

# ***LA CONCEPTION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION : LES RELATIONS ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE***

Christophe Germain

Audencia Nantes. Ecole de Management, 8, route de la jonelière, BP 31 222, 44 312  
NANTES cedex 3

Membre du Centre de Recherches en Contrôle et Comptabilité Internationale (CRECCI) de  
l'Université de Bordeaux IV

Tél : (33)2 40 37 34 34

Fax : (33)2 40 37 34 07

E-mail : [cgermain@audencia.com](mailto:cgermain@audencia.com)

## Résumé :

*L'actualité des systèmes de mesure de la performance est étroitement liée au fait que les budgets ne semblent plus en mesure aujourd'hui d'assurer certains rôles qui leur revenaient jusqu'alors. Or curieusement, on constate à la fois que les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises et que le budget, pourtant critiqué, est toujours autant sollicité. L'article s'intéresse donc aux interactions entre les deux outils et aux facteurs qui les influencent. Il montre, à partir des résultats d'une recherche-action, qu'une évolution des budgets est nécessaire pour que les systèmes de mesure de la performance puissent assurer leurs fonctions fondamentales.*

*Mots clés : budgets, systèmes de mesure de la performance, facteurs de contingence, systèmes de contrôle de gestion.*

## Abstract :

*In theory, performance measurement systems have been developed, over the past few years, to take on the roles that budgets were no longer able to assume. But, although it is more and more criticized in the literature the budget remains marginally used. These contradictory findings call for a better understanding of the management control systems conception.*

*Based on an action-research, this paper analyzes the interactions between budgets and performance measurement systems and the contingency factors which influence them. The results show that it is necessary to transform budgets practices to succeed a performance measurement systems implementation.*

*Key words : budgets, performance measurement systems, contingency factors, management control systems.*

# ***LA CONCEPTION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION : LES RELATIONS ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE***

## Résumé :

*L'actualité des système de mesure de la performance est étroitement liée au fait que les budgets ne semblent plus en mesure aujourd'hui d'assurer certains rôles qui leur revenaient jusqu'alors. Or curieusement, on constate à la fois que les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises et que le budget, pourtant critiqué, est toujours autant sollicité. L'article s'intéresse donc aux interactions entre les deux outils et aux facteurs qui les influencent. Il montre, à partir des résultats d'une recherche-action, qu'une évolution des budgets est nécessaire pour que les systèmes de mesure de la performance puissent assurer leurs fonctions fondamentales.*

*Mots clés : budgets, systèmes de mesure de la performance, facteurs de contingence, systèmes de contrôle de gestion.*

## Abstract :

*In theory, performance measurement systems have been developed, over the past few years, to take on the roles that budgets were no longer able to assume. But, although it is more and more criticized in the literature the budget remains marginally used. These contradictory findings call for a better understanding of the management control systems conception.*

*Based on an action-research, this paper analyzes the interactions between budgets and performance measurement systems and the contingency factors which influence them. The results show that it is necessary to transform budgets practices to succeed a performance measurement systems implementation.*

*Key words : budgets, performance measurement systems, contingency factors, management control systems.*

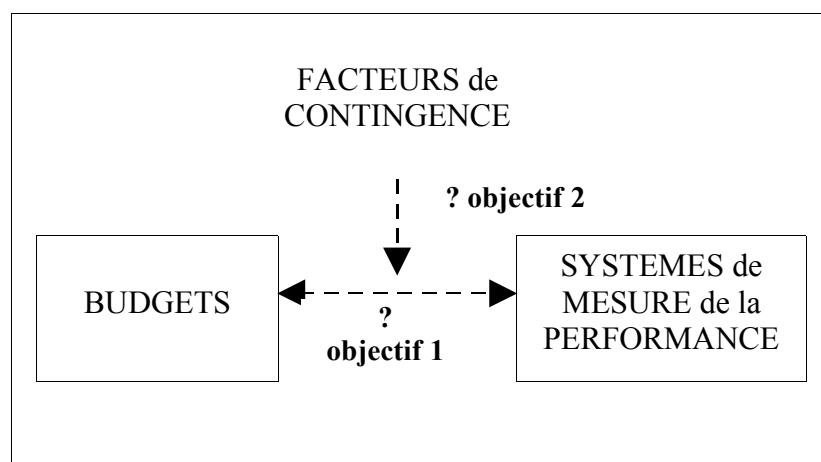
La nécessaire évolution du contrôle de gestion a largement été évoquée ces vingt dernières années au regard de la transformation de l'environnement des entreprises. La remise en cause des hypothèses du modèle traditionnel du contrôle de gestion (Bouquin, 1994) s'est traduite au plan des outils par l'émergence des systèmes de mesure de la performance et la mise à jour des limites de la technique budgétaire. Les deux phénomènes sont liés, car l'intérêt porté aux outils tels que le tableau de bord ou le balanced scorecard trouve en partie son origine dans les critiques adressées aux budgets (Chiapello et Delmond, 1994). Les praticiens et les chercheurs admettent ainsi aujourd'hui que la technique budgétaire ne semble plus en mesure d'assurer un certain nombre de rôles dévolus désormais aux systèmes de mesure de la performance.

