LES TABLEAUX DE BORD STRATEGIQUES : UNE INSTRUMENTATION DU CONTROLE DE GESTION STRATEGIQUE CONCEPTS, INSTRUMENTATION ET ENQUETE

Grégory Wegmann

▶ **To cite this version:**

Grégory Wegmann. LES TABLEAUX DE BORD STRATEGIQUES : UNE INSTRUMENTATION DU CONTROLE DE GESTION STRATEGIQUE CONCEPTS, INSTRUMENTATION ET ENQUETE. 22ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom. halshs-00584660

HAL Id: halshs-00584660
https://shs.hal.science/halshs-00584660

Submitted on 9 Apr 2011

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.

LES TABLEAUX DE BORD STRATEGIQUES : UNE INSTRUMENTATION DU CONTROLE DE GESTION STRATEGIQUE

CONCEPTS, INSTRUMENTATION ET ENQUETE

Grégory WEGMANN

Allocataire-Moniteur

IAE de Paris, Université paris 1-Panthéon-Sorbonne

55, rue Diderot 94300 VINCENNES

Tél. : 01 43 98 96 37 – E-mail : wegmann.iae@univ-paris1.fr

Résumé :

Après avoir expliqué que les développements autour de la notion de Contrôle de Gestion Stratégique sont à l'origine des Tableaux de Bord Stratégiques, nous présenterons les résultats d'une enquête. Celle-ci, constituée d'un volet quantitatif et d'un volet qualitatif, témoignera de l'intérêt des managers français pour de nouvelles approches en contrôle de gestion.

Mots clés. - Contrôle de gestion stratégique, - Tableaux de bord stratégiques - *Balanced Scorecard – Navigator* - Processus interactifs.

Abstract:

After we have explained that the notion of strategic management accounting constitutes the foundation of the Strategic Scorecards, we will present the results of an inquiry. With a quantitative and a qualitative part, It will show the interest of managers for new approaches in management control.

Keywords. -Strategic management accounting - strategic scorecards - Balanced Scorecard - Navigator - Interactive processes.

Dans cette communication, nous allons décrire un modèle générique d'instruments du contrôle de gestion stratégique que nous intitulerons les Tableaux de Bord Stratégiques. Après avoir expliqué que les développements autour des notions de Contrôle Stratégique et de Contrôle de Gestion Stratégique constituent les fondements théoriques d'instruments récents comme le *Balanced Scorecard* ou le Navigator, nous dresserons les caractéristiques des tableaux de bord stratégiques. En particulier nous montrerons que le *Balanced Scorecard* constitue une illustration de la version médiane du contrôle de gestion stratégique, tandis que le navigateur de Skandia constitue une illustration d'une version plus novatrice.

Nous présenterons ensuite les résultats d'une enquête par questionnaire. Cette enquête montrera d'abord l'intérêt porté par des managers français à ce type d'instruments. Une analyse typologique des données récoltées mettra ensuite en évidence cinq catégories de tableaux de bord stratégiques. Puis, des analyses bi-variées entre les variables dépendantes et des variables de contingence nous permettront d'appréhender les caractéristiques des entreprises susceptibles d'utiliser telle ou telle catégorie de tableaux de bord stratégiques. Pour terminer, nous dévoilerons les enseignements d'interviews menées avec des participants à l'enquête par questionnaire.

1. Quels modes d'instrumentation pour le Contrôle de Gestion Stratégique ?

1.1. Présentation du contrôle de gestion stratégique, caractéristiques stratégiques et opérationnelles

De nombreux travaux en contrôle de gestion avaient pris pour habitude de reposer sur l'hypothèse d'une dichotomie entre les processus de management stratégiques, les processus de contrôle de gestion et les processus de contrôle opérationnel (Anthony, 1965). Les concepts de contrôle stratégique (*Strategic Control*) d'une part et de contrôle de gestion stratégique (*Strategic Management Accounting*) et gestion stratégique des coûts (*Strategic Cost Management*) d'autre part ont été développés séparément. Malgré tout, ils renferment la même problématique de recherche à savoir la recherche de cohérence entre les processus sous-jacents au management stratégique et ceux sous-jacent au contrôle de gestion. Le concept de contrôle stratégique a émergé durant les années 1970 (Vancil, 1973 ; Lorange et Scott Morton, 1974 ; Lorange et Vancil, 1976 ; Sarrazin, 1978 ; Schendel et Hofer, 1979 ;

Horovitz, 1979). Les concepts de contrôle de gestion stratégique et de gestion stratégique des coûts sont quant à eux apparus et se sont développés durant les années 1980 (Simmonds, 1981 ; Shank et Govindarajan, 1989 ; Bromwich, 1990). Nous assimilerons les deux types de travaux en parlant de contrôle de gestion stratégique (désormais CGS). Observons néanmoins que les développements sur le thème du contrôle stratégique ont été essentiellement le fait de spécialistes en management stratégique, tandis que les développements en contrôle de gestion stratégique et gestion stratégique des coûts surtout le fait de spécialistes en contrôle de gestion, ce qui explique le caractère plus opérationnel de ces derniers.

Des auteurs français en contrôle de gestion ont évoqué la problématique de l'imbrication des processus stratégiques et de contrôle de gestion, sans cependant en épuiser le contenu. Henri Bouquin (p. 290, 1997) estime à ce titre que " la réflexion sur le contrôle stratégique est encore embryonnaire " et Bouquin et Pesqueux (p. 97, 1999) relèvent en substance que le concept de contrôle de gestion stratégique manque de clarté et que le vocabulaire n'est pas encore fixé. Les recherches, aussi bien théoriques que pratiques sur ces thèmes, s'avèrent donc pertinentes. D'autres auteurs français, comme Lorino (1992) et Teller (1999), ont proposé une réflexion sur ce thème.

En synthèse, quatre façons d'envisager les rapports entre les processus stratégiques et les processus de contrôle de gestion peuvent être distingués (voir tableau 1 plus loin) :

- un rapport de déconnexion, incarné par le contrôle de gestion à logique financière dont les instruments de référence sont le budget et le reporting. Ces outils traditionnels utilisent exclusivement des données financières et se limitent à un horizon temporel d'une année. Au-delà, les outils de planification stratégique prennent le relais.

- Le contrôle de gestion comme aide à la formulation des stratégies (Camillus et Grant, 1980 ; Simmonds, 1981 ; Lorange et al., 1986 ; Bromwich, 1990). Ce CGS version minimaliste procède d'une vision externe à la firme (Teller, p. 91, 1999 ; Arrègle et al., 2000). Les auteurs ayant développé cette version estiment qu'aux budgets, doivent être associés d'autres types de mesures de pilotage. Ils proposent en particulier l'utilisation additionnelle de mesures qualitatives et externes (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990) en définissant trois types de mesures, celles relatives aux produits, celles relatives aux clients et celles relatives à l'environnement concurrentiel.

- Le contrôle de gestion comme aide à la mise en oeuvre des stratégies (Shank et Govindarajan, 1989 ; Wilson, 1995 ; Band et Scanlan, 1995 ; Oldman et Tomkins, 1999). Il s'agit du CGS version médiane (ou fondé sur l'avantage concurrentiel). Les auteurs qui ont développé cette version ont tenté de faire évoluer les instruments traditionnels en proposant

par exemple un processus associant des budgets stratégiques à des budgets opérationnels (Lorange, 1984; Lorange et al., 1986) ou encore un processus de planification à trois cycles, remplaçant le processus traditionnel à deux cycles (Camillus et Grant, p. 375, 1980). Mais la nature contraignante des budgets demeure. Shank et Govindarajan (1989) ont développé une approche plus opérationnelle en proposant de définir des Facteurs Clés de Succès et en utilisant une analyse concurrentielle de l'environnement (Porter, 1985) combinée à une analyse interne des processus (en s'aidant de la méthode des Coûts par Activités). Chez les auteurs français en contrôle de gestion qui font autorité, le contrôle de gestion est présenté comme un outil de mise en oeuvre de la stratégie (Gervais, p. 10, 2000 par exemple). Pour autant, dans les entreprises, ainsi que dans les manuels de gestion, l'instrumentation en contrôle de gestion reste la plupart du temps déconnectée de celle en management stratégique.

