

Management de la Performance : des Représentations à la Mesure

Bruno COHANIER

Professeur Associé Rouen Business School

Philippe LAFAGE

Professeur Affilié Rouen Business School

Chargé d'Enseignement Université Paris V – René Descartes

Alain LOISEAU

Professeur Agrégé d'Economie - Gestion

Chargé d'Enseignement Université Jules Verne

I.A.E. d'Amiens

Les auteurs tiennent à remercier Ernst&Young en la personne de M. Patrick ATZEL pour le soutien apporté à cette recherche, ainsi que M. Walid CHEFFI et M. Bruno GODEY de Rouen Business School.

1. Introduction

La crise qui frappe l'économie mondiale depuis 2008, dans un monde qu'on nous présente comme « plat » (Friedman, 2005), un monde qu'on nous décrit également comme « global », et ce parfois à la limite de la caricature, semble avoir mis à jour – et à la mode – certaines pratiques managériales. En effet, l'immédiateté de la réaction requise, l'impérieuse nécessité de survie des organisations semble avoir trouvé son nouveau Graal dans le « Management de la Performance ».

Par définition, la « performance » d'une organisation réside dans la capacité à agir selon des critères d'optimalité très variés, et ce afin d'obtenir la production d'un résultat. La performance désigne aussi bien un résultat que les actions entreprises en amont dans le but d'obtenir ce résultat (Bourguignon, 1996). En général, elle est liée aussi bien à la notion de processus qu'à celle de but, avec ceci de particulier que si les deux interprétations convergent sur le long terme, cela ne sera pas forcément le cas sur des horizons plus courts en fonction des différents acteurs ayant, bien sûr, un intérêt au partage des fruits de ladite performance.

L'impact de la crise actuelle sur l'économie a fait resurgir certaines réactions macro-économiques traditionnelles comme la classique réapparition des tendances protectionnistes. Cet impact a-t-il été le même au niveau micro-économique ? La question qui se pose tient, selon nous, à la différence, souvent ténue, entre mise à jour, apparition ou réapparition de pratiques, notamment managériales : la pluralité des représentations de la performance génère-t-elle la pluralité de sa mesure ? Entre émergence et résurgence, les modèles de mesure et de management de la performance dans des secteurs qui traversent pour certains « leur crise de la quarantaine », et notamment la distribution, sont-ils remis en cause ? Autrement-dit, fait-on face à de nouveaux modèles de mesure et de management multidimensionnels de la performance ou à un – habile ? – rhabillage des modèles classiques ?

Pour tenter de répondre à ces interrogations, cet article procède à une « analyse de la performance » au vu des apports les plus récents. Nous nous attachons tout d'abord aux différentes représentations du concept pluriel qu'est la performance afin d'en donner une vision plus claire et contemporaine, ce qui nous permet ensuite d'exposer les différentes modalités de gestion de la performance. Dans un troisième temps, nous exposons les outils de mise en place du management de la performance et les mesures utilisées.

2. Les Représentations de la Performance

2.1. La Performance un Concept Hétérogène

L'approche traditionnelle des investisseurs selon lesquels la performance est un indicateur de résultat, la renvoie à la notion de rentabilité du capital investi. Le Return On Investment (R.O.I.) est à cet égard

l'approche de mesure de la performance la plus populaire¹ (Davis *et al.*, 2008). A ce titre, une étude datant de 2008 montre que les directeurs des différentes filiales d'une même multinationale, instaurant un système d'échange de leurs actifs, utilisent le R.O.I. pour mesurer l'augmentation de 25% de performance de leurs entités respectives. Cette conception de la performance limitée aux indicateurs financiers a donné lieu à de nombreuses critiques devenues maintenant traditionnelles. On peut retrouver l'une de ces célèbres critiques dans l'article de David Norton et Robert Kaplan "The Balanced Scorecard: Measures Which Drive Performance" dans l'édition de janvier 1992 de la Harvard Business Review. S'agit-il ici de la performance pour l'investisseur, c'est-à-dire une contrainte de résultat et/ou de la performance pour l'entreprise ? Autrement-dit une mise en place des conditions en amont de ce résultat ? La performance est-elle le résultat ou bien la mise en place des conditions – causales – de ce résultat, ou bien les deux à la fois ?

Nous définissons le management de la performance comme la mise en place des actions et des moyens susceptibles de conduire à la rentabilité. Dans le cadre de cette définition, il ne s'agit pas d'évaluation au sens strict, mais bien plutôt d'organiser les conditions favorables à l'obtention de ce résultat. Cette définition est loin d'être exclusive, certains proposant également une définition processuelle et intégrative du management de la performance : « Le processus de définition de la mission et des outputs escomptés, de détermination des standards de la performance, de mise en relation du budget avec la performance, de reporting des résultats ainsi que de l'assurance que les managers sont comptables des résultats » (U.S. Navy²). La majorité de ces différentes définitions orientées processus ne doit cependant pas occulter le fait que la performance recouvre également un constat de rentabilité, et en ce sens, si la performance est une mesure de la rentabilité, l'évaluer revient alors à en rechercher une mesure synthétique externe.

La performance s'inscrit également dans une logique de finalisation, autrement dit de définition des objectifs. Dans ce sens elle est à la fois multidimensionnelle et contingente.

Elle est multidimensionnelle dans le sens où lorsqu'on parle de management de la performance, il s'agit de définir des variables d'action et les critères qui évaluent leur pertinence. Autrement-dit, répondre à une question du type : les leviers d'action que j'utilise sont-ils pertinents ? Et si oui, sont-ils les « plus » efficaces ? Zollo et Meier (2008, p. 58) mettent à ce titre en lumière le caractère multidimensionnel des indicateurs de mesure et de management de la performance dans le domaine des fusions acquisitions. Sur 146 acquisitions au sein de secteurs et de pays différents, ils repèrent 12 principales catégories d'indicateurs de performance allant de la fidélisation des clients au transfert de connaissances en passant par la variation des parts de marché.

La performance est également contingente, autrement-dit, l'agencement de ses conditions n'est pas unique. D'une part elle est le fruit d'un co-alignement de variables, ce qui constitue un facteur de

¹ . 96% des entreprises australiennes, 100% des entreprises indiennes, 37% des entreprises japonaises, 52% des entreprises allemandes, Davis *et al.* (2008, p.21)

² . DMReview.com: http://www.dmreview.com/channels/corporate_performance_management.html

restriction, et d'autre part elle est le fruit du non déterminisme et du hasard. Il y a donc pluralité des stratégies possibles, en particulier dans le cadre de l'arbitrage risque et horizon de rentabilité. En d'autres termes, la question posée par la contingence de la performance est celle-ci : les leviers d'action utilisés dans un cadre, sont-ils transposables dans d'autres contextes ? A ce titre, une récente étude (Sandino, 2007, p.267) met en valeur trois types de systèmes de management de la performance des grandes entreprises de distribution américaines : l'une centrée sur les coûts, l'autre sur les revenus et la troisième sur les risques. Cette étude montre que dans le cas où une entreprise adopte un système de management de la performance orienté sur les revenus ou les risques, ses leviers d'action sont des indicateurs marketing, et la rentabilité des ventes d'une part ; des indicateurs de qualité et d'audit d'autre part.

Si l'on admet ce qui précède, quelles sont les voies d'investigation qui permettent d'enrichir la notion de performance ? Pour répondre à cette question, il nous apparaît intéressant de faire émerger deux dimensions, l'une méthodologique, l'autre de champs.

Au niveau méthodologique tout d'abord, il convient de remarquer que si un outil, même « très efficace », n'est pas utilisé de façon pertinente, c'est alors l'ensemble d'un travail qui peut être compromis. La réflexion doit donc porter sur l'adéquation outil – besoin de mesure – contexte. Le déplacement de cette réflexion sur la performance se porte vers les recherches de causalités : ce qui importe, ce n'est pas tant la mesure finale que l'explication de celle-ci. Le débat doit donc se centrer sur la modélisation de la performance. Il offre et justifie un rôle étendu pour le contrôle organisationnel et le contrôle de gestion. En d'autres termes, puisque que la performance est contingente et que les solutions de mesure et de management sont difficilement transposables, il faut alors rechercher des « inducteurs » de performance, des sources de performance suffisamment adaptables pour aider à retrouver une visibilité perdue par les indicateurs financiers. Le pilotage des liens de causalité de la performance incite donc les entreprises à développer des systèmes de « scorecard ». Une enquête internationale (Lawson *et al.*, 2006, p.36) a ainsi montré que 50% des entreprises asiatiques, 39% des entreprises européennes, 55% des entreprises nord américaines, et 79% des entreprises sud américaines adoptent des systèmes de management de la performance de type « scorecard ».

La seconde dimension apparaît au niveau du périmètre à prendre en considération en ce qui concerne les parties prenantes à la création de la performance et au partage du « résultat » qui en découle. Autrement-dit, qui sont les parties prenantes de la mesure et du management de la performance ? Plusieurs modèles de management de la performance étendue à l'ensemble des stakeholders existent dans la littérature. Citons notamment le SERS, Sustainability Evaluation and Reporting Systems (SPACE, Bocconi University), le « dashboard of sustainability » (International Institute for Sustainable Development, 2001), le GRI (2002, 2006), le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD, 2000, 2003), le European Environment Agency (EAA, 2002, 2003), Stakeholder Research Associates Canada (Perrini et Tencati, 2006, p.303). L'apparente profusion de

modèles ne change rien au fait que l'étendue du nombre de parties prenantes (acteurs) posera au moins deux problèmes. Tout d'abord celui de la divergence d'opinion sur la définition du résultat et les valeurs cibles à lui donner ; puis, selon les catégories d'acteurs, les variables causales de performance seront différentes et donc subjectives.