Malgré tout, on constate que les entreprises utilisent toujours autant l'outil budgétaire (Jordan, 1998, Ekholm et Wallin, 2000, Gignon-Marconnet, 2003) alors que dans le même temps les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises (Bescos et Cauvin, 2004). Le constat interpelle du point de vue de la cohérence des rôles de ces deux outils. Les systèmes de mesure de la performance se substituent-ils aux budgets pour assurer les fonctions que ces derniers ne peuvent plus assumer ? Si tel n'est pas le cas, quel rôle attribue-t-on aux systèmes de mesure de la performance ?, N'y a-t-il pas de redondances dans les fonctionnalités attribuées aux deux outils ? Quels sont les déterminants de la répartition des rôles entre les deux instruments ? Toutes ces questions se rapportent à la problématique théorique de la conception des systèmes de contrôle de gestion et de l'interactivité entre leurs composantes (Otley, 1980 ; Flamholtz, 1983 ; Emmanuel et al., 1985).

La recherche poursuit deux objectifs (figure 1) . Le premier est d'analyser les interrelations entre les systèmes de mesure de la performance et les budgets de façon à évaluer dans quelle mesure l'implantation des premiers peut entraîner ou non une évolution des rôles des seconds. L'autre objectif consiste à identifier les facteurs explicatifs des liens mis à jour.

La problématique et le cadre conceptuel de la recherche sont exposés dans une première partie. Suit une présentation de la méthode structurée autour d'une démarche de recherche – action. Les résultats sont analysés dans une troisième partie.

Figure 1. Le cadre de la recherche



# 1. La problématique de la recherche

## 1.1. La conception des systèmes de contrôle de gestion

Le contrôle qui peut être défini comme « *le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément* » (Hofstede, 1967) comporte plusieurs modalités d'exercice comme l'illustrent les nombreuses typologies qui le caractérisent (Chiapello, 1996). La problématique des relations entre les différents modes de contrôle qui coexistent dans une organisation est un thème central de la littérature relative au contrôle (Otley, 1980 ; Emmanuel et al., 1985 ; Burlaud, 2000). Cette problématique se pose à l'échelle du contrôle organisationnel en terme d'interaction entre les éléments de contrôle formel et les processus de contrôle informel (Bouquin, 2001), mais également pour le contrôle de gestion (Flamholtz, 1983 ; de Montgolfier, 1993). Dans ce dernier cas, la difficulté consiste à définir les rôles respectifs des outils en tenant compte des complémentarités et des différences de chacun de façon à ce que le système soit cohérent dans son ensemble. L'existence de liens entre les outils fait que la transformation de l'un d'eux ou l'introduction d'un nouveau influence nécessairement les autres. Lorsque cela se produit, plusieurs schémas peuvent être envisagés quant à la manière dont les différents éléments du système évoluent les uns par rapport aux autres.

Cette problématique est particulièrement d'actualité pour ce qui concerne les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. En effet, l'évolution récente la plus marquante des systèmes de contrôle de gestion est très certainement le développement des outils de type tableaux de bord ou balanced scorecard au moment où les budgets sont remis en cause.

## 1.2. Limites de la technique budgétaire et développement des systèmes de mesure de la performance

Le budget, qui dans la conception classique du contrôle de gestion correspond à « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (Bouquin, 2001), a été très critiqué ces dernières années. Dès 1994 par exemple en France, la DFCG (l'Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) sur la base d'une enquête réalisée avec le cabinet KPMG, s'interrogeait sur les insuffisances de l'outil (DFCG, 1994). Quasiment dans le même temps, le CAM-I organisait une vaste réflexion à l'échelle internationale pour trouver les moyens de dépasser l'approche budgétaire traditionnelle et formulait des propositions résumées dans une approche intitulé « Beyond Budgeting (Au-delà du budget) ».