- Et le contrôle de gestion comme élément constitutif de la formulation de la stratégie (Simons, 1990 ; Band et Scanlan, 1995 ; Arrègle et al., 2000). Cette approche constitue la version élargie du CGS ou encore le Contrôle de Gestion Intégré (Teller, 1999). Cette formulation représente l'approche la plus novatrice du CGS, mais aussi la plus problématique, puisque peu de développements opérationnels significatifs ont été proposés dans ce cadre. Observons que certains auteurs français qui se sont intéressés à la thématique que nous traitons, ont une conception proche de cette version élargie. Bouquin (p. 69, 1997) défini en substance une approche évoluée du contrôle de gestion, le contrôle de gestion comme mode de gestion des interactions entre la stratégie et les opérations courantes. Cette approche suppose la participation des opérationnels au processus, Bouquin (p. 69, 1997) précisant que le CGS " ..ne désigne pas celui qui intéresse les managers officiellement en charge des choix stratégiques, mais celui qui s'applique aux opérations, en soulignant l'importance d'insuffler le souci de la stratégie aux comportements des opérationnels ". Le tableau 1 juste après associe différents instruments à chacun des types de contrôle de gestion stratégiques proposés.

	Contrôle de gestion stratégique version minimaliste	**Contrôle de gestion stratégique version médiane**	**Contrôle de gestion stratégique version élargie**
Méthodes d'imbrication des processus stratégiques et de contrôle de	Indicateurs stratégiques non financiers relatifs à l'environnement concurrentiel, aux clients et à la qualité des	Budgets stratégiques et opérationnels, planification à 3 cycles ; intégration analyse stratégique, chaîne de	Elaboration des stratégies chemin faisant, valorisation du capital intellectuel

gestion	produits	valeur et facteurs clés de succès	
Outils de contrôle de gestion pouvant être associés	Coûts cibles, *benchmarking* (Bromwich, 1990 ; Demeestère et al., 1997 ; Arrègle et al., p. 151-152, 2000), comptabilité environnementale	Centres de responsabilité, processus et activités ; performance globale ; ABM, Kaizen costing (Shank et Govindarajan, 1989 ; Wilson, 1995)	Outils valorisant les compétences, l'apprentissage et les processus interactifs : modèle interactif (Simons, 1990), processus de reprévision (Ponssard et Tanguy, 1993)
Modes de tableaux de bord stratégiques adéquats (voir plus loin)	Tableaux de Bord Stratégiques Concurrentiels (Moon et Bates, 1993), environnementaux (Epstein et Roy, 1997) et des *Stakeholders* (Atkinson, 1998)	*Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1998)	Tableaux de bord stratégiques du Capital Intellectuel lorsqu'élaborés à partir de processus interactifs

TABLEAU 1
Synthèse relative à l'imbrication des processus stratégiques et de contrôle de gestion

Le CGS version médiane se fonde sur une approche processus de la comptabilité de gestion. Dans le cadre de cette approche, l'entreprise est constituée en structures horizontales, plates et transversales où les activités sont intégrées selon les impératifs du marché. Le développement de la base de processus constitue un vecteur fondamental d'intégration.

De plus, les méthodes ABC (*Activity Based Costing*) et ABM (*Activity Based Management*) peuvent constituer des outils de représentation des bases de compétences. Il s'en déduit la reconnaissance explicite du lien processus-compétences et donc la reconnaissance du fait qu'un outil de CGS, version élargie nécessite une approche par les ressources de la stratégie. En effet, les approches minimalistes et médianes du CGS s'appuient sur des modèles stratégiques qui dissocient les phases d'élaboration des phases de mise en oeuvre de la stratégie et qui privilégient une réflexion stratégique en terme de positionnement stratégique (modèles opportunités-menaces, forces-faiblesses, travaux de Porter, 1985). Différemment, la

version élargie du CGS se fonde sur une prépondérance de l'analyse des ressources internes de l'entreprise sur l'analyse de l'environnement concurrentiel (compétences humaines et organisationnelles : travaux issus du MRC, mouvement des ressources et compétences, Laroche et Nioche, 1998). Cette version se fonde également sur des modèles stratégiques interactifs (Koenig, 1996), chemin-faisant (Avenier, 1997) ou processuels (Mintzberg et Waters, 1985) pour lesquels les phases d'élaboration et de mise en oeuvre sont combinées.
Les réalisations instrumentales qui ont découlé des réflexions en CGS (budgets stratégiques, glissants, processus stratégiques à trois cycles, facteurs clés de succès, etc..) ont eu un impact limité dans les entreprises, jusqu'à l'apparition récente des modèles de tableaux de bord stratégiques.

1.2. Le *Balanced Scorecard*, un instrument du contrôle de gestion stratégique version médiane

Le *Balanced Scorecard* (désormais BSC, Kaplan et Norton, 1998) constitue un exemple de tableau de bord stratégique. La figure 1, synthétise les principales caractéristiques de cet instrument et montre que sur plusieurs aspects, il répond aux caractéristiques d'un outil du CGS. Le lien entre le CGS et le BSC se fonde sur les points suivants :

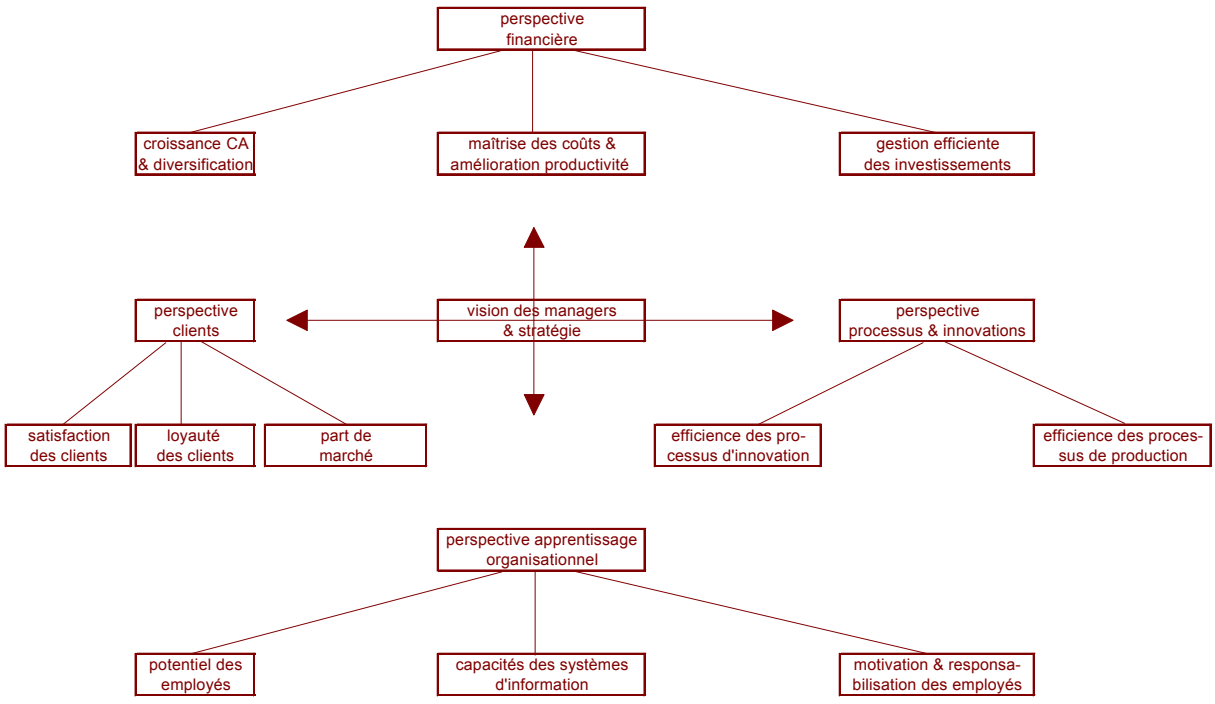

FIGURE 1

Le *Balanced Scorecard* (adapté de Kaplan et Norton, 1998)

- le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel sont imbriqués grâce à une articulation entre des indicateurs stratégiques ou avancés (*leading indicators*) et des indicateurs historiques (*lagging indicators*). Ces indicateurs sont définis dans le cadre d'une approche processus de l'organisation et sont liés suivant une chaîne de causalité.
- Ainsi, le BSC suppose un découpage de l'organisation en processus et en centres de responsabilité, découpage propice aux définitions des indicateurs et des axes stratégiques qui les sous-tendent.
- Il propose enfin une vision globale et multidimensionnelle de la performance en combinant des indicateurs de nature financière, quantitative et qualitative d'une part, et des indicateurs historiques et stratégiques d'autre part.

Toutefois, l'étude approfondie des travaux de Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996, 1998), montre que cet instrument ne répond pas à tous les critères d'appartenance à la version élargie du CGS.

