

Vers une gestion agile : Cartographie des outils de contrôle innovants dans un environnement en perpétuelle évolution

Towards agile management: Mapping innovative control tools in a constantly changing environment

TOUCHER Ouardia¹, LOULID Mohamed², BOUMARETE Saad³ et
BENDENNOUNE Kenza⁴

¹ Docteure en science de gestion à la Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Marrakech, Université Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc.

² Professeur chercheur à la Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Marrakech, Université Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc.

³ Doctorant en science de gestion à la Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Marrakech, Université Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc.

⁴ Doctorante en science de gestion à la Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Marrakech, Université Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc.

Résumé : Cet article propose une exploration approfondie de l'évolution des outils du contrôle de gestion, soulignant leur capacité d'adaptation aux défis contemporains. Dans sa première partie, l'étude plonge dans les modèles historiques de gestion des coûts, mettant en évidence leur pertinence stratégique dans le contexte global des entreprises. En se concentrant sur des figures clés telles que le modèle Sloan Brown, la consolidation des comptes des entreprises cotées, et la comptabilité de gestion, l'article offre une perspective historique tout en démontrant la nécessité constante de réinvention face à un environnement en mutation. La seconde partie de l'article constitue une revue critique de la littérature sur les outils du contrôle de gestion, mettant en avant leur orientation croissante vers la performance. Des approches innovantes telles que l'ABM (Activity-Based Management), le TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing), le tableau de bord prospectif et la méthode de coût cible sont explorées en détail. Ces outils sont présentés comme des réponses dynamiques aux besoins changeants des entreprises, reflétant ainsi une cartographie complète des solutions disponibles dans un paysage en constante évolution.

Les synthèses principales de l'article mettent en exergue l'importance croissante d'une gestion orientée vers la valeur dans un environnement dynamique. Alors que les outils traditionnels étaient souvent centrés sur la gestion des coûts, l'article souligne la nécessité d'une flexibilité accrue. L'intégration de ces outils innovants offre une vision stratégique et globale du contrôle de gestion, contribuant ainsi à maximiser l'efficacité opérationnelle des entreprises. En outre, les contributions d'experts renommés tels qu'Anne Loft, François M., Kaplan et Norton apportent une dimension historique et actuelle, enrichissant l'analyse de l'évolution du contrôle de gestion au fil du temps.

Mots-clés: Contrôle de gestion, Outils, coûts.



Abstract: This article provides an in-depth exploration of the evolution of management control tools, emphasizing their adaptability to contemporary challenges. In its first part, the study delves into historical cost management models, highlighting their strategic relevance in the global business context. Focusing on key figures such as the Sloan Brown model, consolidation of accounts for listed companies, and management accounting, the article offers a historical perspective while demonstrating the constant need for reinvention in the face of a changing environment. The second part of the article constitutes a critical review of the literature on management control tools, emphasizing their increasing orientation towards performance. Innovative approaches such as Activity-Based Management (ABM), Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), the Balanced Scorecard, and the target costing method are explored in detail. These tools are presented as dynamic responses to the changing needs of businesses, thus reflecting a comprehensive mapping of solutions available in an ever-evolving landscape. The main syntheses of the article highlight the growing importance of value-oriented management in a dynamic environment. While traditional tools often focused on cost management, the article emphasizes the need for increased flexibility. The integration of these innovative tools provides a strategic and holistic view of management control, contributing to maximizing operational efficiency in businesses. Furthermore, contributions from renowned experts such as Anne Loft, François M., Kaplan, and Norton bring a historical and contemporary dimension, enriching the analysis of the evolution of management control over time.

Keywords: Management Control, Tools, Costs.

1. Introduction

L'avènement de l'industrialisation a été un tournant majeur, intégrant les niveaux de production au sein d'entités organisationnelles unifiées. Cela a engendré un besoin crucial d'informations, conduisant au développement d'outils de calcul des coûts des produits. Les conceptions organisationnelles, telles que celles de Taylor, et une demande constamment supérieure à l'offre ont renforcé la vision mécaniste des organisations, formant la base des outils du contrôle de gestion. Cependant, face à un environnement en évolution rapide et à la complexification des organisations dans les années 1970, les outils traditionnels ont montré leurs limites pour fournir une aide à la décision adéquate. C'est dans ce contexte qu'émerge la méthode ABC (Activity Based Costing) dans les années 1980, offrant une meilleure prise en compte de la complexité organisationnelle et introduisant la notion d'activité dans les outils de contrôle de gestion.

Malgré l'observation de Johnson et Kaplan en 1987 concernant le manque d'innovations depuis 1925, la littérature récente témoigne de l'évolution continue des outils de contrôle de gestion à l'échelle mondiale. L'introduction de l'ERP (logiciel de gestion intégrée) a également joué un rôle clé dans cette évolution, apportant des innovations aux outils de contrôle traditionnels. Selon Chiapello (1996), les outils de contrôle de gestion sont des instruments utilisés par les managers pour exercer un contrôle sur les activités des entreprises, en réponse à des défis variés tels que la concurrence, la technologie, les crises économiques et les restructurations. Cette perspective souligne l'aspect révolutionnaire ou innovant des outils de contrôle de gestion, comme l'ont également noté Chatelain Ponroy et Sponem (2007), ainsi qu'Alcouffe et al. (2003).

Notre article se situe dans cette dynamique d'évolution constante du contrôle de gestion, se concentrant sur la diversité des outils adaptés aux défis changeants des entreprises contemporaines. Nous explorons la variété de ces instruments, en comprenant leurs particularités, forces et limites, tout en examinant comment ils s'intègrent dans la gestion opérationnelle et stratégique des entreprises. Notre objectif est de fournir une cartographie des outils de contrôle de gestion dans un contexte évolutif et en perpétuelle mutation.

Dans la première partie de notre article, nous entreprenons une analyse approfondie des modèles de gestion des coûts, soulignant l'importance stratégique de la gestion des coûts pour l'efficacité globale des entreprises. Nous explorons les modèles historiques tels que le modèle Sloan Brown, mettant en lumière l'émergence du reporting historique comme outil classique. Nous examinons également la consolidation des comptes des entreprises cotées, démontrant le rôle stratégique de la comptabilité générale dans ce processus. Enfin, nous plongeons dans la comptabilité de gestion en tant qu'outil dynamique d'optimisation des coûts, offrant des perspectives clés pour une gestion efficiente et proactive.

Dans la seconde partie, nous réalisons une revue de littérature approfondie sur les outils du contrôle de gestion. Nous entreprenons une analyse critique de ces outils, mettant en évidence leur évolution face aux défis contemporains. Nous explorons des approches innovantes telles que l'ABM (Activity-Based Management) et le TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing), soulignant l'importance cruciale de l'orientation vers la performance. En outre, nous examinons le Tableau de bord prospectif comme un outil de pilotage émergent, marquant une transition significative vers une mesure plus globale de la performance, au-delà des indicateurs financiers classiques.

2. Fondements théoriques du contrôle de gestion : Une exploration approfondie des Modèles de gestion des coûts

2.1. Analyse des modèles de gestion des coûts

L'efficacité de toute entreprise repose fondamentalement sur sa capacité à gérer ses coûts de manière stratégique. L'analyse des modèles de gestion des coûts offre une plongée approfondie dans les mécanismes essentiels qui sous-tendent cette gestion. Ce parcours débute avec le modèle Sloan Brown, où le reporting historique émerge en tant qu'outil classique, jetant les bases de l'évaluation des performances passées. Ensuite, nous explorons la consolidation des comptes des entreprises cotées, révélant l'importance stratégique de la comptabilité générale dans ce processus. Enfin, la comptabilité de gestion se profile comme un outil dynamique d'optimisation des coûts, offrant des perspectives clés pour une gestion efficiente et proactive. Cette analyse approfondie ouvre la voie à une compréhension approfondie des multiples facettes qui composent le paysage complexe de la gestion des coûts.

2.1.1. Le modèle Sloan Brown : Reporting historique comme outil classique

En 1920, la pression accrue sur le contrôle des placements et des stocks a exacerbé les problèmes de trésorerie de G.M., incitant le groupe Du Pont à mettre en place une logique de contrôle des engagements des dirigeants des filiales. Pour soutenir cette ambition, plusieurs mesures ont été instaurées :

Système de contrôle de trésorerie consolidé : Ce système implique la centralisation des trésoreries des divisions via un réseau de comptes bancaires géré par le service financier du siège. Cette approche s'est révélée essentielle en raison de la complexité du groupe Du Pont, en lien avec sa structure organisationnelle relativement nouvelle, connue sous le nom de "forme M" (Bernard Gumb, 2008).

