

Les systèmes de pilotage : une relecture critique inspirée des travaux de Simons

Résumé :

Une grille fondée sur trois dimensions (spécificité de l'outil, implication des managers, lien entre mesure et rémunération) permet de caractériser deux idéaux-types de systèmes de pilotage (diagnostiques et interactifs). Les tentatives récentes de rénovation du contrôle de gestion sont cohérentes avec ces idéaux types : les systèmes de pilotage par la vision stratégique sont de type interactifs alors que les systèmes de pilotage par la valeur sont de type diagnostiques. Cet éclairage permet de comprendre leurs forces et faiblesses respectives et de montrer que le dépassement de leurs limites passe par une complémentarité entre types de systèmes.

Abstract :

Two ideal types of management control systems (diagnostic and interactive) are characterized based on three dimensions (customization of the tool, involvement of managers, link between measures and compensation). Recurrent attempts to renovate management control are consistent with these two ideal-types: systems based on a strategic vision of the activity are representative of interactive control while value based management systems are representative of diagnostic control. This analysis sheds light on their strengths and weaknesses and suggests that overcoming their limitations requires working on the complementarities between the two types of systems.

INTRODUCTION

Depuis la critique sévère faite par Johnson et Kaplan (1987) les systèmes de contrôle et de pilotage ont fait l'objet de contributions récurrentes destinées à en améliorer l'efficacité opérationnelle. Otley (2001) propose une classification de ces contributions en deux grandes familles de travaux :

- Une première famille peut être regroupée autour d'une vision de plus en plus stratégique des systèmes de contrôle. L'objectif est d'accroître la réactivité de l'ensemble de l'entreprise par une plus grande coordination entre fonctions et entre services. On peut positionner dans cette école les nombreux travaux réalisés en France dès la fin des années 80 et fondés sur des études cliniques ou des expérimentations. Ils portent sur le management de projets (Midler, 1990), la comptabilité par activité comme support du management par les processus (Lorino, 1990 ; Mévellec, 1990 ; Lebas, 1991), la gestion de production (Hatchuel et Sardas, 1990) ou bien encore la conception de procédures budgétaires interactives (Tanguy, 1989, 1992). Des courants de recherche similaires se sont développés dans les entreprises anglo-saxonnes. Aux Etats-Unis, ces travaux ont été lancés par Kaplan et ont été développés dans plusieurs directions conduisant, par exemple, aujourd'hui au *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1996, 2001, 2004).
- Une deuxième famille de contributions peut être organisée autour du pilotage par la valeur (*Value-based Management*, Martin et Petty, 2000). L'objectif est d'accroître la valeur actionnariale par un meilleur alignement des incitations des managers. Les indicateurs de performance doivent être redéfinis à partir de cette nouvelle perspective. Ce mouvement a été encouragé par des chercheurs réputés comme Michael Jensen et Joël Stern, et développé par de nombreuses entreprises

de conseil en management. Le système EVA (Stewart, 1991 ; Stern *et al.*, 1995), représentatif de cette famille, a été célébré comme l'une des innovations managériales majeures des années 1990 (O'Hanlon et Peasnell, 1998).

Cet article se propose de confronter ces approches managériales avec certains travaux conceptuels de Simons (1991, 1994, 1995, 1999)¹. L'objectif est double : d'une part, enrichir notre compréhension de ces approches managériales par une grille d'analyse théorique et d'autre part, proposer des pistes d'approfondissement de cette grille à partir de ces approches managériales. Les travaux de Simons² s'articulent notamment autour d'une distinction entre les systèmes interactifs et les systèmes diagnostiques de contrôle³. Cette distinction met en scène la relation entre la direction générale et les managers opérationnels, et le rôle du contrôleur et l'usage des outils de contrôle dans cette relation. Dans un système interactif, la direction s'implique fortement et les outils sont mobilisés pour maintenir durablement une pression sur les managers opérationnels vers un objectif global, quitte à réorienter la stratégie suivie. Dans un système diagnostique, la direction procède plus à distance, utilisant des clignotants permettant de vérifier que les résultats obtenus sont bien conformes à ce qui était attendu.

Une lecture attentive de ces développements théoriques en relation avec les contributions managériales mentionnées plus haut met en évidence une proximité de langage (l'usage du

¹ Nous ne prétendons pas que d'autres cadres conceptuels ne pourraient pas être utiles pour discuter les approches managériales récentes.

² Plusieurs recherches récentes ont permis de valider la pertinence empirique de ces travaux (Bisbe et Otley, 2004 ; Bruining *et al.*, 2004 ; Davila, 2000 ; Marginson, 2002 ; Sponem, 2004).

³ Le cadre de Simons comporte d'autres dimensions des systèmes de pilotage. Nous ne retenons ici que les éléments de son cadre qui portent sur les dispositifs formels de pilotage relevant classiquement du contrôle de gestion.

terme « interactif » par exemple) et une similarité dans le champ d'analyse (le fait de se centrer sur l'usage des outils par les opérationnels) qui invitent à s'interroger sur l'existence de liens plus profonds.

