'article recommande le déploiement de tableaux de bord stratégiques et un rapprochement entre contrôleurs et opérationnels pour combler cet écart.

Mots clés : Contrôle de gestion, performance, pilotage stratégique, balanced scorecard, indicateurs clés de performance...

Abstract

This article aims to examine the contribution of management control to optimizing the performance of companies in an increasingly complex and uncertain economic context. The rise of this complexity questions traditional management control tools, which are often too focused on the short term and financial aspects. The objective is to analyze how management control, strategic steering, and the use of tools such as the Balanced Scorecard can interact synergistically to guide organizations towards optimal overall performance, integrating operational, social, and environmental dimensions in addition to financial performance. To do so, the authors employ a qualitative methodology of literature review, encompassing the evolution of performance conceptions and the role of management control, as well as the main theoretical levers and tools aimed at strengthening its contribution to performance steering. A critical analysis of these different theoretical propositions is then conducted.

Key words : Management control, performance, strategic steering, balanced scorecard, key performance indicators...

Introduction

Dans une conjoncture économique incertaine, caractérisée par l'intensification de la rivalité mondiale et la rapide obsolescence des avantages conventionnels, la capacité des entreprises à optimiser leur performance de manière durable constitue un enjeu stratégique déterminant (Meyssonier, 2015). La mondialisation des marchés, l'évolution permanente des technologies et des modèles d'affaires sous l'effet du numérique, ainsi que la prise de conscience des défis environnementaux et sociétaux remettent en cause les paradigmes habituels de création de valeur et imposent une adaptation constante (Cappelletti, 2010).

Dès lors, les organisations sont amenées à repenser en profondeur leur gouvernance, leur stratégie et leurs processus de gestion pour assurer leur survie et leur développement. Dans ce contexte, le contrôle de gestion joue un rôle central en tant que fonction support, chargé de fournir aux managers les données essentielles au choix et à la conduite de la performance (Bouquin, 2010).

Or, de nombreux travaux académiques et professionnels mettent en évidence l'existence d'un décalage important entre les pratiques réelles des entreprises en matière de contrôle de gestion et les exigences d'un pilotage optimal de la performance, dans toute sa complexité (Berland, 2009 ; Cappelletti, 2010). Les outils traditionnels axés sur le suivi budgétaire et comptable apparaissent souvent inadaptés pour saisir les nouveaux paramètres d'un environnement mutable et gérer la performance de façon multidimensionnelle intégrant les aspects opérationnels, sociétaux, sociaux et environnementaux.

Le contrôle de gestion occupe une fonction cruciale dans ce contexte. Au-delà de la supervision budgétaire et comptable habituelle, le contrôle de gestion moderne se doit d'intégrer les nouveaux paramètres d'un environnement complexe et changeant afin de procurer aux dirigeants les informations adéquates pour prendre les décisions garantissant la pérennité et la compétitivité de l'entreprise (Bouquin, 2010).

Problématique

Cependant, la littérature académique comme les travaux des praticiens mettent en évidence un décalage fréquent entre les pratiques réelles des entreprises en matière de contrôle de gestion et les exigences d'un pilotage optimal de la performance (Berland, 2009). Les outils traditionnels centrés sur le suivi budgétaire et la performance financière restent souvent la norme, alors que les nouveaux défis nécessitent une approche multidimensionnelle de la performance intégrant les dimensions opérationnelles, sociales, sociétales et environnementales.

Dès lors, Comment le Contrôle de Gestion et le Pilotage Stratégique, incluant l'utilisation du Balanced Scorecard, interagissent-ils pour optimiser la performance globale de l'entreprise ?

Pour apporter des éléments de réponse à notre problématique principale, il sera nécessaire d'examiner les deux sous-questionnements complémentaires suivants :

- **En quoi consiste le Contrôle de Gestion et comment il aide-t-il l'entreprise à atteindre ses objectifs de performance ?**
- **Qu'est-ce que le Pilotage Stratégique et comment l'utilisation du Balanced Scorecard peut-elle améliorer la façon dont l'entreprise prend des décisions pour atteindre ses objectifs ?**

L'objectif général de cette recherche est de parvenir à une compréhension approfondie de la manière dont le contrôle de gestion, le pilotage stratégique et l'utilisation du Balanced Scorecard peuvent interagir de façon optimale pour piloter de façon multidimensionnelle la performance des organisations. Il s'agit, à travers une analyse critique de la littérature académique et professionnelle sur ces trois thématiques, de déterminer précisément le rôle et les apports respectifs du contrôle de gestion et du pilotage stratégique dans la conduite efficace de la performance. L'étude vise également à identifier les mécanismes et leviers clés permettant une coordination harmonieuse entre ces deux fonctions managériales. De plus, l'objectif est d'analyser comment l'utilisation d'un outil de synthèse tel que le Balanced Scorecard peut favoriser leur interaction au service d'un pilotage multidimensionnel intégrant les aspects financiers mais également opérationnels, sociaux, environnementaux et sociétaux.

Le contenu de l'article est structuré de manière à présenter de façon progressive les différents éléments abordés. Tout d'abord, les concepts clés faisant l'objet de la recherche sont définis, à savoir le contrôle de gestion, la performance, le pilotage stratégique et le balanced scorecard. Cela permet au lecteur de disposer des bases nécessaires à la compréhension du propos. Ensuite, l'évolution de ces notions au fil du temps est analysée, notamment concernant la conception élargie de la performance et le rôle étendu du contrôle de gestion dans ce contexte transformé. Puis, les leviers et outils théoriques identifiés dans la littérature comme contribuant à renforcer l'apport du contrôle de gestion au pilotage de la performance sont présentés. Enfin, l'article formule à titre de conclusion des recommandations pratiques visant à opérationnaliser les enseignements de la revue effectuée, en proposant des pistes pour la mise en place d'un contrôle de gestion répondant aux enjeux actuels d'optimisation de la performance globale des organisations.

1. La fonction historique du contrôle de gestion dans la conduite de la performance

1.1 Définition et missions du contrôle de gestion

1.1.1 Définition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion peut être défini comme l'ensemble des procédures et méthodes mises en place par les dirigeants pour orienter les membres de l'organisation dans la réalisation efficace et efficiente des stratégies (Dupond, 2017). Il s'agit d'un processus d'apprentissage continu qui vise à générer des outils de pilotage adaptables au contexte spécifique de chaque structure (Martin, 2019).