- D'abord, nous avons montré que cette version s'associe à une approche interactive et par les ressources de la stratégie. Si Kaplan et Norton n'excluent pas l'idée d'une adaptation possible de leur instrument à l'approche par les ressources, ils le font de manière succincte, développant plutôt une démarche stratégique classique (du type construire-maintenir-récolter, p. 62-67, 1998).
- Ensuite, Kaplan et Norton laissent supposer qu'ils envisagent la formulation et la mise en œuvre de la stratégie comme deux phases indépendantes. Or, une approche élargie du CGS suppose une conception interactive du management stratégique. Elle suppose une émergence au fil du temps des stratégies.
- Enfin, Kaplan et Norton précisent que la valeur stratégique doit être adossée à la valeur financière. Ils nous expliquent par exemple que les indicateurs de la dimension processus et innovation doivent mettre en avant les processus qui auront la plus grande incidence sur la satisfaction des clients et sur l'atteinte des objectifs financiers. Or, un système de CGS version élargie suppose un adossement de la valeur financière à la valeur stratégique.

En synthèse, la version minimaliste du CGS s'incarne dans les tableaux de bord concurrentiels (programme PIMS : Anderson et Paine, 1978; Moon et Bates, 1993), les tableaux de bord stratégiques " partenariaux " (Atkinson, 1998) et environnementaux (Epstein et Roy, 1997). Le BSC est plus complet que ces derniers puisqu'il tente de proposer une approche équilibrée des dimensions externes et internes de la performance. S'appuyant sur une vision processus de l'entreprise et une démarche stratégique telle que développée par Shank et Govindarajan (1989), nous en déduisons que le BSC est une application de la version médiane du CGS.

1.3. Les Tableaux de Bord stratégiques du Capital Intellectuel : une instrumentation de la version élargie du CGS ?

Les modèles de tableaux de bord du capital intellectuel (Roos et al., 1997, désormais TBCI) constituent une autre illustration des tableaux de bord stratégiques. Le navigateur de Skandia, entreprise d'assurances suédoise, constitue la forme la plus achevée de TBCI (Edvinsson et Malone, 1997). Ces tableaux de bord stratégiques ont été élaborés en s'inspirant du BSC.

Selon leurs concepteurs (Sveiby, 1997; Edvinsson et Malone, 1997), la spécificité de ces instruments tient au fait qu'ils procèdent à une analyse du capital intangible de l'entreprise et qu'ils sont conçus sur la base d'une approche ressources de la stratégie (Roos et Roos, 1997). Le navigateur distingue le capital humain (savoirs, savoir-faire, attitude, comportement et agilité) du capital structurel (organisation et relations avec les partenaires). La proximité entre la typologie de Hall (1993) et celle du navigateur démontre que ce dernier s'inspire bien de la démarche stratégique prônée par le MRC. La figure 2 ci-dessous représente le navigateur tel qu'il est présenté dans les documents de gestion de Skandia.

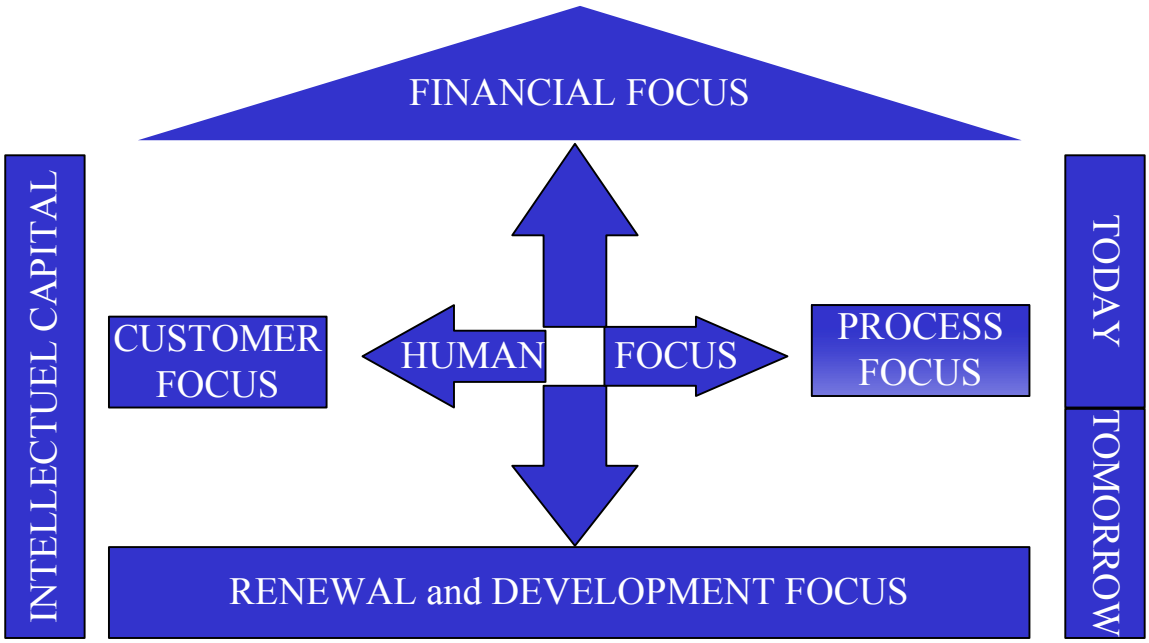

FIGURE 2
Le navigateur de Skandia (Edvinsson et Malone, p. 68, 1997)

Le capital humain du navigateur s'associe aux capacités basées sur les compétences et à celles dépendantes des employés telles que définies par Hall (1993). De même, le capital structurel

s'associe aux capacités basées sur des actifs et indépendantes des employés. Dans l'approche proposée par Grant (1991), le plus important dans la démarche stratégique est la capacité de l'entreprise à intégrer des compétences individuelles. Le navigateur est proche de cette conception. Il tente d'appréhender la transformation d'une partie du capital humain en capital structurel, la valorisation du capital humain et une gestion harmonieuse des interactions entre ces deux formes de capital.

A ce stade, nous avons montré, au travers du navigateur, que les TBCI ont des caractéristiques en accord avec la version élargie du CGS. Mais les différents modèles recensés de TBCI privilégient les dimensions internes de la performance (ressources humaines, technologiques et informationnelles, voir Danish Trade Industry and Development Council, 1997). Certains d'entre eux accordent une place privilégiée aux ressources humaines (le navigateur, mais aussi le tableau de bord stratégique de Telia), tandis que d'autres privilégient les ressources technologiques et informationnelles (comme les TBCI de Carl Bro et Systemic), et enfin d'autres privilégient une perspective combinée (modèle Evita d'ABB et TBCI de Celemi).

Aussi, le caractère équilibré du BSC fait défaut à ces différents modèles. En outre, nous avons montré que l'approche par les ressources doit être appréhendée dans le cadre d'une démarche interactive de la stratégie. Les concepteurs des TBCI n'ont pas développé suffisamment cet aspect. Toutefois, certains éléments laissent à penser que le navigateur fonctionne selon un processus interactif et incrémental (Roy, 1999). Un système intranet (nommé le *Dolphin System*) permet d'alimenter en informations le navigateur d'une façon empirique (les opérationnels alimentent pour partie eux-mêmes le système d'information).

Pour conclure, nous avançons que les TBCI sont des instruments incomplets de la version élargie du CGS. En combinant certains principes du BSC et d'autres des TBCI, nous pouvons envisager un Tableau de Bord Stratégique Intégré qui respecte les principes de la version élargie du contrôle de gestion stratégique. Ainsi, la figure 3 propose une synthèse entre le navigateur tel que proposé dans les documents de synthèse de Skandia (représentation trompeuse car trop assimilable au BSC, comme le confirme Gervais, p. 588, 2000) et le BSC.

