



HAL
open science

L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants

Châari Zouhour, Didier Leclère

► **To cite this version:**

Châari Zouhour, Didier Leclère. L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, *, France. pp.CD Rom. halshs-00522446

HAL Id: halshs-00522446

<https://shs.hal.science/halshs-00522446>

Submitted on 30 Sep 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants

Châari Zouhour, doctorante, FSEG Sfax, chaari_z@yahoo.fr,

**Leclère Didier, Professeur des universités en sciences de gestion, INTEC, CRC du CNAM,
leclere@cnam.fr**

Résumé :

Cette communication présente les résultats d'une enquête effectuée auprès de 39 managers afin de cerner la place occupée dans la prise de décision par les informations diffusées par la fonction contrôle de gestion et notamment le tableau de bord de gestion. Les principaux résultats situent la place des sources informelles d'information et le rôle joué par le tableau de bord de gestion.

Mots clés : Tableau de bord – systèmes d'information – prise de décision

Abstract:

This paper presents the results of a study undertaken with 39 managers concerning the place taken in the decision making by information provided by the tableau de bord.

These principal results show also the place of the unformal sources of information.

Key words: Tableau de bord- Systems of information –Decision making.

Introduction générale:

La mondialisation croissante des marchés, l'état de saturation concurrentielle et l'accélération des processus d'innovation et du cycle de vie des produits ont profondément affecté l'environnement des entreprises.

Les dirigeants mesurent actuellement combien ces évolutions sont sources de menaces et d'opportunités. Il faut pouvoir prendre les bonnes décisions au bon moment, ce qui suppose de connaître les évolutions techniques, concurrentielles, réglementaires et économiques affectant produits et marchés.

Pour atteindre une telle performance, il faut considérer l'information comme une réelle matière première et la gérer avec autant de rigueur que toute autre source.

En effet, les managers développent des stratégies très complémentaires de régulation des flux d'information, ils recherchent et interprètent de manière sélective les informations provenant de nombreuses sources formelles et informelles.

Bref, la maîtrise de l'information consiste à mettre à disposition de la bonne personne, la bonne information, au bon moment et sous la bonne forme.

L'information constitue donc en évidence une ressource clé pour les managers, et les nouvelles technologies de l'information multiplient la variété des sources potentiellement disponibles.

Aussi les systèmes d'information jouent un rôle clé dans les processus décisionnels. D'une part, ils attirent l'attention des managers sur certains points clés et ils orientent les modalités suivant lesquelles les problèmes sont identifiés et définis. D'autre part, ils interviennent dans les phases de choix de solutions dans la mesure où ils influencent les voies d'action explorées ainsi que l'évaluation des conséquences.

En particulier, les services de contrôle de gestion ont pour vocation de fournir aux managers des documents structurés à périodicité régulière qui sont utiles pour la prise de décision.

Le tableau de bord constitue, par excellence, le principal outil de pilotage et d'information issu de ces services de contrôle de gestion.

Cependant, les progrès enregistrés en matière de multiplicité des flux d'information de diverses sources formelles et informelles, ne doivent pas occulter une question essentielle : les managers disposent-ils des informations suffisantes pour les éclairer dans leur prise de décision ?

Dans la présente communication, on s'intéresse à cerner la place spécifique occupée par les documents fournis par les systèmes de contrôle de gestion et notamment le tableau de bord de gestion dans le dispositif de pilotage et d'information des managers.

En particulier on s'attachera plus spécifiquement à examiner les points suivants :

- Quelles sont les multiples sources d'informations que les managers disposent pour prendre les décisions ?
- Quelle est la place des informations provenant du tableau de bord de gestion, comme document écrit formalisé, par rapport à ces sources d'information possibles ?
- Les managers sont-ils satisfaits des informations qu'ils reçoivent de ce document ?

La communication sera développée en deux grandes parties. Dans la première partie, on va essayer d'exposer le fondement théorique de la recherche.

La deuxième partie va être consacrée à une vérification empirique des hypothèses de travail précédemment annoncées.

Nous terminerons notre communication par le résumé des différentes conclusions et l'identification des limites ainsi que des pistes envisageables de la continuation de la recherche.

Partie Théorique

1. Rôle clef de l'information dans le processus de prise de décision :

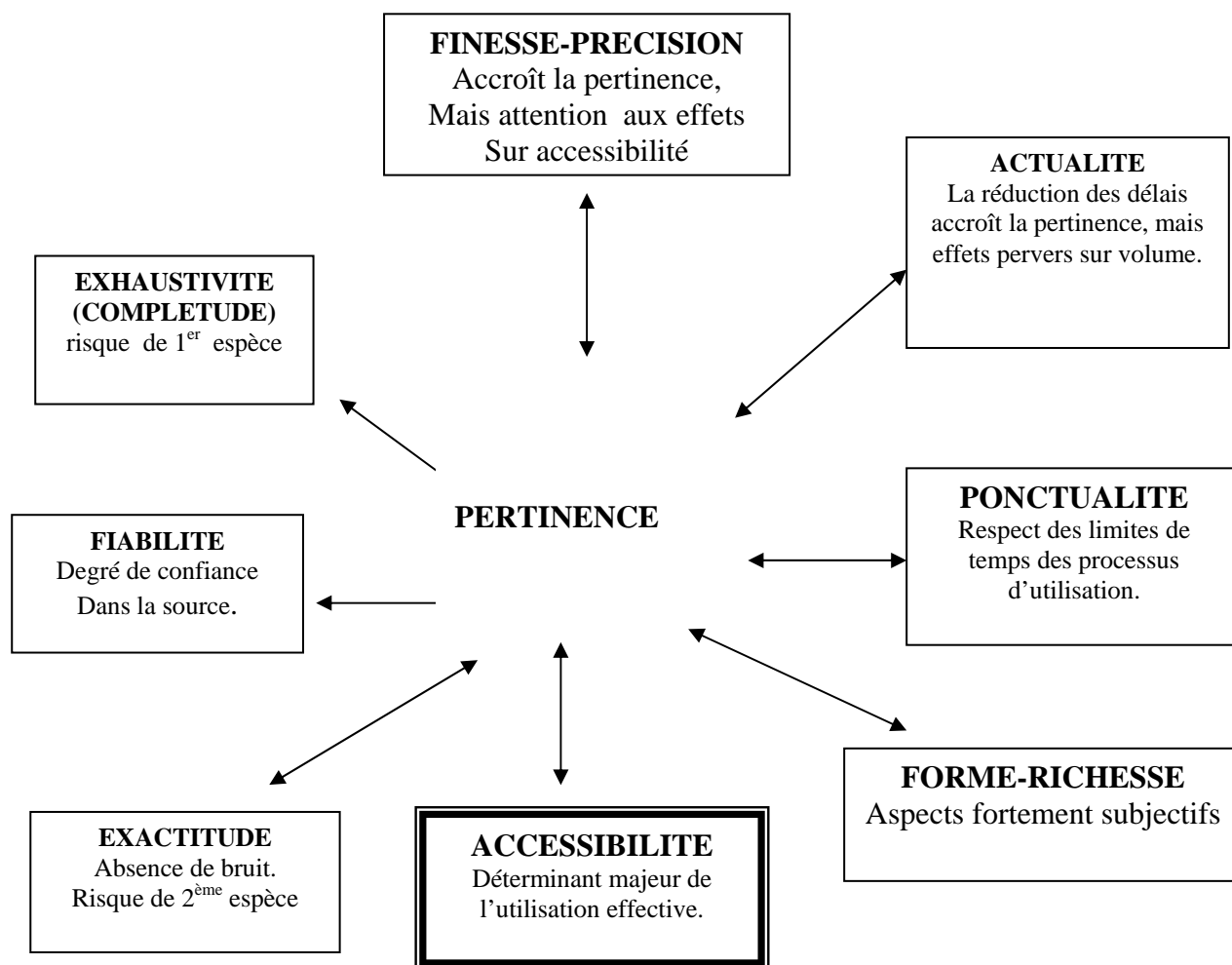
L'information constitue à l'évidence une ressource clé pour les managers et les nouvelles technologies de l'information multiplient la variété des sources potentiellement disponibles.

Aujourd'hui les managers ont une conscience aigüe de l'importance de l'information pour de nombreuses raisons.

Tout d'abord les flux d'information qui leur parviennent construisent leur représentation du monde : les informations modifient ou complètent l'analyse des enjeux majeurs auxquels ils sont confrontés.