En synthèse, il est reproché au budget de ne plus pouvoir répondre aujourd'hui aux attentes des entreprises confrontées à un environnement complexe et incertain. A la critique déjà ancienne et récurrente dénonçant la lourdeur, la complexité, la longueur du processus budgétaire (Schmidt, 1992 ; Jordan, 1998 ; Hope et Fraser, 1999), sont venus s'ajouter

d'autres contestations liées cette fois-ci aux fonctions mêmes du budget (Gervais et Thénet, 1998 ; Hope et Fraser, 2000 ; Jensen, 2001). Ces critiques sont résumées dans le tableau 1.

Tableau 1. Les principaux rôles du budget et leurs critiques

<b>PRINCIPAUX ROLES</b>	<b>CRITIQUES</b>
<p><b>1. Prévision et gestion des équilibres financiers</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- allocation de ressources ;</li> <li>- prévisions financières (recettes et dépenses) ;</li> <li>- gestion des flux de trésorerie ;</li> <li>- contrôle des coûts ;</li> <li>- contrôle des résultats.</li> </ul>	<p>Les prévisions budgétaires deviennent incertaines et peu fiables dans des environnements complexes et instables (Berland, 2001). Elles peuvent également être biaisées par ceux qui les réalisent et les manipulent à leur avantage (Jensen, 2001). Le budget consomme trop de temps (Bescos et al., 2004)</p>
<p><b>2. Orientation des comportements</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- contractualisation des engagements ;</li> <li>- fixation et communication des objectifs ;</li> <li>- motivation des individus ;</li> <li>- responsabilisation des individus ;</li> <li>- développement de l'apprentissage organisationnel (via la participation à l'élaboration des prévisions et le suivi budgétaire) ;</li> <li>- mise en place de systèmes d'incitations budgétaires.</li> </ul>	<p>Le budget est un frein à l'innovation parce qu'il résulte souvent d'une reconduction des résultats de l'année précédente (Hope et Fraser 1999 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002). Le manque de souplesse du budget dé motive souvent les individus (Hope et Fraser, 1999). Les responsables budgétaires ont souvent peu d'influence sur la détermination de leur budget (pseudo participation au processus budgétaire) (Parker, 1979). Les budgets sont devenus des contrats d'objectifs rigides, élaborés dans un climat autoritaire de défiance et de pression (Bescos et al., 2004). L'obéissance et le contrôle au sens étroit prévalent sur l'apprentissage organisationnel (Löning, 2004)</p>
<p><b>3. Déclinaison des objectifs stratégiques</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- traduction des plans opérationnels en objectifs annuels ;</li> </ul>	<p>Les budgets sont souvent deconnectés de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Lorino, 1997). La fréquence des reportings budgétaires incitent les individus à adopter des raisonnements à court terme plutôt qu'à considérer les priorités stratégiques à moyen et long terme (Bunce et al., 1995).</p>
<p><b>4. Coordination des actions</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- délégation des responsabilités ;</li> <li>- imposition d'un langage commun ;</li> <li>- mise en cohérences des activités, actions et buts ;</li> <li>- mise en évidence des relations de causalité entre activités.</li> </ul>	<p>Le budget repose sur un découpage fonctionnel de l'entreprise peu compatible avec les nouvelles approches transversales de l'entreprise (Bunce et al., 1995).</p>

<p><b>5. Mesure et pilotage de la performance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- évaluation des résultats (contrôle budgétaire) ;</li> <li>- anticipation des résultats futurs ;</li> </ul>	<p>Le budget attire l'attention sur l'analyse des écarts au détriment du suivi des variables clés de gestion. Il propose une lecture « financière et comptable » de la performance de l'entreprise peu adaptée aux problématiques opérationnelles (Chiapello et Delmond, 1994).</p>
---	---

Des démarches ont été entreprises pour faire évoluer l'outil budgétaire vers une plus grande flexibilité et améliorer les pratiques le concernant (Löning, 2004). Il apparaît néanmoins aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises. Au regard de la littérature, il semble que cette tâche incombe désormais, en théorie, aux systèmes de mesure de la performance (Chiapello et Delmond, 1994 ; Kaplan, 1995). Ces systèmes qui ont pour but principal de: « traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996) se présentent aujourd'hui, dans leurs versions les plus diffusées, sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard. Bien que présentant des différences, ces approches possèdent néanmoins un certain nombre de caractéristiques communes (tableau 2) qui les destinent à remplir certaines fonctions que les budgets ne sont plus en mesure d'assumer (les fonctions 2, 3, 4 et 5 décrites dans le tableau 1). La littérature préconise ainsi d'en faire l'usage dans des situations où le budget s'avère limité.