Ce questionnement nous permet d'évoquer une vision plus riche de la performance qui s'appréhende alors dans un contexte global et contingent.

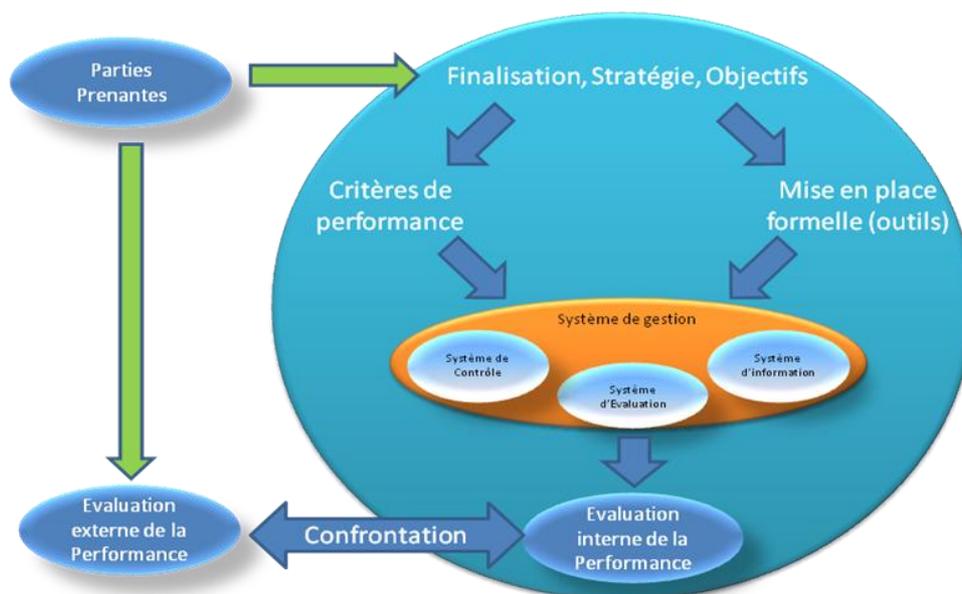


Figure 1 : Le Contexte Global et Contingent de la Performance

Les parties prenantes définissent des objectifs et évaluent la performance à travers les critères de résultat qu'ils anticipent. L'entreprise met alors en œuvre l'ensemble des processus susceptibles d'être porteurs de performance. Le rôle du contrôle organisationnel, et en particulier du contrôle de gestion, est de mettre en adéquation les évaluations internes, indispensables pour le pilotage, avec les attentes des parties prenantes³. Par parties prenantes, il convient de comprendre aussi bien les acteurs directement impliqués par l'activité de l'organisation - entreprise que celles qui le sont indirectement. Pour notre propos les parties prenantes induisent par leurs variétés et leurs antagonismes potentiels le problème des représentations de la performance. Aussi, pour être complet, à cette vision systémique de la performance doit donc s'ajouter celle de ses représentations.

2.2. Représentations et Approches de la Performance

Deux principales représentations de la performance existent dans la littérature. La première, en extension, la seconde en compréhension. De la même manière, deux types d'approches sont envisageables, l'une fonctionnelle, l'autre transversale.

2.2.1. Les Types de Représentations

On distingue généralement deux types de représentations. La première approche consistant à identifier des critères de mesure est qualifiée de représentation en extension. Ainsi, c'est par la définition d'un

³ Rapport de la *Direction Générale de la Modernisation de l'État*, Décembre 2006, p.3

ensemble d'indicateurs que l'on définit le contenu de la performance attendue ainsi que les modèles d'action qui seront sous-tendus. Dans la deuxième approche, il s'agit de la démarche inverse de la précédente. Elle est qualifiée d'approche en compréhension. Ainsi la modélisation *ex-ante* de la performance, à partir de la stratégie, permet d'élaborer les différents niveaux de mesures impliqués par l'opérationnalisation de cette stratégie.

Les deux types de représentations apparaissent plus complémentaires que concurrentes. C'est une transposition classique du va et vient méthodologique entre une démarche inductive et une démarche déductive. Dans un sens, la logique d'efficacité et d'économie immédiate encourage l'élaboration du système de mesure à partir des besoins, au fur et à mesure qu'ils se présentent. Il s'agit d'accumuler des données et de l'expérience par la multiplication des mesures. La pertinence réside alors dans la satisfaction d'un besoin de pilotage conjoncturel. Dans l'autre sens, le besoin de cohérence et de finalisation induit une prise de recul. Celle-ci est permise par la démarche du modélisateur. Le modèle est, par essence, une intention et le produit de représentations. C'est un discours en principe structurant. Il n'existera donc pas une conceptualisation de la performance, mais des conceptions divergentes, dans un contexte où la convergence des approches n'est pas naturelle.

Enfin ces deux logiques existent dans une relation d'indispensable complémentarité : celle de la logique d'accumulation d'expérience. La définition de la performance est le produit d'un contexte contingent et d'un besoin de structuration. Peu importe finalement laquelle est le point de départ, le modèle a besoin de mesure et la multiplication des mesures ainsi que leur analyse nécessite un cadre de référence, quel qu'il soit. Cette complémentarité est l'essence même du modèle du tableau de bord prospectif au sens de l'approche renouvelée de Kaplan et Norton (2001).

2.2.2. Les Approches Fonctionnelles et Transversales

Dans son opérationnalisation, la stratégie est déclinée selon les différentes fonctions en posant l'inévitable problème de l'arbitrage entre l'obligation de segmentation des actions et la nécessaire contrainte de cohérence. Ce débat se transpose au niveau de la mise en place du management de la performance et du système de mesure qui l'accompagne.

Ce vieux débat⁴ est d'autant plus actuel que pour beaucoup, les transversalités sont porteuses de performance. Au niveau stratégique on assiste à une double conception toujours contingente : celle de la segmentation, restructuration et économies d'échelles ; et celle du décroisement pour rechercher la « valorisation » des chaînes de valeurs.

La conséquence sera pour les systèmes de contrôle de faire émerger, au niveau du système de management de la performance, les chaînes de causalité ainsi que les inducteurs de performance en fonction de l'approche suivie. Ce sont des éléments particulièrement sensibles sur le plan des tableaux de bord. A titre d'exemple, sur la base de 7 études de cas d'entreprises britanniques, Goddard et Mannian (2004) montrent tout d'abord qu'il existe une tendance à associer la mesure de la performance avec une approche verticale fonctionnelle, mais que la majorité des entreprises utilisent

⁴ . Intégration et différenciation, (Lawrence & Lorsch, 1967).

une approche « hybride » intégrant également la dimension transversale. Celle-ci mélange des aspects de comparaison inter-segments, d'apprentissage et de contrôle hiérarchique.

3. Le Management de la Performance et le Système de Management de la Performance

On assiste progressivement à un glissement dans la littérature en voyant successivement apparaître la notion de Performance, puis de « Performance Measurement » (MP) et à présent de Système global de Management de la Performance (Système de Management de la Performance⁵).

3.1. Management au pluriel ou au singulier ?

Le management de la performance peut être « pluriel ». Dans ce cas les approches « locales » de la performance renvoient essentiellement à la notion de métiers et d'activités et/ou de processus. Le management de la performance est alors centré sur des pratiques professionnelles où prime l'axe conformité. Nous qualifions cet état d'endo-évaluation par référence au respect des procédures internes formelles. Le management de la performance peut également être « singulier » mais cependant intégré au sein d'une approche globale. La performance intègre la stratégie. Il s'agit d'une orientation « stakeholder », autrement-dit, celle de la conformité par rapport à des critères externes. Dans ce cas on pourrait parler d'exo-évaluation, lorsque les critères de performance sont imposés par le marché ou le secteur d'activité, tels qu'un niveau du coût de garantie limité à 3% par exemple.

L'adéquation et/ou la mise en conflit de ces niveaux – à l'image de la déclinaison de la stratégie vers l'opérationnel et la stratégie émergente – n'est pas facile à résoudre, d'où l'idée de contre performance liée aux espaces d'interprétation et au degré de liberté des acteurs. Dans une étude récente, Laff (2007) montre que 56% des managers interrogés aux États-Unis trouvent que leurs processus de management de la performance ne sont pas efficaces et 55% des managers estiment que les programmes de management de la performance implémentés au sein de leurs entreprises se révèlent incohérents.

