

CHAÎNE DE PERFORMANCE ET PERFORMANCE DE CHAÎNE OU LE CONTRÔLE PAR-DELA LE DOGME DE L'ENTITE

Bernard GUMB*

Résumé. – Cet article dresse un panorama actuel des méthodes de contrôle des performances appliquées à des chaînes. Après avoir défini la notion de chaîne de performance, il s'intéresse aux modalités d'évaluation des performances, et notamment à celles qui ont su s'émanciper du dogme de l'entité. Il propose une typologie des outils et montre comment certains concepts récents mènent à un modèle de l'entreprise étendue. Il appelle à des recherches de terrain qui viendraient en repérage de pistes d'une véritable gestion du contrôle des chaînes.

Mots clés : chaîne, performance, contrôle, gestion, entité, transversalité.

1. Introduction

La boîte à outils du contrôle de gestion a été renouvelée au cours des deux dernières décennies : gestion par les activités, coûts cibles, tableaux de bord, EVA¹ etc. Cet outillage, qui imprègne aussi la dernière génération de solutions informatiques, a certes intégré, dans ses objectifs, la nouvelle donne entrepreneuriale – axée sur la transversalité, la qualité, les délais, l'agilité etc. – évoquée dans les manuels de stratégie. Il n'en reste pas moins limité par le « dogme de l'entité » [GUMB 2000a] : l'ambition du contrôleur est de permettre une meilleure lecture de la performance d'une entité économique (centre de responsabilité, ligne de produits, usine, ...) voire juridique (groupe, filiale, entreprise, firme...).

Nous sommes donc en présence d'un gap : alors que l'on sait mesurer – avec une précision certes limitée – la performance macroéconomique d'une nation ou les résultats microéconomiques d'une entité juridique, l'on ne dispose ni d'indicateurs, ni d'organe à même

* Professeur à l'École de Management de Grenoble – Chercheur au CESAG Strasbourg.

¹ *Economic Value Added*.

de rendre compte de la performance partenariale (ou mésoéconomique) pourtant identifiée comme un facteur clé de succès par ces mêmes entités.

Le présent article a un double but :

- l'esquisse d'une définition théorique des notions de chaînes de performance et de performance de chaîne ;
- le recensement, aussi exhaustif que possible, des formes les plus proches de ce champ mésoéconomique.

En somme, au travers d'un panorama de l'existant, ce texte propose une double typologie de ce champ probablement promis à un bel avenir : une typologie portant sur les concepts et contextes, une autre portant sur les outils.

2. La chaîne de performance

Nous utilisons ici le concept de chaîne de performance comme un prolongement de celui popularisé par M. PORTER : la chaîne de valeur. Alors que chez Porter la compétitivité reste implicitement attachée à la compagnie, cette même notion est utilisée par certains auteurs dans une acception plus large. Cela n'est pas nouveau : la tradition managériale japonaise avait déjà intégré cette dimension de l'entreprise étendue. On la retrouve dans le développement des *keiretzu* ou même dans la plus forte impartition des entreprises industrielles nippones. Quoiqu'en Orient le *management by numbers* soit davantage porté par l'optimisation de la performance opérationnelle que vers la valeur financière, certaines démarches, comme le *target costing*, ont reconstitué le lien avec le contrôle de gestion [SAKURAI 1989].

Certains auteurs en économie et en stratégie avaient, bien avant Porter, posé les jalons d'une lecture transversale de l'entreprise : E. Gütenberg et ses « complémentarités », ou encore R. Coase et ses « transactions ».

Les concepteurs de systèmes informatiques ont eux aussi repris cette conception d'une performance transversale dans leur offre. Après avoir fourni des solutions intégrées comprenant, dans un même système modulaire, toutes les fonctions de l'entreprise, ils ont orienté leur offre progiciel vers des solutions qui optimisent les flux inter-entreprises.²

Plus généralement, la littérature des sciences de gestion tend à inclure ces problématiques nouvelles sous diverses appellations : réseaux, firmes résiliaires ou réticulaires, structures transactionnelles, *shamrock organizations*³...

² Ce renversement de perspective a, par exemple, conduit un éditeur comme SAP – au départ très « cintré » sur la « compagnie » – vers l'EDI, le *workflow*, le SCM...

³ Voir FRERY pour une typologie [FRE 1997a].

Ainsi, ces dernières années, se dessine un champ nouveau, très pluridisciplinaire, autour de ces notions inter-organisationnelles. Notre choix sémantique de la « chaîne de performance », au détriment de la « chaîne de valeur », est arbitraire. Il n'en est pas pour autant insensé. La notion de valeur, en effet, n'est pas sans ambiguïté. Elle peut renvoyer à trois concepts bien différents : la valeur actionnariale (conception financière), la valeur client (conception marketing / qualité), la valeur ajoutée (conception économique). Deux questions délicates en découlent : d'une part, pour qui doit-on créer de la valeur ? Pour l'investisseur ? Le client ? Le salarié ? La société ? D'autre part, le critère de valeur nous contraint à traduire la productivité en unités monétaires, ce qui n'est pas toujours facile, surtout hors les murs de l'entreprise.

La notion de performance nous semble plus lisible. Elle renvoie à l'appréciation du dernier maillon de la chaîne : l'utilisateur final. Les notions d'efficience et d'efficacité sont dès lors en œuvre. Parions, en bon père de famille, sur une corrélation positive entre la performance et la génération de valeur... Sans préjuger pour autant, ni de l'estimation, ni du partage de cette dernière. En quelque sorte, nous postulons que l'amélioration de la performance aura un effet positif sur toutes les dimensions de la valeur.⁴

Nous pouvons avancer à présent vers une définition : la chaîne de performance est un processus visant à satisfaire dans les meilleures conditions l'ensemble de ses parties prenantes, et notamment le client / utilisateur final du produit / service. D'après O. WILLIAMSON [WIL 1975], un tel processus gagne à être orchestré au sein d'une structure formelle qui limiterait les coûts de transaction. Dans le cas contraire d'un contexte réticulaire, la priorité n'est évidemment pas au développement de structures administratives de contrôle qui viendraient grever les coûts. La logique inter-organisationnelle serait donc peu exigeante en termes de contrôle. Si l'on considère que la faiblesse du contrôle est génératrice de risques, l'on en déduira une certaine fragilité de ces chaînes. Qui plus est, la fragilité d'ensemble sera déterminée par le plus faible des maillons de la chaîne. Même lorsque ce maillon a, en temps normal, un rôle très négligeable dans la chaîne, il peut, lorsqu'il vient à manquer, provoquer des dysfonctionnements – et donc des coûts cachés – considérables.

Le risque de défaillance du maillon faible est difficilement contrôlable lorsque la chaîne est peu formalisée. C'est le cas de formes médiévales de coopération, ou encore de réseaux informels dont les membres partagent une culture commune et une confiance réciproque. Toutefois, force est de constater que le minimum de contrôlabilité est habituellement assuré par la constitution d'un noyau. Certains parlent de *hub*, d'autres de serveur, ou encore de firme pivot ou maître d'œuvre. Cette instance dominante va réguler le système qui, dès lors, naviguera entre

⁴ Ce lien est contestable. H. NORREKLIT [NOR 2003] montre ainsi comment ces présupposées causalités sont de nature souvent rhétorique dans l'exposé des concepts de la *balanced scorecard* par Kaplan & Norton.

les deux extrêmes théoriques que sont la firme hiérarchiquement intégrée et le marché concurrentiel. Une telle régulation peut être observée, par exemple :

- dans des configurations réticulaires typiques comme Nike ou Benetton, dont les maîtres d'œuvre sont les structures capitalistiques fondatrices du modèle⁵. Le propriétaire de la marque – qui peut être franchiseur – construit son propre *business model* sur lequel viendront se greffer divers partenaires en amont et en aval.
- dans les systèmes pyramidaux de sous-traitance automobile, dominés par le concepteur / assembleur⁶. Les *kyoryoku-kai* à la japonaise [AOKI 1986] sont le type-idéal de cette configuration : la firme pivot hiérarchise ses fournisseurs et les soumet à des exigences comme des audits qualité, des mises en conformité des systèmes d'information etc. En contrepartie, le fournisseur privilégié devient un partenaire durable, et bénéficiera de prestations de soutien technologique.
- dans d'autres contextes, où l'on voit le distributeur donner le ton : pour obtenir l'accès au marché, le producteur se doit de satisfaire à des critères formels de référencement. Le distributeur fixe les règles, celles-ci incluant les cadences de livraison, le formatage et le packaging des produits, voire même les spécifications intrinsèques de celui-ci.