Tableau 2. Les principales caractéristiques des systèmes de mesure de la performance

<p><b>BALANCED SCORECARD</b> (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996 ; Bourguignon et al., 2002 ; Oriot et Misiazek, 2001)</p>	<p><b>TABLEAU de BORD</b> (Malo, 1992, 2000 ; Chiapello et Delmond, 1994 ; Lebas, 1994, Mendoza et al., 1999 ; Bourguignon et al., 2002)</p>
<p><u>PRINCIPALES DIFFERENCES</u></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existence d'un modèle de performance standard.</li> <li>- Démarche « top down » : les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modèle de performance ad hoc défini à partir des caractéristiques propres à chaque entreprise et découlant d'une démarche de construction incrémentale et collective.</li> <li>- Démarche « top down » et « bottom up » : le contenu des tableaux de bord est établi, pour partie, en concertation avec les différents responsables.</li> </ul>

### PRINCIPAUX TRAITS COMMUNS

- Combinaison d'indicateurs financiers et physiques permettant d'évaluer la performance dans sa globalité.
- Présence d'indicateurs de pilotage centrés sur les variables clés de gestion.
- Choix d'un nombre restreint d'indicateurs.
- Souci de traduire la stratégie au niveau opérationnel et de relier les indicateurs aux objectifs stratégiques de l'entreprise.
- Accent mis sur l'anticipation, la réactivité, la simplicité de consultation

## **2. La méthode**

Le dispositif de recherche utilisé pour recueillir les données est celui de la recherche-formation-action . L'étude empirique s'est déroulée au sein d'une grande entreprise française du secteur de l'agro-alimentaire.

### **2.1. La démarche de recherche-formation-action**

La démarche suivie se différencie de l'approche de Lewin qualifiée de *classical action research* (Liu, 1997). Elle s'en distingue parce que le dispositif expérimental n'est pas défini a priori et parce qu'elle ne vise pas exclusivement une production de connaissances. Elle résulte avant tout d'une volonté de faire évoluer un existant. En cela, elle correspond plus à la recherche-action telle que la pratiquait le Tavistock Institute : « *la recherche-action vise non seulement à découvrir des faits mais aussi à aider à la transformation de certaines conditions ressenties comme insatisfaisantes par la communauté* » (Curle, 1949) ou à l'intervention psychosociologique telle que la définit Dubost (1987) : « *une action délibérée visant un changement dans le monde réel, engagée sur une échelle restreinte, englobée dans un projet plus général et se soumettant à certaines disciplines pour obtenir des effets de connaissances ou de sens* ».

Le point de départ est constitué par un problème concret : l'implantation d'outils de pilotage dans des organisations où le budget ne donne plus entière satisfaction pour le suivi et le pilotage de la performance. Les organisations en question sont les 10 filiales régionales d'un groupe français (dénommée entreprise  $\alpha$  dans la suite du texte) du secteur de l'agro-alimentaire. L'initiateur du projet est le directeur financier du groupe. Son constat est le suivant :

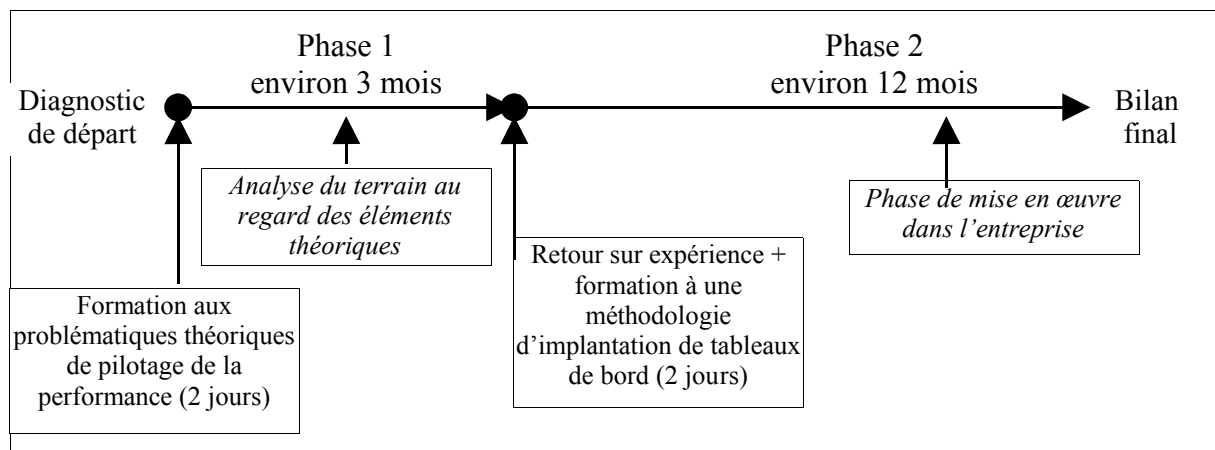
1. Les contrôleurs de gestion des filiales consacrent 60 % de leur temps aux budgets (principalement aux opérations de contrôle budgétaire) ;
2. Le recueil et la consolidation des données de reporting prend le pas sur l'analyse des résultats et les préconisations. Il existe aujourd'hui une insatisfaction et une frustration chez les contrôleurs de gestion qui voient leur fonction se limiter à des aspects

purement techniques. Le tout s'opère dans un climat autoritaire d'obéissance et d'inexistence de décentralisation et d'autonomie.