Politique drastique de réduction des stocks : Cette initiative reposait sur une meilleure coordination entre les prévisions de ventes et les approvisionnements. Initialement motivée par la crise résultant de la chute des ventes en 1920, elle visait également à améliorer la gestion des prévisions pour assurer une réactivité optimale aux fluctuations de la demande.

Reporting prévisionnel : Un système de reporting prévisionnel a été instauré, englobant les approvisionnements, les stocks, la trésorerie, les investissements et le fonds de roulement. Cette démarche, initiée par Sloan, visait à mieux gérer l'incertitude liée aux variations importantes de la demande. Le suivi des stocks des distributeurs a été un élément clé pour contrôler cette incertitude. Le reporting historique, réalisé mensuellement, reposait sur quatre éléments fondamentaux : les coûts, les prix, les volumes et le taux de retour sur investissement. À partir de 1921, un manuel de comptabilité standard a été introduit, exigeant que tous les comptes des divisions s'y conforment, avec pour objectif majeur d'atteindre une uniformité des rapports.

Ces initiatives étaient cruciales pour améliorer la gestion financière et opérationnelle de G.M. et du groupe Du Pont dans un contexte économique difficile. L'accent mis sur la centralisation, la coordination et la normalisation des pratiques comptables reflète une réponse stratégique aux défis de l'époque. En effet, ces mesures ont contribué à stabiliser la situation financière de l'entreprise et à renforcer sa capacité à anticiper et réagir aux fluctuations du marché. Le reporting est considéré comme un outil classique du contrôle de gestion, il est défini par J. Gray et Johnston comme « *Un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est -à- dire qu'il est censé gérer* ». Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité (Norbert Guedj et al le contrôle de gestion pour améliorer la performance.

En relation avec la performance de l'entreprise, Benoit Pigé et Philippe Lardy ont défini le reporting comme « *un ensemble des moyens qui permettent aux managers de mesurer la performance des unités dont ils ont la responsabilité. Il s'agit, dans des organisations complexes, de mettre en œuvre un ensemble de techniques, de règles, de processus et d'outils qui permettent d'améliorer la performance de l'entreprise* ». À partir de 1921, un manuel des normes comptables a été mis en place et tous les contrôleurs des divisions devaient s'y confirmer (Slaon, 1963)

2.1.2. Consolidation des comptes des entreprises cotées : l'apport stratégique de la comptabilité générale

Au début du XXe siècle, les entreprises manufacturières avaient déjà compris l'importance de l'évaluation des coûts pour prendre des décisions éclairées. Cependant, elles disposaient de peu de moyens pour obtenir les informations nécessaires à cette fin. La disponibilité de données obtenues à moindre coût et avec facilité a conduit à un besoin accru d'analyse de l'évaluation des coûts. Parallèlement, la nécessité de valider les comptes des entreprises cotées sur le marché a rapidement fédéré la première branche des professions comptables : les experts-comptables et les commissaires aux comptes. La création d'une association professionnelle a officialisé cette émergence. Dans les années 1920, l'émigration de comptables britanniques vers les États-Unis, attirés par la croissance économique en plein essor, a marqué une période de transformation pour la profession comptable. À ce stade, la définition du marché et les mécanismes d'exclusion étaient encore en cours de clarification, créant une certaine indétermination quant à la position et au rôle des comptables dans ce contexte nouveau et dynamique. Néanmoins, un jalon important a été posé avec la fusion de la CPA Federation et de l'American Association of Public Accounting en 1905. Cette fusion a joué un rôle crucial dans la résolution des problèmes

complexes liés à la stratification interne de la profession, jetant ainsi les bases de la consolidation de la comptabilité aux États-Unis.

Dès le début des années 1910, une confiance croissante émergeait parmi les comptables qui commençaient à revendiquer un rôle plus proéminent en tant que profession générale de gestion des affaires. Les déclarations audacieuses de l'époque, prédisant que la profession comptable serait bientôt "reconnue comme étant en pleine possession de ce domaine" (Abbott, 1988), témoignent de cette prise de conscience croissante de l'importance centrale des comptables dans la gestion et la direction des entreprises. La comptabilité générale, ou financière, selon les observations de Gervais M (1991), occupe une position privilégiée en tant qu'outil de contrôle au sein des entreprises. Elle remplit plusieurs rôles clés, notamment la constatation des produits et des charges, permettant ainsi la détermination du résultat financier. De plus, elle offre la possibilité de fournir des documents de synthèse sur des périodes différentes, permettant aux dirigeants de maintenir la maîtrise des actions et des événements au fil du temps.

Un élément essentiel de la comptabilité est sa capacité à neutraliser les effets de l'inflation sur les comptes financiers, assurant ainsi une représentation fidèle de la situation économique de l'entreprise. L'introduction d'un reporting prévisionnel mensuel, couvrant les approvisionnements, les stocks, la trésorerie, les investissements et le fonds de roulement, a renforcé la capacité de la comptabilité à gérer l'incertitude liée aux variations de la demande. Ce reporting repose sur quatre éléments clés : les coûts, les prix, les volumes et le taux de retour sur investissement. Ainsi la comptabilité générale joue un rôle essentiel dans la construction de normes prévisionnelles et de bilans prévisionnels, permettant ainsi une évaluation prospective de la situation financière de l'entreprise. En dressant la situation patrimoniale à la fin de chaque exercice à travers le Bilan, la comptabilité offre également une base solide pour étudier l'évolution de l'entreprise sur le long terme. En effet, la profession comptable aux États-Unis a connu une évolution significative au cours des années 1920, consolidant sa position en tant que gestionnaire central des affaires. La comptabilité générale, en tant qu'outil de contrôle, a revendiqué un rôle essentiel dans la constatation, l'analyse et la gestion des performances financières des entreprises.

2.1.3. La comptabilité de gestion comme outil d'optimisation des coûts

Les premières données utilisées pour le calcul des coûts étaient issues de la comptabilité financière et de l'organisation générale de l'entreprise. La comptabilité financière a été créée après la comptabilité de gestion et avait pour but de fournir une vision détaillée des dépenses de l'entreprise, ce qui en a fait une source d'information importante pour le contrôle de gestion. Jusqu'aux années 1970, la comptabilité a été la principale source d'analyse pour le contrôle de gestion, et le système d'information comptable reflétait l'organisation du travail basée sur les principes tayloriens, conformément aux objectifs du contrôle de gestion. En France, la première méthode formalisée de calcul des coûts était celle des sections homogènes. Cette méthode est apparue avant la Seconde Guerre mondiale et s'est développée dans les entreprises dans les années d'après-guerre sous le nom de « comptabilité industrielle ». En 1982, les principes comptables généraux (PCG) ont défini les concepts fondamentaux du coût et clarifié la méthode, qui a été renommée « méthode des centres d'analyse ». À cette époque, le terme « comptabilité analytique » était utilisé, plutôt que celui de « comptabilité de gestion », qui est apparu plus tard. La comptabilité de gestion, également appelée comptabilité analytique, est définie comme étant... « un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision au sein de l'entreprise ».

L'objectif fondamental de la comptabilité analytique réside dans le calcul précis des coûts, en effectuant une analyse approfondie des charges à partir des informations générées par la

comptabilité générale. Ce processus implique nécessairement une transition des charges de la comptabilité générale vers celles de la comptabilité analytique, permettant ainsi de définir les coûts de manière plus spécifique. Dans cette perspective, la comptabilité analytique décompose les coûts en différentes composantes essentielles, à savoir le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution. L'analyse des coûts constitue la première étape cruciale du processus de la comptabilité analytique. Cette analyse revêt une importance particulière dans la mesure où elle permet de comprendre les différentes dimensions des coûts encourus par une entreprise. A travers des méthodes notamment :

- **Les méthodes de coûts complets** : Les méthodes de comptabilité de gestion permettent de déterminer le coût de revient d'un produit ou d'un service en distinguant les coûts directs et les coûts indirects. Elles consistent à affecter l'ensemble des coûts directs et indirects dans le calcul analytique, sans faire de distinction entre les charges variables et les charges fixes.