Cet article permet de mener cette confrontation entre grille théorique et contributions managériales de manière systématique et concrète. Dans une première partie, la grille de Simons est reconstruite autour de trois dimensions :

- comment les managers opérationnels utilisent-ils ces outils ?
- comment les outils de contrôle sont-ils construits ?
- comment la politique de rémunération mobilise-t-elle le système de contrôle ?

Dans une deuxième partie, les deux familles de contributions managériales sont positionnées dans cette grille. Ce positionnement fournit le recul nécessaire pour en proposer une relecture critique. Cette relecture permet d'interpréter les difficultés rencontrées dans certaines mises en oeuvre et dans les tentatives pour surmonter les obstacles par le fait de rester prisonnier des contraintes propres à chaque famille, alors que des approches managériales reposant sur la complémentarité entre ces deux familles d'approches paraissent plus pertinentes.

La conclusion de l'article revient sur l'intérêt académique et opérationnel de cette hypothèse.

1 UNE GRILLE D'ANALYSE DES SYSTEMES DE CONTROLE INSPIREE PAR LES TRAVAUX DE SIMONS

Les travaux conceptuels de Simons sur les systèmes de contrôle s'étalent sur toute la décennie 1990 : de l'idée de départ qui consiste notamment à classer les systèmes de contrôle selon l'utilisation pratique qu'en font les managers (Simons, 1991, 1995) à leur complémentarité diachronique dans un processus de changement stratégique (Simons, 1994) puis à la prise en compte de liens éventuels avec la politique de rémunération (Simons, 1999).

La partie de ces travaux portant sur l'utilisation des systèmes de contrôle peut être synthétisée à travers une grille d'analyse en vue d'une caractérisation des différentes tentatives de

rénovation du contrôle de gestion. On notera cependant que si les travaux de Simons constituent le point de départ de la grille proposée, un certain nombre d'éléments plus « opérationnels » ont été introduits pour faciliter la confrontation entre théorie et pratique.

La grille proposée est construite autour de trois dimensions :

1. comment les managers opérationnels utilisent-ils ces outils ?

Il s'agit là du point de départ de Simons. Un usage diagnostique (Simons, 1995, p. 59) se fait via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise. Le but est d'être assez exhaustif dans la mesure de la performance. Cet aspect du contrôle doit souvent être informatisé de façon à libérer du temps pour les managers opérationnels et les contrôleurs car l'information à traiter est volumineuse.

Un usage interactif (Simons, 1995, p. 95) implique que les dirigeants interagissent très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et s'impliquent personnellement dans les décisions. L'attention est alors focalisée sur l'un des outils du contrôle. L'information produite par cet outil devient obsessionnelle chez les dirigeants et leur sert à s'interroger sur le fonctionnement de l'organisation. Ces informations ne doivent pas être trop volumineuses pour être assimilables par le dirigeant qui est pris par ailleurs par de multiples tâches. Cette analyse apporte une première clarification des usages mais laisse dans l'ombre un aspect majeur associé à la première famille d'approches managériales concernant le pilotage des interfaces dans l'organisation. Les nouvelles approches ont précisément pour objet d'améliorer ce pilotage grâce à des outils adéquats (par exemple la matérialisation des flux physiques).

2. comment les outils de contrôle sont-ils construits ?

Pour Simons, les outils de contrôle en tant que tels sont neutres. Certains outils du contrôle vont être utilisés par les managers pour s'impliquer personnellement dans la gestion et interagir avec leurs subordonnés. D'autres outils du contrôle (plus nombreux)

seront utilisés pour un contrôle diagnostique plus distancié fondé sur une gestion par exception. Par exemple, dans une entreprise le budget sera mobilisé de manière diagnostique, dans une autre de manière interactive.

Mais, une lecture plus attentive amène à penser qu'un usage interactif d'un système de contrôle relève plutôt d'outils non totalement standards.

Simons illustre en effet son analyse par les exemples suivants (Simons, 1994) :

- Quand la concurrence se fait sur la technologie, les entreprises doivent être sensibles à protéger leurs compétences technologiques (gestion de brevets, suivi des compétences techniques). Quand la concurrence se fait uniquement sur la satisfaction perçue du client, elles doivent veiller à développer des compétences marketing. Quand l'entreprise opère sur des marchés régulés, elle devra être ouverte sur l'extérieur afin de s'assurer qu'elle maîtrise correctement les réseaux d'influence.
- Quand les chaînes de valeur sont complexes et nécessitent de multiples arbitrages, les systèmes détaillés de planification industriels seront les plus appropriés. Quand ces chaînes de valeur sont simples, les managers pourront se contenter de suivre des mesures d'input et d'output.
- Quand le temps est la principale variable sur laquelle se fait la concurrence et que les réactions sont rapides, alors les managers devront suivre l'évolution des ventes.

Ces exemples mettent en évidence la nécessaire adéquation entre l'enjeu stratégique sur lequel la direction entend mobiliser l'ensemble de l'organisation et les indicateurs de performance retenus. Ces indicateurs doivent devenir un langage commun, et donc s'appuyer sur des définitions internes plutôt que sur des indicateurs standards, en particulier tirés de la comptabilité.