Pour être efficaces, ces représentations doivent obéir aux déterminants majeurs de la pertinence.

Les déterminants majeurs de la pertinence des représentations

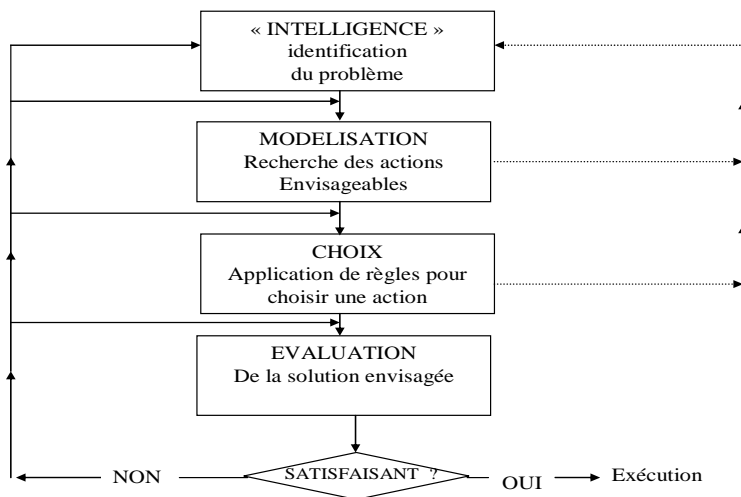


Source : Robert Reix, "Systèmes d'information et management des organisations", 2ème édition, librairie Vuibert, septembre 1998.

De plus, c'est grâce aux informations obtenues que les managers peuvent être alertés à bon escient : comme l'indique Peter F. Drucker, un bon système d'information doit attirer l'attention des décideurs sur les points critiques dès qu'une dérive, même légère, se manifeste, tout en limitant les effets de surprise. Mais les managers ne peuvent pas se contenter de réagir face à des problèmes ou à des dérives : on attend aussi d'eux qu'ils adoptent une démarche proactive de préparation du futur et d'élaboration de plans d'action. La encore, l'information est appelée à jouer un rôle fondamental en assistant les décideurs dans les processus de décision et d'anticipation. Enfin, les managers ont

besoin de connaître les résultats de leurs actions et de situer leurs performances par rapport à celles des autres. De nouveau, l'information intervient dans la fixation des objectifs, l'analyse des résultats obtenus et les comparaisons par rapport à des référentiels. Si l'une des caractéristiques majeurs d'un manager est d'être un décideur, il lui faut pour cela des informations : c'est la matière de base à partir de laquelle se structurent à la fois les problèmes qu'il identifie et les solutions qu'il élabore.

Processus de prise de décision (H. Simon)



En définitive, les managers sont confrontés à la difficulté de prendre des décisions importantes dans des contextes de plus en plus complexes et turbulents. Aussi, les systèmes d'information de gestion jouent un rôle clé dans les processus décisionnels (Mintzberg 1973, Simon 1976, Mintzberg, raisinghani, théorêt, 1976). D'une part, ils attirent l'attention des managers sur certains points clés et ils orientent les modalités suivant lesquelles les problèmes sont identifiés et définis, d'autre part, ils interviennent dans les phases de choix de solutions dans la mesure où ils influencent les voies d'action explorées ainsi que l'évaluation des conséquences.

2: Le tableau de bord: un principal outil de pilotage et d'information issu des systèmes de contrôle de gestion

On va essayer de délimiter les notions trop vastes de systèmes de contrôle de gestion et de tableau de bord.

2-1- Les systèmes de contrôle de gestion :

2-1-1- Définition :

Il est impossible de délimiter la notion de contrôle de gestion ni de trouver une définition qui peut réconcilier toutes les écoles de pensée sur ce sujet (essentiellement l'école anglo-saxonne et l'école française).

Il est, cependant, primordial de commencer par la définition d'Anthony qui est le père du contrôle de gestion.

"Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation. "

R.Anthony and al, 1976

" Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour implanter les stratégies de l'entreprise "

R.Anthony ,1988

Nous remarquons que la deuxième définition met en exergue le rôle plutôt actif du contrôle de gestion. Ce n'est pas un système qui rend seulement compte de la gestion mais qui aussi agit la dessus.

Le contrôle de gestion est classé par plusieurs auteurs comme une fonction intermédiaire entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel (R N.Anthony, Henri Bouquin, Michel Gervais...).

Le contrôle de gestion est donc le pivot de ce système global de contrôle.

Ainsi, R N. Anthony (1988) a tracé les frontières du contrôle de gestion comme suit :

" Il faut distinguer entre le contrôle de gestion et d'autres types de planification et contrôle. Le contrôle de gestion se place entre la formulation stratégique et le contrôle opérationnel dans différents aspects. La formulation stratégique se focalise sur le long terme, le contrôle opérationnel sur les activités opérationnelles à court terme et le contrôle de gestion est au milieu. La planification utilise des approximations du futur, le contrôle opérationnel utilise des données courantes et le contrôle de gestion est au milieu. Chaque activité nécessite la planification et le contrôle mais la

focalisation sur l'une ou l'autre varie avec le type de l'activité. Le processus de planification est beaucoup plus important dans le contrôle stratégique, le processus de contrôle est beaucoup plus important dans le contrôle opérationnel. Ces deux processus sont approximativement égaux dans le contrôle de gestion. ”

Quant à Michel Gervais (1994), il identifie seulement deux types de contrôle en rapport à deux types d'actions : les actions stratégiques et les actions de gestion. Donc, dès que la stratégie est formulée le contrôle est envisagé sur deux horizons :

Un contrôle stratégique : il demande de tester le degré de réalisation du projet sur la longue période et l'adaptation pour le long terme des méthodes, des hypothèses de prévision et des modes d'organisation à la situation et la culture de la firme.

Un contrôle de gestion : il consiste à vérifier que les actions entreprises sur la courte période vont dans le sens des orientations stratégiques.

Henri Bouquin (1991) adopte la distinction de R N. Anthony et apprécie le fait que la conception met en évidence la nécessaire relation entre la stratégie et le contrôle de gestion. Il remarque cependant que sa conception laisse subsister une présentation juxtaposée des trois contrôles, bien qu'ils soient en interaction. Il énonce, donc, trois postulats pour confirmer les définitions des trois contrôles :

Il existe une hiérarchie entre les trois contrôles : il n'y a pas de contrôle de gestion sans contrôle d'exécution, ni de contrôle stratégique sans contrôle de gestion ;

Chaque contrôle peut finaliser, piloter, post évaluer, mais il est lui-même finalisé, piloté, post évalué par le contrôle de rang supérieur ;

Les trois niveaux de contrôle peuvent être disjoints, mais le plus souvent ils forment un dispositif gigogne, à la fois parce que la circulation de l'information exclut le cloisonnement, et parce que chaque système emprunte au système de rang inférieur.

Pour ce qui suit nous allons supposer que les systèmes de comptabilité de gestion, d'information de gestion et de mesure de performance sont des sous systèmes du système de contrôle de gestion.

2-1-3- Les composants du système de contrôle de gestion :

Nous allons commencer par le système d'information de gestion pour ensuite passer au système de comptabilité de gestion et enfin finir avec le système de mesure des performances.

Tous ces systèmes sont étroitement liés et sont supposés être inclus dans le système de contrôle de gestion.

2-1-3-1- Le système d'information de gestion :

Il apparaît dans la littérature que la définition du concept de système d'information est problématique dans la mesure où elle est subjective.

“ Tout système d'information concerne en dernier ressort un individu pourvu d'un profil psychologique donné, confronté à un problème précis dans un contexte organisationnel déterminé ; pour résoudre son problème, cet individu a besoin d'éléments de prise de décision perçus au travers d'un mode de représentation qui lui est propre. ” (Mason & Mitroff, 1973)

En conséquence, le système d'information ne peut être défini que relativement à un contexte décisionnel particulier, puisque c'est le décideur qui, à travers son mode de représentation, donne valeur d'information à certaines données ...

Le système d'information de gestion est l'ensemble des circuits d'informations qui envoient les données d'exploitation à des fins d'analyse, de décision, de gestion et de mise en œuvre, pour qu'un contrôle soit exercé et que l'organisation atteigne ses objectifs. Le MIS doit fournir aux responsables de la prise de décisions des données précises au temps voulu, leur permettant de prendre et de faire appliquer les décisions nécessaires pour améliorer les relations existant entre les hommes, les machines, les matières et les capitaux en vue d'atteindre au mieux les objectifs que l'organisation s'est fixés. Il a par conséquent pratiquement les mêmes objectifs finaux que le contrôle de gestion, seulement ses tâches fondamentales sont :

- La saisie de l'information ;
- La canalisation de l'information ;
- Le traitement de l'information.