- **Les méthodes des coûts partiels** : Les méthodes des coûts partiels sont basées sur la distinction entre les coûts variables et les coûts fixes. Elles permettent de réaliser des études de coûts pertinents sur des services ou des activités de manière simple. L'objectif de ces méthodes est d'orienter de manière rationnelle la gestion de l'organisation. Les deux méthodes les plus couramment utilisées sont la méthode du direct costing et la méthode du coût variable.

- **Les méthodes des coûts préétablis (standards)** : les coûts standards sont des coûts théoriques qui sont calculés ou estimés par opposition aux coûts réels qui résultent de constatations. En effet, l'objectif de cette méthode est de calculer les différents écarts qui peuvent exister entre le réel et le préétabli.

La comptabilité de gestion a pour objectif d'établir les coûts par produit en organisant la circulation des flux internes et en élaborant des procédures spécifiques à chaque entreprise. Elle offre une vision détaillée de chaque activité et permet une analyse fine des coûts. En revanche, la comptabilité financière, qui est obligatoire et normalisée, se concentre sur une vision globale et synthétique des comptes de l'entreprise, en traitant principalement les flux externes monétaires. Bien qu'elle serve de base de calcul de l'impôt et soit influencée par des considérations juridiques et patrimoniales, la logique de la comptabilité financière ne suffit pas à répondre aux questions essentielles liées au calcul du résultat

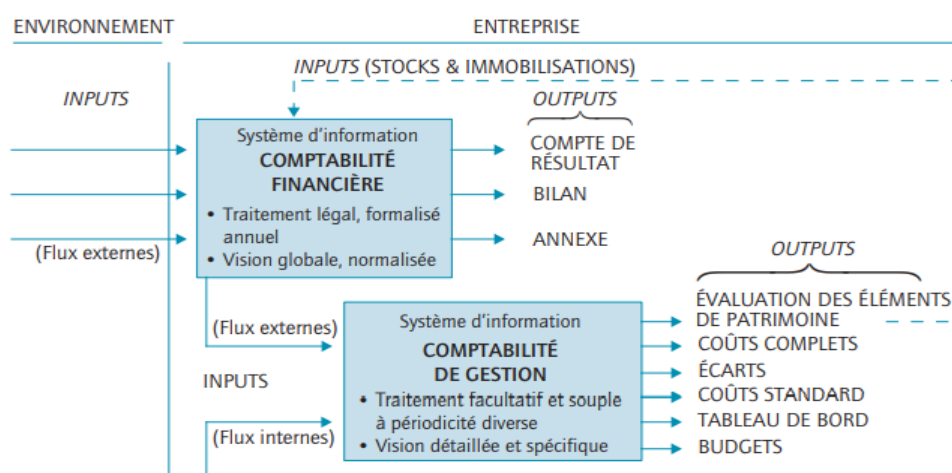


Figure 1 : Le chaînage des deux systèmes d'information : comptabilité financière et comptabilité de gestion.

Les systèmes comptables se différencient par l'usage des informations qu'ils fournissent : la comptabilité financière est destinée aux parties prenantes externes qui financent l'entreprise et

doivent évaluer sa situation, tandis que la comptabilité de gestion est destinée aux gestionnaires pour les aider à positionner l'entreprise par rapport à ses concurrents. Cependant, en pratique, ces deux systèmes sont souvent utilisés conjointement dès lors que les informations sont pertinentes pour les décisions à prendre. Il est donc important pour une entreprise de prendre en compte son marché pour prendre des décisions éclairées, d'où la nécessité d'utiliser des modèles orientés vers le marché.

2.2. Vers une gestion innovante des coûts: Un modèle axé sur les prévisions budgétaires et le marché

Dans un environnement commercial constamment en mutation, la quête de solutions innovantes pour la gestion des coûts est plus cruciale que jamais. Des modèles se focalisent sur des approches novatrices qui intègrent les prévisions budgétaires et les dynamiques du marché. Axée sur l'écoute attentive du marché, cette initiative vise à optimiser la performance opérationnelle en élaborant un modèle de gestion des coûts à la fois réactif et orienté vers l'avenir.

2.2.1. Le target costing (ou coût cible) : une pratique à l'écoute du marché

Les méthodes de calcul de coûts par la répartition entre les charges selon leurs natures semblaient classiques, statiques et insuffisantes pour prendre des décisions rationnelles ; puisque leurs estimations s'expriment sous la forme d'une fonction linéaire. Toutefois, le comportement de certains coûts ne rassemble pas à une fonction linéaire et est déterminé par plusieurs phénomènes. Le contrôle de gestion doit alors mettre en place un processus de compréhension pour tester les changements des coûts et proposer des solutions convenables. Dans ce cadre, la méthode des coûts cibles est considérée comme une démarche pertinente.

Le target costing, également appelé coût cible, est une pratique largement adoptée par de nombreuses entreprises, bien que sa visibilité soit étrangement limitée. Il existe peu d'articles de recherche dédiés à cette approche, et sa présentation en France est souvent marginale dans la plupart des manuels et ouvrages de référence en gestion et comptabilité. Par exemple, l'Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit [B. Colasse (ed.) 2000] ne lui accorde aucune section spécifique, le mentionnant seulement brièvement dans le contexte des discussions sur les coûts. Le concept de coût cible, connu sous le nom de "genka kikaku" en japonais, a été introduit par Toyota en 1965 et a été développé dans les années 1970 au Japon. Sa généralisation a été progressive et variable selon les secteurs d'activité. Une enquête menée au Japon en 1991-1992, citée par Y. Kato et al. [1995], a révélé que le target costing était devenu la norme dans près de 80 % des entreprises du secteur automobile en une vingtaine d'années. Son adoption était également élevée dans les secteurs des biens d'équipement, de l'électrotechnique et de l'électronique, mais beaucoup plus faible dans les industries chimiques et pharmaceutiques (30 %). Les secteurs alimentaire, textile et papier affichaient une adoption encore moindre, tandis que dans certains secteurs, le target costing n'était pas du tout pratiqué (François.M, 2001).

La popularisation des concepts de coûts japonais dans le monde anglophone date de 1989. À cette époque, une étude comparative des entreprises japonaises et européennes a été effectuée par T. Yoshikawa et al. (M. Imai [1990], T. Hiromoto [1991] et T. Tanaka [1993]) Par définition le « target costing » est considéré comme outil à l'écoute du marché ; c'est un concept de gestion des coûts développé et utilisé dans les entreprises japonaises depuis les années 70. Pour Lorino Ph, « Le coût cible est désigné dans la terminologie anglo-saxonne par le terme « allowable cost » le coût plafond, le coût estimé par drifting cost « coût dérivé » de l'état de l'art actuel ; dans le même sens, l'auteur considérait « le Target costing comme une philosophie de gestion qui se traduit par des pratiques managériales ». Cette philosophie repose d'après Lorino Ph.

(1994, p : 52) autour de trois principaux éléments : la transversalité et l'intégration, l'orientation vers le marché et l'orientation vers les opérations futures.

La définition de CAM-I pour sa commodité : « *Les target costing est un ensemble de méthodes et d'outils de gestion destiné à piloter les activités de conception et de planification des nouveaux produits, à fournir une base au pilotage des phases opérationnelles suivantes et d'assurer que les produits atteignent des cibles de profitabilités données sur l'ensemble de leur cycle de vie* ».

Ainsi, deux conceptions coexistent encore aujourd'hui en matière de coût cible. D'une part, il existe une définition précise et restrictive de « target costing » qui se limite à la mise en œuvre d'une technique au stade de la conception du nouveau produit. C'est le point de vue défendu, par R. Cooper, par A. Atkinson et al. (1997). Ils insistent sur la différence entre le « target costing », qui est centré sur les objectifs de marché et de profit, et le « kaizen costing », qui repose sur une logique interne d'amélioration continue. La deuxième conception s'est fondée sur une approche globale et extensive, cette vision considère que le « target costing » désigne les pratiques collectives relatives à l'ensemble du cycle de vie du produit). C'est le point de vue défendu par J. Shank, J. Fisher [1999].

La démarche « target costing » suit, plusieurs étapes, si l'on se réfère à la présentation de M. Tanaka [1989] (qui a été reprise presque partout dans la littérature), aux travaux de T. Yoshihawa et coll. [1993] et CAM-I [1994] ou aux descriptions des pratiques de T. Tani et coll. [1994]. Elle est plus succinctement présentée dans J. Fisher [1994]. La procédure classique de développement de nouveaux produits peut être résumée comme l'illustre le tableau ci-dessous.