3.2. Intégration ou non Intégration des Systèmes d'Information

L'intégration des niveaux d'information au sein des organisations est présentée, depuis longtemps, comme une solution permettant d'apporter potentiellement cohérence, unicité, clarté et, dans une certaine mesure, simplicité dans les processus de collecte, de traitement, d'usage et de dissémination des informations destinées au pilotage des organisations. Le développement des Entreprise Resource Planning (ERP) qui promettent cette cohérence a provoqué un engouement chez les dirigeants confrontés à cette recherche de la maîtrise de performance. Celle-ci est soulignée dans une récente étude d'AMR Research (McCrea, 2008, p.45) prévoyant l'augmentation d'au moins 60% des revenus tirés de l'adoption des ERP sur la période 2007-2012. Leur profusion sur la place publique résulte d'une croissance du marché sans réelle appréciation des avantages obtenus. En effet, les organisations ayant plus cédé à un phénomène de mimétisme qu'à un réel besoin, les analyses comparées de rentabilité s'en trouvent par conséquent souvent biaisées.

⁵ . Performance Management System (PMS)

On a longtemps reproché à ces systèmes d'information d'être trop « rustiques » et donc d'être incapables d'appréhender toute la richesse des situations compliquées de la réalité des organisations. Leur principal échec, selon leurs détracteurs, consiste dans leur faillite à faire émerger du sens, ou si l'on traduit autrement, à ne pas pouvoir dégager de la foule des indicateurs de gestion, ceux qui sont pertinents, et donc à révéler les indicateurs qui devraient être les inducteurs de la performance future (Reix, 1991). Bradford et Roberts (2001), montrent en effet que seulement 42% des 30 responsables des technologies de l'information d'entreprises nord américaines tous secteurs confondus, réussissent à identifier les indicateurs pertinents grâce à l'adoption des ERP.

Où trouver une solution ? « Guérir pour Normaliser ou l'inverse ? » (Dougier, 1976). La solution proposée est l'intégration des différents niveaux d'informations, en s'assurant d'une unicité de source d'information. Cependant, l'intégration reste bien mise à mal dans la pratique, comme d'ailleurs beaucoup de cadres conceptuels. Les fondements que sont les modèles de représentation développés pour mieux appréhender les organisations et leur fonctionnement, sont également bien mis à mal par la pratique.

Du point de vue de l'observation tout d'abord, la sophistication des outils de management de l'information - ou d'aide à la décision si l'on préfère - et leur intégration en systèmes complexes, malgré toute la cohérence théorique qu'ils apportent ne semblent pas être la solution à un problème d'émergence de sens qui perdure : si le sens manque, à tout le moins, la rusticité des systèmes d'information n'est plus entièrement à blâmer. Cette carence provient bien plus des capacités des managers « à faire sens » et à dégager un système d'indicateurs pertinents d'une information structurée, plurielle et désormais bien accessible⁶. Certains n'ont pas manqué d'objecter que ce défaut est encore largement dû au manque d'intégration des informations par rapport au fonctionnement global de l'entreprise. Cette remarque est recevable dans de nombreuses situations, même dans le cas d'entreprises où un ERP a largement été déployé, car des îlots « d'insoumission » survivent très souvent, ça et là, persévérant dans leur usage d'outils faits main et customisés à loisir - entendre par-là des outils engendrant de « l'entropie locale » comme un tableur. Sur ce point, Kawamoto et Mathers (2007), montrent que sur un échantillon de 30 multinationales tous secteurs confondus, plus de 50 logiciels de tableau de bord (performance Dashboard) intégrés existent sur le marché, cependant, le tableur reste l'outil le plus populaire et le plus utilisé dans 75% des cas. Force est de constater que la résistance au changement conduit un nombre important de personnes à ne pas adopter les derniers outils à la mode, et donc à préserver leur indépendance, mais par là même faire perdurer la non intégration des niveaux d'information.

Plusieurs phénomènes se conjuguent pour expliquer la relative « faillite » des moyens mis en œuvre pour intégrer l'information à différents niveaux. Tout d'abord, les vieux réflexes jouent, ceux qui veulent que l'empressement du mouvement donne l'illusion de faire quelque-chose dans un contexte

⁶. Les technologies de base de données multi dimensionnelles permettent de gérer 128 dimensions. Or on estime qu'un esprit humain ne peut se représenter avec utilité un vecteur dans un espace supérieur à 3 dimensions.

de rupture de modèle de management. Mais cette réduction de « névrose » du management, par la voie qu'elle ouvre à la rationalité procédurale, justifie de fait la multiplication des outils. Un problème se pose cependant quand cette rupture semble durable et que la transition entre modèles semble, elle aussi, perdurer. Ceci explique, pour partie, la coexistence d'outils anciens et de modèles nouveaux ou en tout cas présentés comme tels.

Cette inflation des outils – les ERP n'échappant pas à la règle – et des modèles rassure par la sophistication cyclique qu'ils proposent. C'est peut-être le propre d'un management en quête de solutions de facilité. Ces dispositifs lui permettent tout à la fois de se rassurer sur sa légitimité de pilote de la performance, mais également de rassurer des « stakeholders » impatientes sur le fait que leur agent se dote d'un arsenal proactif permettant de mettre sous contrôle cette organisation dont il a la charge ; et ce, afin d'en assurer la pérennité, si ce n'est sur un futur à long terme illusoire, tout au moins sur le court et moyen terme. Il suffit, pour illustrer ce propos, de prendre l'exemple de la « faillite » de l'outil budgétaire (Horvath et Sauter, 2004).

Les modèles formels de management de la performance développés tentent, par leur nature même de modèle d'intelligibilité, de rendre accessible pour les comprendre et les opérationnaliser les différents modèles d'organisation. C'est bien là le danger : voir dans la multiplication des zones de stabilité, autrement-dit, des outils et des modèles de gestion de plus en plus sophistiqués et systémiques – ou simplistes –, un moyen de récupérer de l'équilibre face à une quasi-tectonique d'un management largement tourmentée. L'incapacité des modèles de management traditionnels de la performance à fournir suffisamment d'équilibre pour pronostiquer l'avenir et ses risques (i.e. lagging ou leading indicators) expose au risque de confondre le modèle et la réalité et par extension, au risque de manager non plus cette dernière, mais – la perception – l'idée rassurante, qu'on s'en fait.

4. Les Outils et la Mesure de la Performance

Dans cette partie nous nous concentrons dans un premier temps sur les objectifs intrinsèques des outils ainsi que sur le caractère binaire et exclusif des modèles de management de la performance proposés en vue d'atteindre ces objectifs, nous aborderons ensuite la notion de mesure de la performance.

4.1. Les Objectifs des Outils

Selon l'école de Cranfield⁷, un outil de mesure de la performance doit répondre à certains objectifs : fournir une vision équilibrée du métier ; synthétiser les principaux éléments de la performance de l'organisation ; aider à comprendre les éléments du système de performance ; offrir une vision intégrée aussi bien des processus que des fonctions de l'organisation ; et procurer une traçabilité des déterminants des résultats observés. Pour atteindre ces objectifs, des facteurs clés de succès doivent être réunis. L'enquête réalisée par Kawamoto et Mathers (2007, p.20) identifie à ce titre quatre facteurs pour le cas du Dashboard : la facilité et la vitesse d'implémentation des indicateurs ; la définition des indicateurs en langage métier pertinent ; l'aide à l'action fournie par le Dashboard ; la dimension itérative et évolutive du Dashboard lui-même.

⁷ . <http://www.som.cranfield.ac.uk/som/research/centres/cbp/index.asp>

4.2. La Dimension Exclusive des Modèles Proposés

Tout se passe comme si les solutions managériales proposées – modèles et outils – hésitaient entre deux extrêmes binaires, alors que la raison même prêche pour un management nuancé, utilisant tout un dégradé de couleurs.

Les modèles et outils de management de la performance ainsi développés – considérés ou non comme les bras armés des modèles d'intelligibilité – oscillent donc d'une part entre une tendance à la complexité – par essence non réductible –, et un certain raffinement technique – même si pour certains cette sophistication tient de la fuite en avant –, et d'autre part une tendance à la simplification frappée, comme on le dit « au coin du bon sens ». Si ces modèles et ces outils ont certes en commun leur contingence, ils diffèrent dans leur appréhension d'une même réalité, et sont en fait conçus chacun comme une réponse théorique et pratique à leurs défauts respectifs. Ce jeu d'aller-retour entre une conception tantôt mécaniste tantôt sociale des organisations n'est pas nouveau, c'est cependant l'enfermement dans ce jeu qui semble, malgré l'apparente nouveauté acronymique de certains outils et modèles – ABC, ERP, UVA, etc... – limiter notre capacité à penser différemment – ou repenser – l'organisation, son fonctionnement, son pilotage et donc les outils à mettre en place pour l'assurer⁸.

Qu'on ne s'y trompe pas, simplicité et bon sens font souvent bon ménage en sciences de gestion, cependant, une fois de plus, c'est le manque de modération qui radicalise les traits de cette association et la pervertit de fait. En simplifiant par trop une réalité complexe dans un cartésianisme conjoncturel, triomphant temporairement de la systémique, ces modèles et outils permettent souvent plus de gérer un idéal type que la réalité qu'ils sont censés représenter et expliquer. A trop confondre efficacité, simplicité et simplisme, le risque est grand de gérer le modèle plus que la réalité, et dans ce sens, la tentative souvent vaine d'intégration des systèmes d'information participe de cette chimère.