C'est ce qui nous amène à l'inclure dans le système de contrôle de gestion.

Lorsqu'on parle des informations utiles à la gestion, les premières informations qui nous viennent à l'esprit sont les informations comptables de gestion fournies par le système de comptabilité de gestion. En effet Henri Bouquin (1997) définit la comptabilité de gestion comme un système d'information comptable au service du contrôle de gestion bien qu'il soit peu normalisé. C'est un élément du système d'information de gestion.

2-1-3-2- Le système de comptabilité de gestion :

Le rôle de la comptabilité de gestion a évolué le long de ces dernières décennies. Il est passé d'une comptabilité des coûts de revient à une comptabilité de gestion opérationnelle pour devenir à l'aube du 21^{ème} siècle un véritable outil de gestion stratégique.

Elle vise à fournir aux gestionnaires l'information dont ils ont besoin pour aider l'entreprise à accomplir sa mission avec la plus grande efficacité et la plus grande efficacité possible.

Henri Bouquin (1997) définit la comptabilité de gestion comme suit :

“ C'est un instrument au service de personnes qui doivent s'engager sur des résultats, et parfois choisir ou proposer des résultats à atteindre, qui sont ainsi amenées à négocier les moyens nécessaires à l'atteinte des résultats fixés, et qui doivent aussi influencer l'action d'autres personnes afin de réussir ”

Cette définition met en exergue l'apport de la comptabilité de gestion au contrôle de gestion. Celle-ci doit être utile aux gestionnaires stratégiques et opérationnels de toutes les fonctions, doit être adaptée au contexte économique de l'entreprise, doit fournir des données historiques et prévisionnelles, financières et non financières, vérifiées et non vérifiées, internes et externes, objectives et qualitatives et doit intervenir à priori et à posteriori.

La comptabilité de gestion étant au service du contrôle de gestion, elle a subi les solutions qu'a vécu le contrôle de gestion. C'est ainsi que de nouvelles méthodes et outils interactifs de calcul et gestion des coûts ont vu le jour et qui montrent une orientation vers la vision prospective et vers le contrôle stratégique.

2-1-3-3- Les systèmes de mesure des performances :

Le système de mesure des performances a pour but de mobiliser les membres d'une organisation afin d'atteindre les objectifs fixés par les dirigeants soit directement ou indirectement après action corrective. Certains éléments permettent de caractériser ces systèmes : l'objectif de l'entreprise, niveau de tolérance (les écarts...) et les actions correctives.

D'après Anthony (1988) les systèmes de mesure de performance ont pour objectif l'implantation de la stratégie. En mettant en place un SMP, le manager choisit une série de mesure qui représente le mieux la stratégie de l'entreprise.

“ Un système de mesure de performance est simplement un mécanisme pour améliorer la probabilité du succès de l'entreprise à l'implantation de la stratégie ”

Anthony, 1988

Les systèmes de mesure de performance étaient pour longtemps focalisés sur les mesures de performances financières. Cependant une étude récente par l'institut américain de comptable de gestion a indiqué que de nouveaux systèmes de mesure de performance, orientés vers les performances non financières sont de plus en plus implantés par 64% d'entreprises américaines.

“ Les systèmes de contrôle de gestion couvrent les mesures de performance financières et non financières. La dimension financière se focalise sur le « bottom line » monétaire, qui est le revenu net, le rendement sur titre, ... Virtuellement, toutes les unités organisationnelles ont aussi des objectifs non financières : la qualité des produits, la part de marché, la satisfaction du client, la délivrance à temps, le morale des employés ”

Anthony, 1988

En effet, on a longtemps cru qu'on ne peut mesurer fidèlement que les performances financières et on a négligé à tort les mesures non financières de performances qui quoiqu'elles soient moins fiables que les premières elles sont, selon plusieurs auteurs plus pertinentes. D'ailleurs, le fanatisme pour la précision a incité les comptables gestionnaires à préférer la fiabilité aux dépens de la

pertinence. Celle ci a finalement pris le dessus ces dernières années. C'est, d'ailleurs l'avis de Philippe Lorino (1991) lorsqu'il a énoncé sous le titre " précision ou pertinence "

" Tournés vers la production d'informations chiffrées indiscutables pour les partenaires externes, les professionnels de la mesure ont eu tendance à placer leur professionnalisme de manière croissante dans l'exactitude des données comptables : la fuite en avant dans la précision du chiffre a parfois détourné l'attention de la pertinence de l'information fournie, Précision et pertinence sont souvent loin de coïncider comme le notait le grand économiste britannique John Maynard Keynes : il faut cesser d'avoir tort avec précision pour commencer d'avoir vaguement raison "

Lorino Philippe 1991

Ce n'est que dernièrement qu'on a découvert que le fait de se limiter à la mesure de la performance financière est synonyme de myopie, unilatéralité et réduction de la réalité.

On se demande, alors, si les mesures non financières pourraient remplacer les mesures financières où si elles se complètent. C'est dans ce cadre d'idée qu'il y a eu quelques recherches scientifiques.

Sur la base de la littérature existante, Clotilde de Montgolfer (1993) a identifié deux composants du système d'information pour le contrôle de gestion :

- Le système de données comptables (traditionnel) : suivi des coûts et des budgets.
- Le système de données extra-comptables (récent) : suivi des facteurs de performance non financiers (qualité, délais, réactivité...) par le moyen du tableau de bord de gestion.

Sa recherche qui, malheureusement s'est limité à la partie théorique a pour objectif la détermination de la nature des interactions (substitution ou complémentarité) entre les deux composants du système.

Quant à Patrice Galambert (1991) , il affirme que les données comptables ne sont pas suffisantes pour pouvoir interpréter leurs évolutions. La qualité, le social... sont aussi des objectifs à atteindre même si leur conséquence financière n'est pas immédiate.

Il recommande de mettre en place un système d'information intégré qui comprend trois volets :

Les données financières : fournies essentiellement par la comptabilité générale et analytique ;

Les indicateurs de volumes pouvant servir d'unités d'œuvre ;

Les indicateurs non valorisés sont de deux natures :

Ceux qui permettent de suivre d'autres domaines facilement quantifiables mais n'ayant pas une relation directe avec le compte d'exploitation (suivi des commandes, parts de marché ...)

Ceux qui visent à apprécier des notions plus qualitatives comme la qualité ou le climat social (taux d'absentéisme, volume des déchets...)

L'approche du tableau de bord a été citée par Anthony comme un exemple de système de mesure de performance qui peut réunir tout type de mesures externes et internes, de contrôle et de prévision, mais qui surtout réunit à la fois les mesures financières et non financières de performance, tous les deux essentielles pour mener une bonne gestion de l'entreprise.

2-2-Le tableau de bord de gestion :

2-2-1- Définition :

« Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités ».

Michel Gervais

Le tableau de bord de gestion a pour vocation d'aider au pilotage de l'entreprise et sert dans cette perspective à mesurer le chemin parcouru (et celui qui reste à parcourir) vers l'atteinte des objectifs.

Il permet de prendre des décisions de pilotage : mise en œuvre de plans d'actions, prise d'actions correctives, etc..

Nous allons définir le T.B en soulignant les traits qui les opposent aux autres outils.

Au sein des outils du contrôle de gestion, le T.B occupe une place très spécifique. Il s'oppose tout d'abord au reporting, celui-ci d'après Bouquin (1991) est un outil d'information de la hiérarchie et il est constitué à ce titre de la portion d'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de

pilotage. De ce fait le reporting est vécu plus comme une contrainte que comme un support de l'action.

Comme le souligne notamment Michel Gervais, un système de reporting n'est pas fait pour maîtriser l'action en permanence, mais pour rendre compte périodiquement à la hiérarchie des actions accomplies par les collaborateurs. Il sert à remonter les informations nécessaires à l'évaluation des performances des centres de responsabilités : c'est un outil de contrôle à postériori des responsabilités déléguées.