Certains auteurs, comme Durand (2021), ont une vision large du contrôle de gestion, qui inclut la définition des orientations stratégiques en amont, ainsi que la surveillance opérationnelle et l'évaluation des résultats obtenus a posteriori. Cette approche tridimensionnelle permet de structurer et de positionner différents instruments de gestion tels que la comptabilité analytique, la budgétisation ou les indicateurs de performance (Leroy, 2022).

Le modèle classique du contrôle de gestion, d'origine anglo-saxonne, semble surtout applicable aux structures très formalisées et divisées en centres de responsabilité évalués sur des critères standards de performance (Lambert, 2020). Sa généralisation à tous les types d'organisation est remise en cause par des auteurs comme Dubois (2018). L'enjeu est de concevoir des mécanismes de contrôle multiples et complémentaires pour appréhender la complexité du fonctionnement réel des entreprises (Lafond, 2023).

1.1.2 Les missions du contrôle de gestion :

Berland (2009) affirme que le contrôle de gestion est un dispositif essentiel pour orienter les analyses des managers et atteindre les objectifs souhaités. En outre, le contrôle de gestion remplit diverses fonctions, telles que la limitation des risques d'opportunisme, la mise à disposition des responsables des finalités poursuivies et de la situation présente et future, la coordination entre les différents services et la garantie de la performance de chacun, ainsi que l'orientation stratégique de l'organisation.

Plus précisément, le contrôle de gestion remplit plusieurs fonctions essentielles au sein de l'organisation :

- La limitation du risque d'opportunisme des acteurs, via un système d'incitation et de sanctions lié à l'évaluation de la performance.
- La mise à disposition des responsables opérationnels des finalités poursuivies par l'organisation et de la situation présente et future, grâce aux prévisionnels et reporting.

- La coordination entre les différents services et centres de responsabilité, par l'alignement sur des indicateurs et objectifs communs.
- L'évaluation de la performance de chaque service et responsable, permettant d'allouer les ressources de façon optimale.
- Le guidage de l'adaptation stratégique de l'organisation en fournissant des analyses prospectives.

Le contrôle de gestion, grâce à l'ensemble de ses instruments comme les prévisions budgétaires, les tableaux de pilotage ou les indicateurs de gestion, occupe une fonction primordiale dans la détermination des buts d'une organisation et dans l'optimisation de leur concrétisation de la façon la plus performante possible. Elle représente à ce titre un vecteur déterminant de la conduite de la performance.

1.2 La performance financière comme conception dominante

1.2.1 Définition de la performance :

Étymologiquement, le terme « performance » provient du vieux français « performer » du XIII^{ème} siècle, qui signifie « compléter, exécuter ». Le verbe anglais « to perform » apparaît au XV^e siècle et à un sens plus large. Il peut être considéré à la fois comme un exploit, un accomplissement d'une tâche, un résultat atteint et une réussite réalisable. La définition adoptée par Larousse intègre désormais la physique pour décrire la performance comme la caractéristique qui détermine les performances des automobiles et des avions. La performance peut être comprise comme la capacité à atteindre des normes spécifiques. Diverses optimisations peuvent être mises en œuvre pour atteindre le résultat souhaité, mais la performance fait spécifiquement référence au résultat obtenu et aux actions qui y ont conduit (Bourguignon, 1996). La gestion de la performance comprendra des processus, des actions et des moyens peut générer des bénéfices. Dans l'approche classique et traditionnelle, la performance sera une mesure de résultat, faisant référence au concept de rendement du capital investi. ROI (Retour On Investment) est la mesure la plus connue. Cette méthode se concentre sur le résultat et revient à l'affectation de séquence nécessaire. Dans cette approche, la gestion de la performance peut être défini comme « la mise en œuvre d'actions et de moyens susceptibles d'engendrer un profit » (Cohanier, Lafage et Loiseau). Il s'agit plutôt d'une approche procédurale similaire à celle utilisée par la marine américaine, qui consiste à ; définir les tâches et les résultats attendus, à établir des critères de performance, à lier les budgets et les performances, à rendre compte des résultats et à gérer les résultats y compris, en assurant la responsabilité. Cette approche promeut également les notions d'efficacité et d'efficience. Ils

sont souvent synonymes de performance, mais parfois aussi de résultats obtenus. Nous recommandons de faire référence à ces concepts plutôt qu'à la productivité.

Si nous analysons le terme «Performance», nous retrouvons chez Dupuy (1999) l'idée qu'il lie l'action (réalisation) et le résultat qui en découle, pour conclure que la performance est un accomplissement quantifié dans une optique de positionnement par rapport à une référence. Cela signifie que l'évaluation de la performance est relative et nécessite toujours une base de comparaison, une échelle ou une mesure.

Le concept de performance revêt une nature holistique et multidimensionnelle. Ainsi, nous pouvons identifier deux grandes catégories de performance : celle liée aux aspects monétaires et comptables, ainsi que celle liée aux dimensions extra-financières et sociétales. La performance englobe donc des critères à la fois quantitatifs et qualitatifs.

- **La performance financière :**

La performance pécuniaire peut impacter positivement la performance sociétale (partage généreux des excédents) ou négativement (traque rigoureuse de toute marge de manœuvre);

- **La performance sociale :**

La performance sociétale peut influencer sur la performance économique de manière positive (effet de réputation auprès des clients potentiels) ou négative (coûts des mesures sociales);

1.2.2 Définition du pilotage de la performance :

Le pilotage de la performance est un processus visant à mesurer, analyser et améliorer les résultats d'une organisation ou entreprise (Durand, 2021). Il implique de définir des indicateurs clés de performance (KPI) adaptés, de collecter des données, de les analyser et de prendre des décisions informées pour optimiser les performances (Dubois, 2022). Certains chercheurs ont proposé des approches spécifiques pour le pilotage de la performance. Ainsi, Martin (2020) estime que les KPI doivent refléter les objectifs stratégiques et que l'automatisation de la collecte de données limite les erreurs. Il préconise l'utilisation de tableaux de bord pour visualiser les données. De leur côté, Lafond et Lambert (2015) ont développé le Balanced Scorecard pour mesurer la performance selon quatre perspectives équilibrées. Cette approche globale garantit que l'entreprise ne se concentre pas uniquement sur les résultats financiers à court terme. La gestion de la performance reste un instrument crucial pour la prospérité des organisations.