Tableau 1 : Démarche de Target costing

Première étape	<u>Détermination d'un concept commercial porteur de sens et de valeur pour le client (idée)</u> : Il s'agit de réaliser des études de marché et de définir, à partir des orientations stratégiques de l'entreprise et des positions des concurrents, la cible en termes de prix de vente et de caractéristiques du produit pour le segment considéré. La responsabilité de service du marketing ici est prépondérante.
Deuxième étape	<u>Proposition d'un coût cible pour le produit complet en fonction d'un niveau d'exigence (projet)</u> : À partir du prix de vente visé et en tenant compte du bénéfice espéré par l'entreprise, nous déterminons le coût cible du produit dans son ensemble en garantissant les principales fonctionnalités que nous apportons au client
Troisième étape	<u>Détermination des coûts cibles par fonctions (conception de base)</u> : Il s'agit de toute la phase de travail transversal avec discussion des différentes alternatives en termes de processus, de sous-ensembles et de services. En effet, l'objectif est de discuter et améliorer les propositions des acteurs internes et des partenaires externes de l'entreprise pour satisfaire les fonctions principales et secondaires.
Quatrième étape	<u>Spécifications de production et fixation des coûts cibles par composants (conception détaillée)</u> : C'est une étape cruciale qui permet de mesurer ce que chaque composant apporte au processus de création de valeur et à partir de là, nous lui attribuons un niveau de coût à ne pas dépasser. Nous passons d'une vision principalement orientée vers le marché à une analyse axée sur le développement de solutions techniques.
Cinquième étape	<u>Optimisation des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (planification du kaizen costing)</u> : Il s'agit de prendre en considération l'ensemble des coûts directs et indirects, sur tout le cycle de vie du produit afin de programmer la mise en œuvre des actions de diminution des coûts.

2.2.2. Approche classique de la gestion budgétaire

Concernant l'histoire plus récente de l'utilisation des techniques budgétaires, D. Solomons (cité par Boyns) donne comme exemple le gouvernement britannique qui utilise les budgets et le contrôle budgétaire depuis plus de deux siècles comme technique du financement public (Financial procurement). La gestion budgétaire est un outil du contrôle de gestion publique au départ qui est utilisé dans l'élaboration des budgets pour orienter les politiques des États pour maîtriser les finances publiques. À partir des années trente, les premières expériences de budgétisation et de contrôle budgétaire seront mises en place dans les entreprises françaises (Berland, 1999). De même, c'est à cette période que les entreprises ont commencé à expérimenter les tableaux de bord (Pezet, 2009). Ces tableaux de bord (alors appelés statistiques) ne se contentaient pas d'extraire les données budgétaires, mais contenaient déjà une quantité importante de données opérationnelles.

La gestion budgétaire est l'un des premiers outils classiques du contrôle de gestion qui risque même d'être confondu avec le contrôle de gestion. Ainsi Meyer (1983) présente les prix de revient, les ratios, les tableaux de bord et la gestion budgétaire comme étant les instruments par lesquels se définit le contrôle de gestion. Selon Meyer J. « Faire un budget : c'est se faire du souci avant d'avoir dépensé de l'argent, plutôt que s'en faire après ». Pour lui, cette méthode consiste à traduire les projets, les plans et les programmes en chiffres. Ainsi Gervais, 2000, considère la gestion budgétaire « comme étant un système de gestion prévisionnel à court terme comprenant des budgets, il s'agit d'un processus de contrôle budgétaire. »

Pour que le système budgétaire soit efficace, il est indispensable qu'il repose sur quelques grands principes dont certains tiennent à la fois de son élaboration, de son fonctionnement et d'autre part de sa structure Jacques Margerin (1988).

Principe de totalité du système budgétaire : Toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétées. Aussi, importe-t-il de bien préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis et de ne laisser aucune activité hors responsabilité. Ce principe peut néanmoins souffrir une exception au moment de l'introduction de la gestion budgétaire. Compte tenu des problèmes organisationnels et psychologiques qu'entraînent la conception et la mise en œuvre d'un système budgétaire, il peut être opportun de commencer par établir des budgets pour une partie de l'entreprise (une fonction, une division...), en misant sur l'effet d'entraînement pour faciliter la généralisation du système.

Principe de couplage du système budgétaire avec le système de décision : Le système budgétaire n'est pas seulement un ensemble de prévisions couvrant l'organisation dans son ensemble, pour être un ensemble de plans d'action à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité. Autrement dit, le découpage budgétaire doit être calqué sur le partage des responsabilités et du pouvoir de décision. D'après l'auteur, un centre budgétaire est un centre de décision ; il y a autant de budgets que de centres de décisions...

Principes de la contrôlabilité des éléments du budget : Un centre budgétaire ne peut être rendu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas ; en particulier la consommation qu'il ne maîtrise pas. Entre autres, deux éléments sont distingués au sein de l'organisation : Les éléments contrôlables dépendants du responsable de budget et les éléments non contrôlables qui sont ceux dans lesquels le responsable budget n'a aucune possibilité d'action.

Principe de non remise en cause des politiques et des stratégies de l'entreprise : Le budget est une phase très importante dans le processus de planification stratégique de toute organisation. La budgétisation consiste alors : à détailler le programme d'action, à affecter les responsabilités, à préciser les tâches de chacun et à allouer les moyens nécessaires aux différentes unités de

gestion afin d'atteindre les objectifs préétablis dans le cadre de la politique stratégique globale de l'entreprise.

Principe de couplage budgétaire avec le style de management de la politique du personnel :

Le processus de budgétisation doit être en harmonie avec le style de management et la politique du personnel de l'organisation ; deux cas à distinguer : Lorsque la structure est très centralisée, les objectifs sont définis par la direction générale et les budgets sont établis selon une procédure descendante et lorsque la structure est décentralisée et participative les budgets sont alors négociés selon une procédure ascendante et itérative.

Principe de contrôle par exception : L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations n'est pas une fin en soi. L'objectif c'est prendre des mesures correctives pour améliorer la performance de l'organisation.

L'importance de budget comme outil au sein de processus de contrôle lui vaut l'attribution de plusieurs fonctions au sein de l'organisation. À ce propos, Berland (1999) propose une synthèse très complète des fonctions attribuées au budget dans la littérature de la deuxième moitié du XXe siècle. On peut résumer les différentes fonctions en 4 grandes fonctions principales classiques à savoir :

Planification et gestion prévisionnelle : le budget est utilisé pour prévoir le futur, y situer l'entreprise, par rapport à son environnement, prévoir les difficultés à venir, choisir les programmes d'activité, simuler les conditions de l'environnement et envisager les décisions alternatives.

Le budget est un instrument de coordination et de communication : le budget sert à assurer l'harmonie entre les différents départements, fonctions et divisions de l'organisation ; en effet, la direction générale pourrait via les budgets communiquer l'organisation dans son ensemble (en communiquant bien évidemment les objectifs globaux les attributions de chacun et les moyens pour atteindre les objectifs préfixés. En effet, les résultats réalisés doivent être communiqués à l'ensemble du personnel de l'entreprise).

Contrôle et suivi : c'est l'une des fonctions principales du budget, on parle de contrôle dans un sens cybernétique ; c'est le fait de comparer les réalisations aux prévisions et reprendre les mesures correctives, et dans un sens organisationnel la décentralisation devient indispensable dès que l'entreprise atteint une certaine taille (surveiller les responsabilités déléguées).

Une quatrième fonction s'ajoute aux fonctions précédentes, celle de motivation des individus et de l'animation sociale. Cette fonction se concentre sur les aspects comportementaux liés à l'utilisation de l'outil budgétaire. Depuis les années 1970, on parle de plus en plus de la participation budgétaire comme solution pour pallier le manque de motivation des managers et des employés dans l'exécution des budgets définis unilatéralement par la hiérarchie sans aucune concertation.

Dans son ouvrage visant la maîtrise des budgets dans l'entreprise, H. Bouquin présente les étapes de l'articulation globale du système budgétaire dans les entreprises au nombre de cinq :

- La première phase consiste à communiquer les attentes de la direction à chaque responsable de plans d'action, de programmes et de budgets. Ces attentes doivent être chiffrées et les termes utilisés dans les documents de planification doivent être précis. Cette étape doit également inclure les hypothèses économiques majeures à prendre en compte pendant la période budgétée, telles que le taux de change, le taux d'inflation et les tendances économiques des marchés. Le calendrier d'élaboration des plans et budgets doit également être communiqué.