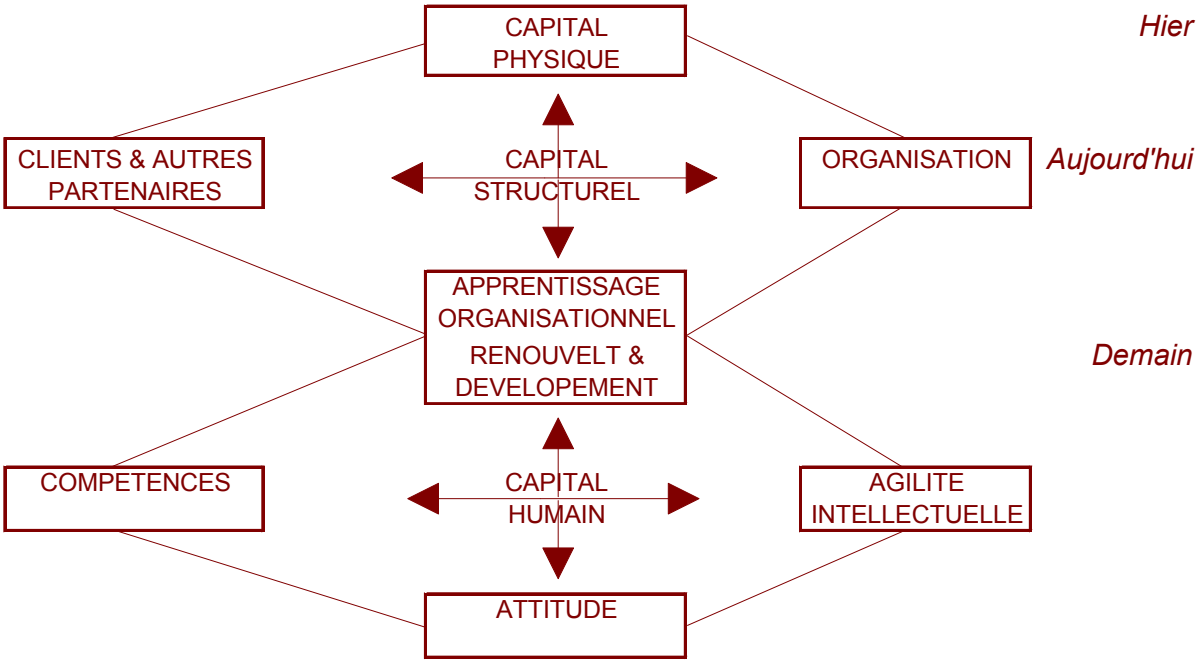

FIGURE 3

Le Tableau de Bord Stratégique Intégré

2. Typologie des tableaux de bord stratégiques et résultats d'une enquête par questionnaire

2.1. Typologie des tableaux de bord stratégiques

La typologie présentée dans le tableau 2 plus loin procède d'un recensement et d'une analyse de travaux ayant abouti à la modélisation de tableaux de bord à vocation stratégique. En étudiant les ressemblances, les différences entre ces divers instruments et les contextes au sein desquels ils ont été élaborés, nous proposons quatre types de tableaux de bord stratégiques discriminés selon six variables. Ces variables se fondent sur des travaux empiriques en contrôle de gestion qui se fondent sur les théories de la contingence (pour une synthèse, Hartmann, 2000). Les six variables retenues sont :

- le degré de complexité des processus technologiques et informationnels (processus simples à complexes, échelle de Likert à 5 niveaux),
- le degré de décentralisation de l'organisation et son caractère bureaucratique ou organique (échelle de même nature),
- les concepteurs des outils du contrôle de gestion (directions générales, directions fonctionnelles ou groupes de projet),
- le degré d'incertitude de l'environnement (échelle de Likert à 5 niveaux),

- le domaine d'activité principal de l'entreprise,
- les caractéristiques de la stratégie de l'entreprise : choix entre des stratégies proactives (valorisation des compétences humaines, des compétences technologiques ou optimisation des processus) ou des stratégies réactives (adaptation à l'environnement concurrentiel, satisfaction des actionnaires ou des partenaires).

Types	Stratégique 1 BSC	Stratégique 2 TBS Externes	Stratégique 3 TBCI centrés sur le capital humain	Stratégique 4 TBCI centrés sur le capital structurel
Profil de la chaîne de valeur et indicateurs types	Classique, dimensions financières & clients privilégiées	Classique & construite à partir des groupes influents	Chaîne de valeur intangible, centrée sur le capital humain	Intangible, centrée sur le capital structurel
Hypothèses concernant les variables retenues	Influence des développements sur le management par la valeur et des modèles anglo-saxons ; processus hiérarchiques privilégiés	Entreprises stratégiquement dépendantes de l'environnement externe ; processus hiérarchiques privilégiés	Entreprises où les compétences des salariés sont stratégiquement déterminantes ; processus interactifs privilégiés	Entreprises où l'efficience des processus technologiques est stratégiquement déterminante ; processus interactifs privilégiés.
Exemples tirés de la littérature	Metro Bank, Rockwater, National Insurance, Kenyon Stores, Pioneer Petroleum, NRO	TBS concurrentiels Banque de Montréal (Atkinson, 1998), TBS environnementaux (Epstein et Roy, 1997)	Telia, PLS Consult, Ramboll, Skandia	Consultus, Systematic Carl Bro

TABLEAU 2
Typologie a priori des tableaux de bord stratégiques

2.2. Les résultats du dépouillement

2.2.1 Les tableaux de bord stratégiques : un instrument utile pour les managers ?

1000 questionnaires ont été envoyés à des grandes entreprises localisées en France, en utilisant le classement publié par L'Expansion. D'abord, les managers ont été interrogés sur l'importance qu'ils accordent aux 24 critères génériques proposés dans le tableau 3 et à

propos de leur niveau de mesure par les outils de contrôle de gestion qu'ils utilisent (échelle de Likert à 5 niveaux). Le choix des critères a été effectué de telle sorte que le BSC et le Navigateur, deux tableaux de bord stratégiques très discriminés, soient représentés de façon égale.

Balanced Scorecard	Navigateur
Dimension clients et parties prenantes 1- satisfaction des clients 2- parts de marché 3- acquisition de nouveaux clients 4- qualité produits et services	**Dimension clients et parties prenantes** 13- image de marque 14- investissements commerciaux 15- valeur future pour les partenaires
Dimension financière 5- chiffre d'affaires 6- gestion des coûts 7- valeur actionnariale	**Dimension financière** 16- valeur dégagée pour les partenaires
Dimension humaine 8- productivité individuelle 9- satisfaction des employés	**Dimension humaine** 17- influence des compétences sur la performance (valeur des compétences) 18- savoirs et savoir-faire 19- formations stratégiques 20- comportement des employés 21- capacités d'innovation
Dimension interne 10- efficacité des processus (production, innovation...) 11- Efficacité des infrastructures 12- investissements en R et D	**Dimension interne** 22- adaptabilité des processus 23- adaptabilité des infrastructures 24- maîtrise des flux d'information

TABLEAU 3
Variables retenues pour le questionnaire

Banques, assurances	Commerce, distribution, biens courants	Industrie traditionnelle	Nouvelle économie (haute technologie, multi-media)
23	24	37	28

TABLEAU 4
Répartition des entreprises répondantes

Contrôle de gestion	Direction financière	Direction générale	Direction stratégique	Ressources humaines	Autres fonctions
37	35	23	3	5	9

TABLEAU 5
Fonction des répondants

Le tableau 6 apporte des premiers éléments de réponse à l'intérêt porté par les managers aux différents critères génériques de performance proposés.

Critères génériques	moyenne mesure	moyenne intérêt porté	Ecart
1- qualité des produits (p)	2,7	4,4	**1,7**
2- capacités d'innovation du personnel (p)	2,4	3,9	**1,5**
3- satisfaction des clients (h)	3	4,4	**1,4**
4- rôle joué par les compétences dans les performances (h)	2,6	4	**1,4**
5- image de marque de l'entreprise (p)	2,6	3,9	**1,3**
6- comportement des employés (p)	2,8	4,1	**1,3**
7- adaptabilité des processus (p)	2,9	4,1	**1,2**
8- savoirs et savoir-faire des employés (p)	2,8	4	**1,2**
9- efficacité des processus (h)	2,9	4	**1,1**
10- maîtrise des flux d'information (p)	3,2	4,2	**1**
11- efficacité des infrastructures (h)	2,9	3,8	0,9
12- investissements commerciaux (p)	3,3	4,1	0,8
13- adaptabilité des infrastructures (p)	2,9	3,7	0,8
14- productivité des employés (h)	3,2	3,8	0,6
15- satisfaction des employés (h)	3,1	3,7	0,6
16- parts de marché (h)	3,5	4	0,5
17- acquisition de nouveaux clients (h)	3,6	4,1	0,5
18- investissements en R et D (p)	3,2	3,7	0,5
19- valeur partenariale passée (h)	2,8	3,3	0,5
20- valeur partenariale future (p)	2,8	3,1	0,3
21- investissements en formations (p)	3,5	3,8	0,3
22- gestion coûts (actifs et autres investissements) (h)	4	4,1	0,1
23- valeur actionnariale (h)	4	4	0
24- chiffre d'affaires (h)	4,8	4	0,8 (-)

TABLEAU 6
Mesure et importance des critères génériques

Ces premiers résultats montrent que seule la dimension financière est jugée bien appréhendée par les outils du contrôle de gestion (chiffre d'affaires, gestion des coûts, valeur actionnariale). Les managers interrogés ne sont semble-t-il pas satisfaits de la façon dont leurs instruments mesurent les autres dimensions. De plus, les managers jugent important que les outils du contrôle de gestion apprécient ces autres dimensions. Les notes attribuées oscillent autour de la note 4 (critère jugé important), les dimensions financières et externes (satisfaction des clients, part de marché, nouveaux clients, qualité des produits et investissements dans les nouveaux produits) étant privilégiées. Ensuite, les décideurs placent la dimension interne (flux d'information, processus), puis la dimension humaine (compétences, comportements, savoirs et savoir-faire). La dimension " sociétale " (ou parties prenantes) apparaît comme moins importante (image de marque, valeur partenariale). Par ailleurs, le calcul des écarts montre l'insatisfaction des managers pour leurs instruments de contrôle de gestion dans leur capacité à mesurer les composantes qualitatives de la performance. Cette première analyse nous montre que des instruments tels que les tableaux de bord stratégiques pourraient répondre aux attentes des managers, insatisfaits de leurs outils actuels.