La grille proposée permet ainsi de bien caractériser le mode de construction et la nature des outils.

3. *comment la politique de rémunération mobilise-t-elle le système de contrôle ?*

L'ambivalence de la politique de rémunération est bien connue. Merchant et Manzoni (1989) ont par exemple constaté que la fixation du niveau des objectifs devait intégrer non seulement des problématiques d'évaluation de la performance mais aussi les choix implicites en termes de valeurs qu'elles véhiculent (renforcer le sentiment d'appartenance à l'entreprise, maintenir une certaine équité entre divisions,...). Cette ambivalence peut être résolue en considérant que la nature du lien qui va associer la politique de rémunération et les indicateurs issus du système de contrôle ne sera pas la même selon que l'accent sera mis sur l'implication des managers dans la politique de l'entreprise ou l'alignement vis à vis d'objectifs externes tels que la réalisation d'un certain niveau de performance exigé par les marchés financiers. Dans le premier cas (usage interactif du système de contrôle), la relation indicateurs/rémunération peut plus naturellement être fondée sur une évaluation subjective, alors que dans le second cas (usage diagnostique du système de contrôle) elle repose plutôt sur une utilisation directe et objective des résultats constatés sur les indicateurs. Cet aspect de la grille d'analyse correspond bien aux considérations introduites par Simons en 1999.

Dans ces conditions on aboutit tout d'abord à une grille générale qui permet de caractériser un système de contrôle vis à vis de trois ensemble de questions⁴. Ensuite, on dispose de réponses théoriques correspondant aux deux « idéaux-types » identifiés par Simons comme représentatifs de deux formes de contrôle. Le tableau 1 reprend ces éléments.

⁴ L'article de Poincelot et Wegmann (2005), en s'interrogeant sur les fonctions des indicateurs non financiers, fait aussi une distinction entre deux types d'utilisations de ces indicateurs : évaluation ou pilotage de la performance. Leur grille de lecture, fondée sur les approches contractuelles et cognitives (très proches de diagnostique et interactif), est différente de la nôtre. Elle distingue cinq points de divergence entre les approches en termes de destinataires des indicateurs, d'objectif principal, d'horizon temporel, de déterminant principal et de nature des conséquences. Il serait intéressant d'approfondir la relation entre ces deux grilles.

Tableau 1 – La grille d’analyse des systèmes de contrôle et les deux idéaux types

Les trois dimensions	Utilisation des outils	Construction et nature des outils	Lien entre l’outil et les rémunérations
<p>Les questions afférentes à ces trois dimensions</p>	<p>Dans l’organisation, qui est en charge du processus de contrôle, de la collecte d’information, de la validation des informations, de l’amélioration des outils (département contrôle de gestion, marketing, production,...) ? L’outil est-il intégré dans le processus budgétaire ou utilisé dans d’autres circonstances ? A quelle fréquence est-il utilisé ? Avec quelle implication des managers opérationnels ?</p>	<p>Quelles sont les caractéristiques des indicateurs mesurés (financiers, non financiers ; quotidiens, mensuels, annuels...) ? Comment ont-ils été choisis (démarche générique ou approche spécifique à l’entité) ? Sont-ils extraits d’un système d’information standard ou nécessitent-ils un processus de traitement spécifique ? Les liens de cause à effet entre les indicateurs sont-ils explicités ? Les indicateurs sont-ils audités ?</p>	<p>Dans quelle mesure certains indicateurs sont-ils utilisés comme référence pour les rémunérations ? L’articulation des objectifs vise-t-elle à renforcer la coordination ou à décliner les objectifs financiers ? La fixation des objectifs est elle faite par discussion interne ou par rapport à des références externes ? L’appréciation de l’atteinte des objectifs se fait-elle de façon objective ou comporte-t-elle une part de subjectivité ?</p>
<p>Réponses types correspondant au contrôle diagnostique</p>	<p>L’exploitation de l’outil est déléguée aux contrôleurs de gestion. L’outil est utilisé dans le processus budgétaire. Son utilisation pour simuler différents scénarios est limitée. Les contrôleurs de gestion peuvent interpréter les résultats, faire des simulations et des re-prévisions sans l’assistance des managers opérationnels. L’outil est utilisé dans une optique de gestion par exception.</p>	<p>Les indicateurs sont : - issus principalement de la comptabilité et calculés mensuellement (ROCE, ...) éventuellement complétés par des agrégats simples (quantités, indices de prix...), - choisis à partir d’une vision plutôt standard des leviers de création de valeur, - décomposés le long de la hiérarchie (centres de profit) avec une faible attention portée aux possibles interdépendances entre indicateurs, - extraits du système d’information standard, - mis à jour mensuellement, - audités.</p>	<p>Certains indicateurs sont utilisés pour déterminer les rémunérations. Les indicateurs privilégiés pour cela sont ceux qui sont alignés avec les objectifs externes affichés par l’entité considérée; les problèmes de coordination sont secondaires. La détermination de la rémunération est explicite (formules de calcul). La fixation des objectifs peut-être faite en interne mais la référence à des standards externes est toujours présente.</p>
<p>Réponses types correspondant au contrôle interactif</p>	<p>L’exploitation de l’outil nécessite une forte implication des managers opérationnels le long de la ligne hiérarchique. Les opérationnels utilisent fréquemment le système (à la fois en prévisions et en analyse des résultats). Les feedbacks sont faits directement par les managers opérationnels. Les contrôleurs ne peuvent pas faire de re-prévisions sans l’implication des managers opérationnels.</p>	<p>Les indicateurs sont déterminés à partir d’une analyse spécifique des facteurs de performance de l’entité. Les interdépendances entre les indicateurs sont explicitées par un modèle. La fréquence des indicateurs est déterminée en fonction des enjeux (niveau d’incertitude, horizon des décisions...). La collecte des données peut utiliser le système standard mais nécessite aussi des procédures spécifiques. Les indicateurs n’ont pas vocation à être audités.</p>	<p>Pas de lien formel avec les rémunérations. Des incitations plus indirectes sont fondées sur le jugement managérial du supérieur avec l’accent mis sur : - l’évaluation du degré d’implication des individus et/ou des équipes, - les enjeux de coordination.</p>