- La deuxième phase est l'élaboration du prébudget. Il peut prendre deux formes : une simulation par le contrôleur de gestion des conséquences des hypothèses jugées les plus réalistes après consultation des opérationnels concernés, ou la construction des plans d'action, des programmes et des budgets par les opérationnels.
- La troisième phase est la négociation du prébudget avec la hiérarchie. Les contrôleurs de gestion doivent être garants de la cohérence de ce qui est transmis vers le haut et jouer un rôle de proposition pour suggérer des solutions susceptibles d'améliorer les objectifs et obtenir une meilleure convergence avec les buts de la direction.
- La quatrième phase est la confection des budgets des centres de responsabilité. Le rôle du contrôleur de gestion est de prendre en charge toutes les opérations administratives et comptables pour transmettre les programmes approuvés aux budgets détaillés.
- Enfin, la dernière phase est la négociation et l'approbation du budget par le conseil d'administration. Deux autres phases viennent ensuite, de manière quasi simultanée : la mensualisation du budget pour garder son caractère de référence à l'action ; l'actualisation initiale du budget lorsque le budget est arrêté. Donc on procèdera à une actualisation au début de l'année pour partir des données réelles.

Pour M. Fatoké, le système budgétaire est défini comme « une méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur les moyens à mettre à la disposition des responsables, pour atteindre les objectifs fixés conformément au plan stratégique défini par la direction ». Il comprend : l'approche conceptuelle, le processus de budgétisation, la synthèse, l'élaboration des budgets, le contrôle des budgets d'une organisation et volontariste et planificatrice. L'élaboration des budgets se situe en amont de la période budgétée et repose sur les prévisions conduisant aux objectifs ; le cycle général de la planification repose sur une meilleure connaissance des faits intérieurs et extérieurs à l'organisation en question (c'est la phase de diagnostic interne et externe) ; c'est la construction de l'avenir de l'entreprise, puis les plans stratégiques ; par la suite, une programmation et une coordination des actions pour parvenir aux objectifs fixés ; enfin, c'est la phase des plans opérationnels. Selon Hutin, le contrôle budgétaire prévoit globalement trois phases :

Tableau 1 : Démarche de Target costing

Le contrôle avant l'action	Le contrôle pendant l'action	Le contrôle a posteriori
Pour H Bouquin, a pour but d'amélioration la préparation de l'action à travers la démarche prévisionnelle ; c'est un contrôle avant l'engagement de la dépense. Il s'agit là de tester la cohérence entre les hypothèses de construction du budget et les objectifs.	Un contrôle pendant l'exécution du budget, périodiquement et régulièrement au cours de l'exercice budgétaire ; il a pour but de repérer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à prendre des mesures correctives.	Généralement au cours du dernier trimestre (au moment de la préparation du budget suivant), ou à la fin de l'exercice budgétaire pour évaluer les performances. Dans ce cas, l'objectif n'est plus de corriger les actions, mais d'évaluer les prévisions, d'expliquer les écarts et d'analyser la fiabilité des prévisions.

2.3. Évolutions innovantes dans le contrôle de gestion : Approches dynamiques axées sur l'activité et la performance

Dans le domaine dynamique du contrôle de gestion, où les changements sont constants, l'exploration de méthodologies innovantes devient impérative. La méthode ABC (Activity Based Costing), en tant qu'approche moderne axée sur l'activité, incite à une réflexion au-delà de ses limites traditionnelles. Les nouvelles approches, telles que l'ABM (Activity-Based Management) et le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), soulignent l'importance cruciale de l'orientation vers la performance. L'émergence du Tableau de bord prospectif comme outil de pilotage vient compléter cette plongée directe dans les évolutions redéfinissant le paysage du contrôle de gestion. Cette transformation s'articule autour du passage des indicateurs classiques de la mesure de la performance financière à une mesure plus globale de la performance, marquant ainsi une transition significative dans la pratique du contrôle de gestion.

2.3.1. ABC (Activity Based Costing) : Une méthode de gestion des coûts basée sur activité

Depuis les années 80, les entreprises ont été confrontées à un environnement en constante évolution, devenu de plus en plus concurrentiel. Pour répondre aux défis économiques et de concurrence, de nouveaux outils innovants ont été développés pour fournir aux managers des informations pertinentes pour une prise de décision optimale. : les modifications des méthodes de production qui donnent une grande importance aux opérations en amont (approvisionnement, préparation, étude...) et les stratégies de différenciation des produits. La conception de l'entreprise a évolué depuis les dernières décennies, elle n'est plus considérée comme une collection de ressources organisées en unités administratives distinctes ; chacune devant être optimisée individuellement pour garantir la réussite globale. Au contraire, elle est désormais comprise comme un ensemble d'activités interdépendantes qui forment des réseaux de processus, auxquels peuvent être rattachés les clients et les fournisseurs. Cette évolution met l'accent sur l'importance de la coordination et de la collaboration entre les différents acteurs impliqués dans ces processus pour atteindre les objectifs de l'entreprise (Cauvin E. et Neunreuther B., 2009 ; Schonberger, 1990).

Dans les années 1980, l'affectation des frais généraux dans les procédures de calcul des coûts a été remise en question. En conséquence, les universitaires Kaplan, Johnson et Cooper, en collaboration avec des praticiens et des fabricants, ont proposé une nouvelle approche, l'ABC (Activity Based Costing, 1990). La méthode de l'Activity-Based costing (la méthode des coûts par activité) est apparue vers la fin des années 1980, mais elle a été inventée avant sa formalisation par le CAM-I dès les années 1960. En effet, il s'agit d'une technique de comptabilité analytique qui permet d'approfondir l'analyse et la maîtrise des coûts (Bouquin, 2006), en précisant la nature des coûts indirects et des frais généraux en fonction du type de coûts en fonction du type d'activité (Savall-Ennajem C., 2011 ; Cooper et Kaplan, 1988). D'après Trahand J et coll. (2000, p : 35-36), les raisons de l'apparition de la méthode ABC sont résumées en trois points :

La croissance des charges indirectes : La concurrence internationale a rendu nécessaires des efforts dans le domaine de publicité ; les charges sont analysées comme indirectes au niveau des produits.

Le changement de nature des coûts indirects : les auteurs estiment que les coûts indirects sont de plus en plus constitués de coûts influencés par la complexité, la diversité et la qualité des produits, au détriment d'une variable liée davantage au volume de production.

L'évolution de la main-d'œuvre directe : la part des charges directes liées à la main-d'œuvre directe ne cesse de baisser dans les charges totales, ce qui remet en cause la pertinence de l'utilisation de la main-d'œuvre directe comme clé de répartition des charges indirectes.

Philippe Lorino est l'un des précurseurs en France de cette nouvelle méthode ABC (activity based costing) qui propose le contrôle de gestion non plus sur les produits, mais sur les activités.

Perçue par une partie de la littérature comme étant un raffinement de la méthode des sections homogènes, « l'ABC est une nouvelle méthode dont l'apport dépasse les seules préoccupations de calcul des coûts. Elle représente une façon de concevoir l'organisation productive de l'institution qui se caractérise par son approche transversale, bien différente des méthodes classiques adoptant une vision verticale de l'organisation. »

Pour Dworaczek et Oger, « l'approche ABC a pour objectif de mieux mesurer la consommation de ressources (homme, machine, fournitures, locaux liés aux activités et aux processus d'obtenir des coûts plus pertinents, d'institutionnaliser la saisie, la conservation et la diffusion de l'information stratégique sur les coûts. ». A. Dworaczek et B. Oger (1998) Les avantages de cette méthode sont nombreux et peuvent être appliqués à différents niveaux. Michel Charpentier, Philippe Grandjean(1998) : Cette méthode présente plusieurs avantages, notamment une approche économique compréhensible par tous, une approche qui prend en compte à la fois les fournisseurs et les clients, ainsi qu'une méthode qui implique tous les acteurs concernés., en outre Bouin X et Simon F. X (2000, p : 129) résumant les apports de l'ABC sur deux axes :

Axe coût : des coûts de revient plus pertinents, la présentation d'un modèle explicatif du comportement des coûts, un outil de stimulation, une aide précieuse pour la fixation des prix de vente.

Axe performance : cette aide au niveau de l'orientation stratégique vise à définir les dysfonctionnements, l'identification des leviers d'amélioration et la mise en place des processus d'amélioration.