2.2.2 Analyse factorielle des variables dépendantes

Avant de procéder à une analyse approfondie, nous avons transformé nos données pour que, comme le suggèrent Hair et al. (1998), leur distribution ne perturbe pas l'interprétation. Après transformation, les tests d'asymétrie et de Kurtosis s'avèrent satisfaisants ($-2{,}58<z<2{,}58$). Une analyse factorielle en composantes principales, confirmée par une classification hiérarchique ascendante sur les variables (méthode de Ward) suggèrent que les 24 variables dépendantes proposées soient spécifiques. Leur réduction nous ferait donc courir le risque de passer à côté d'observations importantes.

L'analyse factorielle nous permet néanmoins de tirer quelques enseignements. La distinction, suggérée dans cette étude ainsi que par de nombreux auteurs, entre les indices de mesure historiques (principalement empruntés au BSC) et les indices de mesure prospectifs, est légitimée par l'analyse factorielle. Les deux types d'indicateurs sont en effet très faiblement associés. Les indices de la dimension humaine sont les plus corrélés, à l'exception de l'indice de productivité individuelle (caractère quantitatif), ce qui révèle la difficulté pour les managers à concevoir des mesures pour des critères qualitatifs. Enfin, cette analyse suggère l'existence d'un lien entre les indices de la dimension humaine et ceux de la dimension clients et parties prenantes.

2.2.3 Les résultats de l'analyse typologique : des différences par rapport à la typologie a priori

Nous avons ensuite procédé à une classification hiérarchique ascendante de façon à déterminer différentes catégories de tableaux de bord stratégiques. De multiples méthodes étant proposées par le logiciel utilisé (SPSS), une analyse discriminante (test du Chi-deux) a été effectuée entre les catégories issues des différentes méthodes de classification hiérarchiques et les variables dépendantes. La méthode de Ward a ainsi été jugée comme la plus pertinente, les tests du chi-deux étant tous significatifs, sauf pour la variable " satisfaction des clients ", qui sera donc écartée de l'analyse typologique, comme le conseillent Hair et al. (1998).

Par ailleurs, le faible nombre d'itérations suggère la pertinence de la méthode, ainsi que l'absence de données isolées lorsque l'on observe le dendogramme. Le tableau 7 permet de caractériser chacun des six groupes obtenus grâce à l'examen des moyennes des 23 variables retenues.

Variables dépendantes	groupe 1	groupe 2	groupe 3	groupe 4	groupe5	groupe6
2- part de marché	4,6	4,3	3,6	3,5	4,4	3,2
3- nouveaux clients	4,6	4,5	4,1	3,5	3,6	4,5
4- qualité produits	4,4	4,8	4,7	4,0	3,9	4,7
5- chiffre d'affaires	4,3	4,4	4,0	3,7	4,2	4,2
6- gestion des coûts	3,9	4,4	4,5	3,6	4,9	3,3
7- valeur actionnaire	3,3	4,5	4,8	3,9	3,8	3,9
8- productivité individuelle	3,7	4,0	4,5	3,0	3,5	3,7
9- satisfaction des salariés	3,5	4,5	3,7	3,0	3,2	3,7
10- efficacité processus	4,1	4,6	4,4	3,3	4,0	3,5
11- efficacité infrastructures	4,0	4,1	3,9	2,9	4,3	3,8
12- recherche et développt	3,5	4,6	3,3	2,9	4,5	4,3
13- image de marque	3,8	4,4	3,7	3,6	3,7	4,5
14- invest. Commerciaux	4,1	4,7	4,1	3,5	4,2	3,9
15- valeur parten. Future	3,1	3,9	3,0	2,4	3,2	3,6
16- valeur parten. Passée	3,2	4,2	3,8	2,4	3,1	2,9
17- valeur compétences	4,4	4,5	4,0	3,1	3,2	4,5
18- savoirs et savoir-faire	3,9	4,4	4,0	3,3	3,0	5,0
19- formations stratégiques	3,9	4,4	3,9	3,0	3,2	4,7
20- comportement	4,1	4,7	4,2	3,2	3,6	4,8
21- capacités d'innovation	3,9	4,6	3,6	2,9	3,9	4,7
22- adaptation processus	3,3	4,0	3,9	3,0	4,5	4,7

23- adaptation infrastructures	3,7	4,6	4,4	3,0	4,7	4,7
24- flux d'information	4,3	4,6	4,5	3,1	4,4	4,8

TABLEAU 7
Caractéristiques des six catégories d'entreprises discriminées

Comme le proposent Hair et al. (1998), afin de confirmer la pertinence de l'analyse hiérarchique, nous avons procédé à une analyse non hiérarchique qui met en évidence six catégories aux dimensions et caractéristiques équivalentes. Les six catégories d'entreprises proposées mettent en évidence 5 classes d'entreprises intéressées par les tableaux de bord stratégiques et 1 classe d'entreprises non intéressées par ce type d'instruments.

- Dans le premier groupe, les dimensions externes et internes sont combinées. Nous nommons ce type les " Tableaux de Bord Stratégiques Mixtes ". S'agissant de la dimension externe, certaines entreprises mettront l'accent sur une approche concurrentielle (données relatives à la concurrence, la clientèle et la qualité des produits), d'autres sur la gestion des différentes parties prenantes de l'entreprise (approche *stakeholders*), et d'autres sur la gestion de l'environnement. Ce type a été adopté par exemple par ABB, Sparbanken (banque suédoise) et WM Data (entreprise suédoise de conseil) (voir Mouritsen et al., 2000a, 2000b, 2000c).

- Dans le second groupe, tous les critères sont importants. Nous nommons ce type les " Tableaux de Bord Stratégiques Intégrés " parce qu'il combine les caractéristiques du BSC et du Navigateur. Au niveau de l'enquête, cette classe n'est pas pertinente puisqu'elle regroupe un nombre important de répondants ayant eu tendance à surestimer l'intérêt qu'il accordaient à l'ensemble des critères proposés.

- Dans le troisième groupe, nous observons le profil du BSC.

- Le quatrième groupe concerne les entreprises qui ne sont pas intéressées par les tableaux de bord stratégiques.

- Dans le cinquième groupe, les indicateurs du capital structurel sont privilégiés. Nous nommons ce type les " tableaux de bord stratégiques du capital structurel ". Ce type de tableau de bord stratégique a par exemple été adopté par l'entreprise suédoise Consultus et les entreprises danoises Systematic et Carl Bro.

- Dans le sixième groupe, les critères du capital humain sont privilégiés. Nous appelons ce type les " tableaux de bord stratégiques du capital humain ". Les entreprises danoises PLS Consult et Ramboll, l'entreprise suédoise Telia et l'aviation civile suédoise ont adopté ce type (Danish Trade and Industry Development Council, 1997).

La classe 1 confirme le rôle du lien entre les dimensions compétences internes et clients suggéré par l'analyse factorielle, et non envisagé dans la typologie a priori.

2.2.4 La description des classes d'entreprises

Nous avons enfin tenté de déterminer si certaines variables de contingence (variables indépendantes) diffèrent significativement d'une classe à l'autre. Les tests du Chi-deux de Pearson proposés par le tableau 8 nous montrent que :

- la complexité des processus et la stratégie de maximisation de la valeur actionnariale sont les variables de contingence les plus significatives,
- et que le domaine d'activité, les concepteurs des instruments, la stratégie de valorisation des compétences humaines et la stratégie de valorisation des compétences technologiques sont des variables de contingence significatives.

Variables de contingence	Chi deux	Signification
Domaine d'activité	**2,724**	**0,024**
Complexité des processus	**3,456**	**0,007**
Nature de la structure	1,864	0,110
Concepteurs des outils	**3,068**	**0,013**
Incertitude de l'environnement	0,690	0,632
Strat. Valorisation ress. humaines	**2,455**	**0,039**
Stratégie d'adaptation aux évolutions	1,090	0,371
Stratégie de satisfaction des partenaires	1,885	0,105
Strat. Valorisation compétences techno.	**2,740**	**0,024**
Stratégie d'optimisation des processus	0,059	0,448
Strat. Max. valeur actionnariale	**4,273**	**0,002**

TABLEAU 8
Variables de contingence

Le tableau 9 décrit les caractéristiques des six classes discriminées et cite quelques entreprises ayant répondu à notre questionnaire.