A l'opposé, en période de raffinement technique, le rôle de l'outil se renforce du fait de sa nature sophistiquée et complexe et lui confère, de fait, une compétence hors de portée. Il n'est, pour s'en convaincre que d'observer le nombre de « scorecards » en tout genre proposés sur le marché depuis plus de dix ans. Le manque d'études empiriques sur les effets de l'adoption de ces outils est patent. Cependant, les rares qui existent sont très prudentes dans leurs conclusions positives ou négatives. Ittner et Larcker (2003) montrent par exemple, qu'il n'y a pas d'amélioration significative des résultats financiers pour des entreprises ayant adopté le Balanced Scorecard (BSC) par rapport à celles qui ne l'ont pas adopté.

Dans un contexte, certes maintes fois évoqué, de mondialisation exponentielle où l'accès à l'information stratégique est devenu en-soi un objet de compétition, une certaine inquiétude à la maîtrise du risque des organisations se voit réduit par l'illusion d'un mouvement qu'on pense vertueux. Ce dernier consistant à voir soit dans la nouveauté complexe ou la simplicité vulgaire le salut et donc la pérennité de l'organisation. Ce faisant, dans un foisonnement des théories et des outils

⁸. À l'heure où le Contrôle de gestion se pare de nouveaux noms pour répondre à des enjeux élargis, on ne peut qu'être fasciné par le retour paradoxal d'outils qui utilisent des mesures communes à comportement assurément extrêmement homogènes. Citons par ordre décroissant d'ancienneté TDABC, UVA, Méthodes des équivalents de Georges Perrin, etc...

dérivés qui se succèdent plus rapidement et qui exprime cette pluralité de conceptualisations de la performance, il est facile de confondre nouveauté et « réchauffé » dans une même quête du Graal.

D'autre part, l'urgence imposée, nous semble également être de nature endogène, autrement-dit auto-imposée par le management lui-même. La culture nationale, du secteur, d'entreprise, du métier, ainsi que le besoin de sécurité ne s'expriment pas de la même façon par tous. Ce sont autant de conceptions différentes de la performance et de son management dans un contexte mouvant et d'insécurité, où chacun cherche à légitimer son rôle et sa valeur ajoutée. Il n'est donc pas étonnant de constater la concurrence et la succession d'un certain nombre de modèles – qui ne sont peut-être pas aussi différents les uns des autres –, d'outils et de modes de management. Pas plus qu'il n'est surprenant que ces mêmes modèles et outils soient imposées – avec succès ou non – par une hiérarchie sous pression.

A la profusion apparente et la succession temporelle plus ou moins rapide des modèles et outils, nous pensons qu'il faut opposer la faillite de la génération de modèles réellement novateurs qui explique dans une certaine mesure, comme le fait d'ailleurs remarquer Otley (2003), la stagnation actuelle du contenu de la production en sciences de gestion, de même que certaines gesticulations ayant eues les productions observées depuis plus de 20 ans. Ces dernières, à quelques exceptions près, étant souvent des sorties d'amnésie pas toujours pertinentes d'ailleurs. Sur ce point, Garg *et al.*, (2003) nous ramènent à une dure réalité : 76% des entreprises qu'ils ont étudiées considèrent que l'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion n'est pas une priorité.

Au-delà de ces caractéristiques plus ou moins problématiques des outils, la mesure de la performance, pose, elle aussi, certaines difficultés que nous exposons ci-après.

4.3. La Mesure de la Performance

D'un point de vue méthodologique, au moins quatre points méritent d'être soulignés lorsqu'il s'agit de mettre en place un système de mesure de la performance. Tout d'abord la prise en compte des décalages dans le temps des causes et de leurs effets mesurés. En second lieu la performance-même du système de mesure de la performance sur laquelle on s'interroge assez peu; l'interaction entre démarche descendante et ascendante de mesure et enfin le renforcement du rôle du système d'information – ce qui n'est en rien contradictoire avec nos propos précédents relatifs à la portée réelle des systèmes d'information intégrés. Ces différents points sont détaillés ci-après.

4.3.1. Les Décalages Temporels

Le temps, associé au caractère multi dimensionnel de la performance, produit un effet de dilution de la mesure et ce à deux niveaux. En premier lieu on constate un décalage entre causes et effets mesurables, l'évaluation met ensuite en jeu des variables de périodicités différentes alors que leur mesure est fixée ponctuellement et pas nécessairement en phase avec leur fréquence. C'est un problème classique d'inertie qui est amplifié par les divergences dans les horizons décisionnels des acteurs qui sont en charge de l'interprétation de la mesure. Autrement dit la mémoire des causalités est floue et

l'enchevêtrement des horizons des variables d'action et des acteurs multiplie les lectures et les interprétations possibles.

La présentation de ce problème méthodologique peut être amorcée sur le critère des moments possibles de l'évaluation (ex post, ex ante) pour ensuite évoquer le découplage des horizons : celui de l'action, celui de la mesure et celui de l'interprétation.

4.3.1.1. Dans le cadre de l'évaluation ex post

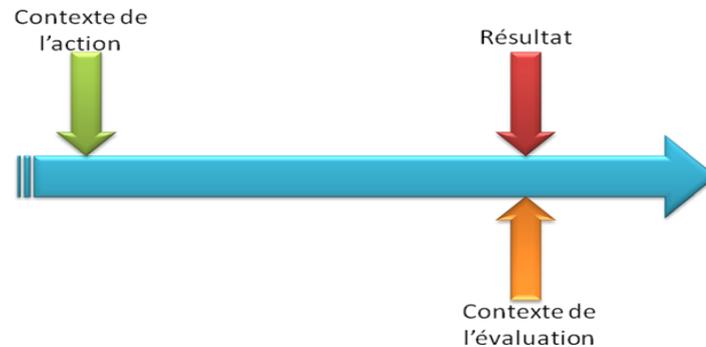


Figure 2 : Les décalages dans le cadre de l'évaluation *a posteriori*

La difficulté consiste à établir le lien entre la performance actuelle et une action, ou un sous ensemble d'actions, repéré parmi d'autres comme responsable de cette performance. Le risque d'erreur se situe aussi bien sur le plan du repérage de l'action, que sur le choix de la période significative, autrement-dit le choix de la périodicité, avec le risque de rencontrer des cycles. La périodicité, par la redondance qu'elle produit, amplifie la perturbation générée par le décalage. C'est-à-dire que le risque est de ne jamais « être en phase » : il y a d'une part risque d'identification de mauvaise causalité (mauvaise action pour le « bon » résultat) et d'autre part le risque de répétition de l'erreur jusqu'à changer la périodicité de la mesure.

4.3.1.2. Dans le cadre de l'évaluation ex ante

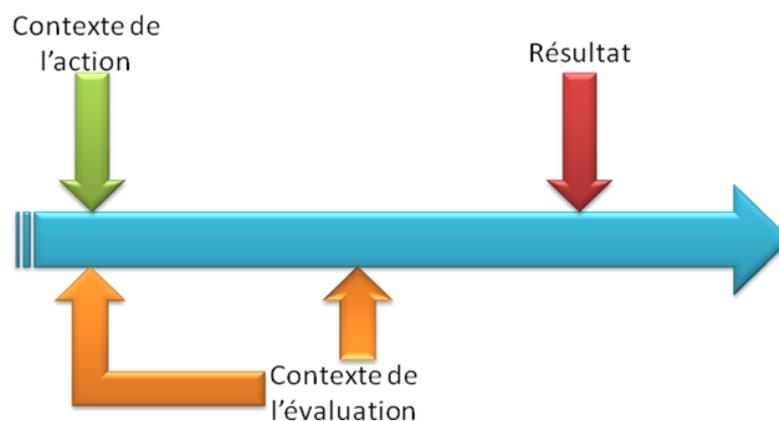


Figure 3 : Les décalages dans le cadre de l'évaluation anticipée

La mesure s'effectue dans le contexte de la période d'action et non dans celui de la période des conséquences de cette action. Les indicateurs sont « fournis » dans le contexte de l'action. Cela implique deux choses : tout d'abord d'être en mesure d'apprécier le résultat futur. Il s'agit là, à la fois

d'un problème d'étalonnage *a priori* de la mesure (autrement-dit de prévision) et d'un problème d'identification d'indicateurs pertinents. En second lieu, cela implique la stabilité des critères de performance retenus. Or les contextes de contrôle évoluent dans le temps en fonction des contingences d'environnement des choix stratégiques. Autrement-dit, une « bonne action » dans un contexte déterminé peut devenir moins bonne dans d'autres. Le problème se présentera d'ailleurs avec d'autant plus d'acuité que le délai action-résultat sera long.

4.3.1.3. *Le Cycle de l'Action et le Cycle de la Mesure*

L'évaluation d'une action exige de s'ajuster sur la durée du cycle de cette dernière. Même si le délai de réactivité est délicat à évaluer, cette étape est cependant indispensable dans la mesure où elle conditionne l'interprétation des résultats.

La pertinence du diagnostic dépend de la qualité de l'information restituée. Celle-ci est en particulier déterminée par la précision de l'ajustement de la période d'observation par rapport au cycle réel de l'action.