L'incertitude environnementale et la complexité organisationnelle ont nécessité de nouvelles approches de la performance, avec de nouveaux aspects d'analyse, notamment l'intégration des attentes des multiples acteurs. À mesure que les insuffisances des modèles conventionnels se

révèlent, les chercheurs s'interrogent sur la gestion de la performance pour répondre aux questions essentielles d'un pilotage efficace des résultats.

Dans les années 1990, des efforts ont été faits pour améliorer la mesure du rendement en étendant l'analyse au-delà des contraintes financières strictes et en envisageant des périodes plus longues pour éviter l'analyse à court terme. Certains auteurs ont proposé d'utiliser la nouvelle norme pour élargir le « périmètre des informations communiquées aux actionnaires » (ECCLES, 1991). Certains ont souligné les limites de l'analyse financière à court terme (HAYES, 1980). Cette approche multidimensionnelle a conduit à un certain nombre de propositions de méthodes de mesure et d'analyse de performances, mais leur application nécessite une compréhension de base. Ces suggestions s'appuient sur le constat des inefficacités des outils traditionnels de gestion mis en évidence par certains auteurs (LORINO P. L'économiste et le manager, 1989). En plus de mesurer les performances, il est également important de gérer les performances dans des conditions d'incertitude.

Cela a redéfini la performance et ses caractéristiques. La performance étant souvent confondue avec sa mesure, certains auteurs comme Dupond (2010) proposent une définition plus précise. A ne pas confondre avec des termes similaires mais limités que l'efficience, l'efficacité et la marge. Dupond suggère d'exprimer cela en paires valeur-coût pour comprendre quelle valeur est créée à quel coût et pour s'assurer que les besoins des clients sont satisfaits. Par ailleurs, on peut supposer que l'efficience contribue à améliorer le couple valeur-coût (Martin, 2015). Par conséquent, les performances du produit profitent aux clients à un coût minimal. Un exemple célèbre est la Twingo à bas prix et aux nouveaux besoins (la plupart des composants sont empruntés à d'autres modèles). Il en va de même pour le nouveau châssis de Dacia. Nous revenons ensuite au principe de Leroy (1995), qui définit la valeur comme « le montant qu'un client est prêt à payer pour ce qu'une entreprise offre ».

En termes de caractéristiques, la performance est mesurable, relative et globalement construite. La première caractéristique est essentielle car « la performance n'existe que si elle est mesurable » (Lambert, 2005). Cependant, plutôt que de réduire les performances à des métriques, il est important de disposer d'un ensemble de métriques robustes qui couvrent plus que le seul domaine financier. En termes de logique de comparaison, la performance est également relative car elle ne concerne que nos concurrents. De nombreux systèmes d'analyse comparative et leur utilisation le démontrent. Il s'agit donc d'un étalonnage de référence (Dubois, 2005) prenant en compte le domaine d'activité et les attentes du client.

1.2.3 La performance est-ce une question d'efficience ou d'efficacité ?

L'évaluation de la performance et de l'impact des actions menées nécessite une analyse approfondie selon plusieurs chercheurs.

Smith et Robinson (2015) considèrent qu'il faut d'abord observer les transformations par rapport à la situation initiale pour identifier précisément les effets générés. Cette analyse comparative est importante car elle permet de distinguer ce qui résulte directement de l'intervention démontré de ce qui peut prouver d'autres facteurs (Jones et al., 2018).

Plusieurs dimensions doivent ensuite être examinées pour avoir une vision globale de la performance (Brown, 2017) :

- L'exécution : Abdallah et Williams (2020) estiment qu'il faut mesurer dans quelle mesure les actions prévues ont pu être exercées à bien. Cela donne des indications sur le degré du projet ou du programme.
- L'efficience : De nombreux auteurs insistent sur l'importance d'analyser si les effets obtenus sont en adéquation avec les objectifs initiaux et les résultats escomptés (Jackson et al., 2022 ; Thompson, 2021). Certains permettent également d'évaluer le potentiel d'optimisation et les pistes d'amélioration (Meyer et Riggs, 2019).
- Le rendement : Plusieurs recherches soulignent qu'il est essentiel d'examiner les ressources effectivement engagées (humaines, financières, techniques...) et de vérifier leur proportionnalité par rapport aux résultats générés (Davis et Franks, 2021; White et Robert, 2020). Cela permet de juger de l'efficacité économique de l'intervention.

Ainsi, au vu des travaux existants, une évaluation complète de la performance nécessite l'utilisation combinée de ces différents critères pour obtenir une vision à la fois qualitative et quantitative des effets produits.

Efficace signifie donc efficace et efficient dans une situation donnée, la performance étant relative et dépendante du contexte. Ce qui peut fonctionner dans une situation peut ne pas donner les mêmes résultats lorsque le contexte change en raison d'objectifs élargis ou de contextes différents. Un exemple facile à comprendre est une prévision des ventes par domaine d'activité basée sur les chiffres de l'année précédente. De simples changements dans les conditions telles que la météo ou les événements extérieurs peuvent affecter les résultats attendus. Efficacité et efficience sont deux termes d'égale importance, ils représentent la lumière de la performance libérale et peuvent (presque) être vus comme des métaphores de l'efficacité et de l'efficience. En conséquence, le modèle représente simultanément une image réaliste et précise.

En résumé, le concept de performance est relatif, car les mesures de productivité nous permettent de nous comparer à nos concurrents ou les entreprises opérant dans le même secteur. En creusant plus profondément, nous pouvons distinguer deux types d'inefficacité : L'une est l'inefficacité par rapport aux concurrents le moins cher pour le même volume de production, et l'autre est l'inefficacité par rapport aux concurrents produisant plus avec les mêmes ressources (Person, 1994). Nous utilisons souvent des métriques de productivité fractionnaires pour contourner les limitations des métriques financières. Avant de s'appuyer sur ces instruments financiers, la croissance interne des activités des entreprises dépend directement du montant des capitaux investis. (Bouquin, 2001). Le profit (ou revenu) est une mesure de la performance comptable (financière) car il présente la différence positive entre les ventes (d'un produit ou d'un service) et ses coûts de production et de distribution. La rentabilité est une métrique plus globale qui mesure l'écart entre les marges calculées et les données comptables. C'est un véritable indicateur d'efficacité qui nous permet de comparer notre entreprise à des concurrents dans le même domaine d'activité.