Dans tous ces cas, la question de l'intégration capitaliste est subsidiaire. L'absence de lien ne signifie pas, pour autant, l'absence d'influence. L'existence d'un noyau a, selon FRERY [FRE 1997b], trois fonctions :

- la conception de la chaîne : choix du *business model* et sélection des intervenants.
- la coordination de la chaîne : optimisations locales et globales.
- le contrôle de la chaîne : dissuasion des comportements opportunistes.

Dès lors, ne nous étonnons pas de retrouver, dans ces structures, des modalités de contrôle tout à fait classiques : réduction des coûts, procédures qualité, automatisation des flux, respect des procédures etc. Elles sont tout à fait applicables, de par le pouvoir exercé par le noyau sur les « atomes » : ces derniers, soumis à l'obligation de rendre compte, sont assimilables à des centres de responsabilité au sein d'une structure délégitime.

Le cas de la chaîne sans noyau est plus proche du modèle informel de la concurrence. Il est plus problématique en termes de contrôle, ne serait-ce qu'en raison de l'absence d'un acteur dominant à même d'imposer aux autres sa conception du *business model*. Il y a alors deux cas de figure envisageables :

⁵ Voir F. FRERY : « De l'entreprise intégrée à l'entreprise transactionnelle », in *Entreprise et Histoire*, n° 10, décembre 1995.

⁶ Domination qui se fait vers l'amont et les fournisseurs de composants, mais aussi vers l'aval et les concessionnaires.

- le premier, qui consiste à ériger une structure ad hoc et à lui confier le contrôle stratégique de l'ensemble du système. On peut observer cela dans des joint-ventures, des GIE, des GIP ou dans des réseaux axés sur des projets innovants.
- le second, consistant à laisser faire la confiance et la réactivité des acteurs. Le fonctionnement opérationnel du réseau nécessite certes un partage d'informations, mais celui-ci se fait au coup par coup. On est là en présence de relations clients / fournisseurs de type classique, dans le cadre de partenariats plus ou moins durables et non formalisés.

Dans cette dernière acception, la chaîne de performance est un contexte générique permanent. Chaque organisation est imbriquée dans une série de chaînes, les unes étant d'une importance marginale sur la performance de l'entité, tandis que d'autres, de par leur poids dans l'activité, sont cruciales. L'identification de ces chaînes de performance gagne à être précédée d'une typologie des structures. A. OTTO [OTT 2002] en propose une, en distinguant cinq types fonctionnels de réseaux d'entreprises :

- le réseau d'innovation, que l'on retrouve dans des projets orientés sur la R&D, autour de parcs spécialisés : Silicone Valley, Sophia Antipolis, Minatec...
- le réseau relationnel, en œuvre par exemple dans une agence pour l'emploi, dont la fonction est de connecter des acteurs (employeurs et candidats) aux projets complémentaires.
- le réseau démultipliant, dont la franchise est le modèle typique, consistant à dupliquer un *business model* sur un territoire de plus en plus étendu.
- le réseau de transport, axé autour d'une problématique logistique.
- le réseau de type *supply chain*, que l'on retrouve par exemple dans l'automobile.

Les trois premières formes sont dotées de noyaux centraux plus ou moins forts qui vont formaliser les règles du jeu pour tous les satellites. Ils peuvent donc intégrer des logiques de contrôle telles qu'elles sont pratiquées dans ce que l'on appelle le *Du Pont model*⁷. Les deux dernières formes peuvent aussi être contrôlées par un acteur dominant qui ferait donc office de noyau. Ce n'est toutefois pas une fatalité, et l'on trouve donc des structures de chaînes ou / et de réseau dans lesquelles aucune entité n'a développé un quelconque formalisme de mesure interentreprises.

Ce dernier cas est à notre sens le plus intéressant : « ces nouvelles organisations sont caractérisées par de nombreuses ruptures de flux, autant physique que d'information. L'objectif de reconfiguration des chaînes logistiques est l'amélioration de la compétitivité du réseau pour

⁷ Ou modèle Sloan-Brown, du nom de ces deux cadres supérieurs du groupe Du Pont de Nemours – General Motors auxquels de nombreux auteurs [CHANDLER, BOUQUIN, JOHNSTON & KAPLAN] attribuent l'éclosion du contrôle de gestion.

mieux satisfaire le client final. On est passé ainsi d'une logistique restreinte à une logistique étendue : du fournisseur du fournisseur au client du client »⁸. Cette typologie des chaînes, reprise en figure 1, nous permet de conclure cette première partie.

	<i>Poids du noyau</i>	<i>Durabilité</i>	<i>Pertinence</i>
<i>Innovation</i>	Faible	Éphémère	Moyenne
<i>Relationnel</i>	Moyen	Éphémère	Moyenne
<i>Démultipliant</i>	Fort	Durable	Faible
<i>Transport</i>	Faible à fort	Durable	Fort
<i>Supply chain</i>	Moyen à fort	Plutôt durable	Fort

Figure 1 : Prise en compte de la typologie d'Otto

Notre interprétation personnelle de la typologie d'A. Otto nous conduit à privilégier les chaînes verticales (« du producteur au consommateur »), à noyau faible, plutôt que les alliances ou coopérations plus horizontales. Nous reprendrons ces éléments pour notre typologie en figure 5.

Dans les configurations « cintrées » (articulées autour d'un noyau dominant), on peut faire l'hypothèse de la viabilité de formes traditionnelles de contrôle comptable et financier, qui tourneraient autour du calcul des coûts, de la mesure de la valeur, ou du partage de cette dernière.

Dans les configurations plus éclatées (dépourvues de noyau), le concept de *supply chain*, que l'on traduit par chaîne logistique, tend à s'appliquer. Les techniques de mesure focaliseront sur la performance opérationnelle en termes de délai, de qualité, de taux ou de niveau de service.

Il va de soi que, au sein d'une même firme, ces différentes formes cohabitent. Il n'y a donc pas une problématique unique pour chaque entreprise, mais plutôt un entrelacs de chaînes qui concernent l'entreprise. Toutes les organisations sont concernées par cette problématique.

Voilà qui prépare notre seconde partie qui consistera en une typologie des systèmes d'évaluation de la performance de chaîne.

⁸ Extrait de « Chaîne logistique : comment mesurer sa performance ? », article en ligne sur le site du Pôle Productique Rhône-Alpes (www.productique.org).

3. La performance de chaîne

Tout comme il y a de multiples manières de rendre compte de la performance d'une entité, il y a évidemment maintes manières de mesurer celle d'une chaîne. P. HORVATH & K. MOELLER [HOR 2003] distinguent deux types originels dans ce registre :

- les approches orientées « valeur ». D'après les deux auteurs allemands, ces approches sont nées, aux alentours de 1980, d'une crainte des OPA. La stratégie dominante des compagnies fut alors d'optimiser leur gestion (et donc leur chaîne de valeur) afin de ne pas laisser espérer aux raiders de gros potentiels d'optimisation post OPA. Des méthodes comme la SVM, le CFROI ou l'EVA sont issues de cette tendance.
- les approches orientées « coût ». On y retrouve soit des méthodes analytiques de calcul de coûts pertinents ou de coûts par activités, soit des considérations plus stratégiques axées sur les coûts de transaction. L'originalité de l'« école allemande » est de tenter de faire le lien entre ces deux champs⁹.