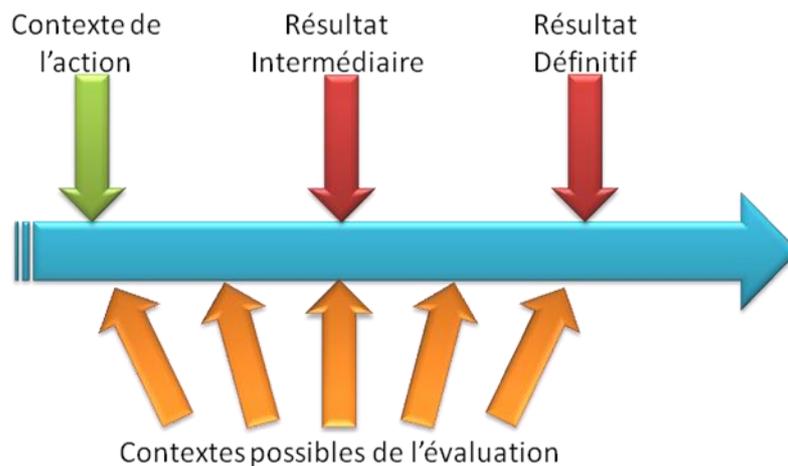


Figure 4 : Les différents contextes possibles de l'évaluation

Un exemple devenu classique est l'inadéquation existant entre la périodicité comptable des calculs de coûts complets et l'analyse de la performance des produits dans le cadre de leur cycle de vie. En d'autres termes, l'analyse des coûts au nom d'un besoin de mesure de la profitabilité immédiate se concentre sur les coûts « dépensés apparents » en négligeant les coûts « engagés ». Le cycle de la mesure est déterminé sur des considérations externes inhérentes au contexte et aux besoins de l'évaluateur et non au contexte et réalité de l'action elle-même. Sur les cycles longs, c'est le problème connu de la « préférence pour le présent ».

4.3.1.4. *Les Conséquences des Périodicités Différentes*

Les décalages temporels introduisent une distanciation entre le contexte de l'action et celui de l'évaluation par le contrôle. Sortie de son contexte, l'action passée peut être jugée dans ses conséquences sur la base de critères différents de ceux qui l'ont justifiée. De la même façon, l'action actuelle est arrêtée en fonction de critères présents qui pourront manquer de pertinence à l'horizon des conséquences de celle-ci. Plusieurs risques ressortent alors : tout d'abord la période de l'action ne

correspond pas à la période de l'évaluation ; ensuite, les horizons et les critères diffèrent ; et enfin l'horizon du système de mesure est différent de l'horizon de l'acteur et de celui de l'évaluateur.

Ces risques sont d'autant plus clairs lorsqu'il s'agit de piloter la performance des projets. Dans le cas de programmes ou de projets, la performance est à la fois interne et externe, elle est également à la fois spécifique à une tâche et globale et elle dépasse les classiques critères du triangle: Coût, Qualité, Délai. A ce titre, il convient de noter que l'ensemble de ces dimensions de la performance varient clairement selon les phases et les périodes du projet ou du programme Wickes (2005, p.105, voir Figure 8 en annexe).

4.3.1.5. *La Relativisation du Déterminisme Action – Cause – Résultat*

Insistons tout d'abord sur l'aspect réducteur de la recherche des couples action – performance sous forme bijective. La mémoire du lien se dilue avec le temps et la complexité. Il est rare qu'un résultat ait une seule cause mais c'est plutôt un faisceau d'actions, dans un contexte particulier, qui explique une performance.

Le caractère multi dimensionnel de cette dernière incite à l'identification des différentes actions susceptibles de l'expliquer, en sachant que, le plus souvent, les relations de cause à effet ne sont pas certaines mais probables. Dans une enquête menée sur une population de 157 entreprises, Ittner et Larcker (2003), seules 23% des entreprises vérifient pertinemment les liens de causalité dans leur Balanced Scorecard, alors que cela devrait être la base même de ce modèle. Soulignons tout de même que ces entreprises parviennent à atteindre une rentabilité financière supérieure de 5,14% en moyenne à celles des entreprises qui ne vérifient pas du tout les liens de cause à effet.

L'unicité de la relation action-résultat n'est envisageable qu'à propos d'actions techniques opérationnelles – tâches – dont les effets ne se produisent pas avec des décalages importants.

Le système de mesure doit prendre en compte cette remarque et substituer à l'emploi de critères simples des batteries d'indicateurs. On évalue plus un ensemble d'actions ayant une cohérence entre elles que chacune d'elles avec sa fraction d'implication sur la performance globale.

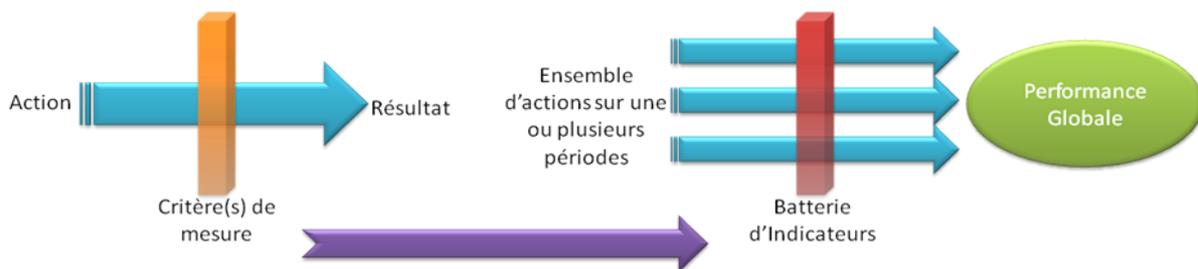


Figure 5 : Relativisation du déterminisme Action – Cause – Résultat

4.3.2. La « Performance » du Système de Mesure de la Performance

L'interrogation se focalise ici sur le « comment » et non plus sur « quoi ». La mise en place de la performance implique d'une part une contrainte de cohérence logique, d'où le débat sur la modélisation de la performance déjà évoqué, et d'autre part une contrainte de « mesurabilité ». C'est cette dernière que nous évoquons maintenant.

Cette contrainte de mesurabilité se retrouve dans un article de 2008, où Wei, Liou et Lee (2008, p. 622) proposent un outil de mesure de la performance permettant de refléter si les ressources investies dans l'implémentation d'un ERP ont atteint les objectifs que les managers se sont fixés. Ce modèle a pour originalité d'utiliser des modèles mathématiques à base de logique floue permettant d'appréhender les incertitudes et les ambiguïtés inhérentes à l'implémentation d'un ERP au sein d'une grande entreprise taïwanaise. L'objectif étant de palier la subjectivité inhérente à la mesurabilité des performances par le biais d'un modèle transformant des indices en scores et de nouveau en termes linguistiques. Deux points émergent naturellement : tout d'abord ce qui caractérise une mesure performante ; ensuite, est-il possible de systématiser un protocole ou une méthode permettant de l'obtenir ou de s'en rapprocher ?

4.3.2.1. Une Mesure Performante

L'appréciation se fait sur la base de la pertinence de l'information. En d'autres termes une « bonne » mesure doit : être favorable pour l'organisation. L'appréciation en est contextuelle et se fait sur une base relative en termes qualitatifs et d'utilité ; elle doit en outre ne pas produire de gaspillage de ressources informatives. Elle doit donc être utilisée en circonstance par la bonne personne au moment où celle-ci en a besoin. Chow et Van der Stede (2006, p. 6), au travers d'une étude portant sur 128 entreprises industrielles nord américaines, montrent à ce titre que les mesures non financières ont l'effet le plus positif en terme d'encouragement à la prise de risque, l'innovation, et sont plus efficaces en termes de canalisation du court terme et des jeux de pouvoir.

4.3.2.2. Une Méthodologie de Mise en Place

La conception d'une mesure de la performance implique également, à l'instar de beaucoup de ceux du contrôle de gestion au sens strict, un processus en quatre étapes (Tangen, 2005) :

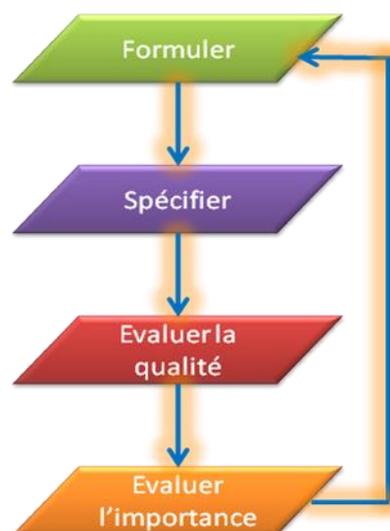


Figure 6 : Les étapes de la conception d'une Mesure de la Performance

Il s'agit dans un premier temps de concevoir et d'exprimer une formule qui quantifie l'objectif de la mesure. Il convient de définir la formule qui opérationnalise l'objectif de mesure en permettant une

quantification. La difficulté essentielle consiste à trouver une formulation adaptée, complète et compréhensible ;

Dans un second temps, il faut formuler les spécifications de cette mesure. Il s'agit alors de préciser le cahier des charges de la formule préalablement définie. La caractérisation du système d'information est impérative afin de l'alimenter et l'exploiter (les sources, l'horizon et la fréquence) : par quel utilisateur, quelle valeur cible, quelles actions seront déclenchées ?