En conséquence, si un T.B de gestion se compose essentiellement d'indicateurs de processus ou d'activité (il dit comment le processus est en train de se dérouler), un système de reporting utilise plutôt des indicateurs de résultats (il fournit le résultat final du processus) ; si le T.B de gestion se nourrit surtout de données en amont de la comptabilité (habituellement la saisie comptable intervient après et non avant ou pendant l'action), le système de reporting recourt pour l'essentiel aux éléments financiers (déterminés après l'action), s'il est primordial que les indicateurs du système de reporting soient facilement agrégables, ceux du T.B de gestion ne le sont pas toujours. On oppose aussi les T.B de gestion au contrôle budgétaire. Chiapello et Delmond ont pu classer ces oppositions en quatre familles :

- ✚ La nature des données,
- ✚ La réactivité recherchée,
- ✚ La modélisation de l'activité sous-jacente,
- ✚ L'adaptabilité de l'outil.

Le tableau suivant résume l'ensemble des éléments qui opposent le T.B de gestion au contrôle budgétaire et au reporting

Tableaux de bord	Contrôle budgétaire
<u>La nature des données est différente</u>	
➤ Toutes sortes de données(y compris quantités physiques, indicateurs de délai,	➤ Exclusivement financières

<p>de qualité...)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Possibilité d'informations sur l'environnement et d'information produites à l'extérieur ➤ Possibilité d'information latérale sur des secteurs non contrôlés par le responsable 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Uniquement informations sur l'intérieur et produites à l'intérieur ➤ Principe de responsabilité, information uniquement sur les éléments contrôlés par le responsable
<p><u>La réactivité recherchée est différente</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Peu de données synthétiques ➤ Porte uniquement sur les éléments les plus importants ➤ Présentations parlantes, tous procédés possibles : graphiques, couleurs... 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Grand degré de détail, exhaustif ➤ Couvre toute l'activité du centre de responsabilité ➤ Des tableaux de chiffres uniquement
<p><u>La modélisation sous-jacente est différente</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Modélisation tirée par l'action 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Modélisation financière tirée par la mesure de l'enrichissement
<p><u>Le degré d'adaptabilité de l'outil est différent</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Contenu adapté en fonction des moyens physiques maîtrisés par le responsable, en fonction des variables à mettre sous contrôle... ➤ Fréquence en fonction des besoins pour la prise de décision, en fonction des facteurs externes à l'organisation ➤ Evolution rapide 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La même maquette de base pour tous ➤ La même périodicité de parution des résultats pour tous ➤ Grande stabilité de contenu et de présentation, péremption peu rapide

En conclusion, le T.B sera défini comme un outil d'aide au pilotage des centres de responsabilités. Il est focalisé sur les facteurs clés de gestion de l'entité. Il associe des indicateurs financiers et non financiers et s'efforce d'accroître la réactivité des décideurs.

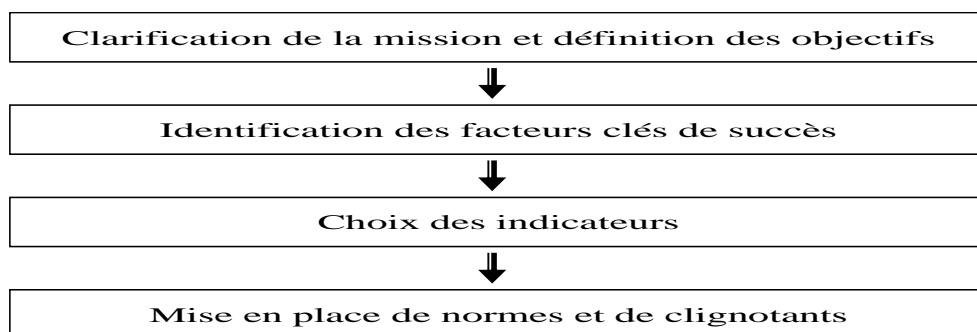
2-2- 2- Elaboration et mise en œuvre du T.B dans l'entreprise :

Afin de définir le T.B d'un centre de responsabilité, il convient de commencer par clarifier les missions et les objectifs de l'entité en question.

L'étape suivante consiste alors à identifier les facteurs clés de succès, c-à-d les variables essentielles dont la maîtrise conditionne l'atteinte des objectifs. Il est alors possible de choisir les indicateurs les plus capables de rendre compte de l'évolution de ces variables clés. La dernière étape s'attachera à élaborer un jeu de référence par indicateur afin de faire du T.B ainsi construit un instrument d'aide au pilotage.

Le schéma suivant visualise les différentes étapes à suivre lors de la construction d'un T.B :

Les étapes de construction d'un T.B :



En conclusion, la finalisation d'un T.B exige un travail important sur la mise au point de clignotants et sur la présentation des données. Celle-ci doit être selon le terme de Mendoza « la plus parlante possible » afin que le T.B alerte le plus rapidement le chef d'entreprise ou le responsable d'un service en cas d'un éventuel dérapage.

3: La place occupée par les documents de pilotage issus des services de contrôle de gestion, notamment le tableau de bord de gestion, dans les systèmes d'information des managers: une brève revue de la littérature.

L'examen des travaux existents permet de mieux situer la problématique de cette étude et de dégager plusieurs idées clés.

Les principales recherches élaborées	Les résultats
<p>→ Les travaux de Keegan (1974), Jones et McLeod (1986), Sims (1992) s'inscrivent dans une problématique d'identification des instances à travers desquelles les cadres dirigeants acquièrent des informations importantes sur l'environnement et sur l'activité interne à l'entreprise.</p>	<p>→ Ces recherches ont conduit à relativiser la place des informations issues de systèmes formalisés et périodiques qui sont les principaux émetteurs de documents de pilotage.</p> <p>Exemple : Sims (1992) a identifié quatre moyens possibles pour obtenir des informations :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les systèmes d'information formalisés. - Les discussions. - Les rencontres informelles. - L'expérience associée à l'imagination.
<p>→ les travaux de Cannolly (1977), Jones et Saunders (1990) suggèrent que les différentes phases du processus de décision orientent la sélection du canal d'information utilisé par le décideur.</p>	<p>→ Les sources externes auront tendance à être plus utilisées dans la phase de reconnaissance des problèmes.</p> <p>→ Les sources internes seront plus utilisées que les sources externes au fur et à mesure que le processus aborde la phase de sélection des décisions à prendre.</p>
<p>→ les travaux de Kaplan et Norton (1992) remettent plutôt en question la pertinence, la quantité et la qualité des informations</p>	<p>→ Kaplan et Norton insistent sur l'importance de mettre en place des T.B plus équilibrés.</p>

<p>fournies aux managers pour les assister dans leur rôle de décideurs.</p> <p>Selon eux les systèmes d'information sont focalisés sur les indicateurs financiers et qu'ils évaluent les performances à partir de normes internes.</p>	<p>→ Ces auteurs proposent une approche de tableau de bord où les indicateurs mettent en cohérence le pilotage au niveau opérationnel avec la stratégie.</p> <p>→ Ce type de T.B a un aspect également prospectif et il cherche à apprécier la performance selon quatre axes complémentaires :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Axe financier ✚ Axe client ✚ Axe processus interne ✚ Axe apprentissage organisationnel
<p>→ La recherche de Bruns et Mckinnon (1992) analyse comment les managers utilisent l'information comptable.</p>	<p>→ Les managers s'efforcent d'être informé le plus rapidement possible : cela les conduits à développer des stratégies personnelles de recueil de l'information en s'appuyant sur des observations, des contacts personnels, des rapports informels</p>
<p>→ P.L. Bescos et C.Mendoza (1997) ont essayé d'apporter des éléments de diagnostic issus des systèmes de contrôle de gestion formalisés par rapport à toute la chaîne informationnelle des managers.</p>	<p>→ Les managers ne subissent pas passivement l'arrivée massive des informations venant de sources multiples : ils sont activement engagés dans des processus de sélection et de tri.</p> <p>→ les managers s'appuient sur deux atouts clefs pour gérer l'information : l'expérience et les réseaux.</p>

En définitive, plusieurs idées clés se dégagent de cet examen des travaux existants :

- l'information intervient à toutes les étapes du processus décisionnel. Elle oriente non seulement l'identification des problèmes, mais aussi l'examen des solutions et l'évaluation de leurs conséquences.
- Les sources d'informations sont multiples ; si l'on veut comprendre les missions assurées les documents de pilotage, il importe de situer ceux-ci dans la mosaïque informationnelle des décideurs.
- Les managers n'ont pas une attitude passive vis à vis de l'information, ils sélectionnent les sources auxquelles ils feront appel en fonction de multiples critères, tels que l'urgence perçue de la décision à prendre ou le dynamique interne du processus décisionnel.
- Malgré le flux important d'information que les managers disposent pour prendre les décisions, il existe encore des besoins non encore satisfaits.