2 UNE RELECTURE DES DEUX FAMILLES D'APPROCHES MANAGERIALES

L'objet de cette partie est de montrer que la grille d'analyse proposée permet une relecture originale et constructive des approches managériales qui ont tenté, à différentes périodes de l'histoire récente, de rénover le contrôle de gestion. Cette relecture conduira tout à la fois à remettre en question l'idée selon laquelle la distinction entre systèmes interactifs et systèmes diagnostiques ne tient qu'au mode d'utilisation des outils et à réexaminer la proposition de Simons d'une utilisation complémentaire de ces outils.

2.1 LA CLASSIFICATION DES APPROCHES MANAGERIALES A LA LUMIERE DE LA GRILLE D'ANALYSE

Dans un premier temps, notre grille d'analyse peut être mobilisée pour bien mettre en évidence les principales différences entre ces deux familles de contributions. Ces différences sont explicitées globalement dans le tableau 2 puis reprises plus en détail.

Tableau 2 – Les deux approches managériales pour rénover le contrôle de gestion

Les trois dimensions	Utilisation des outils	Construction et nature des outils	Lien entre l'outil et les rémunérations
Réponse des systèmes de pilotage par la vision stratégique	Utilisation des systèmes de contrôle comme outil de dialogue (compréhension, aide à la décision, « reste à faire ») plutôt qu'en termes de <i>reporting</i> orienté sur l'analyse du passé. Le contrôleur de gestion est un catalyseur incapable à lui seul d'interpréter les résultats, faire des simulations et de procéder à des ré-actualisations des résultats attendus.	Meilleure connexion entre les systèmes opérationnels et les systèmes comptables grâce à une analyse des « flux physiques ». Identification des enjeux majeurs (meilleure réactivité aux aléas de toute nature...). Accent mis sur la mesure de la performance globale de l'entité plutôt que sur la mesure des performances locales des différents centres de responsabilité.	Le lien éventuel avec le système de rémunération n'est pas analysé. L'accent est mis sur la mobilisation des équipes autour des enjeux collectifs identifiés comme majeurs.
Réponse des systèmes de pilotage par la valeur	Intégration des indicateurs de création de valeur dans le processus plan - budget - contrôle. Les objectifs sont fixés en référence à des standards externes reliés aux attentes du marché financier. La gestion du système est confiée aux contrôleurs de gestion.	Meilleure connexion entre les indicateurs internes et les indicateurs externes de création de valeur. Caractère objectif et auditable des indicateurs de performance retenus (liens avec le système comptable, ajustements définis de manière objective...). Les indicateurs sont décomposés par centre d'investissement.	Refonte du système de rémunération sur la base des nouveaux indicateurs de création de valeur et de standards externes.

2.1.1 Pilotage par la vision stratégique

Pour les promoteurs de cette approche, le renouveau du contrôle de gestion passe par la réintégration de la vision stratégique dans les processus de contrôle. Cette réflexion débouche alors sur une remise en cause de l'organisation et des systèmes de pilotage. L'automobile a été l'un des secteurs les plus emblématiques à cet égard (Clark *et al.*, 1988) : les changements ont concerné le raccourcissement des phases de conception, la mise en place de plate-formes communes à plusieurs modèles, des techniques de différenciation retardée... D'une manière générale, ces changements se caractérisent par une vision transversale large permettant le suivi de projets ou d'activités. On a donc remis en cause la représentation de l'entreprise basée sur la juxtaposition de centres de profits. En ce qui concerne les systèmes de contrôle, c'est la conception même du contrôle budgétaire qui est affectée par ce changement. Cela s'est traduit :

- en termes d'outil :
 - par l'introduction d'indicateurs dits physiques ou opérationnels dans des systèmes comportant essentiellement des indicateurs financiers ou comptables (Chassang, 1987). C'est aussi l'une des caractéristiques du *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton 1996, 2001a).
 - par l'introduction des concepts d'activité et de processus dans l'évaluation des coûts comme dans l'approche ABC/ABM.
- en termes d'utilisation des systèmes
 - par l'utilisation de ces systèmes comme support à un dialogue pour améliorer la coordination des interfaces (Tanguy, 1989) ou l'articulation des compétences (Mottis *et al.*, 1995) ; On a ainsi opposé pilotage à *reporting* et proposé une refonte du rôle (et du profil) des contrôleurs de gestion.