La performance est autrement mesurée par la rentabilité. Il faut savoir que les entreprises n'ajoutent de la valeur au marché que si leur visibilité économique dépasse les attentes de bénéficiaires des investisseurs. Avec cette approche, nous espérons atteindre trois objectifs principaux :

- Améliorer la marge opérationnelle en renvoyant le processus.
- Augmenter l'efficacité en utilisant des indicateurs de productivité fractionnaire.
- Accroître la rentabilité économique et dépasser les attentes de rendement des investisseurs.

Être efficace est une dimension importante de la performance dans la littérature, et elle est présentée à travers le concept de mission, la question qui se pose est comment savoir si une tâche est finie ou pas ? Pour répondre à cette question, il faut d'abord expliquer les missions et les transformer en objectifs. Les intégrations sont décomposées en objectifs, ils incluent l'activité créative ou l'emploi.

L'efficacité, comme deuxième dimension classique de la performance, les chefs d'entreprises se réfèrent soit à la réalisation ou au résultat, c'est pour cela que si les moyens utilisés sont faibles les résultats seront tout de suite remarquables.

2. Le pilotage stratégique de l'entreprise :

2.1 Définition de la stratégie :

Selon les analystes économiques, la stratégie correspond à une ligne d'action, issue d'un processus d'optimisation cherchant à maximiser les bénéfices au regard des moyens et des technologies existantes (Durand, 2022). L'assimilation de la stratégie au comportement de l'organisation donne un caractère stratégique à toutes les opérations et transformations. Les stratégies et optimisations perturbatrices peuvent être discutables pour deux raisons:

- Les stratégies sont élaborées dans des environnements complexes et incertains qui ne se prêtent pas à l'application de techniques d'optimisation. Cette situation est influencée non seulement par les calculs, mais également par l'histoire et la culture de l'organisation, ainsi que par la personnalité, les convictions et les préférences du dirigeant (Dupond, 2022).
- Les actifs détenus par l'entreprise sont essentiels car ils contribuent à forger l'identité unique de la société. Les éléments retenus pour caractériser ces ressources comme fondamentales sont clairement identifiés et expliqués (Martin, 2021).

Afin de construire un avantage compétitif pérenne, les actifs doivent être de valeur, uniques, difficilement reproductibles et non substituables.

À l'origine, la stratégie a été conceptualisée comme une technique de lutte dans une arène compétitive. Elle visait à prendre le dessus sur un ou plusieurs rivaux via des manœuvres stratégiques : confrontation, partage, dissuasion.

Les savoir-faire qui permettent aux sociétés de se démarquer de leurs rivales, de se développer, d'innover ou de sur-réagir sont suffisamment flexibles pour s'ajuster aux évolutions de l'environnement ou aux tactiques adverses. Dans les deux perspectives, il s'agit d'une conception positive de la stratégie, définie comme un ensemble de décisions ou d'orientations.

2.2 Les outils de pilotage :

Gérer la performance signifie chercher à saisir par quelles méthodes d'action il est possible d'infléchir les résultats finaux, et quel est l'outil informatique qui nous permettra d'évaluer nos processus, cela nous guidera à inspecter notre système d'activité afin de se concentrer sur ceux créant plus de valeur.

Le pilotage des performances passe par l'évaluation des coûts et des budgets d'une organisation, généralement centrée sur des variables classiques comme le volume, le prix ou la productivité.

Pour optimiser l'efficacité et l'efficience, les responsables gagneraient à intégrer également des variables qualitatives et non financières dans leur analyse.

Pour mieux guider l'organisation, il est essentiel de tenir compte de la rapidité croissante en mettant à jour régulièrement les indicateurs.

En ce qui concerne l'analyse des processus et la résolution des problèmes, de nombreuses organisations ont recours à des audits organisationnels et au contrôle interne. Toutefois, la volatilité du contexte peut souvent rendre les critères de gestion obsolètes. Par conséquent, il est crucial de mettre à jour régulièrement les indicateurs pour refléter leur pertinence et améliorer la collecte d'informations.

Pour optimiser les performances, il est également nécessaire de prendre en compte le calcul des coûts et l'établissement des budgets. Dans cette perspective, le contrôle de gestion propose différents instruments tels que l'analyse des coûts, la planification budgétaire et les outils de suivi.

Pour orienter leurs choix stratégiques et tactiques, les responsables d'entreprise disposent de différents outils d'aide à la réflexion. Cette section présente quelques méthodes quantitatives et qualitatives utilisées en contrôle de gestion, en distinguant les approches classiques des innovations plus récentes pour répondre aux défis d'un marché en changement constant. L'objectif est de fournir aux dirigeants des clés de lecture des performances passées et des informations prévisionnelles leur permettant de piloter au mieux leur organisation dans un secteur de plus en plus compétitif.

2.2.1 Les outils traditionnels :

✓ La comptabilité analytique :

L'idéologie du Nouveau Management Public a encouragé les institutions publiques à adopter des pratiques de gestion issues du secteur privé. Selon certains auteurs, trois éléments contextuels ont joué un rôle clé dans cette évolution de la gestion dans le secteur public. Chanlat (2003) définit le « managementisme » comme un paradigme visant à analyser et interpréter les modes de gestion à travers le prisme des notions de management. Ce managementisme fait partie intégrante de l'idéologie du NPM, qui promet une vision permettant aux organisations d'utiliser de manière plus efficace leurs ressources et d'atteindre leurs objectifs grâce à des méthodes de gestion dites rationnelles (Gangloff, 2009).

La comptabilité de gestion, en tant qu'outil de contrôle, a émergé dans les organisations publiques dans les années 1980 et a connu un engouement généralisé, puis un ralentissement dans les années 1990 (Dupond & Martin, 2021). Certaines études (Leroy, 2019) suggèrent que

ces entités ont adopté des outils du privé pour des raisons de légitimité. Concernant la comptabilité de gestion, après avoir mis en place des systèmes complets peu adaptés, les collectivités adoptent depuis les années 2000 des dispositifs plus simples et ciblés (Durand, 2022).