3. La fréquence des reportings budgétaires incite les individus à adopter des raisonnements à court terme dépourvus de toute considération stratégique ;
4. Les filiales sont dans l'incapacité de produire des données concernant leurs clients et la performance de leur outil de production.
5. La coordination entre les activités de production et les activités commerciales doit être améliorée.

C'est à partir de ce diagnostic que le directeur financier du groupe a souhaité implanter des systèmes de mesure de la performance au sein des sites régionaux. Le projet s'est articulé autour d'un programme de formation suivi par les 9 contrôleurs de gestion. Le processus s'est déroulé en deux temps :

Figure 2. Le cheminement de la recherche-action



- Les 9 contrôleurs de gestion, en très grande majorité de profil comptable, ont suivis une formation de 2 jours qui leur a permis de s'initier aux problématiques théoriques de pilotage de la performance. 3 mois leur ont été laissés ensuite pour confronter la théorie avec les situations qu'ils rencontraient au sein de leur structure ;
- La seconde phase s'est déroulée en 3 temps. Elle a débuté par une journée de restitution au cours de laquelle les participants ont échangé sur leur vision respective des problématiques de pilotage auxquelles ils étaient confrontés dans leurs organisations ainsi que sur leurs interrogations. L'objectif de ce debriefing était de dresser un état des lieux de l'existant puis de fixer les objectifs assignés au système de mesure de la performance à mettre en place. Une fois ceux-ci définis (tableau 3), les 9 contrôleurs de gestion ont été formés à une méthodologie d'implantation de tableaux de bord : la méthode OVAR – Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités (voir par exemple De Guerny et al., 1986 ; ou Mendoza et al., 1999, pour une description de la méthode) (1 journée). La phase de mise en place des outils dans les différentes structures s'est déroulée sur 12 mois environ. Des points d'étape ont été programmés au cours des 6 premiers mois. Ensuite, les contrôleurs de gestion ont travaillé en totale autonomie. Cette seconde phase s'est clôturée par une journée de bilan au cours de



laquelle chaque contrôleur de gestion a dressé un état des lieux des systèmes de mesure de la performance implantés dans sa structure.

Tableau 3. Les objectifs prioritaires assignés au système de mesure de la performance

- Développer un processus de déploiement des objectifs stratégiques ;
- Responsabiliser aux résultats non financiers et inciter les individus à ne plus se focaliser sur les résultats financiers à court -terme ;
- Développer l'analyse des résultats ;
- Implanter un système de suivi et de mesure de la performance des processus opérationnels et des prestations fournies aux clients ;

## 2.2. L'entreprise

L'entreprise  $\alpha$  est une entreprise du secteur de l'agro-alimentaire. Elle fabrique et commercialise deux grandes catégories de produits sous 20 marques différentes : des produits alimentaires de grande consommation et des produits de santé, de diététique et d'hygiène. Son effectif est d'environ 2000 personnes. La structure de l'entreprise  $\alpha$  est composée de 9 centres de profit régionaux. Son capital est détenu en majorité par un établissement financier français. Les résultats de l'entreprise  $\alpha$  sont en baisse depuis la fin de l'année 2002. Deux phénomènes sont à l'origine de cette dégradation. La très forte hausse du coût des matières premières (qui représente environ 70 % du coût de revient des produits) a détérioré les marges de l'entreprise, cette dernière étant contrainte dans le même temps de stabiliser les prix de ses produits du fait de la pression concurrentielle. L'entreprise  $\alpha$  a subi en parallèle le contrecoup de la crise qui a affecté son marché.

L'environnement de l'entreprise  $\alpha$  est peu complexe, plutôt prévisible et stable. L'évolution du marché (à la baisse) peut aisément être prévue. Les concurrents de l'entreprise  $\alpha$  sont les mêmes depuis de nombreuses années et l'arrivée de « nouveaux entrants » est très improbable. La seule part d'incertitude concerne le coût des matières 1<sup>ère</sup> dont les fortes variations s'avèrent imprévisibles. Au plan des procédés de fabrication des produits, il n'y a pas d'innovation technologique.