Revenons sur certains exemples. Tanguy (1989) présente une étude de cas particulièrement intéressante dans laquelle l'auteur fait le lien entre l'utilisation des outils et les outils eux-mêmes. Il montre comment les différents services opérationnels sont mobilisés par la direction de l'entreprise avec le concours du contrôleur de gestion autour d'une procédure articulant d'une part une représentation physique des flux et, d'autre part, une représentation financière basée sur des flux physiques cohérents. Cette démarche s'oppose à une procédure classique axée sur l'affectation directe de moyens à ces services et à la fixation d'objectifs reposant sur des prix de transferts. La démarche permet de mettre au jour des marges de manœuvre nouvelles parce que collectives. Elle a nécessité le développement d'un outil spécifique sur tableur.

En ce qui concerne plus spécifiquement le BSC, il peut théoriquement être utilisé soit de façon interactive (Kaplan et Norton, 2001b, 154), soit de façon diagnostique (Simons, 1995, p. 68-69 ; Kaplan et Norton, 2001b, 154). Choffel et Meyssonier (2005) montrent que les différentes versions du BSC hésitent entre plusieurs fonctions : coordination ou responsabilisation via des incitations. Toutefois, ils soulignent qu'il n'y a que peu d'études de cas détaillées concernant des expériences de mise en œuvre du BSC dans la littérature académique. Les quelques descriptions d'implémentation de BSC que nous connaissons sont en fait cohérentes avec une classification comme système interactif dans notre typologie. Par exemple, dans plusieurs études de cas menées en France (voir par exemple Ponsard et Saulpic, 2000 ou Mendoza *et al.*, 2005) les BSC sont directement conçus au niveau des unités opérationnelles (*business units*). Ils sont utilisés pour définir et allouer des ressources à des projets transversaux visant à améliorer la performance sur les indicateurs clés retenus dans le BSC. Ces projets sont pilotés directement par les managers de l'unité opérationnelle.

2.1.2 Pilotage par la valeur

Pour les tenants du pilotage par la valeur, le renouveau du contrôle de gestion passe notamment par la construction d'indicateurs « économiques » plus représentatifs de la « création de valeur » que ne le sont les indicateurs comptables traditionnels. Deux grands outils furent mobilisés.

Le premier outil développé par le cabinet Stern & Stewart repose sur le système comptable et sur un indicateur classique connu sous le nom de bénéfice résiduel auquel sont apportés des « ajustements » pour définir une rentabilité « moyenne » pluriannuelle (par exemple en capitalisant les frais de R&D ou les premières années d'exploitation d'un investissement stratégique). Au total, plus d'une centaine d'ajustements sont envisagés par Stern & Stewart pour aboutir à un nouvel indicateur connu sous le nom d'EVA (« *economic value added* »). Il convient de noter que ces ajustements sont introduits pour limiter les effets pervers qui résulteraient d'un indicateur reposant uniquement sur le court terme plutôt qu'avec un souci de rigueur économique.

Le second outil consiste plutôt à définir des *cash flows* moyens sur la durée de vie relative aux investissements projetés ; il est connu sous le nom de CFROI (« *cash flow return on investment* »). Cet outil permet de construire des *business plans* plus économiques (avec des phases de rentabilité reliées à des portefeuilles de projets bien identifiés). Il fut notamment développé par le Boston Consulting Group. La presse spécialisée s'est faite l'écho des rivalités commerciales entre ces deux outils (Myers, 1996).

Avec le recul, c'est l'approche EVA qui est allée le plus loin en termes de rénovation des systèmes de contrôle. En effet, cette approche s'est directement intéressée à la dimension rémunération et a débouché sur des propositions de révision complète des systèmes d'incitations des managers (O'Hanlon et Peasnell, 1998). Au-delà de l'indicateur proprement dit, on peut donc parler de « système EVA ». Il est important de noter que l'approche est

assez radicale puisqu'elle préconise de fixer les standards non plus sur la base des budgets ou des réalisations de l'année précédente mais en fonction des attentes du marché financier. Toute une technologie de gestion a été mise en place à ce propos pour exploiter le lien entre la valeur boursière et la valeur actualisée des EVA (fixation du niveau « *d'expected improvements* », ou augmentation attendue de l'EVA d'une année à l'autre, à partir d'une « courbe moyenne » reliant *l'expected improvement* à l'EVA de l'année écoulée pour l'ensemble des entreprises d'un même secteur, de manière à tenir compte des cycles économiques, voir O'Byrne, 1997). Il en résulte une déconnexion totale entre le budget et la fixation des primes, déconnexion qui est vue par Jensen (2001) comme un point très positif en faveur du système EVA permettant par là même au budget de retrouver son intérêt premier (coordination des plans et prévision des résultats).