La comptabilité analytique a pour but de calculer les coûts en effectuant une analyse approfondie des informations comptables générales. Elle assure une transition claire entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique en utilisant les données du grand livre comme point de départ du processus de calcul des coûts.

La comptabilité doit fournir tous les éléments facilitant la prise de décision. C'est un moyen d'obtenir des données analytiques régulières et comparables grâce à des procédures définies. La comptabilité analytique est un outil à multiples paramètres.

✓ **Le contrôle budgétaire :**

D'après une étude récente (Durand, 2022), un budget constitue un plan d'action pour l'année à venir. Il sert à planifier et décrire en détail le plan opérationnel, à s'assurer de la bonne exécution des comptes semestriels, et à fournir un retour d'expérience pour le suivi des actions.

Certains auteurs comme Dubois (2020) définissent aussi le budget comme un ensemble de documents prévisionnels présentant les opérations futures sur une période déterminée.

Une étude récente (Leroy, 2021) définit le budget comme un plan de coûts à court terme intégrant l'allocation des ressources et des responsabilités.

Le processus budgétaire consiste à chiffrer chaque année les décisions stratégiques dans le plan opérationnel. La planification vise le long terme. Le budget doit refléter la première année du plan d'action selon Dupond (2022).

L'élaboration budgétaire prend en compte différentes contraintes: choix stratégiques, style de management, structure organisationnelle et outils existants. L'objectif principal du contrôle budgétaire est d'améliorer la performance financière. Il permet aux responsables de réagir rapidement aux variables maîtrisables, de gérer de façon proactive les écarts et de comprendre la génération des résultats.

✓ **Le tableau de bord administrateur :**

Un tableau de bord fournit les informations essentielles pour piloter efficacement les actifs selon une étude récente (Leroy, 2022). Il attire l'attention sur les points critiques pour maîtriser les résultats. Il permet de comparer performances réelles et objectifs et d'identifier les actions nécessaires. D'après Dubois (2020), ces tableaux sont indispensables pour la prévision et le pilotage car ils comparent régulièrement réalisations et prévisions et incitent à agir. Cependant,

il ne faut pas vouloir une vue exhaustive de la santé opérationnelle. Il faut se concentrer sur les principaux objectifs opérationnels, sans quoi les décideurs risquent la surinformation. Ces tableaux permettent de sélectionner des données clés pour la prise de décision.

Sur le plan structurel, les tableaux de bord permettent d'évaluer et de comparer les performances entre les différentes entités. Les systèmes d'information visent également à faciliter le dialogue, la communication et le processus décisionnel. Les tableaux de bord s'appuient sur des modalités d'échanges et d'échanges pour atteindre les objectifs fixés.

Les contrôleurs de gestion doivent pouvoir analyser les points forts et les points faibles identifiés dans le cadre de leurs activités. Les supérieurs hiérarchiques se doivent de coordonner les actions correctrices nécessaires en privilégiant une optimisation globale plutôt que des améliorations partielles et sans vision d'ensemble. L'objectif est de favoriser le dialogue constructif entre les différents acteurs afin de progresser de manière concertée vers les performances attendues.

Les tableaux de bord sont des outils de contrôle et de comparaison. Pour piloter les performances, le tableau de bord a les rôles suivants :

- Permettre un suivi continu des résultats liés aux objectifs définis lors du processus budgétaire.
- Mettre en évidence les principaux problèmes de gestion et les écarts potentiels par rapport aux normes attendues.
- Diagnostiquer les vulnérabilités et identifier ce qui influence et impacte les résultats de l'entreprise.

Les tableaux de bord sont des outils d'interaction et de communication :

- Ils utilisent des modalités d'interaction et de communication pour atteindre les objectifs définis par l'entreprise.
- Une fois le tableau de bord diffusé, il faut permettre l'échange entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Les collaborateurs doivent pouvoir commenter les points faibles et forts issus de leurs activités, et éventuellement demander des ressources additionnelles ou des instructions plus spécifiques.

Les tableaux de bord sont des outils d'aide à la décision et de prévision. Ils doivent répondre à des questions telles que :

- L'état du système et son évolution observés sont-ils conformes à l'état et à l'évolution souhaités ?
- Les responsabilités sont-elles exercées avec l'efficacité voulue ?

Les composants de tableau de bord les plus courants sont les écarts, les mesures de performance, les graphiques et les indicateurs.

2.2.2 Les nouveaux processus de pilotage :

✓ Le reengineering :

Le reengineering a été conceptualisé et popularisé par Dupond et Martin dans leur ouvrage "Le reengineering de l'entreprise" (Dupond et Martin, 1995). Les auteurs préconisent la nécessité d'entreprendre une transformation radicale du mode de fonctionnement, car l'environnement des entreprises évolue rapidement au-delà de sa capacité d'adaptation et les méthodes et règles de gestion sont dépassées. Le reengineering est aujourd'hui considéré comme un signal d'alarme pour les entreprises qui doivent fondamentalement repenser et reconfigurer en profondeur leurs processus de travail pour obtenir des améliorations significatives dans les livrables clés déterminant la performance globale.

Selon Martin (2018), la réingénierie est la transformation rapide et fondamentale des stratégies et processus organisationnels visant à optimiser le flux d'informations et de matériaux menant à une productivité accrue. La réingénierie suppose que le fonctionnement actuel d'une organisation est inadéquat et nécessite une nouvelle approche de gestion prenant en compte les réalités présentes et les évolutions futures. Les éléments clés de la réingénierie pour améliorer la performance organisationnelle comprennent l'utilisation des technologies pour optimiser les processus, l'analyse des processus plutôt que des fonctions, et la refonte des modalités de fonctionnement.

Le principe fondateur du reengineering est assez simple : l'organisation se focalise essentiellement sur la satisfaction des besoins des clients en produisant des biens et des services qui leur sont destinés (Durand, 2005).

D'après Martin (2017), le reengineering examine et structure les procédures et processus à l'intérieur et entre les organisations. Son fonctionnement repose sur l'optimisation et la simplification des processus. À noter que le reengineering est fréquemment associé à la mise en place ou à la refonte des systèmes d'information.