La stratégie de l'entreprise  $\alpha$  est du type des organisations dites « réactives » (Miles et Snow, 1978). En effet, en dehors du fait qu'elle ait initié une politique d'alliances et de partenariats locaux pour augmenter la taille critique de ses pôles régionaux, l'entreprise  $\alpha$  ne possède pas de véritable stratégie si ce n'est celle d'agir en fonction des options prises par le leader du marché ( $\alpha$  est en seconde position). Un certain flou existe donc quant à la manière dont l'entreprise se positionne par rapport à son marché et quant à ses orientations pour se différencier de ses principaux concurrents

## 3. Les résultats

A l'issue du projet, l'analyse de la situation révèle qu'il n'y a pas eu véritablement de transfert de rôles des budgets vers les tableaux de bord. La stratégie de l'entreprise  $\alpha$  et surtout son mode de gouvernement explique ce pourquoi les pratiques budgétaires de l'entreprise n'ont pas évolué comme l'exigeait la mise en place des outils de pilotage.

### **2.1. La prégnance des budgets**

Les résultats sont éloignés des objectifs initiaux du projet. Des tableaux de bord ont effectivement été implantés dans les 9 centres de profit de l'entreprise. Mais, leur niveau de développement est relativement faible et les outils sont très peu utilisés. Les tableaux de bord n'ont pas acquis la légitimité nécessaire pour faire évoluer la mesure de la performance tel que l'envisageait le directeur financier. L'analyse du contexte dans lequel s'est déroulé le projet montre que cette situation s'explique principalement par le maintien en l'état des pratiques budgétaires jugées pourtant insatisfaisantes.

Parmi les objectifs fixés (tableau 3), un seul est atteint. Des tableaux de bord composés d'indicateurs non financiers ont été construits pour mesurer et suivre la performance des processus de production et celle relative aux clients. Chaque centre de profit a développé ses propres indicateurs sur ces deux axes, mais dans l'ensemble, les préoccupations des contrôleurs de gestion se rejoignent. Des outils susceptibles d'exercer une fonction de pilotage existent donc aujourd'hui dans l'entreprise. Néanmoins, ces outils sont très peu utilisés. Les raisons sont liées au fait que les autres objectifs du projet n'ont pas été atteints :

1. Les contrôleurs de gestion ne sont toujours pas sollicités au-delà du traditionnel contrôle budgétaire mensuel ;
2. Il n'est pas possible d'identifier les liens entre les variables d'action et les objectifs de l'entreprise, étant entendu que la stratégie d' $\alpha$  demeure une nébuleuse au niveau des centres de profit ;
3. Dans ce contexte, il s'avère difficile de responsabiliser les individus et de les inciter à ne plus se focaliser sur les données de reporting mensuel.

1. Il apparaît tout d'abord que les contrôleurs de gestion n'ont pas la possibilité vis-à-vis du groupe de proposer et de développer des analyses. Cette activité relève théoriquement de la fonction du contrôleur de gestion, mais elle n'est toujours pas prise en compte dans l'entreprise, malgré l'introduction des indicateurs de pilotage.  $\alpha$  ne reconnaît pas au contrôleur de gestion la capacité de jouer un rôle véritablement autonome et actif. Leur activité se limite toujours au recueil, à la compilation de données de reporting présentées sous un format imposé par le groupe. L'exercice est vécu comme une contrainte, « coûteuse » en temps et révélatrice d'un climat de surveillance et de pression peu compatible avec l'instauration d'une « philosophie » de pilotage.

2. Le sentiment de frustration des contrôleurs de gestion est renforcé par le fait qu'ils ne parviennent pas à identifier les objectifs stratégiques de l'entreprise (la stratégie de l'entreprise n'a jamais été explicitée au niveau des centres de profit). Le choix des indicateurs ne découle pas d'une démarche structurée (les contrôleurs de gestion ont eu des difficultés à appliquer la démarche OVAR). Il résulte de tâtonnements et d'un cheminement intuitif. Or, si

les budgets peuvent être déconnectés de la stratégie de l'entreprise, et c'est d'ailleurs ce qui leur est reproché (Mintzberg, 1994 ; Lorino, 1997), il en va différemment des indicateurs de pilotage pour qui le préalable stratégique est indispensable (Atkinson et al., 1997 ; Lorino, 2000).