- Classe 1 : les entreprises intéressées par les tableaux de bord stratégiques mixtes disent concevoir leurs outils du contrôle de gestion essentiellement au niveau de la direction financière, du contrôle de gestion, et de la direction générale. Les processus technologiques et informationnels de ces entreprises sont jugés complexes. Par ailleurs, ces entreprises appartiennent aux quatre secteurs d'activités envisagés dans l'enquête. Ce modèle de tableaux de bord stratégiques n'a pas été proposé par la typologie a priori. Il combine des

caractéristiques du BSC et des tableaux de bord externes. Ce modèle ne semble pas par ailleurs pouvoir être rattaché à une démarche stratégique spécifique (réactive ou proactive).

- Classe 2 : les entreprises intéressées par les tableaux de bord intégrés se caractérisent principalement par des processus technologiques et informationnels très complexes. Elles appartiennent en priorité aux secteurs de l'industrie traditionnelle (12 entreprises), puis aux secteurs de la nouvelle économie (7 entreprises).
- Classe 3 : les entreprises intéressées par les BSC se caractérisent par une attention particulière portée à une stratégie de maximisation de la valeur pour l'actionnaire, et en arrière plan par une stratégie réactive (adaptation à l'environnement). Ces entreprises appartiennent principalement aux secteurs de la nouvelle économie (6 entreprises) et de l'industrie traditionnelle (6 entreprises).
- Classe 4 : les entreprises non intéressées par les tableaux de bord stratégiques se caractérisent principalement par des processus technologiques et informationnels simples. Elles appartiennent essentiellement aux secteurs des banques et assurances (7entreprises) et des produits de consommation courante.
- Classe 5 : les entreprises intéressées par les tableaux de bord stratégiques du capital structurel se caractérisent par un rôle privilégié accordé aux équipes projets pour la conception des outils du contrôle de gestion et par une stratégie de valorisation des compétences technologiques (stratégie proactive).
- Classe 6 : les entreprises intéressées par les tableaux de bord du capital humain se situent dans le domaine de la nouvelle économie, privilégient une approche projet de la conception des outils de gestion et une stratégie de valorisation des compétences humaines.

Les tests statistiques (confirmés par une analyse de corrélation de Pearson) montrent que les autres variables de contingence ne discriminent pas de façon significative les six catégories d'entreprises proposées. Observons que la qualité du répondant (directeur général, directeur financier ou du contrôle de gestion) n'a pas d'incidence significative sur la catégorie à laquelle se rattache l'entreprise de celui-ci.

Observons que les expériences achevées d'implémentation de TBCI se limitent essentiellement à des entreprises scandinaves, le cas français de GrandVision constituant une exception.

Types	Taille	Critères privilégiés	Caractéristiques des entreprises	Exemples issus de l'enquête

Tableaux de Bord Stratégiques Mixtes 3 profils possibles	24 entreprises	Critères combinés relatifs à l'environnement concurrentiel et aux processus internes	Processus complexes & conception par les directions générales et financières	Version concurrentielle : Sommer Allibert, SCI habitat, Marmara, Giraud
Tableaux de Bord Stratégiques Intégrés	17 entreprises	Les 24 critères sont jugés importants	Processus technologiques très complexes, traditionnelle et nouvelle économie	Modèle théorique complet
Balanced Scorecard	34 entreprises	Dimension financière, puis clients	Stratégie de maximisation de la valeur actionnariale, nouvelle éco. & indus. trad.	NCR Europe et France (en place), Valéo, Maif (en cours)
Rejet des tableaux de bord stratégiques	13 entreprises	Critères financiers uniquement	Processus simples, banques, assurances, biens de consommation courants	Tréfimétaux
Tableaux de Bord Stratégiques du Capital Structurel	14 entreprises	Critères qualitatifs concernant l'organisation (processus, technologie..)	Groupes de projet, valorisation des compétences technologiques	GrandVision (en place)
Tableaux de Bord Stratégiques du Capital Humain	7 entreprises	Critères qualitatifs concernant le capital humain	Nouvelle économie, groupes de projet, valorisation des compétences humaines	GrandVision (en place), La Poste (en cours), Scor (en cours)

TABLEAU 9
Typologie finale des Tableaux de Bord Stratégiques

3. Les résultats d'une démarche qualitative complémentaire

Afin de compléter les résultats issus de l'enquête par questionnaire et en particulier afin d'aborder des questions relatives aux dynamiques organisationnelles, nous avons procédé à une vingtaine d'entretiens de managers ayant répondu au questionnaire.

3.1 Les dynamiques organisationnelles sous-jacentes à la mise en place de tableaux de bord stratégiques

S'agissant des questions relatives aux modes d'implémentation des outils de gestion, les chercheurs en théorie des organisations nous montrent qu'il existe, à côté des modes traditionnels normatifs de conception et de mise en oeuvre, des modes interactifs plus novateurs, qui seraient adaptés à des démarches " d'exploration du nouveau " (Moisdon, 1997). Vaivio par exemple (1999) démontre empiriquement, en s'appuyant sur quatre études de cas, que l'association de processus informels et incrémentaux aux processus formels et dirigistes plus traditionnels, favorise l'acceptation et l'appropriation par les acteurs de l'organisation des nouveaux outils de gestion, ainsi que leur généralisation. Dans le même ordre d'idées, David (1998) nous montre que le changement organisationnel ne recouvre pas uniquement une évolution au niveau des connaissances manipulées, mais également au niveau des relations entre les acteurs (notion d' " innovations mixtes ").

Plusieurs travaux anglo-saxons ont montré les inconvénients liés à une non participation des acteurs aux processus budgétaires. Chris Argyris (1952) a mis en évidence l'influence négative des budgets sur les relations de travail tandis que Cyert et March (1963) ont introduit le concept de " *slack* organisationnel " (formulation par les managers de demandes volontairement excessives ou sous-estimation des capacités productives). Les nombreux travaux relatifs au thème de la participation lors de l'élaboration des budgets sont souvent associés à ceux relatifs à la motivation. Naro (p. 53, 1999) explique que la participation permettrait ainsi de résoudre les problèmes induits par les effets négatifs de styles de management budgétaire trop contraignants, qu'elle réduirait la tendance à créer du *slack* budgétaire et qu'elle renforcerait la motivation. Or, les budgets sont une routine lourde qui induit une absence de prise de risque de la part des acteurs. La conformité à l'objectif étant le critère de bonne performance, tout le monde a intérêt à afficher des objectifs qui seront atteints.

Ces réflexions sont transposables aux démarches de planification stratégique et aux processus sous-jacents aux tableaux de bord stratégiques. En étudiant sur ce point les travaux de Kaplan et Norton (1998), la démarche managériale qu'ils suggèrent s'avère peu innovante, relevant d'un processus d'élaboration verticale et emprisonnée par une modélisation trop rigide (Ponssard et Saulpic, p. 4, 1999). Toutefois, il convient de préciser que si un outil de gestion tel que le BSC n'est pas neutre, il n'est pas non plus si déterminant qu'il ne conviendrait qu'à un mode de conception. Aussi, nous considérons qu'un modèle de tableau de bord stratégique

(quel que soit son type) peut, selon les circonstances, être bâti selon un mode normatif ou selon un mode interactif. Nous observerons toutefois qu'un modèle comme le navigateur sera plus facilement associé à un mode de conception interactif, ne serait ce qu'en vertu du type d'indicateurs qu'il privilégie (indicateurs relatifs aux ressources intangibles). Cela n'enlève cependant pas la possibilité au BSC par exemple d'adopter un mode de conception interactif, ni à des modèles hybrides d'osciller entre les deux modes. Or, d'après Prendergast (2000), les problèmes comportementaux liés à l'implémentation des budgets risquent de refaire surface lors de l'implémentation des tableaux de bord stratégiques lorsque ces deux outils sont combinés ou lorsque les tableaux de bord stratégiques sont conçus selon une démarche *top-down*. Pour autant, un modèle tel que le BSC est davantage adapté à un mode de conception interactif que le budget. Les données non financières favorisent par ailleurs des approches managériales participatives. De part leur caractère subjectif et contingent, elles incitent à un mode de sélection interactif des critères de performance (les acteurs opérationnels permettent d'apprécier de façon fine l'impact des décisions stratégiques).