Un constat ressort de ce panorama : les deux axes d'analyse (valeur et coût) restent fortement ancrés à l'entité. Cet ancrage est d'ordre capitalistique dans les modèles de création de valeur, et d'ordre pratique dans les modèles de coût. Comme ils présupposent une fonction décisionnelle aux outils mis en œuvre (faire ou faire faire, intégrer ou externaliser etc.), les concepteurs de tels modèles en reviennent à une logique duale de confrontation entre un vendeur et un acheteur. C'est là l'aveu de Horvath & Moeller : « *the meaning of the term transaction cost has to be reduced to the costs of one partner within a cooperation because only out of this perspective the success of a cooperation can be measured. [...] Hence only the costs that occur within the buying company are relevant for business decisions* ». La chaîne logistique ne serait donc rien d'autre qu'une suite de contrats clients – fournisseurs. L'optimisation des coûts de transaction (qui viennent s'ajouter aux coûts traditionnellement mesurés) au niveau de chaque client conduirait « naturellement » vers l'optimisation des coûts sur l'ensemble de la chaîne.

Nous irons donc au-delà de cette typologie. Nous reprendrons certes les deux types ci-dessus évoqués, en revenant sur les modalités possibles de mesure de la valeur et des coûts. Mais nous nous intéresserons également à des outils qui rompent le lien entre la performance opérationnelle et les unités monétaires. En effet, dans notre définition de la chaîne de performance, la question de la localisation des profits, ou de leur partage entre les divers maillons devient secondaire. La priorité est dans la maîtrise de la satisfaction du client. Nous verrons toutefois que les deux problématiques sont liées, par exemple lorsqu'un maillon de la chaîne, fragilisé de par une logistique transactionnelle qui lui est défavorable, s'avère défaillant.

⁹ Cette spécificité allemande peut être mise en relation avec la proximité, dans la culture académique germanique, entre les économistes et les gestionnaires.

Avant d'en venir à notre propre typologie de la mesure de la performance de chaîne, nous allons proposer une définition de cette notion. La performance d'une chaîne de performance se traduit par les résultats obtenus par cette chaîne dans la réalisation de ses objectifs. L'objectif, rappelons-le, est de gagner puis de maintenir la compétitivité de la chaîne en respectant les intérêts des parties prenantes et notamment ceux de l'utilisateur final. Nous sommes donc dans un cadre propice à :

- d'une part, à l'orientation clients, traditionnellement mesurée par des systèmes d'information marketing et / ou qualité.
- d'autre part, à une *stakeholder approach*, la chaîne faisant office de structure partagée entre plusieurs entités.

L'on gagnera donc à emprunter des critères et des indicateurs non financiers. Cette diversification peut s'orienter dans plusieurs directions :

- les démarches de type Coût / Qualité / Délais, qui rendent compte des résultats obtenus au travers d'indicateurs simples et aisément mesurables.
- les démarches multi-critères, qui regroupent dans une même trame diverses dimensions ou divers sous-objectifs de la chaîne.

Nous allons donc effectuer un panorama des outils dans cet ordre :

- en premier lieu, les outils axés sur le calcul des coûts et / ou de la valeur que nous avons regroupés du fait qu'ils sont issus de méthodes comptables ou financières.
- en second lieu, les outils de type coûts / qualité / délais.
- enfin, les trames multidimensionnelles.

2.1 Coûts et valeur

Shank & Govindarajan [SHA 1993] ont repris le concept de chaîne de valeur cher à Porter, pour l'intégrer dans leur logique de « gestion stratégique des coûts ». ¹⁰ Affirmant ne pas connaître d'« entreprise qui couvre toute la chaîne de valeur dans laquelle se situe son activité » (p. 55 de l'édition française), ils étendent l'analyse de la chaîne de valeur au-delà des frontières de l'entreprise. Dans sa gestion des coûts comme dans sa stratégie de différenciation, l'entreprise se doit alors d'inclure, en aval comme en amont, les effets sur les autres maillons de la chaîne. La VCA (*Value Chain Analysis*) va essentiellement porter sur les *vertical linkages* qui unissent ces maillons. Les travaux théoriques et les études de cas des deux auteurs ont trouvé un large écho du point de vue académique, et ont joué un rôle certain dans l'éclosion de la thématique de type *Supply Chain*. Toutefois, comme le fait remarquer B.R. LORD [LOR 1996], il y a fort peu de

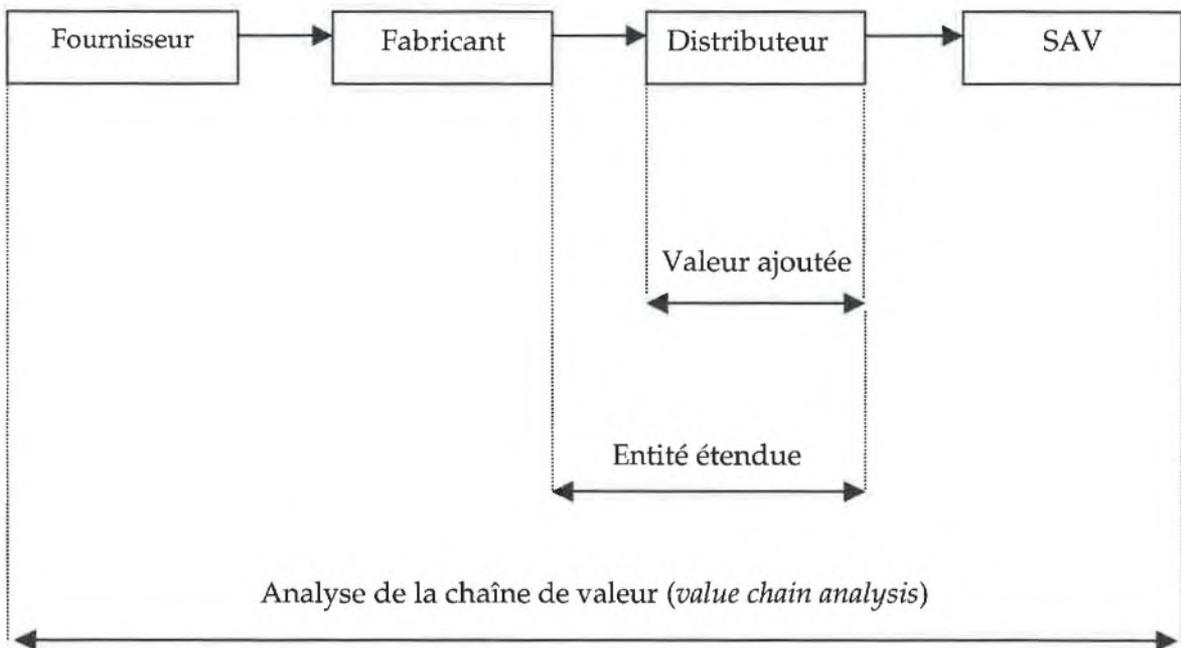
¹⁰ Le *Strategic Cost Management* deviendra plus tard le *Strategic Management Accounting*.

preuves empiriques d'une pratique significative de ces outils. À notre niveau, la lecture des thèses de Shank & Govindarajan soulève au moins deux ambiguïtés :

- le positionnement vis-à-vis d'ABC : au travers d'une relecture d'une étude de cas harvardienne sur l'usine EMW de Siemens, les deux auteurs se montrent plutôt sceptiques quant à l'intérêt stratégique d'ABC. Ces réticences ont été confirmées depuis chez d'autres auteurs, ce qui n'a pas empêché l'adoption d'ABC / ABM par un grand nombre d'éditeurs informatiques et d'entreprises. Ainsi, pour ce qui est des relations inter-firmes, on retrouve l'*Activity Based Costing* en tant que méthode dominante de gestion des coûts logistiques. Un éditeur comme SAS, numéro un mondial de l'informatique dite décisionnelle, a par exemple intégré les principes ABC dans sa solution *Value Chain Analytics*. Plusieurs auteurs ou consultants font état du recours à ABC dans de tels contextes interorganisationnels. H.C. DEKKER [DEK 2003] produit ainsi une étude de terrain issue de l'expérience du distributeur britannique J. Sainsbury's, qui a précisément utilisé le raisonnement ABC pour développer une analyse de la chaîne de valeur en collaboration avec ses 24 principaux fournisseurs.
- le maintien du dogme de l'entité : ainsi que le fait justement remarquer Dekker, le parti pris de la plupart des théoriciens présents sur ce champ est de nature intermédiaire. C'est le cas de la gestion stratégique des coûts : « *in their description of the VCA methodology, Shank & Govindarajan assume the analysis is performed by one firm, looking beyond its boundaries to its buyers and suppliers in the value chain (they call this 'taking an external perspective')* » [DEK 2003, p. 7]. Cette posture médiane peut être traduite par la figure 2, qui modélise les trois approches possibles : celle axée sur la valeur ajoutée (qui « commence trop tard et s'arrête trop tôt » selon Shank & Gov.), celle que l'on pourrait appeler l'entité étendue¹¹, et enfin celle de la chaîne globale qui va même au-delà du distributeur pour englober le SAV. C'est également dans cette « entité étendue » que l'on pourrait situer les approches axées sur les coûts de transaction, déjà débattues plus haut.