Avec la méthode ABC, il devient donc possible de mesurer la consommation des ressources et la valorisation des activités par la détermination des activités à l'origine des coûts, et ainsi de faire apparaître les activités à valeur ajoutée et celles sans valeur ajoutée. Selon cette démarche le contrôle de gestion vise non seulement la minimisation des coûts (approche classique), mais aussi à optimiser la différence entre la valeur créée et les coûts générés et maximiser la valeur des activités et des produits. Lorino ph. (1996, P : 320-324) distingue plusieurs manières de maîtrise des coûts par la méthode ABC :

Le re-engineering du modèle d'activité : Il permet d'identifier les processus et les activités sans valeur ajoutée, dont l'objectif est de rationaliser le modèle processus/Activités. En effet, selon Kahane « Le réengineering conduit à un changement rapide et radical de la stratégie de l'organisation et des processus dans le l'objectif est d'optimiser les flux de matière et d'information et par conséquent d'augmenter la production de l'organisation. ». Le réengineering part du principe que le fonctionnement actuel de l'organisation est inadéquat. Donc, il faut proposer une nouvelle approche de la gestion, qui tiendra compte de la réalité actuelle et des développements afin d'améliorer les performances de l'organisation. En ce sens les éléments de base constituant le re-engineering sont :

- L'utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus.
- L'analyse des processus et non pas les fonctions.
- L'amélioration de la performance.
- L'élimination des surcoûts.
- La simplification des structures et des processus.

Le benchmark : Dans l'objectif d'améliorer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise, la gestion par activité permet donc de faire des comparaisons entre les activités à forte valeur ajoutée et

celles à faible valeur ajoutée ; ce qui est nommé le benchmarking ou le benchmark. Il se traduit en français par « l'étalonnage concurrentiel ». D'après Kearns, le benchmarking serait « un processus continu d'évaluation des produits, des services et méthodes d'une entreprise par rapport aux entreprises connues comme leaders d'un secteur donné ». Donc le benchmarking est un processus d'évaluation et d'amélioration de la performance. Il peut également se référer aux normes extérieures à l'entreprise. Par exemple des secteurs d'activité.

Les actions sur les inducteurs de coûts Claude Alazard et Sabine Sépari : 2010 C'est le fait de regrouper les activités et les coûts correspondants en grande famille à des causes de coûts communes à travers les inducteurs des coûts. En effet, le terme inducteur n'est pas normalisé. Au début de l'ABC, certains auteurs avaient remplacé le terme d'unité d'œuvre qu'ils jugeaient obsolète, par la notion d'inducteur de coûts promue par la méthode. On s'est ensuite rendu compte qu'il s'agissait de concepts différents. En affinant le concept d'inducteur, on a distingué l'inducteur d'activité et l'inducteur de coût. En effet, le premier correspond à l'évènement qui déclenche l'activité, et par conséquent ses coûts variables. Le deuxième est le phénomène organisationnel qui détermine le niveau des coûts ; c'est-à-dire qu'il est la cause principale du niveau des coûts de l'activité, ou plus simplement, le facteur qui explique la consommation des ressources. Par conséquent, le coût d'une activité est fonction de deux déterminants : le nombre de fois où elle est déclenchée et les conditions dans lesquelles elle est organisée.

Le processus de l'ABC Youcef Mebbani « 2012) se présente généralement en deux phases globales. La première phase vise à élaborer un découpage aussi exhaustif et détaillé que possible des activités potentiellement significatives pour l'entreprise. Entre autres, les étapes de la méthode ABC se présentent comme suit :

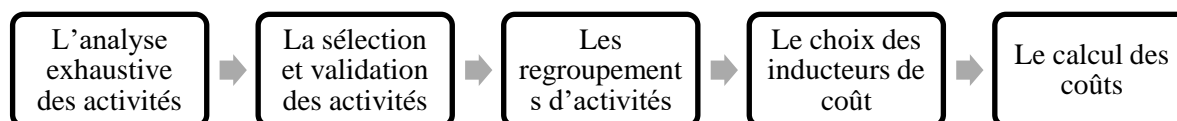


Figure 1 : Le processus de la méthode ABC

Le nombre d'activités qui en résulte est généralement important, trop important pour être traité facilement (entre 200 et 300 activités). Cette première phase peut combiner deux types de démarches complémentaires. La seconde phase vise à éliminer certaines activités moins significatives, et à en regrouper d'autres sur des critères d'homogénéité, de manière à réduire le nombre total d'activités à un chiffre plus utilisable (de 50 à 100 activités) et d'effectuer le choix des inducteurs de coût et le calcul des coûts.

2.3.1. Au-delà de la méthode ABC : Vers de nouvelles méthodes axées sur la performance

Selon X. BOUIN et F. X. Simon « L'activity based management se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profil qui est réalisé par l'entreprise ; en apportant cette valeur, elle permet de cerner les coûts et les activités sans valeur ajoutée et d'adapter les services aux besoins réels des utilisateurs ; »

Autrement dit, la méthode ABM est une analyse par processus en vue d'améliorer la performance de l'organisation ; elle pourrait alors être définie comme l'ensemble des systèmes d'analyse et de pilotage des processus, dont la fonction, est de gérer les processus d'action (opérationnels), de gérer les interrelations et de les relier aux processus stratégiques. Cette méthode peut être associée à la définition d'un management par les processus, qui s'appuierait

naturellement sur des techniques comptables de type ABC. Il faut donc rechercher la cohésion des acteurs dans une action commune et une vision partagée des objectifs.

C'est à ce niveau de coordination, de gestion des individus et de leurs compétences, que se situerait une doctrine de gestion dont la force se construit par l'expérience et l'apprentissage. Néanmoins, il ne faut surtout pas limiter le contrôle de gestion aux interrelations entre les objectifs, les ressources et les résultats (Bescos et al., 1993). Aussi, importe-t-il d'accorder une priorité à la compréhension sociale et globale de l'organisation. Dans cette perspective, la méthode ABM constituerait une alternative possible aux méthodes comptables traditionnelles, en accordant une place centrale aux processus organisationnels.

Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) est apparu en 2004. Ses initiateurs, Kaplan et Anderson (2004, 2007), le présentent comme une évolution simplificatrice de l'ABC, « *Le TDABC a comme caractéristiques d'être simple à utiliser, de permettre la prise en compte de la complexité des processus de consommation des coûts et de la mesure de la sous-activité. Au lieu d'identifier les ressources consommées par les activités, les ressources sont imputées à des « groupes de ressources », ces derniers étant l'agrégation des activités qui consomment les mêmes ressources, généralement une unité de travail de l'entreprise. Pour valoriser les ressources consommées par une activité dans un groupe de ressources, il faut déterminer le coût par unité de capacité de chacun d'eux. Ce coût standard est obtenu en divisant le total des coûts d'un groupe de ressources pour une activité normale par cette capacité exprimée en heures l, généralement à l'aide d'équations de temps. Il s'agit donc d'un coût à l'heure. Enfin, le montant des ressources consommées pour une activité est déterminé en multipliant les temps qu'elle consomme, évalués à l'aide d'équations de temps, par le coût standard du groupe de ressources concerné. La méthode présente, selon ses concepteurs, les points forts qui suivent.* »

2.3.2. Tableau de bord prospectif ; un nouvel outil de pilotage de la performance

Selon Claude Alazard et Sabine Separi, « *Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.* » Lise. A et Guy. S (2008), *En effet comme le souligne M. Leroy (1991) « le tableau de bord est un outil qui permet aux responsables de comparer les performances réelles et les objectifs prévus et par la suite déterminer les mesures correctives en cas de besoins ». Le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et de contrôle puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers. De plus, un tableau de bord n'a pas pour objectif de fournir une information exhaustive sur l'état de fonctionnement d'une organisation. Mais il doit se concentrer sur les objectifs clés de fonctionnement de l'organisation concernée. À défaut, il risque de fournir aux managers une masse d'informations difficilement exploitables et non structurées.* »

Kaplan et Norton ont créé le tableau de bord prospectif en réaction aux systèmes traditionnels d'évaluation de la performance, basés uniquement sur des critères financiers et comptables tels que le taux de rentabilité ou le taux de rendement interne, ainsi que les délais client et fournisseur. Dans les années 1990, ces auteurs ont publié un article mettant en évidence la perte de pertinence du contrôle de gestion résultant de cette concentration sur des aspects financiers uniquement pour mesurer la performance.