3. Pour toutes les raisons qui viennent d'être évoquées, les contrôleurs de gestion demeurent focalisés sur les données de reporting. En effet, seule l'information émanant du reporting est prise en compte par la direction de l'entreprise pour évaluer la performance des centres de profit. Il est par conséquent illusoire de vouloir inciter les individus, grâce à l'implantation des tableaux de bord, à adopter des raisonnements plus stratégiques et moins orientés vers le court terme.

Dans le cas de l'entreprise  $\alpha$ , l'introduction des tableaux de bord ne s'est donc pas accompagnée d'une transformation des pratiques liés aux budgets, alors qu'un transfert de rôles des seconds vers les premiers semblait nécessaire pour que les centres de profit puissent se doter de véritables outils de pilotage. L'analyse du contexte dans lequel s'est déroulé le projet montre que deux éléments ont joué un rôle déterminant dans la manière dont a évolué le système de contrôle de gestion de l'entreprise  $\alpha$ . Il s'agit du mode de gouvernement et de la stratégie de l'entreprise  $\alpha$ .

## **2.2. L'influence de la stratégie et du mode de gouvernement**

Le bilan qui a été effectué à l'issue de la recherche-action avec les contrôleurs de gestion montre que l'absence de stratégie de l'entreprise  $\alpha$  et la structure de son capital ont joué un rôle déterminant dans les rapports budgets-tableaux de bord.

En accord avec les conclusions des quelques recherches qui se sont intéressées au sujet (Bescos et al., 2004 ; Germain, 2005), l'analyse du cas  $\alpha$  montre que la conception des systèmes de contrôle de gestion est fortement influencée par le mode de gouvernement de l'entreprise. Les relations entre les budgets et les tableaux de bord l'attestent. En effet, les difficultés rencontrées par les contrôleurs de gestion pour faire évoluer les pratiques budgétaires corrélativement à l'introduction des tableaux de bord s'expliquent en partie par le fait que l'actionnaire principal de l'entreprise est un groupe bancaire français. L'appartenance d' $\alpha$  à ce groupe ne relève bien entendu pas d'une logique industrielle, mais d'une motivation financière (le secteur d'activités de l'entreprise  $\alpha$  était très rentable dans le passé). Le groupe a donc tendance à suivre des raisonnements à court terme qui se traduisent par des attentes fortes vis-à-vis des informations financières et donc du reporting budgétaire. Le budget demeure ainsi l'instrument privilégié, pour ne pas dire exclusif, pour évaluer la performance.

Par ailleurs, l'absence de stratégie caractéristique de l'entreprise  $\alpha$  joue également un rôle non négligeable dans le phénomène mis en évidence. En l'absence de stratégie, construire un budget et évaluer chaque mois son niveau réalisation sont, pour les contrôleurs de gestion, des tâches plus aisées et plus « rassurantes » que de suivre et d'évaluer la performance de l'entreprise via des tableaux de bord. Elles deviennent un rituel qui consiste, chaque année et chaque mois, à suivre les mêmes raisonnements, à répéter les mêmes procédures et à reconduire le plus souvent les réalisations de l'année précédente, alors que la mise en œuvre

de tableaux de bord induit des questionnements, des remises en cause, une analyse de l'existant, une projection à moyen et long terme, ce qui est beaucoup moins « confortable » que le maintien d'un statu quo, surtout en l'absence de stratégie explicite.

## 4. Conclusion

Au plan de la conception des systèmes de contrôle de gestion, les résultats de la recherche-action montrent qu'il existe une forte interaction entre les tableaux de bord et les budgets. La réussite de la mise en place d'un dispositif de tableaux de bord exige une évolution des pratiques budgétaires. En effet, un transfert de rôles des budgets vers les tableaux de bord doit effectivement s'opérer pour que les seconds puissent assumer les fonctions qui leur sont théoriquement destinées.

Cela ne s'est pas produit dans l'entreprise  $\alpha$ . Dans cette entreprise, l'absence de stratégie et le mode de gouvernement n'ont pas favorisé l'évolution du système de contrôle de gestion et la mise en cohérence des rôles des budgets et des tableaux de bord. Les enseignements de la recherche sont néanmoins particuliers au cas de l'entreprise  $\alpha$ . Pour les compléter, il serait intéressant d'étendre l'analyse à un nombre plus important d'organisations pour étudier la problématique dans des environnements différents de celui de l'entreprise  $\alpha$ . Cela permettrait d'identifier les caractéristiques des pratiques budgétaires des entreprises qui disposent de véritables outils de pilotage et de les comparer avec celles des organisations qui n'en possèdent pas.

### RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Atkinson A. A., Waterhouse J.H. et Wells R.B. (1997), « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », *Sloan Management Review*, Vol.38, Spring, Issue 3, p.25-38.

Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, collection Que sais-je ?.

Bouquin H. (2001) *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France.

Bourguignon A., Malleret V. et Norreklit H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité, Contrôle*, n° spécial, mai, p. 7-37.

Berland N. (2001), « Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 111-120.

Bescos P.L. et Cauvin E. (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et C. Mendoza (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.

Bunce P., Fraser R. et Woodcock L. (1995), « Advanced Budgeting : A Journey to Advanced Management Systems », *Management Accounting Research*, n° 6, pp. 253-265.

Burlaud A. (2000), « Contrôle et gestion », in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica*, pp.521-532.

- Chiapello, et M.H. Delmond (1994), « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 49-58.
- Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature » *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre, pp. 51-74.
- Curle A. (1949), « A Theoretical Approach to Action-Research », *Human Relations*, 2, pp. 169-180.
- DFCG (1994), *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget ?*, DFCG-KPMG, IFOP.
- De Montgolfier C. (1993), « Pour une approche élargie du système d'information pour le contrôle de gestion : étude des interactions entre le système de données comptables et le systèmes de données extra-comptable », *Actes du XIVème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse, 13, 14, 15 mai, pp.387-403.
- Dubost J. (1987), *L'intervention psycho-sociologique*, PUF.
- Ekholm B.G., Wallin J. (2000), « Is the Annual Budget Really Dead ? », *The European Accounting Review*, 9, 4, pp.519-539.
- Emmanuel C., Otley D. et K. Merchant (1985), *Accounting for Management Control*, Chapman & Hall.
- Gervais M. et Thenet G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 1, n° 3, pp. 57-84.
- Germain (2005), « Corporate Governance and Performance Measurement Systems : an Empirical research », Communication à venir au Congrès de l'International Association for Accounting Education and Research, Bordeaux, septembre.
- Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, Volume 1, pp. 53-78.
- Guizani C. et Brunhes-Faure M. (2002), « De la construction budgétaire au pilotage de la performance », *Revue Echanges*, n° 191, août-septembre, pp.48-51.
- Flamholtz E.G. (1983) « Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : theoretical and empirical perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, N° 213, pp. 153-159.
- Hofstede G. (1967), *The Game of Budget Control*, London, Tavistock.
- Hope J. et Fraser R. (1999), « Beyond Budgeting...Building a New Management Model for the Information Age », *Management Accounting*, pp.1-8.
- Hope J. et Fraser R. (2000), « Beyond Budgeting », *Strategic Finance*, pp.30-35.
- Jensen M.C. (2001), « Corporate Budgeting is Broken : Let's Fix it », *Harvard Business Review*, novembre, pp.95-101.
- Jordan H. (1998), « Synthèse des resultants de l'enquête HEC / DFCG 1998 : planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressé ? », *Echanges*, n°146.
- Kaplan R.S. (1995) "Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts", *L'Expansion Management Review*, Décembre, p. 46-52.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992) "The balanced scorecard, measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January-February, p.71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1993) "Putting the balanced scorecard to work", *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre, p. 134-147.

- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.
- Lebas M. (1994) "Managerial accounting in France, overview of past tradition and current practice", *The European Accounting Review*, p. 471-487.
- Liu M. (1997), *Fondements et pratiques de la recherche-action*, L'Harmattan.
- Löning H. (2004), « Faut-il tuer le budget dans les entreprises », Les Echos, cahier spécial l'art du management, jeudi 25 novembre, p. 4.
- Lorino P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.
- Lorino P. (2000), « le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », 22<sup>ème</sup> congrès de l'Association Française de Comptabilité, Metz.
- Malo J.L. (1992), « Tableaux de bord », *Encyclopédie du Management*, tome 2, Vuibert, pp.923-939.
- Malo J.L. (2000), Tableaux de bord » in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica*, pp. 1133-1144.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F. et H.Löning (1999) « Tableaux de bord pour managers », Groupe Revue Fiduciaire, 1999.
- Otley D. (1980) « The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, N° 4, p. 413-428.
- Mintzberg H. (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod.
- Oriot, F. and E. Misiasek (2001), « Mesurer une performance multidimensionnelle : le choix du balanced scorecard chez Matra Marconi Space », *Echanges*, n° 179, pp. 26-29.
- Parker L.D. (1999), " Participation in Budget Planning : The Prospects Surveyed ", *Accounting and Business Research*, vol. 9, n° 34, printemps, pp. 123-137.
- Schmidt J.A. (1992) " Is it Time to Replace Traditional Budgeting ? ", *Journal of Accountancy*, octobre, pp. 103-107.