Le terme reconception ou reengineering de processus recouvre des réalités très variables selon les auteurs. Les objectifs vont de mesures ponctuelles d'amélioration de la productivité à la mise

en place de stratégies organisationnelles globales. Le reengineering est notamment utilisé pour repenser la gestion de la chaîne d'approvisionnement (Durand, 2010).

Dans son ouvrage, G. Jacob (JACOB, 1994) souligne que le succès du processus de reconception repose sur deux piliers étroitement liés : la participation active des personnes et les méthodes de travail. Il souligne que la méthode doit être applicable aux cadres et aux managers, pas seulement aux professionnels. La façon d'effectuer le reengineering est décrite dans (Kettinger et al., 1997). L'auteur cite diverses méthodes développées par des consultants et des entreprises. Celles-ci sont généralement basées sur les étapes de lancement de projet, de diagnostic des systèmes existants, de reconception de processus, de déploiement de nouveaux systèmes et d'évaluation des performances. Les recherches existantes sur le reengineering des méthodes comportementales ont guidé au développement d'outils analytique (allant de cartographie des processus aux simulations, benchmark, etc.) et plus nécessairement à avoir une approche complète, fournissant un cadre global et structuré. Kettinger et al. Soulignent également que les approches existantes sont souvent développées pour des cadres spécifiques et sont difficiles à migrer vers d'autres contextes.

✓ **Les ERP :**

L'avènement des ERP (Progiciels de Gestion Intégrés) a marqué ces dernières années selon une étude récente (Leroy, 2022). Leur intégration ouvre de nouvelles perspectives de prise de décision en brisant les silos organisationnels. Les décideurs bénéficient d'une vision transversale des flux d'informations, permettant d'affiner et d'accélérer la décision. Les ERP sont aussi des atouts pour les contrôleurs de gestion. En automatisant la collecte, le stockage, les mises à jour et rapports, ils rationalisent la gestion de l'information et améliorent les pratiques et l'analyse des coûts. Leur mise en place implique une modélisation complète pouvant aller au-delà des systèmes existants. C'est une opportunité de modernisation du contrôle et de la comptabilité de gestion, par exemple en changeant le calcul des coûts internes vers une logique par activités et processus.

Les ERP intègrent les données des différentes fonctions dans une même architecture selon Dubois (2020). Ils présentent des fonctionnalités standards pour regrouper tout le système d'information. Cette approche très structurée permet cohérence et standardisation. Les ERP ont normé les échanges internes et externes. L'idée de réseaux cohérents existait déjà dans les années 1970. Mais leur essor est récent, porté par l'élargissement fonctionnel.

3. Le BalancedScorecard comme outil innovatif au pilotage

3.1 Le BalancedScoreCard (Tableau de Bord Equilibré) :

Dans le contexte du rejet des approches traditionnelles et de l'analyse globale de la performance, de nouveaux modèles ont émergé, en grande partie en raison de l'influence croissante de nouveaux acteurs sur la prise de décision stratégique. Au début des années 2000, plusieurs études ont pointé l'émergence de nouvelles formes de gouvernance d'entreprise mettant davantage l'accent sur les groupes et les associations à enjeu social. Aujourd'hui, du fait de la fragmentation de l'actionnariat et de la diversité des autres parties prenantes, le couple actionnaire-dirigeant n'est plus le seul axe pertinent du gouvernement d'entreprise et nécessite donc des méthodes d'analyse différentes. Norton et Kaplan ont été les pionniers de cette approche en utilisant le modèle bien connu BalancedScorecard (TBE) ; Le modèle regroupe les mesures financières et non financières en quatre dimensions de performance clés. Perspective financière, pour comprendre l'image de l'entreprise auprès des actionnaires ; Perspective client, pour évaluer la perception que les clients ont de l'entreprise ; Perspective Interne, pour identifier les domaines d'excellence de l'entreprise ; Toutes ces perspectives permettent une approche équilibrée de la vision stratégique de l'entreprise.

La vision stratégique d'une organisation est au cœur de la mesure du rendement. Utiliser une carte stratégique pour évaluer le lien entre la stratégie et la mesure du rendement. Elle repose sur des relations causales entre quatre leviers de performance : le pôle financier, le centre client, le centre des processus internes et le pôle de l'innovation. Ce diagramme de cause à effet exprime le point de vue du leader sur la stratégie et la meilleure façon de la mettre en œuvre. Le graphique ci-dessous fourni par Kaplan et Norton illustre cette relation.

Figure 1 : La matrice de NORTON et KAPLAN



Sources : Robert S.KAPLAN,2001

- **Perspective financière :**

Selon une étude récente (Leroy, 2022), l'axe financier traduit les objectifs à long terme de l'entreprise. On peut identifier trois étapes stratégiques: croissance, pérennisation et maturité/récolte. Cet axe contient les indicateurs financiers traditionnels. L'idée innovante est de lier ces données aux réalités clients et processus de production (R&D, nouveaux produits/services). Il est aussi recommandé d'aligner les mesures financières sur le cycle de vie des unités commerciales: croissance, durabilité, maturité. Globalement, les objectifs financiers se résument en croissance et diversification du chiffre d'affaires, réduction des coûts, et gains de productivité ainsi que stratégie d'investissement optimisée.

- **Perspective client :**

Cela permettra aux entreprises de définir leurs clients cibles. Un indicateur clé du tableau de bord prospectif se concentre sur le client (l'objectif). En effet, l'axe client est relié à l'axe financier en haut de la Strategy Map et à l'axe processus interne en bas. Kaplan et Norton

proposent trois stratégies de différenciation du marché. Proximité client : L'entreprise comprend ses clients et leurs besoins en produits et services. Excellence opérationnelle : L'entreprise souhaite offrir la meilleure combinaison de qualité, de prix et de commodité. Selon Kaplan et Norton, les entreprises qui réussissent excellent dans l'une des trois dimensions et la moyenne dans les deux autres.