Les constatations de Kaplan et Norton ont conduit à la création du tableau de bord prospectif ; c'est-à-dire, un outil intégrant des dimensions financières et non financières dans le contrôle de gestion. Pour ce faire, ils ont mené des études empiriques entre 1984 et 1992 pour parvenir à ce constat. Dans ce modèle, aucune dimension n'étant privilégiée par rapport à l'autre, il est utilisé pour formuler la stratégie et aligner les actions des acteurs vers un objectif commun. Le modèle se compose de quatre domaines permettant d'évaluer la performance et est présenté dans le schéma suivant :

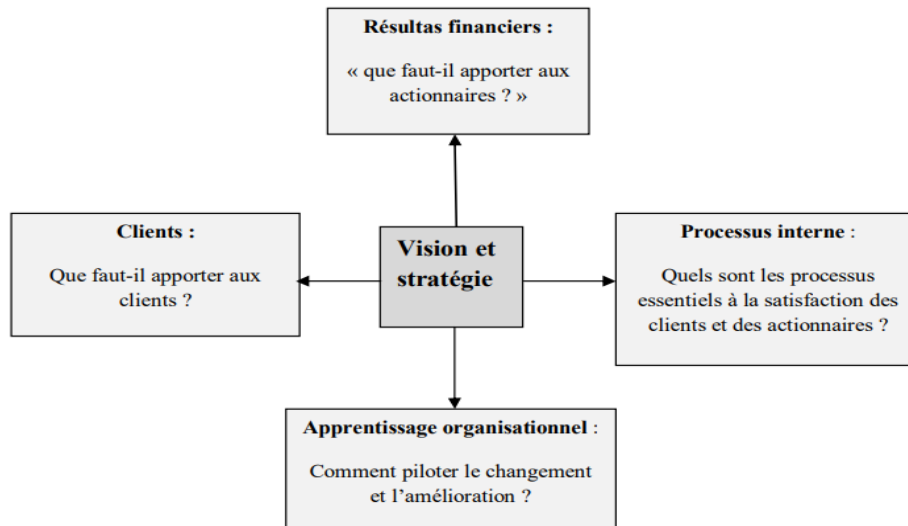


Figure 1 : Le processus de la méthode ABC

3. Revue de littérature sur les outils du contrôle de gestion

3.1. Aperçu sur les travaux antérieurs

En 2001 François a présenté une revue de littérature pour marquer l'importance du coût cible comme outil du contrôle de gestion, d'une part dans le pilotage stratégique et l'écoute du marché et d'autre part pour répondre aux critiques des modèles classiques de calcul de coût classique. Une analyse de littérature a été réalisée alors sur le calcul du coût de revient cible. Il s'agit d'abord d'examiner la nature exacte du coût cible en tant que technique de gestion ; puis les différents aspects de cet outil de gestion et sa mise en œuvre, et enfin les perspectives de développement du coût cible.

De son côté Karim. G (2009), a mis en exergue l'importance des tableaux de bord : Concepts et démarche générale de mise en œuvre. Ainsi l'auteur a souligné l'importance de cet outil dans la mesure de la performance. Cependant, le tableau de bord prospectif semblait le plus important et le plus moderne, car il permet à la fois de mesurer la performance, mais également de piloter la performance sur plusieurs volets (économique, social, commercial, sociétal...). Un autre travail a été fait sur les tableaux de bord, en confirmant l'importance de cet outil dans l'aide à la décision des PME en quête de performances (Houda. Z. 2013). En effet, l'objectif du travail est d'examiner la place des tableaux de bord dans la gestion des performances des PME. Plus précisément, il s'agit de créer un cadre pour expliquer la pratique des tableaux de bord dans les PME ; le modèle comprenant la variable à expliquer « gestion de la performance », neuf variables explicatives de nature organisationnelle et comportementale ainsi qu'une variable intermédiaire « caractéristiques du Tableau de bord. Les résultats mettent en évidence les facteurs déterminants pour l'utilisation des tableaux de bord dans les PME. De cette manière, il est possible d'enrichir

la recherche actuelle sur les tableaux de bord du côté théorique et du côté pratique, de fournir aux chefs d'entreprise et aux cadres un cadre explicatif pour la pratique des tableaux de bord dans les PME.

En 2015 Meyssonier a présenté les résultats d'une étude exploratoire sur l'automatisation des tableaux de bord et cohérence du contrôle de gestion. À l'aide de deux études de cas, l'une provenant de l'industrie et l'autre d'une banque, il examine cette relation en termes de perceptions partagées et de cohérence des comportements. Les résultats montrent qu'une formalisation accrue ne conduit pas à la rigidité, mais au contraire à un dynamisme, une continuité et une cohérence accrues. Cependant, les résultats montrent également les limites de la gestion automatique de la cohérence, car il semble difficile d'automatiser les informations nécessaires à l'adaptation à long terme des entreprises. Jihane Abi Azar (2011) présente les résultats d'une étude empirique menée auprès de six entreprises industrielles du secteur alimentaire au Liban. L'objectif est d'étudier les différents outils de contrôle mis en place dans les PME libanaises, et plus particulièrement les pratiques de comptabilité analytique dans ces entreprises. L'étude confirme que la fonction de contrôle dans les PME est une fonction invisible, instrumentalisée et hétérogène, dans laquelle le contrôle informel occupe une place très importante. Cette fonction dépend de plusieurs facteurs (taille de l'entreprise, objectifs économiques...).

Christophe Germain en 2011 de son côté a mis l'accent sur les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. En effet, d'après l'auteur, l'actualité des systèmes de mesure des performances est étroitement liée au fait que les budgets ne jouent plus aujourd'hui le même rôle du passé. Curieusement, bien que les entreprises développent de plus en plus de systèmes de mesure des performances, les budgets continuent d'être largement utilisés malgré les critiques. Ce travail se penche donc sur l'interaction entre les deux instruments et les facteurs qui les influencent. En s'appuyant sur les résultats de la recherche-action, il montre que les budgets doivent être développés pour que les systèmes de mesure des performances puissent remplir leurs fonctions de base.

La gestion budgétaire semblait constituer un outil attractif, pour les recherches en sciences de gestion, mais un autre travail a été développé dans ce sens. Il porte sur la complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants dans des PME tunisiennes, et a été soutenu par Zouhour Ben Hamadi en 2014. Cette étude aborde la question générale de l'adéquation des systèmes de contrôle budgétaire pour les dirigeants de PME (116 PME) en Tunisie. L'étude s'inscrit donc dans un cadre de recherche permet de mieux observer les pratiques budgétaires dans les PME tunisiennes et de comprendre ainsi l'intérêt des praticiens pour les outils qui sont constamment attaqués dans les études de contrôle. Plus précisément, elle décrit l'organisation et la création des données budgétaires et l'utilisation de ces données. Ainsi, elle montre le degré de complexité des systèmes budgétaires, en identifiant les facteurs structurels, socioprofessionnels et culturels qui peuvent générer et expliquer cette complexité et les différences dans l'exécution du budget dans les PME tunisiennes, avec une attention particulière au profil du directeur général, un des facteurs influençant le système budgétaire. Pour cette raison, une approche descriptive et explicative a été adoptée pour répondre à la question de positionnement des systèmes budgétaires par rapport à d'autres outils du contrôle de gestion, ainsi que la place de cet outil dans les entreprises tunisiennes.

Par rapport aux méthodes ABC et ABM un travail a été réalisé par Lise. A et Guy. S (2008) ; il porte sur l'apprentissage organisationnel et contrôle de gestion, une explication par la pratique de l'ABC et l'ABM. Cet article ouvre la voie à l'étude du contrôle organisationnel et du contrôle de gestion en utilisant le concept d'apprentissage et de connaissance organisationnels. L'idée de

base est de considérer les systèmes de contrôle de gestion non pas comme des instruments objectifs, mais comme des technologies de nature cognitive et sociale. Le développement de méthodes de contrôle de gestion plus avancées n'est pas seulement l'affaire de techniciens familiarisés avec les outils comptables, mais nécessite également un dialogue avec les acteurs au sein de l'entreprise qui sont directement impliqués dans le processus d'application et de développement de ces méthodes. Cette approche nécessite un effort d'autonomisation des acteurs de l'entreprise, ce qui est compatible avec la présence de processus orientés vers l'entreprise dans le comportement de l'équipe de direction. Au niveau des méthodes comptables, les insuffisances de la comptabilité de gestion traditionnelle sont soulignées. Les progrès et les limites de la méthode ABC (Activity Based Costing) sont donc mis en évidence et une compréhension de l'ABM (Activity Based Management) en tant que méthode de gestion est proposée. Ainsi, l'ABM peut prendre en compte la combinaison et la coordination de différentes activités au sein d'une organisation et semble accorder une importance particulière à la gestion des processus.