Troisièmement, la qualité de l'indicateur retenu peut s'analyser à travers l'identification de ses propriétés. C'est par un cycle d'expérimentation et par la pratique que ces points émergents le plus souvent. Reconnaître cette étape équivaut à admettre une démarche par apprentissage dans la fixation des indicateurs. Cet indicateur doit être confronté à la pratique. Il est susceptible d'être amélioré, même lorsque l'objectif initial reste identique ;

Enfin, l'évaluation de l'importance de la mesure peut être réalisée en croisant deux critères : le bénéfice obtenu de la mesure et l'usage qui en est fait. Pour être utile à l'action la mesure doit être intégrée au sein d'un processus cohérent qui la relie à d'autres.

4.3.3. Vers la mise en place d'un Performance Management System

Andy Neely⁹ recommande de parler d'un système – au sens d'un ensemble inter-relié – de mesures de la performance plutôt que de parler de mesure de la performance.

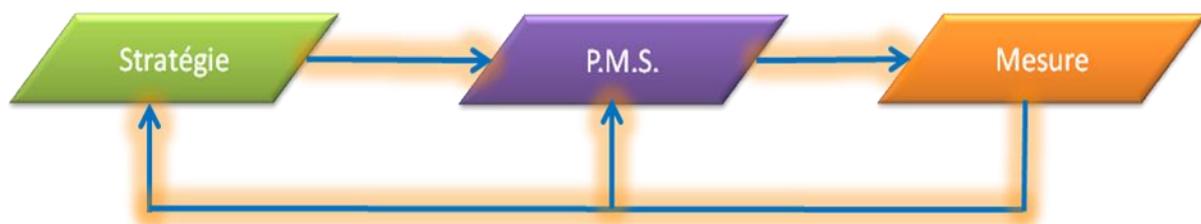


Figure 7 : Le « Performance Management System »

Ce système de management de la performance suppose un certain nombre de caractéristiques. Tout d'abord une logique de l'intention. Dans ce cadre, c'est à partir de la stratégie que sont déterminés les besoins en information et les caractéristiques du système de mesure. Ceci procède d'une logique descendante qui correspond aux différentes démarches de Tableau de Bord Stratégiques par exemple. En second lieu, une logique ascendante : cela signifie alors que les données disponibles – à partir du terrain et de l'offre de données – suscitent une révision de la prétention stratégique et par conséquent de la partie mesurée de la performance. Pour simplifier, la question à laquelle cette logique tente de répondre est : dans quelle mesure l'information disponible du point de vue du terrain influe-t-elle sur le PMS ?

Une illustration en a été fournie par Bible *et al.* (2006, p.20). La complémentarité entre ces deux logiques réside dans l'évolution ultime du modèle du Balanced Scorecard vers une démarche intégrative : les indicateurs sont dérivés de la stratégie de l'entreprise qui est réajustée à la lumière des

⁹ . <http://www.som.cranfield.ac.uk/som/faculty/Showfaculty.asp?link=70>

contraintes du terrain. Ceci est d'autant plus important que 70 à 90% des entreprises exécutent leurs stratégies de façon sous optimale. L'interrogation qui s'impose à présent concerne la structuration technique du PMS.

4.3.4. Technologie de l'Information et Outils de Performance

Partons d'une interrogation : la prégnance de la dimension financière et la conception comptable de la mesure n'est elle pas l'héritage d'une époque de rareté et d'une traçabilité – physique et logique – insatisfaisante des données réelles, par opposition aux données financières ? Le terme ingénierie implique des choix en termes de méthodologie et de modélisation, choix faits en fonction de contextes extérieurs mais également par rapport à des cultures du pilotage et des possibilités de traçabilité offertes par les technologies de l'information.

Suivant les recommandations de Kaplan et Norton (1992), l'industrie informatique propose, à présent, des outils matures qui permettent, en partie, d'éditer des indicateurs de mesure appelés KPI (ou « Key Performance Indicators »). L'industrie s'est attachée à ce que l'attention des décideurs puisse être rapidement concentrée sur les informations les plus « alarmantes ». A titre d'illustration, Burney et Widener, (2007) montrent que des managers utilisant au maximum une dizaine d'indicateurs de type KPI en comparaison avec des systèmes plus complexes, parviennent à réduire largement les conflits de rôles et de tâches et à améliorer leur satisfaction au travail.

Mais cela ne règle pas pour autant la difficulté, énoncée plus haut, de savoir quels liens de causalité établir entre les différents aspects d'un système de reporting étendu, multidimensionnel et complexe. Il serait sans doute judicieux, à ce propos, de prolonger certaines enquêtes déjà effectuées pour comprendre quelles sortes de KPI sont véritablement mis en place et utilisés par les cadres gestionnaires utilisateurs de ces produits de nouvelles générations : les difficultés financières d'une entreprise comme Home Depot illustrent par exemple (Paulson, Gjerde et Hugues, 2007, p.9), comment la variété et la multiplicité des indicateurs font perdre de vue aux managers leur objectif véritable. Il existe une tendance à renforcer et à sophistiquer l'outil de mesure en fonction des capacités techniques. Cette surenchère aboutit à toujours plus mesurer... la même chose. Nous pensons que la multiplication peut nuire à l'interprétation. Il convient de se méfier de l'aspect rassurant consistant à multiplier les mesures en pensant que cette prolifération est source de pertinence. Il convient alors de revenir à l'essence du métier. C'est celle qui consiste à avoir la responsabilité de choisir l'interprétation qui semble la plus adaptée au contexte.

Sur le plan des outils, l'industrie informatique cherche à concilier la puissance structurante des ERP avec l'intégration aval et amont des fonctions de Customer Relationship Management (CRM) et symétriquement de Supplier Relationship Management (SRM)¹⁰. On notera que s'il existe des logiciels d'Activity Based Costing (ABC) aux États-Unis, cette approche ne semble pas faire l'objet

¹⁰. Il faut se souvenir que c'est ce manque de fonctionnalité qui serait à la base des problèmes d'approvisionnement en câbles de qualité conforme pour EADS. Ce dysfonctionnement a engendré des retards de fabrication de l'Airbus 380. Ceci a engendré des pénalités de retard qui ont abaissé la rentabilité globale du nouvel avion. Ces défaillances ont provoqué une baisse de la valeur des actions du groupe. L'épisode n'est pas achevé puisque cela a, peut-être, entraîné une action en délit d'initié.

d'une offre retenant l'intérêt en France (le catalogue CXP recense 16 progiciels de comptabilité gestion et ERP. Peu se targuent d'offrir une démarche complète de type ABC). Il est vrai que la France utilise depuis longtemps des méthodes de comptabilité des coûts complets (Bouquin, 2008) quand l'Amérique a redécouvert ces approches beaucoup plus récemment.

Pourtant, le renversement de perspectives pour sortir d'une approche d'accumulation de coûts afin de mettre l'accent sur les goulots d'étranglements dans la chaîne des processus semble, selon ses concepteurs, digne d'intérêt. On note en effet l'insuffisante diffusion en France des approches nouvelles de la théorie des contraintes des capacités. Peut être le fait que cette approche ait été élaborée par Goldratt (1990), un physicien extérieur au monde des comptables explique-t-il ce manque d'intérêt ? Si un ERP décloisonne les processus, il est surprenant que l'on ne cherche pas à détecter dans la chaîne d'activité quelles sont les processus susceptibles d'engorger le système global. La performance d'un ensemble consistant à ce que chaque composant puisse fonctionner harmonieusement à l'intérieur du système.

Dans le cadre des démarches de pilotage des projets de système d'information, c'est-à-dire de mesure de la performance des ressources allouées, deux référentiels actifs se sont développés : ITIL¹¹ et CMMI¹². Le principal apport du CMMI repose sur une notion de maturité (Chrissis et al., 2006). On s'aperçoit que les entreprises mettent en place une organisation intégrant un cycle de mesure qui réduit le cycle d'action. La performance n'est plus dans le temps de réaction mais dans l'assemblage de procédures pour piloter une auto adaptation du système en réponse aux éventuels dysfonctionnements. Le processus est le suivant : au niveau 1, ou niveau initial, les entreprises ne gèrent pas leurs projets. Le système ne permet pas de contrôler non seulement les incidents mais, du coup, les budgets et le calendrier. Au niveau 2, ou niveau reproductible, l'entreprise sait planifier et gérer un projet, répartir le travail entre les parties prenantes. Au niveau 3, ou niveau défini, l'entreprise sait capitaliser l'expérience acquise en élaborant une méthode standard pour gérer ses projets. Ce niveau comporte en outre des processus relatifs à l'amont et l'aval de la réalisation. Au niveau 4, ou niveau maîtrisé, l'entreprise sait mettre en place des indicateurs quantitatifs aux processus clés de chaque projet et prendre des mesures correctrices si ces indicateurs font apparaître une dérive. Enfin, au niveau 5, ou niveau optimisé, l'entreprise s'engage dans un cycle continu d'amélioration de ses méthodes.

Si nous intégrons les deux visions dans le tableau suivant :

	Business Goal	Operational Measure	Event Information
Niveau 5 : Optimisé			
Niveau 4 : Maîtrisé			
Niveau 3 : Défini			
Niveau 2 : Reproductible			
Niveau 1 : Initial			

¹¹. Information Technology Infrastructure Library.

¹². Capability Maturity Model Integration.