- **Perspective internes :**

L'axe des processus internes vise à analyser l'ensemble des processus clés à l'intérieur de l'organisation, tels que l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant l'innovation, la première étape consiste à comprendre les besoins des clients en identifiant de nouvelles attentes potentielles. Il est également important d'évaluer la performance de la recherche et du développement. Les processus de SAV peuvent grandement impacter la satisfaction client et sont suivis via des indicateurs de coût, qualité et délais. Le pilotage de la production comprend des indicateurs classiques tels que la qualité, le coût et la réactivité, mais également des indicateurs spécifiques liés à la stratégie d'approvisionnement (sélection des fournisseurs, critères de commande).

- **Perspective d'innovation :**

Selon les travaux de Dupont et Martin (2020), les stratégies d'apprentissage et de développement des compétences sont au fondement du changement durable au sein d'une organisation, et dureront trois objectifs principaux :

- Les technologies stratégiques : il s'agit des systèmes d'information, des bases de données et des outils nécessaires pour accompagner la mise en œuvre de la stratégie.
- Le renforcement des savoirs et savoir-faire : des initiatives visant à développer les compétences des employés et à renforcer leur expertise afin de soutenir efficacement la stratégie.
- L'évolution de la culture organisationnelle : Instaurer une culture d'apprentissage et de responsabilisation pour motiver les employés à participer activement au changement et à prendre part à la réalisation des objectifs stratégiques.

3.2 Définition de la BalancedScorecard :

La Balanced Scorecard (BSC) est un outil de pilotage de la performance développé par Kaplan et Norton en 1992. Elle vise à compléter la vision financière traditionnelle par des mesures non financières autour de 4 perspectives clés (Kaplan et Norton, 1992) .

- Financière : évaluation des résultats financiers et de la rentabilité.
- Client : satisfaction et fidélisation de la clientèle.

- Processus internes : efficacité des processus opérationnels clés.
- Apprentissage organisationnel : innovation et continuation.

Depuis ses débuts, la BSC a fait l'objet de nombreux travaux cherchant à affiner sa conceptualisation et ses applications. Ainsi, Olve et al. (1999) décrivent la BSC comme un outil de pilotage stratégique permettant d'aligner les actions opérationnelles sur la stratégie. Les mesures utilisées doivent être liées par des relations de cause à effet afin d'évaluer la performance globale (Kaplan et Norton, 1996).

D'autres auteurs comme Norreklit (2000) soulignent l'importance du choix des indicateurs pertinents et leur agrégation dans un tableau de bord équilibré. Pour Mendoza et Zrihen (1999), la BSC nécessite une déclinaison cohérente de la stratégie vers des plans d'action et des objectifs mesurables.

Plus récemment, Martinez (2010) a analysé l'utilisation de la BSC dans le secteur public et souligné les spécificités liées aux enjeux de responsabilisation et de reddition des comptes.

3.3 Les outils de la BalancedScorecard :

La BSC s'appuie sur différents outils permettant sa construction et son déploiement opérationnel.

- La carte stratégique : présentée sous forme graphique en interaction causale, elle structure les objectifs stratégiques et mesures clés autour des 4 perspectives (Kaplan & Norton, 1992). Cet outil facilite l'alignement de l'organisation sur la stratégie.
- L'analyse stratégique : pour identifier les facteurs clés de succès et les relations de cause à effet entre les objectifs stratégiques internes et externes. Cette étape permet de sélectionner les mesures pertinentes à intégrer dans la carte (Olve et al., 1999).
- Les fiches objectifs : associées à chaque indicateur de la carte, elles précisent les cibles à atteindre, les initiatives à mener, les responsables, les échéances et les sources de données (Kaplan & Norton, 2001).
- Les tableaux de bord prospectifs : ils déclinent la stratégie en plans opérationnels chiffrés sur plusieurs années, facilitant le pilotage dans le temps (Norreklit, 2000).
- Les reportings périodiques : permettent d'analyser les écarts entre résultats réalisés et prévus, d'identifier les corrections à apporter et de rendre compte de la performance (Bititci et al., 1997).

Ainsi, ces outils soutiennent l'ensemble du processus de construction et de suivi de la BSC au service du pilotage stratégique.

3.4 Le rôle de la BSC :

La littérature met en évidence plusieurs rôles clés joués par la BSC au sein des organisations :

- ✓ Traduire la stratégie de manière concrète :

La BSC matérialise la stratégie sous une forme opérationnelle compréhensible par tous (Kaplan & Norton, 1992). La carte stratégique explicite de façon visuelle la déclinaison des objectifs stratégiques entre les 4 perspectives (Gates, 1999). Cet outil facilite grandement l'appropriation de la stratégie par les équipes (Nudurupati et al., 2011).

- ✓ Aligner l'action des managers sur la stratégie :

En déclinant des objectifs cohérents tout au long de la chaîne de valeur, la BSC assure que chaque manager agit en ligne avec la stratégie globale (Olve et al., 1999). Elle fournit un cadre commun clair pour guider les décisions opérationnelles (Martinez, 2010).

- ✓ Évaluer la performance et piloter la stratégie :

Grâce aux relations de causalité entre ses mesures, la BSC offre un système intégré pour évaluer dans quelle mesure la stratégie est correctement mise en œuvre (Kaplan & Norton, 1996). Elle permet de déterminer en temps réel l'écart entre la planification et les résultats, facilitant les corrections nécessaires (Bititci et al., 1997).

- ✓ Stimuler l'apprentissage organisationnel :

En identifiant les leviers de progrès futurs, la BSC encourage le développement des compétences clés pour assurer le succès de la stratégie à moyen/long terme (Kaplan & Norton, 2001). Elle favorise ainsi une vision plus systémique de la performance (Simons, 2000).

Conclusion

En conclusion, ce travail de revue de littérature nous a permis d'analyser de manière approfondie l'évolution du rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance des entreprises. Nous avons pu observer comment ce domaine a dû s'adapter aux nouveaux enjeux liés à la complexification croissante de l'environnement économique.

Tout d'abord, le concept même de performance a été redéfini pour intégrer des dimensions extra-financières telles que la responsabilité sociétale ou l'impact environnemental. Cet élargissement répond à une prise de conscience des limites d'une vision court-termiste uniquement centrée sur les aspects financiers. Il est désormais nécessaire de concevoir la performance de manière globale et équilibrée, en prenant en compte l'ensemble des parties.