Le but de cette approche est *in fine* de reproduire les mécanismes d'incitation par le marché à l'intérieur des organisations, elle s'appuie sur un système d'information générique permettant un management à distance. Elle correspond bien à une approche de type diagnostique.

2.2 LIMITES DES DEUX FAMILLES D'APPROCHES MANAGERIALES

La cohérence des deux approches de même que leur distinction étant établies, nous pouvons en discuter les limites respectives. Nous allons montrer que chaque famille d'approches souffre d'un déficit sur l'une des dimensions de la grille d'analyse. Dans chaque cas des tentatives sont menées pour pallier à ce déficit mais en restant dans le cadre de la famille de départ. Ces tentatives semblent vouées à l'échec.

Nous formulerons l'hypothèse que c'est dans la complémentarité entre les approches qu'on devrait rechercher le moyen de dépasser les limites intrinsèques à chacune. Nous proposerons quelques jalons pour progresser dans cette voie en guise de conclusion.

2.2.1 Pilotage par la vision stratégique et la question des incitations

Les approches par les processus négligent totalement le lien entre le système de pilotage mis en place et le système de rémunération. On peut dire que toutes les tentatives font le pari qu'une fois la nouvelle stratégie explicitée et les nouveaux indicateurs définis, les agents de l'entreprise seront en principe naturellement motivés pour trouver les actions permettant de la réaliser.

Par exemple, Tanguy (1989) ou Lorino (1991) n'abordent pas du tout la question des rémunérations. L'idée sous-jacente semble que la motivation des individus proviendrait de leur mobilisation au sein d'équipes autour d'enjeux collectifs mais aucune modalité n'est précisée pour gérer cette mobilisation.

De même, dans les travaux de Kaplan et Norton, « inventeurs » du BSC, aucun lien précis n'est fait entre le BSC et les rémunérations. Kaplan et Norton (1996) étaient, dès le départ, très prudents sur l'utilisation du BSC comme support aux rémunérations. Dans leur second ouvrage (Kaplan et Norton, 2001b), ils décrivent des utilisations du BSC comme support à des incitations mais essentiellement au travers de primes collectives. Mais il n'y a pas de réponse aux difficultés de construire un système d'incitation à partir d'un tableau de bord reprenant toute une série d'indicateurs ; la façon de calibrer chaque indicateur et de les pondérer n'est pas abordée. Enfin, lorsqu'ils évoquent le déploiement du BSC à des niveaux fins de l'organisation, ils n'expliquent pas comment ces BSC « individuels » sont utilisés dans la fixation des rémunérations.

Cette lacune nous paraît un élément important pour expliquer les difficultés qu'ont pu rencontrer ce type de systèmes de pilotage. Mottis (1999) rapporte une expérience intéressante de transposition au secteur de l'informatique bancaire des modalités de pilotage transversal basées sur la coordination des flux physiques propres à l'automobile. Cette expérience, au départ un succès, connaît par la suite de grandes difficultés à se pérenniser. A cette époque,

les employés des banques étaient gérés grâce à des classifications professionnelles très strictes, ce qui fut un frein majeur à la mise en œuvre des nouveaux modes de contrôle. Au travers d'une étude de cas sur le management de projets informatiques dans une banque, il montre l'importance de cette question dans l'échec relatif de ces projets. De manière générale, la mobilisation collective est d'autant plus forte que la survie de l'organisation est en cause, mais, faute d'un lien formel entre le système interactif et la question des rémunérations, la pression baisse rapidement, les phénomènes de *free rider* se multiplient et les pesanteurs de l'organisation en place pénalisent considérablement l'efficacité du système. Les résultats relevés par Ittner *et al.* (2003) relatives aux entreprises utilisant le BSC et revenues à des incitations fondées sur des indicateurs uniquement financiers car plus objectifs participent à ce type de processus.

Il est intéressant de constater que toutes les approches de ce type se heurtent à la question des incitations. Ce n'est donc pas uniquement un problème « d'oubli », mais de difficulté intrinsèque à faire reposer intégralement et de façon pérenne un système de pilotage sur des incitations subjectives.

2.2.2 Pilotage par la valeur et la question de la vision stratégique

Le renouveau par la création de valeur fait le pari que le changement stratégique sera automatiquement au rendez-vous et sera pertinent grâce au meilleur alignement des incitations entre les managers et les actionnaires. Il néglige la question de la construction des outils nécessaires à l'élaboration de la stratégie.