Un autre outillage potentiel provient des méthodes japonaises, et notamment de celles qui s'appuient sur le concept de Target Costing. La détermination de coûts-cibles est née dans un contexte où le titulaire de la marque est à la fois l'assembleur du produit fini et le sommet de la pyramide partenariale. Ce noyau central fixe le coût cible et le décline au travers de la pyramide.

¹¹ En matière d'investissements, on parle de *life cycle cost*, consistant à intégrer le coût du soutien logistique dans la sélection des équipements. En matière de choix des fournisseurs, la notion de *Total Cost of Ownership* peut s'appliquer. Ce concept représente bien cette notion de l'entreprise étendue qui prolonge certes le traitement de la valeur et des coûts au-delà des limites de l'entité, mais qui reste rattachée au point de vue de cette entité.



(inspiré de Dekker, 2003)

Figure 2 : Modélisation comparée des trois approches possibles en gestion des coûts¹²

En principe, le client / utilisateur final est consulté, via des études de marché axées sur des questionnaires d'analyse fonctionnelle ou d'analyse de la valeur. Entre les deux, la chaîne est phagocytée, ou plus exactement sa gestion est « sous-traitée » aux fournisseurs de « première ligne » et ainsi de suite... Dans la pratique, et du moins telle qu'elle est décrite dans des études de cas, la méthode des coûts-cibles est plutôt centralisée. Qui plus est, elle ne trouve sa pertinence que dans les phases très en amont du cycle de vie du produit : le développement, la conception.

Le contexte de l'industrie automobile japonaise, constitué d'entités très étendues qu'IMAI & al. appellent des « *intermediate organizations* » [IMA 1982], a cependant vu émerger, il y a longtemps, des logiques de coordination et de contrôle fort pertinentes dans notre propos. Des outils de management originaux, d'ailleurs intégrés dans le processus du Target Costing, sont issus de ce giron : l'ingénierie simultanée, l'analyse et l'ingénierie de la valeur, les flux tirés par Kanban¹³... Au-delà de ces méthodes de gestion opérationnelle devenues classiques, l'on a vu apparaître aussi, dans ces coalitions, des pratiques de fixation des prix fort éloignées des

¹² Ce schéma est à l'évidence arbitraire et schématique. Rien ne nous obligeait à choisir le distributeur en tant qu'entité. Précisons notamment que nous aurions pu prolonger le point de vue du distributeur avec l'entité étendue au moins jusqu'à l'entrée de l'entité SAV. Cela eût cependant été un présupposé de domination du distributeur sur le SAV, ce dernier étant en réalité souvent un fournisseur du premier.

¹³ Ces outils n'ont pas forcément été « inventés » au Japon, mais ont été vulgarisés par le succès qu'ils y ont rencontré dans une période qui a vu l'industrie nipponne gagner en compétitivité.

logiques de marché. Y. MONDEN & T. NAGAO [MON 1987] montrent ainsi comment les acheteurs ont su prendre en charge, dans le prix qu'ils acceptaient de payer aux vendeurs, une part de risque relative à la non couverture des coûts fixes. Même lorsqu'on a affaire à des entités tout à fait autonomes du point de vue capitalistique, on se retrouve donc dans une logique proche d'une entreprise verticalement intégrée qui aurait décentralisé les responsabilités par le biais de prix de cessions internes. Il y a donc dans ce contexte un double partage : celui de la performance productive et logistique et celui du risque financier.

D'une façon classique, les occidentaux ont réimporté les préceptes nippons. C'est ainsi que l'on a vu apparaître, ces dernières années, des publications concernant l'*interorganizational cost management* [COOPER & SLAGMULDER 1998 / 1999, COOPER & CHEW 1996, SHANK & FISHER 1999, BROMWICH & BHIMANI 1994]. Ces travaux, qui émanent de spécialistes en comptabilité de gestion et non pas en stratégie, démontrent l'existence de potentiels intéressants en terme de maîtrise de coûts ou de création de valeur. J.K. SHANK & J. FISHER proposent ainsi le cas d'une usine de fabrication de papier (Montclair Paper Mill) dont le système de contrôle des coûts reposait historiquement sur les coûts standard et l'analyse des écarts. À plusieurs reprises, les dirigeants se sont aperçus d'un problème de compétitivité, les coûts de Montclair dépassant de loin les prix de certains concurrents pourtant rentables. Une reconfiguration de ce système autour d'une analyse de la chaîne de valeur aboutit à une relecture des liens entre coûts et prix. Pour ce faire, trois étapes en aval de l'usine sont identifiées : le grossiste en papier, l'imprimeur, le client final (les phases amont de la filière bois sont négligées). En remontant la chaîne dans l'autre sens, Montclair parvient à déterminer un coût-cible de sa production, coût-cible qui s'avère évidemment fort supérieur au coût standard. Alors que jusque-là les managers considéraient qu'il était impossible de réduire les coûts de façon substantielle, l'analyse de la chaîne de valeur va générer un nouvel état d'esprit : « a 'must improve / can improve' mind-set driven by the target-cost study » (p. 79). La méthode des coûts-cible aura eu ici comme principal mérite de révéler des gisements de productivité, de briser des tabous en provoquant des ruptures.¹⁴ Cette illustration nous paraît exemplaire à deux titres :

Elle propose une conception managériale des outils de gestion. L'analyse s'appuie ici sur des concepts managériaux incitatifs (*reengineering, benchmarking* des meilleures pratiques) à même de générer des remises en cause.

En revanche, il n'y a toujours pas, dans cette lecture de la chaîne de valeur, de vision véritablement transversale. A aucun moment les managers de Montclair ne remettent en cause les coûts et marges en œuvre chez les autres maillons de la chaîne, ni en amont, ni en aval de l'usine : ils s'en tiennent à l'entreprise étendue.

¹⁴ À l'issue de leur récit (qui, comme il se doit, se termine plutôt bien), les auteurs concluent ainsi : « Because standard costing accepts the existing game rules and the existing value chain, we believe that fundamental cost breakthroughs are much more probable when using target costing » (p. 81).

Ces deux remarques tendent à consolider notre hypothèse de départ : les systèmes de mesure axés sur le rapport coût / valeur ne rendent pas compte, en eux-mêmes, d'une performance de chaîne globale. Ils peuvent inciter à des discontinuités positives, mais le plus souvent, celles-ci seront limitées à l'entité qui les a mises en œuvre, et ne profiteront guère, ni aux autres maillons, ni au client / utilisateur final. Il convient donc de prolonger le panorama vers des méthodologies plus transversales.

2.2 Coûts / Qualité / Délais

Nous ne reviendrons pas ici sur les apports de la philosophie Qualité aux sciences de gestion en général, et au contrôle de gestion en particulier. Le triptyque Coût / Qualité / Délais est devenu un classique au courant des années quatre-vingt. Cela a permis d'intégrer trois disciplines (la comptabilité analytique, la gestion de la qualité et la logistique) dans une même trame (un tableau de bord par exemple).

Alors que la première nommée est culturellement rattachée à une entité, les deux autres sont « naturellement » transversales. Ainsi, il n'est pas rare que l'on oppose la contrainte de contrôle des coûts à celles de la qualité et des délais¹⁵. Cette opposition en rencontre une autre sur le terrain : alors que l'estimation des coûts est habituellement traitée par le contrôle de gestion, la qualité et les délais sont souvent l'apanage de directions fonctionnelles autonomes. Malgré cela, plusieurs pistes émanant de ce champ théorique peuvent ici nous intéresser.