Chaque case du tableau peut alors être séparée comme tout tableau de bord entre une partie prévisionnelle et une partie réalisée pour en mesurer l'écart. L'intérêt du modèle est que toute modification de Business Goal appelle des modifications des Processus qui à son tour nécessite la mise en place de nouveaux types d'informations.

Cette démarche locale que l'on trouve dans les services informatiques, à laquelle trop peu de contrôleurs de gestion se sont associés, ne peut être étendue, sans doute, à l'ensemble des processus. Elle est cependant exemplaire d'une approche qui établit une échelle de valeur qui ne soit pas fondée sur la seule rentabilité à court terme mais plutôt sur un enjeu de long terme. Le gain n'est alors pas dans le contrôle de la ressource engagée mais dans celui d'un meilleur alignement stratégique. On peut à ce titre, émettre l'hypothèse d'être en présence d'une instrumentalisation possible de l'axe de l'apprentissage organisationnel du Balanced Scorecard. Si cet instrument remplit son objectif en termes d'analyse de l'efficacité – puisque la maturité est un objectif à atteindre par degrés successifs –, il lui manque pour l'instant, le volet de mesure de l'efficacité, car rien ne dit en combien de temps, et avec quelles ressources supplémentaires on passe d'une étape à une autre. L'évocation de cette démarche n'est pas anodine, elle est reliée au concept de PMS développé par Neely car les méthodes développées en systèmes d'information sont capables, de leur côté, créer des hiérarchies d'objets qui permettent de limiter le coût du changement. Le concept de PMS nous paraît relever, à cet égard, de la même préoccupation.

5. Conclusion

La notion de performance ne cesse d'engendrer des ouvrages dans le domaine du contrôle de gestion mais également en stratégie. Certains, comme Rosenzweig (2007) réfutent l'intérêt des grandes synthèses qui ont été établies pour recenser les entreprises les plus performantes. Pendant trois décennies, des auteurs ont tenté de mettre à jour les secrets et les caractéristiques des entreprises qui se révéleraient les meilleures dans leur secteur d'activité. Le but était de chercher les causes de cette «excellence» (Peters *et al.*, 1982 ; Collins *et al.*, 2001). Or la plupart de ces entreprises se sont effondrées la période suivante. Ceci s'est reproduit, à chaque fois, quelle que soit la sophistication des études effectuées.

Rosenzweig montre qu'en dépit des accumulations de données statistiques, les auteurs de ces best-sellers sont, en fait, victimes d'un effet de halo (Thorndike, 1920). Il s'agit d'un biais cognitif affectant la perception des individus ou des choses selon laquelle une caractéristique jugée positive a tendance à rendre plus positives les autres caractéristiques et inversement. La performance d'une entreprise, à un instant précis, crée une impression déterminante sur les observateurs. Ceux-ci créent une rationalité *a posteriori* qui justifie la bonne impression fournie par le critère le plus « aveuglant ». Il s'agit souvent du critère de la profitabilité financière. Les indicateurs favorables, rendant cohérents l'explication de la réussite de l'entreprise, s'enchaînent alors de façon logique. L'accumulation d'indicateurs tautologiques rend « aveugle » le meilleur analyste financier. Or la performance est relative. Elle ne dépend pas que de facteurs internes. Il n'y a ni causalité évidente, ni modèle de

succès. Ces réflexions ne conviennent-elles pas au moment où les services de contrôle n'ont pas su voir venir la crise financière ?

Dans le domaine du contrôle de gestion, l'intérêt pour la mesure de performance ne cesse pourtant de croître. Nous avons tenté de rendre compte de la dynamique qui occupe la communauté des chercheurs sur ce thème. On s'aperçoit essentiellement que l'on aboutit à un concept complexe : le « Performance Management System » qui permet de rendre compte à la fois des extensions impressionnantes des champs à piloter et de concepts intégrant les niveaux stratégiques – inspirés des liens entre cartes stratégiques du Balanced Scorecard – jusqu'au niveau opérationnel. Nous avons essayé de montrer que le développement actuel des modèles et outils de management de la performance a substantiellement peu évolué depuis une vingtaine d'années. Il apparaît, en outre, que ces outils rentrent le plus souvent dans deux topiques opposées se répondant tour à tour, l'une empreinte de sophistication où la surenchère d'outils est de mise, l'autre de simplicité, où le risque est grand de trop simplifier et donc de gérer des représentations des organisations plus que leur réalité. A ce titre, on oublie trop souvent, que les systèmes d'informations par exemple ne sont que la représentation d'un discours et non la réalité.

Nous avons tenté de montrer que cette catégorisation a de nombreuses explications, tant culturelles, groupales qu'individuelles. Nous avons, cependant, concentré notre attention sur certains fondements comportementaux en montrant pourquoi ces modèles et outils sont développés dans une catégorie ou dans une autre, mais également leurs dangers.

Nous avons, enfin, essayé de montrer que quel que soit le fondement de ces outils, ils sont contingents, et n'arrivent que partiellement à prouver empiriquement leur efficacité tant dans la mesure que dans le management de la performance. Cette «faillite» relative des modèles et des outils, où l'inflation et la concurrence confèrent une qualité et une efficacité toute relative, a l'intérêt de fertiliser la recherche en sciences de gestion par un débat très actif entre chercheurs et praticiens.

L'analyse de la performance est devenue plus fragmentée, comme il a été démontré plus haut, mais la littérature montre également une segmentation assez poussée par secteur d'activités, par type d'activités notamment dans le domaine des services. Il convient de souligner le grand nombre de publications anglo-saxonnes (Thorpe, Holloway *et al.*, 2008) qui sont centrées sur la performance dans les services publics (voir Figure 9 en annexe) et de façon spécifique dans le domaine de la santé.

On note parallèlement la montée en puissance de la notion de développement durable (Antheaume *et al.*, 2007). Au delà du phénomène de mode, la performance durable est la traduction d'une demande sociale ou sociétale de plus en plus forte vis-à-vis de l'entreprise. Il nous apparaît intéressant de suggérer le développement de recherches sur cette dernière notion dans la mesure où le débat qu'elle suscite condense et amplifie les propos précédents. La performance durable est une notion polymorphe car elle peut prendre de multiples aspects en fonction du secteur et des indicateurs sélectionnés. Cette pluralité de compréhension produit une palette étendue de situations depuis le refus d'intégration jusqu'à l'intégration du développement durable comme axe stratégique majeur. Le contenu de la

performance en résultant sera inévitablement très différent de même que les outils et les systèmes de mesure mis en place.

Pour conclure, il faut bien constater qu'au fur et à mesure que la réalité du management épuise modèles et outils, on ne peut que remarquer, comme Otley (2004), un élargissement du concept de contrôle de gestion à la stratégie et au « management de la performance ». En 1965, Robert Anthony définissait le contrôle de gestion comme : « (...) le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'optique d'atteinte des objectifs de l'organisation» (Anthony, 1965); en 1988, le même auteur proposait une définition beaucoup moins normative : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre ses stratégies » (Anthony, 1988). Au final, et à la suite de Bourguignon (2003), la tentation est donc forte de se demander si lorsqu'on change l'emballage d'un produit, on en change pour autant le contenu ?

6. Bibliographie

- Antheaum, N., & Christophe, B. (2007). *La comptabilité environnementale*. Paris: Gualino.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston : Harvard Business Press.
- Anthony, R. N. (1988). *The Management Control Function*. Boston : The Harvard Business School Press.
- Arthuis, J. (2005). *Rapport sur les objectifs et les indicateurs de performance de la LOLF*. Paris: Sénat.
- Bible, L., Kerr, S., & Zanini, M. (2006, Summer). The Balanced Scorecard: Here and Back. *Management Accounting Quarterly, Summer 2006, Vol.7, N°4, p.20., 7 (4), p.20.*
- Bonacchi, M., & Leonardo, R. (2006). A performance Measurement system for sustainability. In Epstein, M. J. & Manzoni J. F. (2006). *Performance Measurement and Management Control: Improving Organisations and society* (pp.49-77). Elsevier.
- Bouquin, H. (2008), *Comptabilité de Gestion*, 5ème édition, Paris : Economica.
- Bourguignon, A. (1996). Définir la performance : une simple question de vocabulaire ? In A. M. Fericelli M., Sire, B. (1999). *Performance et Ressources Humaines*, Paris : Economica.
- Bourguignon, A. (Mai 2003). Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure. *Comptabilité Contrôle Audit*, pp.27-53.
- Bradford, M., & Roberts, D. (2001, Septembre). Does your ERP system measure up? *Strategic Finance*, 83 (3), pp.30-34.
- Burney, L., & Widener, S. K. (2007). Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavior Responses. *Behavioral Research in Accounting*, pp.43-69.
- Chow, C., & Van Der Stede, W. (2006). The Use and Usefulness of Nonfinancial Performance Measures. *Management Accounting Quarterly*, 7 (3), p.6.

Chrissis, M. B., Konrad, M., & Shrum, S. (2006). *CMMI: Guidelines for Process Integration And Product Improvement*. Addison-Wesley.

Davis, H. Z., Appel, S., & Cohn, G. (2008). Free Lunches and ROI: A Modern Fable. (IMA, Ed.) *Management Accounting Quarterly*, 9 (2), p.21.