Constatons enfin que le navigateur a été bâti d'une façon plus interactive que les BSC. Sofie Roy (1998) retrace l'élaboration du navigateur en suivant plus particulièrement la mise en place de l'outil intranet, censé l'alimenter en indicateurs. Le *Dolphin System* semble en effet donner au navigateur plus de réactivité et engendrer un meilleur dialogue entre les niveaux intermédiaires et la direction générale quant au choix des indicateurs pertinents. D'où le constat que le mode d'élaboration des instruments de gestion est davantage lié à une culture managériale qu'aux spécificités des outils mis en place. Preuve en est que les entreprises scandinaves qui se sont appuyées sur le modèle du BSC plutôt que sur celui du navigateur privilégient malgré tout un mode d'élaboration et de fonctionnement interactif.

3.2 Les résultats d'un prolongement qualitatif de notre enquête

En partie en référence à ces questions relatives aux dynamiques organisationnelles nous avons donc prolongé notre enquête en procédant à des interviews de managers ayant répondu au questionnaire. Le tableau 10 présente de façon synthétique les résultats principaux de la plupart des entretiens qui ont été conduit. Ces résultats font apparaître quatre catégories d'entreprises relativement aux questions combinées du contrôle de gestion stratégique et des dynamiques organisationnelles.

- La première catégorie regroupe des entreprises qui adoptent des systèmes de contrôle de gestion traditionnels et qui ont tendance à privilégier des modes d'implémentation et de fonctionnement traditionnels des outils de gestion (processus exclusivement formels et

hiérarchiques). Chez les entreprises appartenant à cette catégorie, des évolutions sont souvent en cours dans le sens d'une approche stratégique du contrôle de gestion et d'une intégration de mesures non financières (liées à la qualité notamment). Différemment, à la CNP, des projets regroupant une pluralité d'intervenants à propos de la conception de business plans pour des nouveaux produits commencent à être initiés.

- La seconde catégorie regroupe des entreprises qui adoptent des systèmes de contrôle de gestion stratégiques et qui ont tendance à privilégier des modes d'implémentation et de fonctionnement traditionnels des outils de gestion. Observons que les entreprises de ce groupe privilégient les préconisations du contrôle stratégique (articulation plans/budgets) ainsi que des préconisations formulées dans le cadre des versions minimalistes et médianes du CGS (BSC, démarches qualité, *benchmarking*, etc..). C'est le cas par exemple de NCR (implémentation du BSC) entreprise où l'influence anglo-saxonne est prégnante. A la Maif, le département stratégie pilote, avec le soutien du contrôle de gestion et avec les conseils d'un consultant, un projet d'implémentation de tableaux de bord stratégiques. Si le modèle du BSC a été retenu, les participants au projet souhaitent développer des dimensions stratégiques très spécifiques (en rapport par exemple aux caractéristiques du milieu mutualiste). En outre, si une démarche d'implémentation formelle et hiérarchique est pour l'instant en oeuvre, les responsables ont néanmoins conscience de l'intérêt des approches expérimentales et de la remontée d'informations. Chez Renault Crédit International, les dirigeants ont tenté et tentent de faire évoluer les systèmes de contrôle de gestion et de planification stratégique de façon formelle (avec l'aide d'un consultant externe notamment). Les difficultés qui sont apparues semblent être liées à ce mode de gestion du changement.

- La troisième catégorie, plus réduite, regroupe des entreprises qui adoptent des systèmes de contrôle de gestion classiques mais qui ont tendance à évoluer vers des modes de conception et de management plus novateurs. Ces caractéristiques, observées chez Peugeot Citroën et Vincy BTP renvoient à une situation transitoire. Il nous semble en effet que les systèmes de contrôle de gestion évolueront sous l'influence des changements de dynamiques organisationnelles. Chez Peugeot-Citroën, une approche projets relative à l'activité des contrôleurs de gestion est développée (pilotage de projets relatifs à la conception de nouveaux véhicules) ainsi que des processus budgétaires dits de reprévisions.

- La quatrième catégorie regroupe enfin des entreprises qui adoptent, à des niveaux variés, des systèmes de contrôle de gestion stratégiques et qui évoluent vers des modes de conception et de management novateurs. Selon le directeur du contrôle de gestion de Bayer, pour articuler les dimensions stratégiques et opérationnelles, il convient que le système d'information soit "

partagé ", " transversal " et qu'il permette une définition claire des objectifs. A Sommer Allibert, l'orientation contrôle de gestion stratégique s'est imposée de façon informelle et incrémentale et la méthode des budgets glissants est utilisée. Chez Axa, une approche projets relative à l'activité des contrôleurs de gestion est favorisée (par exemple, projet visant à piloter le niveau de fidélisation de la clientèle). En outre, un besoin de davantage de réactivité est exprimé par plusieurs managers, d'où la volonté par exemple de proposer des reporting anticipés. GrandVision et Radiall ont les profils les plus novateurs avec pour la première entreprise la prise en compte des modèles et démarches scandinaves et pour la seconde le déploiement d'un mode de management participatif.

Dynamique organisationelle et mode de contrôle de gestion	Entreprises enquêtées	Caractéristiques
Systèmes de contrôle de gestion classique associé à une démarche managériale traditionnelle	1- Marmara (voyagiste) 2- France Télécom Mobiles (unité op.) 3- Tréfimétaux 4- CNP	- Evolutions en cours (indicateurs qualité) - Démarche ABC, données non financières internes - Indicateurs qualité (ISO 9000 et 14001) - CG récent, orientation externe, évolution vers démarches projets en cours
Systèmes de contrôle de gestion stratégiques avec démarches managériales traditionnelles	5- NCR Europe et France 6- Renault Crédit Intal 7- Valéo 8- SCI Habitat 9- Maif 10- Bruneau (VPC)	- BSC, dimension qualité privilégiée - Articulation plans 10/plans 3 ans - Qualité totale, données non financières - *Benchmarking*, système OLAP - Implémentation BSC en cours - Articulation plans 3 ans/budgets et indicateurs non financiers externes
Systèmes de contrôle de gestion classiques associés à des démarches participatives	11- Peugeot-Citroën 12- Vincy BTP	- Recherche de réactivité (reprévisions), approche projets du contrôle - approche projets du contrôle
Systèmes de contrôle de gestion stratégiques associés à des démarches participatives	13- La Poste (département RH) 14- GrandVision 15- Sommer Allibert 16- Radiall 17- Axa	- BSC avec un mode d'élaboration interactif - Tableaux de bord du capital intellectuel - Budgets glissants, *benchmarking* - Indicateurs clients, qualité, délais, management interactif et par projets - Approche projets, modèle TBS, données externes

TABLEAU 10
Synthèse des entretiens

Observons enfin que les projets confiés à des managers ressources humaines (La Poste, GrandVision, SCOR) se déroulent davantage selon un mode interactif. C'est le cas par

exemple de GrandVision, entreprise au sein de laquelle le département des ressources humaines a piloté avec succès la mise en place d'un tableau de bord du capital intellectuel, tandis que le département contrôle de gestion tente d'implémenter un mode de contrôle de gestion stratégique version externe. Le responsable du contrôle de gestion de SCI Habitat avance à ce sujet deux raisons majeures à la difficulté qu'il y a à articuler les dimensions stratégiques et opérationnelles : le manque d'adhésion des opérationnels aux différents projets proposés, et le manque d'adhésion de la direction générale. Ce témoignage va dans le sens de l'efficacité de l'association de processus formels et informels, révolutionnaires et incrémentaux, lors de phases de changements organisationnels. D'une façon générale, les managers des ressources humaines semblent plus sensibles à ces modes d'implémentation, ce qui explique peut-être la raison pour laquelle nous avons observé, dans certains cas, que c'est vers eux que se tourne la direction générale lorsqu'il s'agit de mettre en place des outils de pilotage centrés sur des dimensions intangibles.

Conclusion

Cette communication a été l'occasion de développer les concepts de contrôle stratégique et de contrôle de gestion stratégique et de présenter des applications instrumentales de ces modes de contrôle de gestion (les tableaux de bord stratégiques). Après avoir proposé un modèle générique d'instruments du contrôle de gestion stratégique et une typologie a priori, nous avons testé par questionnaire l'intérêt des managers pour ce type d'outils ainsi que la typologie a priori.

Les résultats du questionnaire montrent que les managers portent de l'intérêt à une meilleure articulation du management stratégique et du contrôle de gestion, sollicitant à cette fin des instruments qui permettent d'associer aux critères de performance traditionnels des critères prospectifs et non financiers. Toutefois, les entretiens ont montré que les managers français ne semblent pas encore prêts dans leur majorité à promouvoir des modes de management participatifs.

Le travail proposé renferme des problématiques qui mériteraient d'être étudiées. Par exemple, les tableaux de bord stratégiques ne résolvent pas les problèmes relatifs à l'harmonisation au niveau global de processus initiés au niveau local. D'autre part, le pilotage par la subjectivité sous-jacent aux tableaux de bord stratégiques laisse entrevoir certains dangers liés au

développement de la logique compétence et à une mise à disposition de l'employeur de la subjectivité du salarié.