Les coûts : la problématique des coûts au sein d'une chaîne de performance peut rejoindre celle du partage des profits au sein d'un groupe. Dans ce dernier cas, le recours à des prix de cession interne permet d'introduire les logiques de marché au sein de l'entreprise. On en vient ainsi à créer des centres de profit factices, dont les intrants comme les extrants sont soumis à une tarification forfaitaire qui échappe à une véritable négociation concurrentielle. C'est ce que l'on observe par exemple dans la chaîne pétrolière, où il est fréquent qu'un groupe intègre les trois phases principales : l'extraction, le raffinage, la distribution. Si le raffinage est érigé en centre de profit, et lorsque ses achats et ventes à l'extérieur sont négligeables, le profit qu'il dégagera sera essentiellement fonction des prix théoriques en amont (achat de pétrole brut) et en aval (cessions de carburants).

Lorsqu'une chaîne de performance durable se met en place, les différentes entités deviennent des partenaires et vont établir des modalités tarifaires conventionnelles. Pour ce faire, clients et fournisseurs vont communiquer au sujet de leurs coûts respectifs. Bien souvent, cette relative transparence est à sens unique, comme dans le cas de la chaîne automobile, où le

¹⁵ Une méthode comme le COQ (Coût d'Obtention de la Qualité) suppose l'existence d'un point d'équilibre entre les coûts générés par les efforts de qualité et les coûts liés à la non qualité. Le BBZ (Budget Base Zéro) part également du postulat d'une corrélation positive entre les niveaux de service et les coûts engagés.

concepteur assembleur impose à ses partenaires amont (équipementiers et fournisseurs « première ligne ») et aval (concessionnaires) des objectifs réguliers de réduction des coûts.

La qualité : il en est de même avec la qualité qui, elle aussi, est l'objet de contraintes imposées par le noyau de la chaîne. Mais une stratégie qualité ne se limite pas à soumettre les fournisseurs à des audits ou des certifications. Elle a pour but de réduire les coûts – notamment par la traque de coûts plus ou moins "cachés" de non-qualité – tout en améliorant la satisfaction des clients. Ce double objectif implique de remonter la contrainte de qualité le plus en amont possible de la chaîne de performance. Les ruptures induites par de telles prises de conscience sont fréquentes : fonctions inutiles à supprimer, simplification des process etc. La prise en compte de la chaîne de performance permet à l'orientation clients de remonter jusqu'au maillon le plus en amont, ce qui conduit souvent à remettre en cause les pratiques de conditionnement, de formatage, de conception du produit / service. Hélas, si la qualité est clairement identifiée comme un facteur clé de succès par nombre d'entreprises, la question de sa mesure reste inféodée au dogme de l'entité. Il est rare de voir – en-dehors des contextes que nous avons cités – des instances de contrôle de la qualité qui soient spécifiques à une chaîne. La vogue actuelle du *benchmarking*, ou encore son corollaire de relevé des meilleures pratiques, sont des traces tangibles d'une tentative d'extraversion du contrôle qualité. Cela est vrai d'ailleurs pour les coûts et les délais : le seul fait de disposer de références constatées chez des partenaires ou des concurrents peut éclairer les acteurs quant à des potentiels de progrès.

Le délai : on a souvent montré que la seule compression des temps de production ne suffisait pas à générer des *time to market* plus courts. C'est ainsi que de nombreuses entreprises utilisent, si l'on en croit R. SIMONS [SIM 2000], des indicateurs d'efficacité cyclique¹⁶ qui rapportent le temps de production au temps total. Lorsque ce ratio tend vers 1, cela signifie que les temps morts (temps d'inspection, de déplacement, d'attente ou de stockage) sont négligeables, et que le délai de service est proche du *value-added time*. Voilà le type même d'indicateur qui peut s'avérer utile dans un contexte de chaîne : plus il y a de maillons indépendants, plus le risque est grand de voir se développer des temps morts liés aux manutentions, à l'entreposage, aux divers transferts et contrôles. Les efforts de productivité directe réalisés au sein des entités sont alors annihilés par des ruptures de charge coûteuses en temps. F. FRERY montre comment ce risque est contourné, en évoquant l'« intégration logistique, qui consiste à mettre en place une infrastructure technologique qui permet au noyau non seulement d'accroître la vitesse et la rentabilité des transactions internes à la structure, mais également de contrôler à distance, et parfois en temps réel, le comportement des partenaires. C'est ainsi qu'au moyen de réseaux d'EDI, d'entrepôts automatisés, de saisies informatisées et de codes barres, des entreprises comme Benetton, Marks & Spencer, Auchan ou Ikea s'assurent de

¹⁶ Simons parle de *Manufacturing Cycle Effectiveness* (MCE) pour traiter du ratio *Processing Time / Throughput Time*.

la maîtrise de leur chaîne de valeur externalisée » [FRE 1997b, p. 40]. Le facteur temps est donc identifié comme un facteur clé de succès, à tel point que les entreprises consentent des investissements non négligeables dans des systèmes d'information transverses.¹⁷ Dans les exemples cités par Fréry, le rôle du noyau demeure toutefois fondamental.

Contrairement aux critères relatifs aux coûts et à la qualité, les indicateurs temporels ont l'avantage d'être simples et de ne pas impliquer un partage d'information problématique en termes de confidentialité. Ils sont donc opérationnels y compris dans des chaînes très éphémères, voire informelles car dépourvues de noyau. Il n'est donc pas étonnant que cette dimension logistique occupe une place significative dans les rares tentatives publiées de contrôle de la performance de chaîne. Nous allons ici en citer deux :

- la gestion du contrôle : l'expression provient de B. GUMB [GUM 1996 & 2000a], et recouvre l'idée d'un « méta-contrôle » transversal émancipé des entités. En quelque sorte, l'idée consiste à fédérer les fonctions de contrôle dans une instance ad hoc, à vocation interorganisationnelle. Les arbitrages décisifs ne se feraient donc pas au niveau du noyau, mais bien au niveau de la chaîne. L'outil proposé par l'auteur, eu égard à la volatilité de ces chaînes « énucléées », est davantage une matrice décisionnelle qu'une trame de contrôle de gestion. L'on pourrait même parler de gestion des ruptures ou des discontinuités : à chaque fois qu'un maillon de la chaîne propose une modification, il soumet son projet aux autres entités, ou mieux encore à l'instance de contrôle créée à cet effet. Le projet ne sera admis que lorsqu'il aura montré ses effets positifs sur la performance de chaîne, cette dernière notion étant traduite par trois dimensions : les coûts et marges, la qualité, le délai. Un tel examen de passage est une prévention contre le risque d'opportunisme : la reconfiguration d'une entité (adoption d'une politique drastique de réduction des stocks par exemple) peut en effet générer des complications sévères du point de vue de la chaîne en provoquant la fragilisation d'un autre maillon (celui qui récupère les coûts de stockage à son corps défendant).
- l'optimisation des opérations critiques : c'est ainsi que G. LANGLOIS¹⁸ regroupe un certain nombre d'outils axés sur les notions de goulots ou de goulets d'étranglement. La saine gestion d'une structure s'appuie, selon cette logique, sur le traitement privilégié des goulots ou des opérations critiques. Si l'on transpose à la chaîne, le maillon faible (i.e. le

¹⁷ Voir par exemple « The accelerated Value Chain », article de L. HARRINGTON dans *Industry Week*, April 2002, qui traite du cas de Dell. Lance St Clair, le responsable de l'informatisation de la chaîne logistique, y justifie ainsi son choix d'une solution commune Intel – i2 Technologies : « *Globally Dell has about four days of inventory in the system at any one time. Compare that against our competitors, who typically have inventory in the range of 30 or 40 days. We can support customer choice, without pulling component inventory into a factory until we have a firm customer order in hand. It's a complete paradigm shift. We get components at today's best price, spend nothing to store them and pass the savings on to the customer* ».

¹⁸ Dans sa traduction française du manuel américain de C. HORNGREN & ali : « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition, Pearson Education France, Paris 2003.

plus proche de la saturation ou de la défaillance) se doit de recueillir l'attention la plus aiguë. On retrouve là des démarches comme la Théorie des Contraintes de E. GOLDRATT [GOL 1990] ou la Valeur Ajoutée Directe de l'ingénieur français P.L. BRODIER [BRO 1988] : la saturation du facteur rare conduit à l'optimisation de la chaîne. Quelle que soit la nature des liens – capitalistiques ou autres – qui unissent les entités entre elles, le principe est applicable.