3.2. Analyse critique des outils du contrôle de gestion

La division hiérarchique de l'organisation en centres de responsabilité, telle que mise en œuvre par le Coût d'Activité (CA), vise à fournir une connaissance approfondie des coûts associés aux diverses fonctions de l'entreprise. Cependant, des limites peuvent survenir, notamment avec l'allocation subjective des coûts indirects. Malgré cela, le CA permet d'identifier des critères de valorisation pour certains éléments du bilan de l'entreprise, d'effectuer des calculs de coûts et de résultats, et d'élaborer des projections tout en analysant les écarts. Le Coût Cible, bien qu'il vise à optimiser la gestion du produit, peut entraîner une banalisation excessive des produits et une segmentation superficielle des gammes. Il comporte le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits. Cependant, en appliquant des méthodes comme le kaizen costing, il permet de réduire les coûts et d'établir des coûts cibles en phases de développement et de fabrication.

La Comptabilité de Gestion (CG) fournit des informations financières, mais son utilité peut être limitée car les opérationnels agissent sur des facteurs physiques plutôt que sur les résultats financiers. Elle offre une vue d'ensemble du patrimoine et des résultats de l'entreprise, mais sa présentation peut ne pas être adaptée aux besoins des opérationnels. Le Budget, bien qu'essentiel, présente des limites, notamment la complexité du processus budgétaire pouvant entraîner une attitude conservatrice et entraver l'innovation. Des critiques concernent également son lien parfois insuffisant avec la stratégie de l'entreprise, la création de comportements égoïstes, et l'encouragement de la minimisation des coûts au détriment de la création de valeur.

L'Activity-Based Costing (ABC) offre des coûts plus précis en rendant visibles les activités cachées et en rendant variables les charges fixes. Cependant, sa mise en place peut être complexe, coûteuse, et difficile dans les services. Une variante, le Time-Driven ABC (TDABC), simplifie la collecte d'informations tout en prenant en compte la complexité, mais peut être limitée par la difficulté de mesurer certains temps. Le Tableau de Bord Classique (TB classique) peut souffrir de la perte de précision, de la mesure en temps différé, de l'incomplétude de la mesure, et de la recherche d'une présentation standardisée. Il se concentre souvent sur la réduction des coûts et ne fournit qu'une vision partielle de la réalité de l'entreprise. Enfin, le Tableau de Bord Prospectif (TBP) cherche à aligner les actions sur les objectifs stratégiques, mais sa coordination peut être difficile. Les dimensions "quoi", "qui", et "comment" du TBP visent à mesurer la performance des produits, des marchés, et des processus internes respectivement.

4. Conclusion

En conclusion, cet article, fruit d'une exploration approfondie des fondements théoriques du contrôle de gestion, offre une réflexion riche et éclairante sur l'évolution des outils de gestion dans un environnement professionnel en constante mutation. Nous empruntons cette vision éclairée à des experts de renom, notamment Anne Loft (1986), dont les recherches soulignent l'évolution du contrôle de gestion depuis l'utilisation initiale du système de calcul et d'analyse des coûts de revient jusqu'à la sophistication des budgets dans les années 1920 et 1930. Ces premières étapes historiques ont jeté les bases des pratiques modernes du contrôle de gestion, et cet article explore minutieusement les modèles qui ont émergé de ces fondements.

Les contributions de François M. (2001) apportent un éclairage particulier sur l'importance du target costing, une pratique initiée par Toyota en 1965, soulignant la nécessité d'adapter les stratégies de gestion aux besoins du marché. Les travaux de Kaplan et Norton, pionniers du tableau de bord prospectif, ajoutent une perspective cruciale en soulignant la nécessité pour chaque mesure sélectionnée d'être un élément dans une chaîne de relations de cause à effet exprimant la stratégie de l'entreprise.

À la lumière de cette analyse, il est évident que les outils classiques, tels que le tableau de bord, étaient historiquement centrés sur la gestion des coûts. Cependant, les défis contemporains exigent une gestion axée sur la valeur. La fiabilité des prévisions étant de moins en moins assurée dans un environnement complexe et instable, la flexibilité et la réactivité deviennent cruciales. Des outils innovants basés sur l'activité et les processus, tels que l'ABC et l'ABM, ainsi que des approches orientées marché comme la méthode de coût cible, offrent des solutions pour répondre à ces défis. Enfin, cette analyse souligne l'impératif pour les entreprises d'adopter une gestion agile, intégrant ces outils novateurs pour s'adapter à un monde des affaires en constante évolution. Ainsi, la conclusion générale est que la gestion de la performance doit être alignée sur une vision stratégique, et que les outils de contrôle de gestion sont des moyens dynamiques pour atteindre cet objectif.

REFERENCES

- [1] Akrich, S. (2006). L'étude porte sur la contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines [Doctoral dissertation, Université Hassan II].
- [2] Alazard, C. and Sépari, S. (2010). DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications. DUNOD, 2e édition, Paris.
- [3] ALIOUAT, B., FRIJ, R., & CHRAIBI, A. (2017). Evaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du balanced scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc.
- [4] Anthony, R.N. (1965). Planning and control systems.
- [5] BEN HAMADI, Z. (2014). « Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants : cas des PME tunisiennes. » (Thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion).
- [6] Bennis, M. (2016). « Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes » [Doctoral dissertation, Université d'Oran].
- [7] Berland, N., & Gervais, M. (2008). « Dix ans de recherche en contrôle. »
- [8] BERNARD, O. (2010). « Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : le secteur de l'agencement d'intérieur dans le grand Est. » (Thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion).
- [9] Boisselier, P. (1999). « Contrôle de gestion, Cours & Applications. » Vuibert, Paris.
- [10] Bouquin, H. (1997). Les fondements de contrôle de gestion. PUF.
- [11] Bouquin, H. (2000). Du contrôle de gestion au pilotage. L'explication Management Review, N° 98.
- [12] Burlaud, A. and Simon, C. (1997). « Contrôle de gestion. » La découverte, collection repère N° 227, Paris.
- [13] Chalенçon, L. et al. (2013). « Contrôle de gestion. » Vuibert.
- [14] Chanegrih, T. (2011). « Les caractéristiques des changements en contrôle de gestion : une étude empirique. »

- [15] Chiapello, E., & Delmond, M. H. (1994). « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. »
- [16] CLICHE Pierre (2009). « La gestion budgétaire et dépenses publiques. » Presses de l'Université du Québec.
- [17] De Rongé, Y., & Cerrada, K. (2012). « Le contrôle de gestion » (2nd ed.). Pearson.
- [18] Demestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2009). « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise » (4e éd.). Vuibert.
- [19] Ennajem, C. (2012). « Évolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion » [Doctoral dissertation, Université de Poitiers].
- [20] FERNDEZ A. (2005). « Les nouveaux tableaux de bord des managers » (3e édition). Éditions d'Organisation.
- [21] François, M. (2001). « Le target costing : un état de l'art. »
- [22] Gumb, B. (2008). « Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : Le cas de l'informatique décisionnelle. »
- [23] HONRNGREN, C., BHIMANI, A., DATAR, S., & FOSTER, G. (2010). « Contrôle de gestion et gestion budgétaire. » Nouveaux Horizons.
- [24] JACQUES MARGERIN (1988). « Bases de la gestion budgétaire. IFG Systèmes pédagogiques. »
- [25] Kaplan, R., & Norton, D. (1995). « Le tableau de bord, pilotage stratégique : les 4 axes du succès. » Ed. D'organisation.
- [26] Lemaire, C. (2013). « Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion interorganisationnel : Le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social » [Doctoral dissertation, Université Paris-Dauphine].
- [27] Lise, A., & Guy, S. (2008). « L'ABC et l'ABM. Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de L'ABC/ABM. »
- [28] Mebbani, Y. (2012). « La méthode ABC (Activity Based Costing), concepts et mise en place. »
- [29] Mévellec, P. (2011). « Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative. »
- [30] Savall, H., & Zardet, V. (1992). « Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts, performances cachées. » Éditions Comptables Malesherbes.