Bibliographie

Anderson C.R. et Paine F.T. (1978), " PIMS: A Reexamination ", *The Academy of Management Review*, vol. 3, n° 3, p. 602-610.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: a framework for analysis*, Cambridge: Harvard University Press.

Argyris C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, The Controllership Foundation, Ithaca, New York.

Arrègle J.L. et al. (2000), *Les Nouvelles Approches de la Gestion des Organisations*, Economica.

Atkinson A. (1998), " Strategic Performance Measurement and Incentive Compensation ", *Sloan Management Review*, spring, pp. 25-33.

Avenier M.J. (1997), *La Stratégie Chemin-Faisant*, Paris, Economica.

Boissin J.P. *et al*. (1999), " La structuration de la recherche francophone en stratégie : une analyse bibliographique ", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, pp. 63-85.

Bromwich M. (1990), " The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, pp. 127-146.

Bounfour A. (2000), " La valeur dynamique du capital immatériel " , *Revue Française de Gestion*, n° 130, sept-oct, pp. 111-124.

Bouquin H. (1999), " Contrôle et stratégie " *Cahiers de recherche du CREFIGE*, Université Paris 9-Dauphine.

Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), " Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline ", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, p. 93-105, mai.

Bouquin H. (1997), *Le Contrôle de Gestion*, PUF, 3ème édition, Paris.

Camillus J. and Grant J. (1980), " Operational planning: the integration of programming and budgeting ", *Academy of Management Review*, vol. 5, n° 3, pp. 369-379.

Cyert R.M. et March J.G. (1963), *A Behavioural Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Hemel Hempstead.

Danish Trade Industry and Development Council (1997), *Intellectual Capital Accounts - Reporting and managing intellectual capital*, memorandum (http://www.efs.dk/icaccounts), mai.

David A. (1998), " Outil de gestion et dynamique du changement ", *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 44-59.

Demeestère R. *et al.* (1997), *Contrôle de gestion et pilotage*, Paris, Nathan.

Edvinsson L. and Malone, M.S. (1997), *Intellectual Capital, Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*, New York, HarperBusiness.

Epstein M.J. et Roy M.J. (1997), " Environmental management to improve corporate profitability ", *Journal of Cost Management*, novembre-décembre, p. 26-34.

Gervais M. (2000), *Contrôle de Gestion*, 7ème édition, Economica, Gestion, Paris.

Grant R. (1991), " The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation ", *California Management Review*, vol. 33, n° 3, pp. 114-135.

Hair J.F. *et al*. (1998), *Multivariate Data Analysis*, 5th ed., Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.

Hall R. (1993), " A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage ", *Strategic Management Journal*, vol. 14, pp. 607-618.

Hamel G. and Prahalad C.K. (1994), *Competing for the future*, Boston [Mass.], Harvard Business School Press.

Hartmann F.G. (2000), " The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4/5, pp. 451-482.

Horovitz J. (1979), " Strategic Control: a new task for top management ", *Long Range Planning*, vol. 12, pp. 2-7.

Johnson T.H. and Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.

Kaplan R.S. and Norton D.P. (1992), " The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance ", *Harvard Business Review*, jan-feb, pp. 71-79.

Kaplan R.S. and Norton D.P. (1993), " Putting the Balanced Scorecard to Work ", *Harvard Business Review*, sept-oct, pp. 134-147.

Kaplan R.S. and Norton D.P. (1996a), " Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System ", *Harvard Business Review*, jan-feb, pp. 75-85.

Kaplan R.S. and Norton D.P. (1996b), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA., Harvard Business School Press.

Koenig G. (1996), *Management Stratégique, Paradoxes, Interactions et Apprentissages*, Paris, Nathan.

Laroche H. and Nioche J.P. (eds) (1998), *Repenser la stratégie, fondements et perspectives*, Paris, Vuibert.

Lauriol J. (1999), " La stratégie et ses représentations dans les ouvrages de langue française (1990-1996) ", *Economie et Sociétés, série Sciences de Gestion*, vol. 26/27, n° 6/7, pp. 81-106.

Lorange P. and Scott Morton M.S. (1974), " A framework for Management Control Systems ", Sloan Management Review, vol. 16, n° 1, pp. 41-56.

Lorange P. and Vancil F. (1976), " How to design a strategic planning system ", *Harvard Business Review*, sept-oct, pp. 75-81.

Lorange P. (1984), " Strategic Control: some issues in making it operationnally useful ", in Boyden R. (eds), *Competitive Strategic Management*, Englewood: Prentice Hall, pp. 247-271.

Lorange P. *et al.* (1986), *Strategic Control*, St Paul MN, West Pub Co.

Lorino Ph. (1992), *Le Contrôle de Gestion Stratégique - La gestion par les activités*, Dunod, Paris.

Mintzberg H. and Waters J.A. (1985), " Of Strategies, Deliberate and Emergent ", *Strategic Management Journal*, vol. 6, n° 3, pp. 257-272.

Moisdon J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan, Paris.

Moon P. and Bates K. (1993), " Core analysis in strategic performance appraisal ", *Management Accounting Research*, vol. 4, n° 2, pp. 139-153.

Morin E. and Lemoigne J.L. (1999), *L'Intelligence de la Complexité*, Paris, L'Harmattan.

Mouritsen J. *et al.* (2000a), " Constructing Intellectual Capital Statements ", *23th Annual Congress of the European Accounting Association*, april, Munich.

Mouritsen J. *et al.* (2000b), " Toward a Framework for Intellectual Capital Reporting: Digits, Models and Management Arenas ", *23th Annual Congress of the European Accounting Association*, april, Munich.

Mouritsen J. *et al.* (2000c), " Intellectual Capital Statements and Knowledge Management: Measuring, Reporting, Acting ", *23th Annual Congress of the European Accounting Association*, april, Munich.

Naro G. (1999), " Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines : perspectives de recherche ", *Economies et Sociétés, série Sciences de Gestion*, n° 26/27, p. 527-555.

Newman W.H. (1975), *Constructive Control - Design and Use of Control Systems*, London, Prentice-Hall Int.

Oldman A. and Tomkins C. (1999), *Cost management and its interplay with business strategy and context*, Brookfield, VT, Ashgate.

Porter M. (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York, Free Press.

Ponssard J.P. et Saulpic O. (1999), " Une reformulation de l'approche dite du *Balanced Scorecard* ", *cahier de recherche du Laboratoire d'Econométrie de l'Ecole Polytechnique*, juin.

Ponssard J.P. et Tanguy H. (1993), " Planning in firms as an interactive process ", *Theory and Decision*, vol. 34, p. 139-159.

Prendergast P. (2000), " Budgets hit back ", *Management Accounting*, p. 14-16, january.

Roos G. and Roos J. (1997), " Measuring your Company's Intellectual Performance ", *Long Range Planning*, vol. 30, n° 3, pp. 413-426.

Roos J. *et al*. (1997), *Intellectual Capital*, London, Mac Millan Business.

Roy S. (1999), " Managing Intellectual Capital: the work with the Navigator in the Skandia group ", *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 4, n° 1, pp. 59-67.

Sarrazin J.M. (1978), " Strategic Control: A Normative Theory of Corporate Development Under Ambiguous Circumstances ", *unpublished Ph.D. dissertation*, The University of Texas, Austin, Texas.

Schendel D.E. and Hofer C.W. (1979), *Strategic Management: A New View of Business Policy and Planning,* Boston: Little Brown and Company.

Shank J. and Govindarajan V. (1989), *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*, Illinois, Burn Ridge Inc.

Shay J. and Rothaermel F. (1999), " Dynamic Competitive Strategy: Towards a Multi-perspective Conceptual Framework ", *Long Range Planning*, vol. 32, n° 6, pp. 559-572.

Simmonds J. (1981), " Strategic Management Accounting ", *Management Accounting*, april, pp. 26-29.

Simmons R.L. (1990), " The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, pp. 127-143.

Simmons R.L. (1992), " The Strategy of Control ", *CA magazine*, vol. 125, n° 3, pp. 55-52.

Sveiby K.E. (1997), *The New Organizational Wealth - Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, San Francisco, Benett-Koehler.

Teller R. (1999), *Le contrôle de gestion - Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Paris, Editions Management et Société.

Vaivio J. (1999), " Exploring a non-financial management accounting change ", *Management Accounting Research*, vol. 10, p. 409-437.

Vancil R.F. (1973), " What kind of management control do you need ? ", Harvard Business Review, mar-apr, pp. 75-86.

Wilson R.M. (1995), " Strategic Management Accounting ", in Ashton, D. *et al.* (eds), *Issues in Management Accounting*, 2nd ed., New York: Prentice Hall.