Cette deuxième catégorie d'outils a donc le mérite d'une plus grande simplicité. Lorsqu'ils mesurent la performance opérationnelle par le biais des délais, ils s'appliquent aussi à des contextes très peu structurés et à des chaînes éphémères. À notre connaissance toutefois, aucune étude sérieuse ne vient attester de la pénétration de tels outils dans la pratique.

2.3 Les trames multi-dimensionnelles

Au cours des dernières années du XX^{ème} siècle, l'on a vu apparaître un certain nombre d'outils de « contrôle intégré » qui proposent une lecture de la performance globale qui ne serait pas exclusivement financière. Ce retour en grâce du non financier est le fruit de constats critiques qui pointent le décalage entre ce qui est décidé (la stratégie) et ce qui est mesuré (le contrôle). La *balanced scorecard* (BSC) est la méthode emblématique de cette tendance. Le modèle proposé par R.S. KAPLAN & D.P. NORTON [KAP 1998] propose de décliner la stratégie de l'entreprise au travers de quatre perspectives : les finances, les clients, les processus internes et l'innovation / apprentissage. Cette configuration standard – dont on est évidemment autorisé à s'écarter – sous-tend l'architecture de la plupart des solutions de pilotage fournies par les éditeurs informatiques et les consultants. Selon R. HIEBER [HIE 2002], l'orientation réseau n'est pas du tout en œuvre dans la trame du BSC. En revanche, cet auteur suisse pointe l'intérêt potentiel d'une telle méthodologie pour encourager les partenariats. C'est ce que l'on retrouve également chez B. GUMB [GUM 2000b] qui préconise une sous-dimension partenariale à l'intérieur de chaque perspective de son "tableau de bord de performance". Ainsi les acteurs seraient incités à développer des logiques gagnant-gagnant avec les partenaires amont et aval, plutôt que de rechercher une confrontation commerciale classique.

D'autres modèles d'analyse, comme ceux de l'EFQM ou de Malcolm BALDRIGE¹⁹, pourraient receler des éléments similaires pour la prise en compte de la dimension partenariale

¹⁹ L'*European Foundation of Quality Management* a été créée en 1988 à l'initiative de 14 grands groupes européens, avec le soutien de la Communauté Européenne. Elle a élaboré un modèle (*EFQM excellence*) d'auto évaluation qui a rencontré un franc succès dans les entreprises et cabinets conseils, et qui a été adapté pour les institutions européennes sous l'appellation de *Common Assessment Framework*. Voir www.efqm.org.

Le Baldrige National Quality Program est le pendant américain de l'EFQM. Au-delà des fameux *awards* qu'il décerne depuis une quinzaine d'années, cet institut soutenu par le gouvernement fédéral propose des modèles de *self-assessment* qui assistent les entreprises et administrations dans leur quête de l'excellence. Voir www.quality.nist.gov.

d'une organisation. Ils restent toutefois centrés sur cette dernière, et n'ont pas été conçus dans une logique de chaîne.

Il en est tout autrement d'un modèle plus récent, mis au point au sein du Supply Chain Council²⁰ : le SCOR (*Supply Chain Operations Reference Model*). Comme nous allons le voir, ce modèle s'articule autour de la notion de chaîne logistique, et peut s'appliquer aussi bien au contexte d'entreprise étendue (voir fig. 2) qu'au cas, qui nous intéresse ici davantage, d'une chaîne de performance complète.

Le SCOR distingue cinq processus clés : le plan, la source, la production, la diffusion, le retour²¹. Ces macro-processus seront décomposés en activités puis en tâches élémentaires etc. Comme le montre la figure 3, la planification²² est transversale car présente au niveau de chaque intersection.

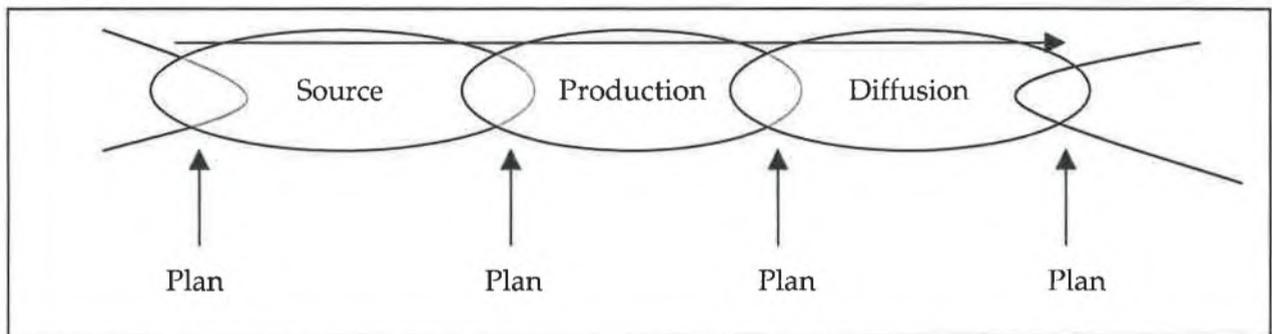


Figure 3 : Chaîne de performance et plan, représentés au sein d'une entité

Chaque maillon est ici le client du maillon précédent et le fournisseur du maillon suivant. Si l'on s'intéresse à la chaîne complète, l'on aura une fonction de planification au niveau de chaque entité (voir fig. 4), voire même une coordination globale, ici positionnée au niveau du noyau.

²⁰ Le SCC est une organisation qui s'est constituée en 1996, et qui regroupait à l'origine 69 compagnies intéressées par la recherche quant aux pratiques de SCM. Il dispose d'un site Internet qui contient d'intéressants développements sur la méthode SCOR : www.supply-chain.org.

²¹ Traduction personnelle des cinq verbes : *to plan, to source, to make, to deliver, to return*.

²² Le terme de coordination serait plus approprié, quoique plus éloigné aussi du mot anglais *plan*.

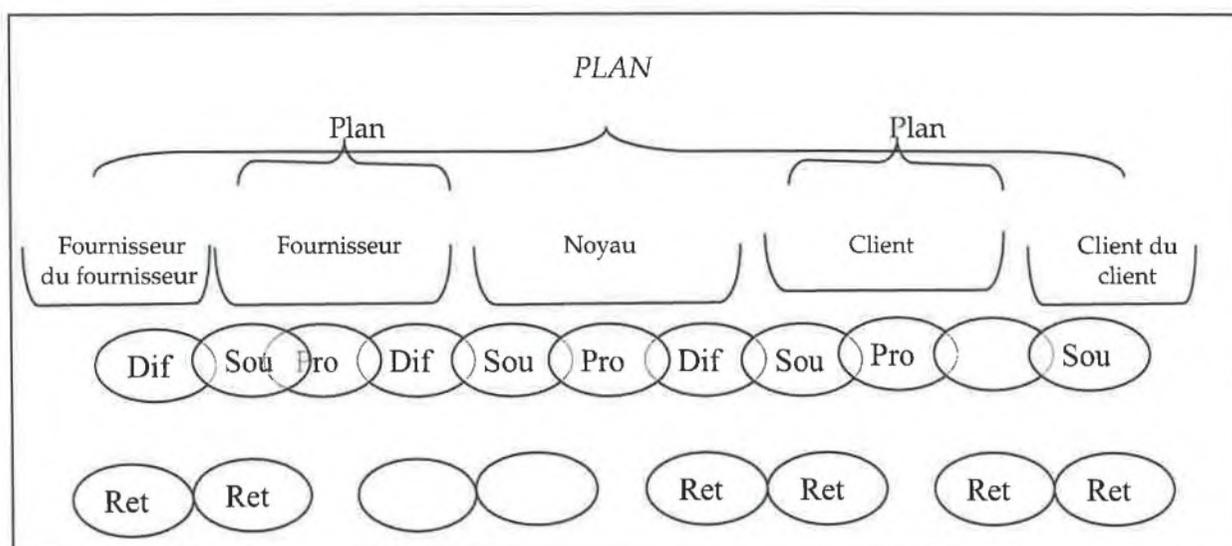


Figure 4 : Chaîne de performance et plan représentées le long d'une chaîne

L'idée de plan est présente aussi dans la méthode : outre le plan (coordination ressources et besoins, offre et demande...), il y a les fonctions d'exécution (fabriquer, transporter...) puis de facilitation (de *to enable* : gestion des informations nécessaires aux phases de plan et d'exécution). L'ensemble de la démarche consiste en une déclinaison du macro (configuration des types de processus) au micro (décomposition en tâches, outils etc.). On aura donc compris que le modèle SCOR, comme d'autres outils conceptuels de même type, a trois fonctions :

la description : à l'instar de cartes cognitives, la décomposition arborescente d'une chaîne logistique peut aider les acteurs (managers et entités) à comprendre la chaîne, à en identifier les processus clés. Il faut noter cependant que les processus de motivation de la demande (marketing amont), de recherche-développement ou le SAV ne sont pas couverts par la démarche SCOR.