DMReview.com. (n.d.). Retrieved from http://www.dmreview.com/channels/corporate_performance_management.html

Dias-Sardinha, Idalin, (2007). Developing sustainability balanced scorecards for environmental services: A study of three large Portuguese companies, *Environmental Quality Management, Summer, Vol. 16, N°4*, pp.13-34.

Dougier, H. (1976, Novembre). Guérir pour Normaliser ou l'inverse ? *Autrement*.

Friedman, T.(2005). *The World Is Flat: A Brief History of the Twenty-First Century*, 1st Ed. Farrar, Straus and Giroux.

Garg, A., Ghosh, D., Hudick, J., & Nowacki, C. (2003, Juillet). Roles and Practices in Management. *Strategic Finance*, 85 (1), p.34.

Goddard, M., & Mannion, R. (2004, Septembre). The role of horizontal and vertical approaches to performance measurement and improvement in the UK public sector. *Public Performance & Management Review*, 28 (1), pp.75-95.

Goldratt, E. M. (Janvier 1990). *Theory of Constraints: And How It Should Be Implemented*. North River Press.

Horvath, R., & Sauter, R. (2004, Septembre - Octobre). Why Budgeting Fails: One Management System Is not Enough. *Balanced Scorecard Report Article*, pp.9-11.

Ittner, C., & Larcker, D. (2003, Novembre). Coming up short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, pp.88-95.

Kaplan, R., & Norton, D. (2001). *The Strategy Focused Organization*. Boston : Harvard Business School Press.

Kawamoto, T., & Mathers, B. (2007, Juillet). Key Success Factors for Performance Dashboard. *DM Review*, p.21.

Laff, M. (2007, Septembre). Performance Management gives a shaky performance. *Canadian HR Report*, p17.

Lawrence P.R. & Lorsch J.W. (1967). *Organization and environment*, Boston: Harvard University Press.

Lawson, R., Stratton, W., & Hatch, T. (2006, March). Scorecarding Goes Global. *Strategic Finance*, p.36.

McCrea, B. (2008, Novembre). ERP : Gaining Momentum. *Logistics Management*, p.45.

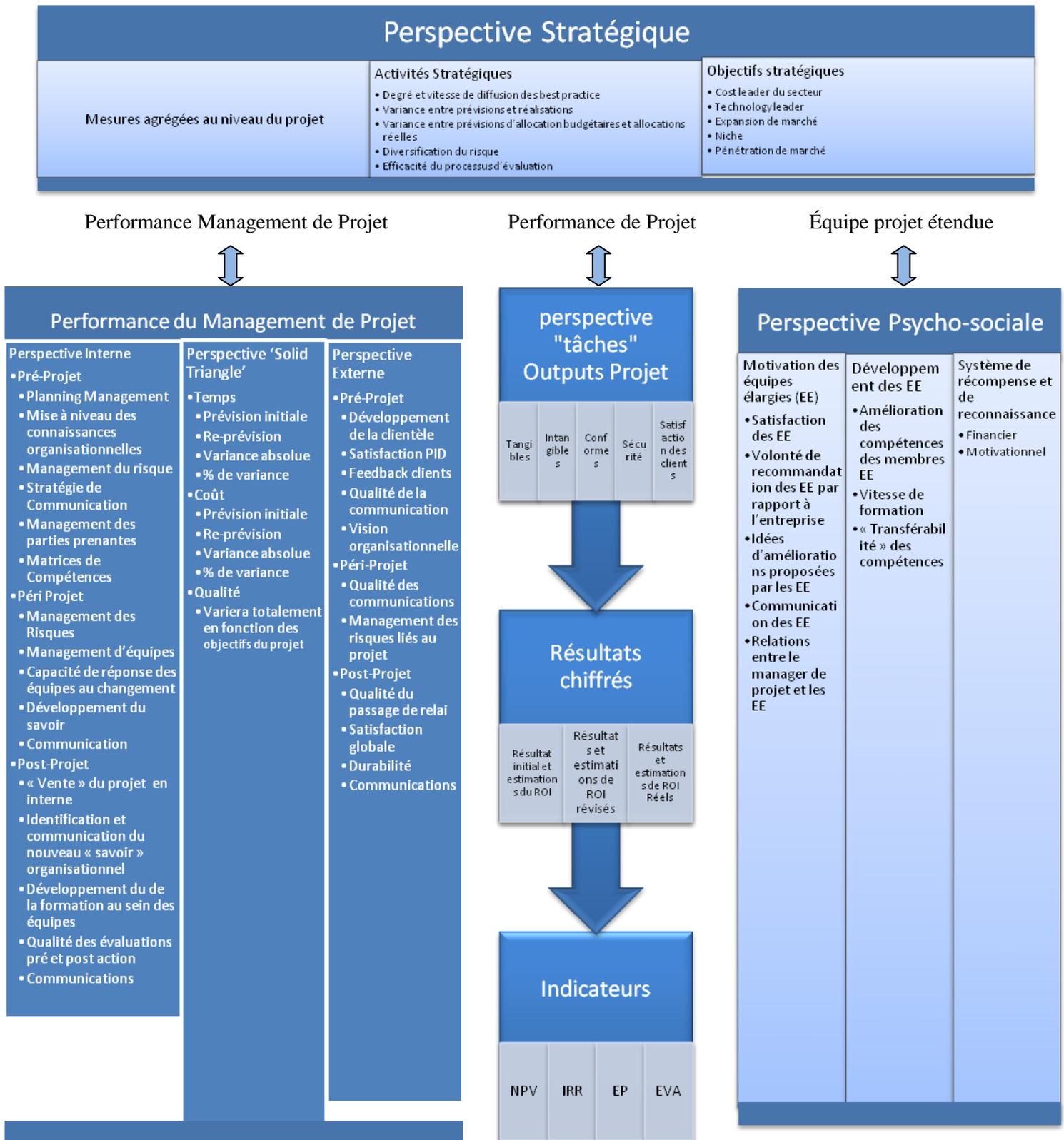
Mitchell, M. (1996). Problems and fundamentals of sustainable development indicators. *Sustainable Development*, 4 (1), pp.1-11.

Morel, C. (2002). *Les décisions absurdes*. Paris: Gallimard.

- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither?, Otley D., *British Accounting Review*, 35 (4), pp.309-326.
- Otley, D. (2004). Measuring performance: the accounting perspective. In A. Neely, *Business Performance Measurement* (pp.3-21). Cambridge University Press.
- Paulson Gjerde, K., & Hugues, S. (2007, Fall). Tracking Performance: When Less Is More., *Management Accounting Quarterly*, 9 (1), p.9.
- Perrini, F., & Tencati, A. (2006). Sustainability and Stakeholder Management, the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems. *Business Strategy and the Environment*, p.303.
- Reix, R. (1991, novembre – décembre). Systèmes d'information : l'intelligence en temps réel reste encore à venir. *Revue Française de Gestion*, pp.8-16.
- Rosenzweig, P. (2007). *The halo effect and the Eight Other Business Delusions that deceive Managers*. Free Press.
- Sandino, T. (2007). Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *The accounting Review*, 82 (1), p.267.
- Tangen, S. (2005). Improving the performance of a performance measure. *Measuring Business Excellence*, 9 (2).
- Thorndike, E. L. (1920). A constant error on psychological ratings. *Journal of Applied Psychology*, 4, pp.25-29.
- Thorpe, R., & Holloway, J. (2008). *Performance management: multidisciplinary perspectives*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Wei, C., Liou, T., & Lee, K. (2008). An ERP performance measurement framework using a fuzzy integral approach. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 19 (5), p.622.
- Wickes, M. (2005). A framework of programme and project performance, 2005, p.105 in *An explorative study into the utility of visual reporting systems in project and programme management environments, PhD thesis*. Cranfield: Cranfield University.
- Zollo, M., & Meier, D. (2008, Août). What is M&A Performance? *Academy of Management Perspectives*, p.58.

Annexes

Figure 8 : Structure globale du Management de la Performance de Management de Projet



d'après Wickes M., A framework of programme and project performance, 2005, p. 105 in *An explorative study into the utility of visual reporting systems in project and programme management environments*, Wickes M., Cranfield University, PhD thesis, 2005.

Figure 9 : Principaux axes de pratiques en matière de Management de la performance
(Exemple du secteur public)

Discipline/local Sector	Main levels of focus for PM activity	Dominant dimensions of performance addressed	Research 'paradigm' or preferred approaches	Emerging trends in practice	Emerging trends in research
Public services	All levels, but especially whole 'units' within systems; local economies	Efficiency	From mainly quantitative, to mixed (e.g. eliciting multiple stakeholder perceptions)	A lot of externally imposed models and measures being applied	Supporting practice, e.g. culture change, efficiency modelling
	Centre: periphery relations	Effectiveness (long and short-term impacts)		Managerial agendas driving (policy-led) internal control	Analysing complexity; evaluating impact of PM per se especially dysfunctions
		Equity		Professional and inter-organizational relationships affecting outcomes	Provision of 'evidence' for evidence-based policy and practice

Source: table 19.1, *Performance management: multidisciplinary perspectives*, edited by Richard Thorpe, Jacky Holloway, Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2008, p.268.