Cette démarche par la création de valeur vise à déterminer les indicateurs locaux cohérents avec la performance globale attendue et à fixer en fonction des attentes du marché financier des standards permettant de déterminer les primes. Une telle démarche doit en principe être faite au niveau décentralisé de chaque *business unit*, voir en dessous et conduire à des plans d'action cohérents. Même si cette démarche semble théoriquement possible, en pratique le

haishs-00525975, version 1 - 8 Nov 2010

système de pilotage par la valeur le plus abouti, à savoir le système EVA se prête assez mal à un tel exercice en raison de son caractère trop générique. Larmande et Ponsard (2006) illustrent les difficultés concrètes correspondantes. Suite à la mise en place d'un système EVA relativement standard, ils mettent en évidence le fait que les managers opérationnels ont beaucoup de mal à relier les primes obtenues à leurs efforts locaux : trop de dépendance vis à vis d'un environnement non contrôlé dans les indicateurs, trop de retraitements comptables arbitraires difficiles à anticiper, absence de renégociation face des aléas majeurs et difficultés à tenir compte des urgences. Dans l'entreprise concernée, la direction a progressivement diminué la part des incitations relevant de l'EVA et augmenté celle venant d'approches plus classiques reliées à des plans d'actions. Ittner et Larker (1998) retracent une évolution parallèle du système EVA chez ATT. Le système initial fut rapidement modifié pour intégrer toute une série d'éléments plus directement contrôlables par les managers, comme la satisfaction de la clientèle et la satisfaction des employés. Lorsque l'entreprise connut des phases de destruction de valeur (baisse des cours en bourse) suite à des investissements stratégiques peu rentables, les bonus internes restèrent élevés grâce aux « ajustements » lissant les pertes comptables sur plusieurs années. Ceci fut perçu comme un artifice par les analystes et, finalement, lorsqu'un nouveau CEO fit son entrée, le système EVA fut totalement abandonné.

Ces difficultés font penser à des tentatives de mise en place d'un système d'incitation de manière très large dans l'entreprise en espérant que tous les managers, en s'identifiant à des actionnaires, vont naturellement prendre les bonnes décisions. Ce problème n'est pas sans rappeler les réflexions de Taylor sur la question des incitations (Hatchuel, 1994). A son époque, Taylor fut confronté à un vaste débat sur l'utilisation des systèmes d'intéressement dans les ateliers. Son diagnostic sur ce débat était le suivant : ni les dirigeants ni les ouvriers spécialisés n'ont les connaissances suffisantes pour définir les bonnes conditions de travail si

bien que la mise en place de clauses d'intéressement devient vite un petit jeu de devinette mutuelle dans lequel les deux parties sont perdantes (à travers les fameuses clauses de recalage). L'approche de Taylor a plutôt consisté à mettre en place un processus d'apprentissage organisationnel (à travers les services de méthode) construit sur la base d'une vision stratégique. Les incitations venaient ensuite comme une sorte de cerise sur le gâteau pour récompenser les résultats face à des standards objectifs. En fait, dans les cas cités plus haut, comme à l'époque de Taylor, les managers d'abord déroutés par les primes reçus développent des comportements tactiques alors que la direction cherche à faire évoluer un paquebot transatlantique (le système EVA) comme un voilier de course (un système subjectif de primes basé sur des plans d'actions). Le fait de vouloir relier les objectifs de l'entreprise à la création de valeur pour l'actionnaire constitue une approche trop générique pour déboucher sur une vision stratégique pertinente, celle-ci doit être associée à des systèmes plus spécifiques⁵.

3 CONCLUSION ET PISTE DE RECHERCHE : COMPLEMENTARITE DES SYSTEMES DE PILOTAGE INTERACTIFS ET DIAGNOSTIQUES

La grille d'analyse proposée caractérise les systèmes de contrôle de gestion à partir de trois dimensions : le degré de spécificité de l'outil de mesure, la nature de l'implication des managers et le degré d'objectivité du lien entre mesure et rémunération. Cette grille est utilisée pour définir deux idéaux-types de systèmes de contrôle en partant de la classification de Simons entre systèmes diagnostiques et systèmes interactifs : les systèmes diagnostiques reposeraient sur des outils génériques, une implication faible des managers pour maintenir des relations à distance et un lien objectif entre mesure et rémunération alors que les systèmes

⁵ Les systèmes de pilotage par la valeur jouent toutefois un rôle important pour réaliser un changement de culture en attirant l'attention de toute l'organisation sur les contraintes et exigences des marchés financiers (Haspeslagh *et al.* 2001).

interactifs reposeraient sur des outils spécifiques, impliqueraient une attention continue des managers dans une optique de dialogue et des incitations plus subjectives.

A partir de cette grille, il est possible de faire une analyse des propositions récurrentes pour renouveler les systèmes de contrôle : les approches opérationnelles fondées sur une explicitation de la stratégie sont en ligne avec les systèmes interactifs alors que les approches de pilotage par la valeur comme le système EVA sont conformes aux systèmes diagnostiques. Cette analyse permet de bien comprendre la cohérence de chaque approche. Chacune de ces tentatives a aussi ses limites propres car elles sont fondées sur un pari discutable qui renvoie au fait de négliger l'une des dimensions de notre grille d'analyse : d'un côté, les approches opérationnelles font l'hypothèse qu'une fois la stratégie explicitée les managers seront naturellement incités à la mettre en œuvre et négligent la réflexion sur les incitations les; d'un autre, les approches en terme de pilotage par la valeur supposent que si les incitations sont bien alignées les managers trouveront naturellement la bonne stratégie et négligent la réflexion sur les outils propres à l'élaboration d'une telle stratégie.