la mesure : chaque élément d'un processus (une activité par exemple) constitue une brique de base du modèle et se verra adjoindre des critères (*performance attributes*) eux-mêmes traduits par des indicateurs (*metrics*).

l'évaluation : l'ensemble de la chaîne est soumise à évaluation dans le but d'une amélioration continue. On peut ici très bien envisager des *supply-chain SCORcards*. Ainsi que l'atteste le SCC, la méthode SCOR reprend des démarches managériales connues et apparues ces vingt dernières années :

- le *business process reengineering* qui, dans la phase descriptive aidera, à passer de la configuration existante (*as-is*) à la configuration souhaitée (*to-be*).
- le *benchmarking*, permettant d'importer des références en termes de performance opérationnelle, en s'inspirant bien sûr des résultats obtenus par les meilleurs. L'analyse

des meilleures pratiques, qui permet de s'inspirer du management mis en œuvre chez ces *best performers*.

Cette logique a donc le double intérêt d'être spécifique à une conception transversale de type *supply chain* et de proroger à l'échelle d'une chaîne des outils de mesure et d'analyse connus et maîtrisés par ailleurs. Mais là encore, le dogme de l'entité semble rarement oublié : s'il existe des témoignages quant à l'utilisation du SCOR²³, il apparaît le plus souvent que l'on se retrouve, soit dans le cas d'une logique de reconfiguration de la chaîne de valeur interne, soit dans le cas d'un noyau étendu cherchant à rationaliser ses relations amont et aval. Qui plus est, il n'est pas certain que les organes de contrôle de gestion – et encore moins de comptabilité – participent pleinement à la mise en œuvre d'une telle démarche transversale.

4. Conclusion

Notre panorama ne prétend pas apporter un éclairage systématique sur un corpus mouvant et pluridisciplinaire. Nous pouvons toutefois retenir quelques conclusions provisoires, qui sont autant de pistes pour des recherches ultérieures.

La thématique de la chaîne – qu'elle soit dite « de valeur », ou « logistique », ou « de performance » – est fort présente dans la littérature stratégique. La problématique est très présente aussi dans les activités d'ingénierie des systèmes d'information. On la perçoit moins, à quelques exceptions près, dans les manuels portant sur le contrôle de gestion.

Les outils évoqués dans cette littérature sont de nature plutôt incitative. Nous avons vu comment des auteurs pointent les vertus de motivation, de prise de conscience d'outils de gestion comme le *benchmarking*. Les fonctions de post-évaluation, traditionnelles dans le contrôle de gestion, sont moins souvent mises en exergue.

Lorsque malgré tout elles le sont, cela peut prendre diverses formes. Nous avons distingué d'une part des méthodes liées aux données comptables qui traduisent la performance en unités monétaires, et d'autre part des méthodes opérationnelles axées sur des indicateurs divers. Cette dichotomie est classique au sein même des entreprises. Mais dans ce dernier cas, l'évaluation comptable des performances de l'entité est incontournable, alors que rien ne l'exige pour la chaîne.

Pour diverses raisons (confidentialité, coûts d'agence, complexité), les méthodes comptables de mesure représentent un investissement significatif. Seules des configurations stables dans la durée ou / et structurées autour d'un noyau auront donc tendance à effectuer un tel choix. Dans le cas inverse des chaînes informelles, le recours à un *management by numbers* est

²³ On trouvera par exemple sur le site d'Intel (www.intel.com/IT) le récit d'une application très pure de la méthodologie SCOR au sein même du fabricant de semi-conducteurs : « SCOR Experience at Intel », Intel information technology White Paper, august 2002.

envisageable, mais il risque de se limiter à des indicateurs dont le relevé est simple et rapide. Une telle observation – qui en reste ici à l'état d'hypothèse – mériterait d'être testée par une recherche empirique. L'examen de la littérature relative à cette question du contrôle de performance des chaînes nous amène à risquer une typologie contingente des outils. Nous allons distinguer deux axes qui nous semblent discriminants :

- le premier traduit l'espérance de durabilité. Cet axe (horizontal en figure 5) va donc de la configuration la plus éphémère à la chaîne partenariale constituée pour durer.
- le second traduit l'équilibre entre les maillons. L'ordonnée de la figure 5 part de la chaîne structurée autour d'un centre dominant au réseau dépourvu de noyau.

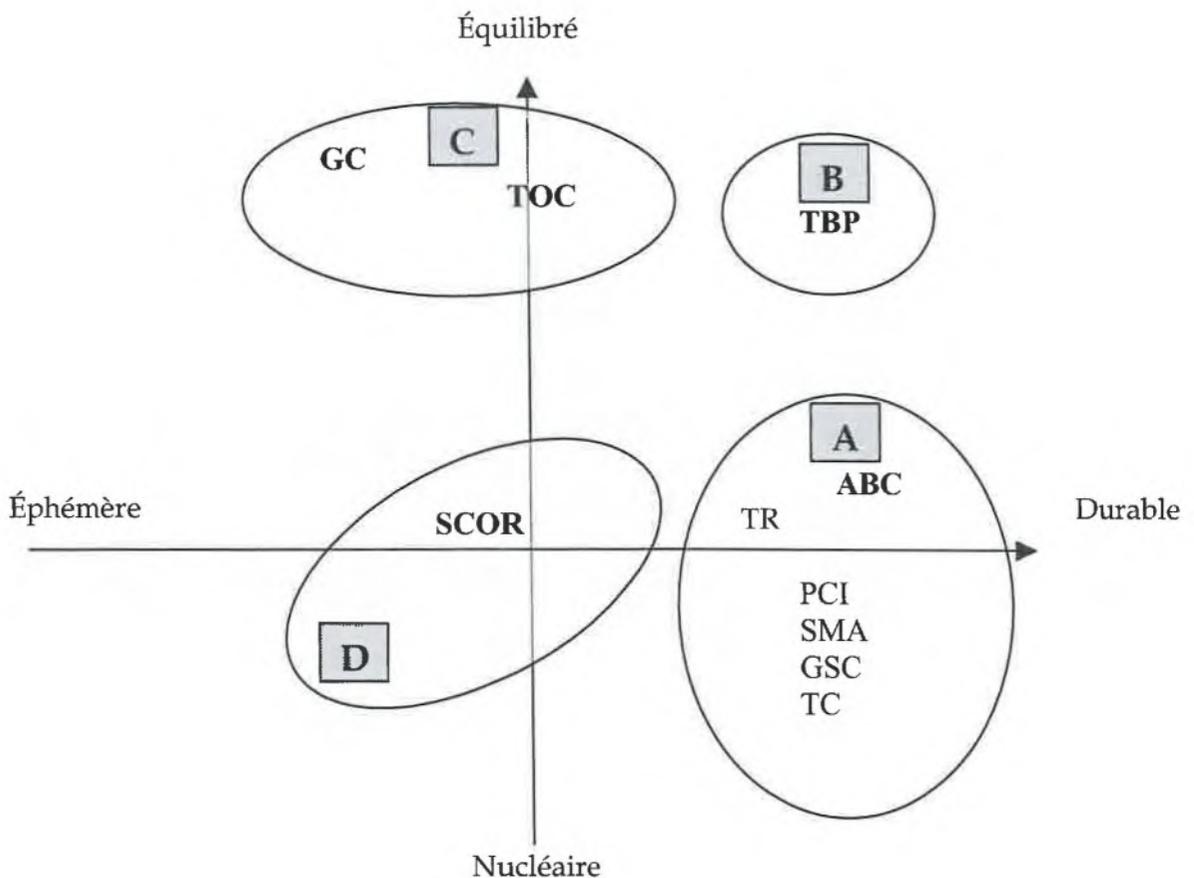


Figure 5 : Typologie des outils en fonction de deux axes²⁴

²⁴ Un troisième axe aurait rendu le schéma illisible. La prise en compte dans le modèle d'une dimension d'intégration des systèmes d'information eût été intéressante. Quelle qu'en soit la raison, une non intégration des SI de l'un ou l'autre des maillons de la chaîne, rendrait problématique un contrôle de performance élaboré.