C'est dans ce contexte que s'insère notre recherche. Ainsi les principales hypothèses à tester sont les suivantes :

Hypothèse 1 : L'information joue un rôle clef dans le processus de prise de décision.

Hypothèse 2 : Les sources d'informations sont multiples : le T.B de gestion ne constitue pas, dès lors, la seule source d'information.

Hypothèse 3 : Les managers n'ont pas une attitude passive vis à vis de l'information : ils sélectionnent les sources auxquelles ils feront appel en fonction de multiples critères.

Hypothèse 4 : Le tableau de bord de gestion joue un rôle central de pilotage.

Sous hypothèse 1 : Le T.B permet d'analyser le passé.

Sous hypothèse 2 : Le T.B permet de situer les responsabilités.

Sous hypothèse 3 : Le T.B permet d'anticiper les problèmes.

Sous hypothèse 4 : Le T.B permet d'identifier les leviers d'actions.

Hypothèse 5 : le T.B réunit, à travers ses indicateurs, tout type de mesures : externes et internes et surtout financières et non financières : tous les deux essentielles pour mener une bonne gestion de l'entreprise

Pour tester ces hypothèses, il sera important de nous tourner vers les cadres dirigeants tunisiens afin d'examiner avec eux leurs besoins en matière d'informations de gestion et leur niveau de satisfaction vis à vis du tableau de bord comme principal outil de pilotage issu des services de contrôle de gestion.

Partie empirique :

1-Méthodologie :

1-1: Echantillon :

Notre démarche consiste à retenir 15 grandes firmes tunisiennes évoluant dans des secteurs d'activité très variés pour rencontrer dans chacune d'entre elles 2 à 4 cadres dirigeants (directeurs généraux ou directeurs de filiales, directeurs financiers, directeurs d'achats, directeurs de ressources humaines...). On a choisi de se focaliser sur de grandes entreprises, car c'est dans les firmes d'une certaine taille que se trouvent des systèmes de contrôle de gestion développés. Par ailleurs, les problèmes de pilotage et d'information pour la prise de décision ne se posent pas nécessairement dans les mêmes termes dans un grand groupe et dans une petite entreprise.

1-2: technique de collecte des données :

Nous avons mené notre enquête au moyen d'un questionnaire administré par entretien direct auprès des responsables situés à des niveaux hiérarchiques élevés et travaillant dans les 15 grandes entreprises différentes. Au total 39 entretiens, durant chacun 45 minutes en moyenne, ont été retenus pour cette présentation des résultats.

Les questions fermées ont fait l'objet d'un traitement statistique, certaines questions furent pour cela codées ext. post d'autres questions étaient destinées à être exploitées de manière uniquement qualitative par une analyse de contenu.

Le tableau suivant présente, la ventilation de notre échantillon par secteur d'activité.

Tableau 1 : répartition des entretiens selon le secteur d'activité

Secteur d'activité	Nombre d'entretiens	Pourcentage du total
industrie	17	43,6%
Agro-alimentaire	16	41,1 %
Bâtiment et travaux publics	4	10,2%
Informatique et bureautique	2	5,1%
Total	39	100%

La répartition de la population par fonction occupée correspond à la cible initialement définie (tableau 2)

Tableau 2 : répartition des entretiens selon la fonction occupée

Fonction occupée	Nombre d'entretiens	Pourcentage du total
Direction générale et direction de filiales	15	38,5%
Direction des affaires financières	15	38,5%
Direction des ressources humaines	2	5,1%
Direction des achats	4	10,2%
Direction technique	3	7,7%
Total	39	100%

Plus du 75% de l'échantillon est constitué de directeurs généraux ou de filiales et de directeurs financiers.

Le reste de l'échantillon se répartit en directeurs des achats, directeurs techniques et directeurs des ressources humaines.

Ceci s'explique, comme on l'a pu constaté dans les entreprises rencontrées, par le fait que les directeurs généraux et les directeurs financiers sont les seuls utilisateurs des tableaux de bord.

Les autres responsables opérationnels, ne constituent en fait, que de simples producteurs d'information utile pour la préparation de ces tableaux de bord.

Or, ces derniers ont aussi besoin d'outils d'information et de pilotage dans le cadre de leur processus de prise de décision.

Alors quels types de documents les managers utilisent ils , quelles sont les caractéristiques des informations y figurant , quelle est la place des tableaux de bord par rapport à tous ces documents disponibles et quels sont les besoins non encore couverts par les tableaux de bord ?

2- Les documents au sein du dispositif de pilotage et de prise de décision des managers :

Comme les travaux indiqués précédemment le soulignent, les systèmes formalisés d'information ne constituent à travers les documents fournis que l'une des sources d'information possibles. Les managers se procurent ou reçoivent également des informations de type informel au travers de multiples autres canaux : réunions, contacts ponctuels ou appels téléphoniques, informations recueillies lors de réunions, etc ...

→ L'utilisation des informations disponibles :

Les managers n'hésitent pas à partir à la recherche d'informations qui leur semblent importantes.

Par ailleurs, ils structurent ou réorganisent l'information - recueillie par leurs soins ou disponible - afin de se construire leurs propres outils de pilotage.

Parmi les documents cités et utilisés régulièrement par les cadres interrogés dans notre enquête, certains ont été construits par eux-mêmes.

Une partie des managers rencontrés, essentiellement les directeurs généraux, disposent de contrôleurs de gestion qui leur sont directement rattachés et sont spécifiquement à leur service. Ceci s'explique par le fait que dans la majorité des entreprises rencontrées, la fonction contrôle de gestion est située en staff.

Mais, en l'absence de contrôleurs de gestion attirés, les managers consacrent personnellement une partie de leurs temps au recueil et à la structuration de l'information qu'ils jugent utile ou bien ils confèrent ce travail à un collaborateur.

Un autre résultat intéressant concerne les modalités de lecture de certains documents. Les managers opèrent une lecture sélective des documents. Ces derniers sont rarement lus intégralement et de manière linéaire. Cela se comprend car certains documents comportent plusieurs dizaines de pages. La lecture exhaustive d'un document de ce type serait dans ce cas fortement consommatrice de temps. Les managers ont donc développé des grilles de lecture. Ils commencent par regarder certaines données et si l'une d'entre elles leur semble anormale, ils savent alors quels autres indicateurs doivent être examinés. Un dernier point mérite d'être souligné : l'importance de l'expérience. La majorité des managers interviewés occupe leur fonction depuis plus de cinq ans. Ils disposent alors d'une large expérience et de réseaux qu'ils mobilisent lors de la lecture de leurs documents et du traitement des informations.

Cette expérience leur est utile à deux niveaux :

- D'une part, elle permet une lecture plus rapide et avisée des documents ;
- D'autre part, l'expérience conduit les managers à comprendre plus rapidement ce qu'il y a derrière les chiffres et à se servir des données pour identifier les leviers d'action.

Nous allons maintenant grossir le loupe et nous attacher à examiner de plus près la place et le rôle spécifiques assurés par le tableau de bord de gestion, émis par les services de contrôle de gestion, dans le dispositif de pilotage des décideurs.

3- La place occupée par les tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion dans le système d'information des managers

3-1 : Le rôle des tableaux de bord:

Dans le dispositif de pilotage des managers, les tableaux de bord issus du contrôle de gestion de gestion jouent ils un rôle particulier ? Sont-ils plus efficaces (ou moins efficaces) pour analyser le passé, situer les responsabilités, anticiper les problèmes ou identifier des leviers d'action ?

Pour chacun des documents reçus, les managers devaient préciser leur origine (service émetteur) et indiquer s'ils utilisaient réellement ce document. A partir des réponses apportées sur les services émetteurs, il nous a été possible de mieux cerner la place et le rôle des tableaux de bord émanant des services de contrôle de gestion par rapport à l'ensemble des documents disponibles et effectivement utilisées.

Afin d'affiner notre analyse, nous avons été conduits à différencier entre deux types de services de contrôle de gestion et adopter la distinction faite par Bescos et Mendoza entre :

- Les services de contrôle de gestion directement rattachés à l'unité (ou services de contrôle de gestion internes) : Par exemple, il s'agira du contrôleur de gestion de l'entreprise lorsque la personne interviewée est le directeur de cette même entreprise.
- les services de contrôle de gestion de l'entité plus large (ou services de contrôle de gestion externes). On trouve, alors, des services de contrôle de gestion dépendant d'une unité organisationnelle située hiérarchiquement au-dessus de l'unité examinée. Par exemple, si la personne interviewée est le directeur d'une entreprise, il s'agira du service de contrôle de gestion central du siège.