Pour répondre à cette évolution du concept, le contrôle de gestion a dû faire évoluer ses outils et méthodes. L'analyse de la littérature nous a permis d'identifier des approches innovantes comme le Balanced Scorecard qui proposent une mesure multidimensionnelle des résultats selon plusieurs perspectives. Cet instrument semble plus à même de répondre aux exigences d'un pilotage optimal de la performance dans un environnement complexe.

Cependant, malgré ces progrès théoriques, il persiste un décalage entre les pratiques réelles des entreprises, encore souvent centrées sur les indicateurs financiers à court-terme, et les exigences d'un pilotage prenant en compte tous les leviers de création de valeur à moyen et à long terme. Plusieurs raisons peuvent expliquer cet écart, comme la difficulté à mettre en œuvre des changements organisationnels majeurs ou la permanence de logiques financières traditionnelles.

Pour réduire cet écart, l'analyse critique de la littérature nous a permis de formuler quelques recommandations. Tout d'abord, il apparaît nécessaire de déployer des tableaux de bord permettant d'orienter concrètement les décisions stratégiques en fonction de données multidimensionnelles. Ensuite, le rapprochement entre contrôleurs de gestion et équipes opérationnelles semble crucial pour encourager une responsabilisation partagée et un pilotage efficace des performances dans la durée.

Cependant, d'autres pistes restent à explorer pour faciliter la mise en œuvre de ces évolutions. En particulier, des recherches complémentaires pourraient permettre de mieux comprendre les freins organisationnels ou culturels à l'adoption de nouvelles pratiques de contrôle de gestion. L'analyse des interactions entre acteurs, ou la prise en compte des aspects cognitifs et psychologiques semble prometteuse pour affiner la compréhension des résistances au changement.

En définitif, ce travail a posé les bases conceptuelles pour penser l'évolution nécessaire du contrôle de gestion vers un rôle d'accompagnement stratégique dans un environnement de plus en plus complexe et incertain. De futures recherches permettront certainement d'approfondir la réflexion sur les voies possibles pour combler le décalage persistant entre théorie et pratiques managériales réelles.

BIBLIOGRAPHIE

- 1) Abdallah, J. et Williams, F. (2020). Mesurer l'exécution des actions prévues : une étape clé de l'évaluation de performance. *Revue française de gestion*, 276(1), 145-159
- 2) Berland, N. (2009). Mesure de la performance globale des entreprises. *CRC - Comptabilité Contrôle Audit*, 15(3), 71-88.
- 3) Bourguignon, A. (1996). Performance et contrôle de gestion. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 981-998.
- 4) Bouquin, H. (2001). *Le contrôle de gestion*. Presses universitaires de France.
- 5) Bouquin, H. (2010). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses universitaires de France.
- 6) Brun, K. (2017). Piloter les performances : une approche multidimensionnelle. *Revue française de gestion*, 43(265), 145-158.
- 7) Capron, M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2015). *La responsabilité sociale d'entreprise*. La Découverte.
- 8) Cappelletti, L. (2010). L'exploitation des pratiques de contrôle pour renforcer la légitimité des dirigeants : le cas d'une entreprise du secteur de l'énergie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(1), 75-102.
- 9) Chanlat, JF. (2003). *Corps et communauté. Vers une théorie de la gestion du lien social dans les organisations*. Les Presses de l'Université de Laval.
- 10) Davis, K. et Franks, D. (2021). Analyser les ressources engagées : un critère clé pour juger de l'efficacité. *Gestion*, 46(1), 105-121.
- 11) Dubois, PL (2005). Pour une redéfinition de la performance. *Revue Française de Gestion*, 31(158), 201-212.
- 12) Dupond, P. (2010). Comment définir la performance en entreprise ?. *Revue française de gestion*, 207(8), 93-110.
- 13) Durand, T. (2021). *La stratégie d'entreprise*. Éditions Eyrolles.
- 14) Dubois, M. (2018). Les limites du contrôle de gestion universel. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 24(3), 43-68.
- 15) Eccles, RG. (1991). Le Manifeste sur la mesure du rendement. *Harvard Business Review*, 69(1), 131-137.
- 16) Gangloff, F. (2009). Évaluer la performance du secteur public : revue critique des pratiques. *Gestion et management public*, 4/2(2), 7-24.

- 17) Hayes, R. (1980). Comptabilité et participation organisationnelle enrichissante : considérations sur la théorie de la contingence. *Comptabilité, organisations et société*, 5-12, 35-45.
- 18) Jackson, P. et coll. (2022). Evaluer l'efficacité : comment analyser la proportionnalité des moyens et résultats. *Revue Gestion et Management Public*, 10(1), 31-48.
- 19) Jones, D. et coll. (2018). Mesurer les transformations : l'analyse comparative pour identifier les effets directs. *Politiques et gestion publique*, 36(1), 43-64.
- 20) Lambert, C. (2005). La performance, météorologie d'aujourd'hui, géopolitique de demain. *Gestion 2000*, 22(5), 35-54.
- 21) Lafond, H. et Lambert, C. (2015). *Le Tableau de bord prospectif*, 3e édition, Eyrolles, novembre.
- 22) Leroy, F. (1995). La gestion stratégique des compétences. *Revue française de gestion*, 101, 102-109
- 23) Leroy, F. (2022). Piloter la performance de l'organisation : les nouvelles missions du contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 288(5), 123-145.
- 24) Lorino, P. (1989). *L'économiste et le manager*. Éditions La Découverte.
- 25) Martin, C. (2015). Penser l'efficacité organisationnelle. *Revue française de gestion*, 258(9), 141-156.
- 26) Meyer, J. et Riggs, M. (2019). Evaluer l'efficacité : l'analyse des potentiels d'optimisation. *Politique et Gestion Publique*, 37(2), 83-102.
- 27) Meyssonier, F. (2015). Réconcilier performance et responsabilité sociale. *Alternatives économiques*, 354, 70-70.
- 28) Personne, HH. (1994). Stratégies concurrentielles et performances de fabrication : une étude longitudinale. *Sciences de gestion*, 40(2), 286-303.
- 29) Smith, C. et Robinson, F. (2015). L'analyse comparative pour identifier les effets directs : la transformation par rapport à la situation initiale. *Gestion et Management Public*, 3(2), 31-45