Nous aurions ainsi quatre champs distincts :

- le champ A (Sud Est), comprenant les méthodes d'évaluation des performances fondées sur le calcul de coûts : Target Costing, méthode ABC / ABM, les coûts de transaction, les prix de cession « interne », la gestion stratégique des coûts, le *Strategic Management Accounting* de l' « école britannique » [BRO 1990]. L'investissement et la confiance qu'ils impliquent les rendent peu compatibles dans le contexte de relations épisodiques et non structurées.²⁵
- le champ B, incluant des tableaux de bord de performance qui pourraient être de type Coût Qualité Délais ou BSC. Ces TBP contiennent surtout des données opérationnelles et ne sont pas exclusifs d'autres méthodes.²⁶
- le champ C, où nous avons rangé la Gestion du Contrôle et la Théorie des Contraintes qui insistent sur la performance en termes de fluidité et sur la gestion des ruptures et des discontinuités.
- le champ D, le plus central et peut-être le plus pratiqué, qui contient les trames de modélisation de l'excellence, ici représentées par le modèle SCOR. Ces trames ont vocation à booster la dynamique de chaîne davantage qu'à la contrôler. Elles contiennent toutefois (nous l'avons vu pour SCOR) un compartiment « contrôle » dans lequel il est possible d'intégrer diverses méthodologies de mesure.

On voit donc que la zone Ouest du graphique est plutôt déserte. Cela n'étonnera guère, les relations éphémères ayant tendance à pâtir d'une pré-sélection de type Pareto. Le contrôle de gestion – en tant qu'organe – aura lui aussi tendance à s'intéresser à la partie Est du graphique. Est-il d'office exclu de zones plus floues recelant des chaînes plus volatiles et plus fragiles ? La question est délicate et nous renvoie à l'histoire du contrôle de gestion. Issu d'un monde industriel structuré en délégations pyramidales, il a intériorisé le dogme de l'entité. L'enjeu de la performance de chaîne n'en semble pas moins pertinent, eu égard au contexte de plus en plus transversal des stratégies d'entreprise. Qui va occuper ce terrain, et comment ? Notre panorama devrait aider à la formalisation de projets de recherche plus systématiques.

²⁵ Les outils de type coût-cible feraient ici figure d'exception, la déclinaison d'un coût-cible par le noyau pouvant très bien s'imposer à des fournisseurs « éphémères », même si ceux-ci seront considérés comme « deuxième ou troisième ligne ».

²⁶ Cela peut aller jusqu'à la prise en compte, assez avancée aux Etats-Unis, d'indicateurs de développement durable ou d'éthique : environnement, social. Par le biais de conventions volontaires de type *Ethical Trading Initiatives*, les partenaires d'une chaîne peuvent intégrer de telles données en tant qu'avantage concurrentiel de la chaîne. Voir par exemple www.ethicaltrade.org. Voir aussi un article de Teresa FABIAN qui montre comment les cabinets conseils conjuguent cette problématique avec celle du SCM [FAB 2003].

5. Bibliographie :

- AOKI M. "Horizontal vs Vertical Information Structure of the Firm", in *The American Economic Review*, 1986.
- BRODIER P.L. *La Valeur Ajoutée Directe*, AFNOR, Paris 1988.
- BROMWICH M. & BHIMANI A. *Management Accounting : pathways to progress*, CIMA Publications, London 1994.
- BROMWICH M. The case for strategic management accounting : the role of accounting information for strategy in competitive markets, in *Accounting, Organizations and Society* n° 15, 1990.
- COOPER R. & CHEW B. "Control tomorrow's costs through today's designs", in *Harvard Business Review*, January-February 1996.
- COOPER R. & SLAGMULDER R. "Interorganisational Cost Management in Product Development", communication for the 21st EAA Congress in Antwerp, April 1998.
- COOPER R. & SLAGMULDER R. "Supply Chain Development for the Lean Enterprise", Productivity Press, Portland, Or. 1999.
- DEKKER H.C. "Value chain analysis in interfirm relationships : a field study", *Management Accounting Research*, n° 14, 2003.
- FABIAN T. "Supply Chain Management in an Era of Social and Environmental Accountability", in *Sustainable Development International*, June 2003.
- FITZGERALD L., JOHNSTON R., BRIGNALL S., SILVESTRO R. & VOSS C. *Performance Measurement in Service Business*, CIMA, London 1993.
- FRERY F. "De l'entreprise intégrée à l'entreprise transactionnelle", in *Entreprise et Histoire*, n° 10, décembre 1995.
- FRERY F. (a) "La chaîne et le Réseau", in "Dedans, Dehors", ouvrage collectif coordonné par P. Besson, éditions Vuibert - Entreprendre, Paris 1997.
- FRERY F. (b) "Proposition de typologie des entreprises transactionnelles", actes du Colloque "Connivences d'acteurs, contrats, coopérations et métamorphoses des organisations", Luxembourg et Nancy, mai 1997.
- GOLDRATT E. & COX J. *The Goal*, North River Press, New-York 1986.
- GOLDRATT E. *The Theory of Constraints*, North River Press, New-York 1990.
- GUMB B. "Vers la gestion du contrôle", in *Revue française de Comptabilité*, n° 278, mai 1996.
- GUMB B. (a) *Le contrôle de gestion au service de votre stratégie*, Les Editions d'organisation, 2000.
- GUMB B. (b) "Peut-on mesurer la quatrième dimension ?", in *Revue française de gestion industrielle*, septembre 2000.
- HARRINGTON L. "The accelerated Value Chain", in *Industry Week*, April 2002.
- HIEBER R. "Supply Chain Management – A Collaborative Performance Measurement Approach", Hochschulverlag AG, Zürich 2002.

- HORVÀTH P. & MOELLER K. "Supply Chain Performance Measurement – a transaction cost theory and value-based approach", 2nd Conference on Performance Measurement and Management Control, Nice 2003.
- IMAI K., ITAMI H., KOIKE K. "Naibu-soshiki no neizaigaku", Toyokeizai-Shinposha Publ. Tokyo 1982.
- LANGLOIS, G. HORNGREN C., BIHMANI A., DATAR S. & FOSTER G. *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Pearson Education France, Paris 2003.
- LORD B.R. "Strategic Management Accounting : the emperor's new clothes ?" in *Management Accounting Research*, n° 7, 1996.
- MONDEN Y. & T. NAGAO "Full Cost-Based Transfer Pricing in the Japanese Auto Industry : Risk-Sharing and Risk-Spreading Behavior", in *Journal of Business Administration*, Vol. 17, n°1&2, 1987/88.
- NORREKLIT H. "The Balanced Scorecard : what is the score ? A rhetorical analysis of the balanced scorecard", in *Accounting, Organizations and Society* vol. 28, 2003.
- OTTO A. *Management und Controlling von Supply Chains - Ein Modell auf der Basis der Netzwerktheorie*. Habil.-Schr. Wiesbaden 2002.
- SAKURAI M. "Target Costing and How to Use It", in *Journal of Cost Management*, volume 3, Summer 1989.
- SHANK J.K. & GOVINDARAJAN V. - *La gestion stratégique des coûts* ; Les Editions d'Organisation, Paris 1995 (version américaine 1993).
- SHANK J.K. & FISHER J. "Case study : Target Costing as a Strategic Tool", in *sloan Management Review*, Fall 1999.
- SIMONS R. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Upper Saddle River N.J. 2000.