Cette distinction émane du fait que 70% des entreprises retenues font partie du groupe Poulina et du Groupe Chimique Tunisien qui constituent deux des plus grands groupes industriels en Tunisie.

30% seulement de l'échantillon est constitué par des entreprises indépendantes (ne régissant pas dans le cadre d'un groupe).

Le tableau ci dessous indique la répartition des documents suivant la source d'émission et le pourcentage d'utilisation.

Tableau 3 : les services émetteurs des documents reçus

Source d'émission du document	Documents reçus (1)	Documents utilisés (2)	% des documents utilisés / total des documents reçus
T.B issus des services de contrôle de gestion externe	27 (9%)	20 (8%)	74,1%
T.B issus des services de contrôle de gestion interne	43 (14,3%)	39 (15,6%)	90,7%
Le document est élaboré par le service utilisateurs	80 (26,7%)	74 (29,6%)	92,5%
Autres sources internes	25 (8,3%)	10 (4%)	40%
Autres sources externes	125 (41,7%)	107 (42,8%)	85,6%
Total des documents	300	250	83,3%

→ L'analyse qualitative permet dans ce cas également d'éclairer les résultats chiffrés. Une partie des tableaux de bord générés par les services de contrôle de gestion externe sont certes appréciés par les responsables qui les reçoivent, mais sont considérés comme des outils d'information et non de pilotage. En effet, les tableaux de bord régionales leur permettent de savoir ce qui se passe ailleurs ; Mais les managers connaissent déjà les informations les concernant et contenues dans ces documents, généralement lors des réunions et assemblées.

Cela contribue à expliquer pourquoi au total 7 tableaux de bord issus des services de contrôles de gestion externe ne sont pas utilisés. Quels sont alors les rôles des 20 tableaux de bord utilisés provenant des services externes centraux.

Le tableau suivant donne quelques précisions :

Tableau 4 : rôle des tableaux de bord fournis par le service de contrôle de gestion externe

Nombre de réponses positives	T.B utilisés issus du contrôle de gestion externe (20)	Tous les documents utilisés (250)
Ce document permet d'analyser le passé	14 (70%)	217 (86,8%)
Ce document permet de situer les responsabilités	11 (55%)	186 (74,4%)
Ce document permet d'anticiper les problèmes	13 (65%)	203 (81,2%)
Ce document permet d'identifier des leviers d'action	12 (60%)	192 (76,8%)

Nous avons appliqué le test Chi2 afin d'évaluer le caractère significatif de ces différences.

Il apparaît ainsi que les tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion de l'unité englobante, sont significativement moins bien évalués que le reste des documents comme instruments d'anticipation des problèmes ($\chi^2 = 3,73$; $p = 0,053$) et d'identification des leviers d'action ($\chi^2 = 3,44$; $p = 0,063$).

Les conclusions sont toutes autres lorsque l'on s'intéresse aux tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion internes aux unités. En effet, sur les 43 tableaux de bord disponibles émanant de cette source, 39 (soit 90,7%), sont utilisés par les décideurs à des fins de pilotage. Ce pourcentage est supérieur à la moyenne.

Une interprétation possible de ces résultats est que les services de contrôle de gestion internes fournissent une information plus focalisée et pertinente et donc plus utilisée. En outre, les tableaux

de bord issus du contrôle de gestion interne sont particulièrement intéressants pour situer les responsabilités, anticiper les problèmes et identifier les leviers d'action.

Le tableau suivant présente les principaux résultats :

Tableau 5 : rôles des *tableaux de bord* fournis par les services de contrôle de gestion internes à l'unité

Nombre de réponses positives	<i>T.B utilisés issus des services de contrôle de gestion internes à l'unité .</i>	<i>Tous les documents utilisés</i>
	(39)	(250)
Ce document permet d'analyser le passé	30 (76,9%)	217 (86,8%)
Ce document permet de situer les responsabilités	24 (61,5%)	186 (74,4%)
Ce document permet d'anticiper les problèmes	27 (69,2%)	203 (81,2%)
Ce document permet d'identifier des leviers d'action	25 (64,1%)	192 (76,8%)

Dans ce cas également, nous avons eu recours au test de χ^2 afin d'examiner si ces résultats peuvent être considérés comme significatifs. Ce test montre que les tableaux de bord issus du contrôle de gestion interne à l'unité sont significativement supérieurs aux autres documents pour anticiper les problèmes ($\chi^2 = 4,33$; $p = 0,037$).

Ils sont également significativement plus appréciés en tant qu'outils qui permettent de situer les responsabilités ($\chi^2 = 4,013$; $p = 0,045$) et d'identifier des leviers d'action ($\chi^2 = 4,18$; $p = 0,041$).

En conclusion, on observe un partage des rôles, les services de contrôle de gestion centraux fournissent des tableaux de bord relativement plus axés sur l'analyse des résultats passés, ces documents permettent de dresser un diagnostic et de situer les performances du service par rapport à celles de l'entreprise dans son ensemble pour la direction générale. Mais la fonction contrôle de gestion a évolué, on assiste désormais à l'émergence de services de contrôle de gestion plus proches des opérationnels afin de mieux répondre à leurs besoins. A ce niveau, le contrôleur de gestion devient un conseiller, directement impliqué dans le processus de décision du manager dont il dépend.

Il sélectionne notamment les informations et assiste le manager dans l'interprétation des chiffres. Les tableaux de bord fournis par les services de contrôle de gestion proches du terrain sont jugés très utiles pour anticiper les problèmes et identifier des leviers d'action. Un dernier point mérite d'être souligné à ce stade : les managers développent un processus d'apprentissage en association avec leurs propres contrôleurs de gestion. Ils apprennent à interpréter l'information économique et se dotent d'une intelligence du chiffre et de la mesure.

Une fois la sélection préalable des documents franchie, toutes les informations sont évaluées en fonction d'une stratégie de lecture de documents bien précise en vue d'apprécier la situation et de prendre éventuellement des décisions. C'est ce que nous allons envisager maintenant.

3.2 : Les motifs de non utilisation des tableaux de bord :

Le tableau 5 précédents met en évidence que dans leur grande majorité, les managers interrogés sont satisfaits des tableaux de bord qu'ils utilisent. Ils les perçoivent comme des outils nécessaires, non seulement pour comprendre et analyser le passé, mais aussi pour anticiper les problèmes et préparer les actions futures. Des opinions légèrement moins positives sont apportées à la question de savoir si les tableaux de bord utilisés permettent de situer les responsabilités.

Les motifs principaux sont synthétisés dans le tableau suivant :

Tableau 6 : pourquoi certains tableaux de bord ne sont pas utilisés.

<i>Motifs de non utilisation</i>	<i>Pourcentage (à peu près)</i>
----------------------------------	---------------------------------

1) c'est un document d'information générale mais non un outil de pilotage	60%
Le contenu du document pose un problème : manque de fiabilité des information, document tourné sur l'analyse du passé .	20%
La personne dispose déjà des informations contenues dans le tableau de bord	10%
C'est un document de réflexion stratégique mais non de pilotage	10%

3-3 : Capacité des tableaux de bord à fournir une vision synthétique, claire, prédictive et fidèle :

Notre échantillon va être réduit à 30 managers vue qu'en pratique seulement les directeurs généraux (ou de filiales) et les directeurs financiers sont des utilisateurs des tableaux de bord.

Les autres directeurs opérationnels (directeurs d'achat, de ressources humaines ...) vont être écartés de l'échantillon principal.

→ En effet, pour 90% des managers de notre échantillon, les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de détail satisfaisant. Donc, les tableaux de bord est considéré comme sélectif et présentant une information pertinente permettant aux décideurs d'accéder à une vision synthétique pour 90% des personnes interrogées.

Mais ce constat favorable doit être examine à la lumière de plusieurs considérations : la participation de certains managers à l'élaboration du contenu de certains tableaux de bord, une lecture sélective des informations retenues et le recours à l'expérience acquise. Examinons maintenant l'appréciation portée sur les tableaux de bord émanant des services de contrôle de gestion. Le résultat le plus notable à souligner concerne la capacité à fournir une vision synthétique. Les tableaux de bord, issus des services de contrôle de gestion, sont significativement plus aptes à

donner une vision synthétique de la situation ($\chi^2 = 4,74$; $P = 0,029$), ainsi que le montre le tableau suivant :

Tableau 7 : capacité des tableaux de bord à fournir une vision synthétique

Les documents vous permettent ils d'acquérir une vision synthétique	T.B	Autres sources	Total
Oui	54 (91,5%)	151 (79%)	205 (82%)
Non	5 (8,5%)	40 (21%)	45 (18%)
Total	59	191	250

→ Pour 80% des managers de notre échantillon les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de clarté satisfaisant qui leur permet de comprendre rapidement les données exposées et d'identifier les leviers d'action. Quant à l'appréciation portée sur les tableaux de bord, on peut souligner le fait que les tableaux de bord, issus des services de contrôle de gestion, sont plus significativement aptes à donner une vision claire de la situation ($\chi^2 = 3,77$; $p = 0,052$) ainsi que le montre le tableau suivant :

Tableau 8 : capacité des tableaux de bord à fournir une vision claire

Les documents vous permettent ils d'acquérir une vision claire	T.B	Autres sources	Total
Oui	50	138	188

	(84,7)	(72,3)	(75,2)
Non	9 (15,3%)	53 (27,7)	62 (24,8)
Total	59	191	250

→ pour 80 % des managers de notre échantillon, les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de prédictivité satisfaisant qui leur permet d'être alerté le plus rapidement possible contre les éventuels problèmes quant à l'appréciation portée sur les tableaux de bord, on peut dire que les tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion, sont significativement plus aptes à donner une vision prédictive de la situation ($\chi^2 = 5,35$; $p = 0,021$) ainsi que le montre le tableau suivant :

Tableau 9 : capacité des tableaux de bord à fournir une vision prédictive

Les documents vous permettent ils d'acquérir une vision prédictive	T.B	Autres sources	Total
Oui	45 (76,3%)	114 (59,7%)	159
Non	14 (23,7%)	77 (40,3 %)	91
Total	59	191	250

→ Pour 90% des managers de notre échantillon les informations fournies par les tableaux de bord qu'ils utilisent présentent un degré de fidélité important.

Donc, le tableau de bord est considéré comme présentant des informations fidèles reflétant la situation exacte de l'entité concernée pour 90 % des managers interrogés.

Quant à l'appréciation portée sur les tableaux de bord, on peut souligner le fait que les tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion sont significativement plus aptes à donner une vision fidèle de la situation ($\chi^2 = 6,58$; $p = 0,01$) ainsi que le montre le tableau suivant :

Tableau 10 : capacité des tableaux de bord à fournir une vision fidèle

Les documents vous permettent ils d'acquérir une vision fidèle	T.B	Autres sources	Total
Oui	55 (93,2)	150 (78,5)	205 (82%)
Non	4 (8,8%)	41 (21,5)	45 (18)
Total	59	191	250

4- Les besoins non satisfaits :

Une dernière batterie de questions visait à évaluer le degré de satisfaction des managers vis à vis des informations disponibles sur les indicateurs suivants :

- **indicateurs financiers**

- **indicateurs physiques**

- indicateurs d'activités
- indicateurs de qualité
- indicateurs de coût
- indicateurs d'éclairage

- **indicateurs humains**

Le tableau suivant présente les principaux résultats obtenus :

Tableau 11 : nature des information disponibles, sources et degré de satisfaction (en %) ⁽¹⁾

Nature des informations	Sources		
	T.B	Autres sources	Degré de satisfaction

	Oui	Non	Oui	Non	Fort	Moyen	Faible
Indicateurs financiers (ex :coût de fonctionnement, résultat dégagé, coût des produits...)	93,3%	6,7%	36,7%	63,3%	86,7%	13,3%	0%
Indicateurs physiques							
Indicateurs d'activités (ex : quantités de produits vendues, nombre de client, nombre de commandes prises, avancement des projets,...)	100%	0%	53,3%	46,7%	73,3%	26,7%	0%
- Indicateurs de qualité (ex. : qualité du fonctionnement interne..)	50,6%	49,4%	76,7%	23,3%	33,3%	63,3%	3,4%
- Indicateurs de coût (ex : heures de main d'œuvre, heure machine, matériaux...)	93,3%	6,7%	33,3%	66,7%	80%	16,7%	3,4%
- Indicateurs d'éclairage ou d'environnement (ex : clients, concurrent,...)	20%	80%	83,3%	16,7%	15%	35%	60%
Indicateurs humains (ex : qualités du personnel, satisfaction du personnel ...)	40%	60%	83,3%	16,7%	26,7%	20%	53,3%

(1) pour cette question, également, notre échantillon est réduit à 30 managers car on a pris en compte seulement les utilisateurs des tableaux de bord (directeurs généraux ou de filiales et directeurs financiers) .

En définitive les managers disposent d'information satisfaisant sur les indicateurs financiers, d'activité, de qualité et de coût. Cependant, ils regrettent le manque d'informations sur leurs clients

et concurrencent ainsi que sur leurs personnels dans leurs tableaux de bord. En général, les tableaux de bord disponibles n'intègrent pas des informations sur la qualité ou la satisfaction du personnel. Les managers ont dans ce cas recours à d'autres sources formelles telle que le bilan social. Mais l'information ainsi recueillie est jugée très tardive vu l'importance des délais d'obtention.

Ils s'efforcent de développer des stratégies personnelles de recueil de l'information. Les informations sont souvent glanées au hasard des contacts personnels ou des entretiens téléphoniques. Ces informations sont dispersées et mal organisées. Elles ne sont pas toujours contrôlées et manquent de fiabilité. On note une réelle préoccupation sur ce sujet qui se traduit par des tentatives de formalisation des informations recueillies, par exemple, certains managers demandent à leur contrôleurs de gestion d'intégrer dans les tableaux de bord mensuelles des indications sur la satisfaction et la motivation du personnel. Aussi certains responsables demandent qu'on leur fasse un tableau de bord spécifique pour suivre non seulement le carnet de commandes mais aussi des indicateurs concernant la qualité des relations avec la clientèle.

Conclusion générale

L'analyse des résultats de notre enquête permet de mieux cerner la place des tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion dans le système d'information des managers. Ainsi il apparaît que l'information provenant des tableaux de bord joue un rôle central de pilotage : elle a été les managers dans le diagnostic du passé et la préparation des leviers d'action. On observe néanmoins un partage des rôles, les T.B provenant des services de contrôle de gestion centraux fournissent des informations relativement plus axées sur l'analyse des résultats passés. Ces tableaux de bord du siège permettent de dresser un diagnostic et de situer les performances d'une entité de responsabilité par rapport à celles de l'entreprise dans son ensemble.

Les tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion internes permettent plutôt de situer les responsabilités, anticiper les problèmes et identifier les leviers d'action.

Mais la fonction contrôle de gestion a évolué ! On assiste désormais à l'émergence de contrôle de gestion plus proche des opérationnels. A ce niveau, le contrôleur de gestion devient un consultant,

directement impliqué dans le processus de décision du manager dont il dépend. Il bâtit, conjointement avec le responsable opérationnel, des tableaux de bord plus adaptés. Il construit des indicateurs jugés intéressants. Il assiste le manager dans l'interprétation des chiffres, etc .

Les tableaux de bord fournis par les services de contrôle de gestion se trouvant sur le terrain sont jugés très utiles pour anticiper et identifier des leviers d'action.

Ils sont aussi très favorablement évalués quant à leur degré de fiabilité, de synthèse, de clarté et de prédictivité.

Ainsi les tableaux de bord de gestion sont les outils de pilotage les plus aptes à donner une vision claire, synthétique, fidèle et prédictive de la situation.

Cependant les tableaux de bord, comme principaux outils d'informations et de pilotage issus des services de contrôle de gestion, ne constituent les seules sources d'informations. D'une part, les managers ont recours à de multiples sources informelles d'information. Les réunions, les relations interpersonnelles, etc... constituent des moyens fréquemment employés pour obtenir rapidement des informations sur la situation. D'autre part, les cadres dirigeants ont la possibilité d'élaborer eux mêmes des instruments de pilotage s'ils l'estiment nécessaire. Ils peuvent, par ailleurs s'appuyer sur leurs contrôleurs de gestion en particulier lorsque c'est le cas du directeur général ou directeur financier.

Ces observations conduisent à remettre en question la traditionnelle dichotomie entre les services qui produisent l'information de gestion et ceux qui l'utilisent

Ainsi que nous avons pu le constater, les responsables opérationnels se sentent très concernés par l'information destinée au pilotage de leur entité. Loin d'adopter des attitudes passives, ils développent des stratégies de sélection, de recueil, voire même de construction de l'information.

Ces deux phénomènes - l'attitude active des opérationnels en matière d'information de gestion et le rapprochement des contrôleurs du terrain- convergent pour réduire le cloisonnement traditionnel entre producteurs et utilisateurs de l'information. C'est au travers d'un travail conjoint et d'une

véritable collaboration entre contrôleurs et opérationnels que les entreprises parviendront à se doter de systèmes de pilotage plus performants.

Mais des progrès restent à faire, des capteurs plus orientés vers l'extérieur les clients et les concurrents, doivent être imaginés et construits.

En matière de tableaux de bord, les managers sont tout à fait satisfaits vis à vis de leurs indicateurs financiers, de coût et d'activités. Ils sont moyennement satisfaits sur les indicateurs de qualité. Ils estiment que les sources informelles sont fréquemment utilisées pour avoir ce type d'information.

Cependant l'introduction de démarches qualité contribue à structurer l'information sur le fonctionnement interne.

Dans leur majorité, les managers s'estiment moins bien informés sur leurs clients, concurrents, ainsi que sur leur personnel. Par ailleurs, les managers ont amplement recours à d'autres sources d'information telles que : les contacts directs sur le terrain, les enquêtes de solvabilité (informations sur les clients et les concurrents), les opérations des sondage ponctuelles, des fiches de visite clients établis par les commerciaux, la presse etc

Le bilan social constitue la principale source pour avoir une information structurée, formalisée sur le personnel.

Ainsi, le degré de satisfaction vis à vis de l'information disponible dans les tableaux de bord concernant les indicateurs d'éclairage et humains reste globalement médiocre.

De ce fait, le résultat le plus marquant est le fait que les tableaux de bord disponibles sont plus centrés sur l'axe financier. Néanmoins, des tableaux de bord équilibrés (intégrant des indicateurs financiers ainsi que physiques et humains) sont utiles à mettre en œuvre pour assurer le meilleur pilotage de l'entreprise

Ceci explique bien le fait que les principaux utilisateurs des tableaux de bord sont, seulement les directeurs généraux (ou de filiales) et les directeurs financiers.

Les pistes envisageables de recherche :

Cette étude est élaborée dans le cadre d'un mémoire où la période d'étude est limitée. D'autres recherches plus développées compte tenu du temps imparti pourraient approfondir et consolider cette étude tout en élargissant son champ. Aussi, dans cette étude, on s'est intéressé à cerner la place des tableaux de bord issus des services de contrôle de gestion dans le système d'information des managers. Il serait intéressant d'envisager une autre étude prenant en considération tous les documents de pilotage fournis par la fonction de contrôle de gestion et non pas seulement le tableau de bord.

Ainsi, les résultats présentés ci-dessous montrent la nécessité de poursuivre et développer ces axes de recherche en comprenant mieux comment toutes les informations fournies par la fonction contrôle de gestion sont perçues et utilisées.

Ceci va constituer un enjeu majeur pour légitimer la fonction de contrôle de gestion dans un contexte difficile de réduction des frais généraux.

Bibliographie

Les ouvrages :

- # Algoud Jean Pierre , « Initiation au contrôle de gestion », éditions des presses universitaires de Lyon, 1983.
- # Anthony Robert et Darajan .V.G, “Management control systems”, neuvième édition par Grawhills, 1988.
- # Anthony Robert et Dearden John, “ Management control systems”, text and cases Irwin 1976
- # Anthony Robert , “ La fonction de contrôle de gestion”, édition 1993.
- # Bescos P.L, Mendoza .C et Naubleau.G, « contrôle de gestion et management », Collection Entreprendre, édition Montchrestien, 1991.
- # Bescos P.L, Mendoza .C, « Manager cherche information utile désespérément », l’Harmattan, 1991.
- # Boisert Hugues, « Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée », Collection Mercure, sciences comptables, éditions du renouveau pédagogique, 1991.
- # Henri Bouquin, « Le contrôle de gestion », Collection gestion, Presses universitaires de France, édition 1991.
- # Henri Bouquin, « La comptabilité de gestion », Collection « que sais-je », presses universitaires de France, édition 1997.
- # Galambert Patrice, « Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion : de la mesure de performance à l’intéressement aux résultats », les éditions d’organisation 1991.
- # Gervais Michel, “Le contrôle de gestion”, Cinquième édition, édition Economica, 1994
- # Leclère Didier, « Information et systèmes d’information » , tertiaire n°3, Mars 1988.
- # Lorino Philippe, « Le contrôle de gestion stratégique », édition Nathan1997.
- # Lorino Philippe, « contrôle de gestion et choix stratégique », 6ème édition DUNOD, 1991
- # Lorino Philippe, René Demeestère, Nicolas Mottis, « Contrôle de gestion et pilotage », 2^{ème} édition, Paris édition Nathan 1997.
- # Reix Robert, « Système d’information et management des organisations », 2^{ème} édition, librairie Vuibert, septembre 1998.

✚ Savall Henri, « Méthode des coûts-performance cachés », Eyrolles, 1992.

Les articles :

✚ Ardouin J.L, « Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion », Revue Française de Comptabilité, juin 1994.

✚ Bruns W.J, Mckinnon S.M, « Management information and accounting information : What do managers want ? », Advances in Management Accounting, vol1, 1992.

✚ Bescos P.L, Mendoza .C , « Les managers sont-ils satisfaits de leurs outils d'information et de pilotage ? », Revue Echanges, 1997.

✚ Bouquin Henri et Pesqueux Yvons, « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », comptabilité contrôle- Audit, Mai 1999.

✚ Cannolly.T, « Information processing and decision making in organisations », New direction in organisational behaviour, St Clair press, 1977.

✚ Chenhall R.H, Mia. L, « the usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness », Accounting Organisations and Society, vol 19, n° 1, 1994.

✚ Chiapello et Delmond, « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », Revue française de gestion, janvier février 1994.

✚ Derousseaux Jean et Mangion Claire, « les tableaux de bord de pilotage : principes et mise en œuvre », Revue fiduciaire comptable 170, décembre 1997.

✚ Drucker Peter, « L'information dont un dirigeant a vraiment besoin », l'Expansion Management Review, Juin 1995.

✚ Carla Mendoza, « mettre en place des T.B de gestion », Revue Fiduciaire Comptable N° 242, juillet – août 1998.

✚ Clotilde et Montgolfier, « Pour une approche élargie du système d'information entre le système de données comptables et le système de données extra-comptables », comptabilité et nouvelles technologies, Mai 1993.

- # Henri Bouquin et Yvons Pesqueux, « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », comptabilité contrôle- Audit, Mai 1999.
- # Jones J.W, Mcleod. R, « Making executive information systems more effective », Business Horizons, septembre-october, 1986
- # Jones J.W, Saunders.C, « Temporal sequences in information acquisition for decision making : a focus on source and medium ». Academy of Management Review, vol 15, n°1, 1990.
- # Kaplan R.S, Norton D.P, « The balanced scorecard- measures that drive performance », Harward Business Review, Jannary-February 1992.
- # Keegan. W, « Acquisition of global information », Columbia journal of world business, March-April, 1968.
- # Keegan.W, « Multinational scanning: a study of the information sources utilized by headquarters executives in multinational companies », Administrative Science Quarterly, n°9, 1974.
- # Mascre.V, « Passage du contrôle de gestion au pilotage de la performance », Revue Française de Comptabilité, n°260, octobre 1994.
- # Mendoza Carla, « Mettre en place des T.B de gestion », Revue Fiducière Comptable N° 242, juillet-août 1998.
- # Peaucelle J.L, « A quoi servent les systèmes d'information », Revue française de gestion, novembre –Décembre 1983.
- # Sims.D, « Information systems and constructing problems », Management Decision, vol 30, n°5, 1992.
- # Stocks M.H, Harrell.A, « The impact of an increase in accounting information level on the judgment quality of individuals and groups », Accounting Organisations and Society, vol. 20, n° 7-8, 1995.
- # Taylor.B, Gray.A, Graham.C, « Information: the strategic essential ».Accountancy, november 1992.