L'analyse concrète de la manière dont chaque type d'approches cherche à dépasser ces limites montre qu'elles restent chaque fois prisonnières de l'outil de pilotage mis en place et donc d'un idéal-type donné. Elles semblent alors vouées à l'échec. Cette analyse suggère une piste nouvelle qui consisterait plutôt à miser sur une complémentarité entre systèmes interactifs et diagnostiques. Cette piste paraît une alternative doublement intéressante tant sur le plan conceptuel que pour élaborer des approches managériales « rénovées » du contrôle de gestion. Au lieu de proposer une grille explicitant les différences entre système interactif et système diagnostique, il s'agirait de proposer une grille qui souligne leur complémentarité, par exemple en s'interrogeant sur la manière dont cette complémentarité peut être mobilisée dans le temps. Simons (1994) constate qu'un nouveau dirigeant nommé pour faire face à un défi stratégique commence par mettre en place un système diagnostique pour rassurer ses

actionnaires, avant de mettre en place un système interactif pour mobiliser l'ensemble de l'organisation autour de sa vision stratégique. Garel et Midler (2001), en matière de gestion de projet, préconisent plutôt une démarche inverse, une phase initiale mettant l'accent sur la créativité et la coordination suivie d'une phase décentralisée avec des objectifs individuels objectifs et forts. Des études de cas exploratoires et des essais de formalisation théoriques sur ces sujets seraient certainement les bienvenus.

Bibliographie

- Bisbe J., Otley D., "The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, 2004, p. 709-737.
- Bruining H., Bonnet M., Wright M., "Management Control Systems and Strategy Change in Buyouts", *Management Accounting Research*, vol. 15, 2004, p.155-177.
- Chassang G., « Réinventer le contrôle de gestion », *Politique Industrielle*, vol. 9, 1987, p. 89-102.
- Choffel D., Meyssonier F., « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, vol. 2, décembre 2005, p. 61-82.
- Davila T., "An Empirical Study of the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, 2000, p. 383-409.
- Garel G., Midler C., "Front-Loading Problem-Solving in Co-Development : Managing the Contractual, Organizational and Cognitive Dimensions", *International Journal of Automotive Technology & Management*, Vol. 2/3, n° Sp. Iss, 2001, p. 269-286
- Haspeslagh P., Noda T., Boulos F., "Managing for value: It's not just about the numbers", *Harvard Business Review*, July-August 2001, p. 65-73.
- Hatchuel A., « Frédéric Taylor, une lecture épistémologique » in *L'invention de la gestion* Bouilloud P. et Lécuyer B.P., eds., L'Harmattan, Paris, 1994.
- Hatchuel A., Sardas J-C., « Métiers et Réseaux, Les Paradigmes Industriels de la GPAO », *Revue Réseaux*, vol. 4, avril-mai 1990.
- Ittner C.D., Larker D.F., "Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications", *Journal of Management Accounting Research*, vol.10, 1998, p. 205-238.
- Ittner C.D., Larker D.F., Meyer M.W., "Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a *Balanced Scorecard*", *The Accounting Review*, vol. 78, n°3, 2003, p. 725-758.
- Jensen M.C., "Corporate Budgeting is Broken – Let's Fix it", *Harvard Business Review*, November 2001, p. 84-101.
- Jensen M.C., Murphy K., "Performance Pay and Top-Management Incentives", *Journal of Political Economy*, vol. 98, n°2, 1990, p. 225-264.

- Johnson H.T, Kaplan R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass., Harvard University Press, 1987.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Strategy Focused Organization*, Boston, Harvard Business School Press, 2001a
- Kaplan R.S., Norton D.P., “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II”, *Accounting Horizons*, vol. 15, n°2, 2001b, p. 147-160.
- Larmande F., Ponssard J-P., “EVA and the Control-Congruence Trade-off: an Empirical Investigation”, *mimeo*, Ecole Polytechnique, laboratoire d'économétrie, 2006.
- Lebas M., « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, Septembre 1991, p. 47-63.
- Lorino P., *Le Contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités*, Paris, Dunod, 1991.
- Marginson D.W., “Management Control Systems and their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization”, *Strategic Management Journal*, vol. 23, 2002, p. 1019-1031.
- Martin J.D., Petty J.W., *Value based management: the corporate response to shareholder revolution*. Harvard Business school press, Boston, 2000.
- Mendoza C., Delmond M-H., Giraud F., Löning H., de Font Réaulx A., *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2005.
- Merchant K.A., Manzoni J-F., “The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study”, *The Accounting Review*, vol. 64, n°3, 1989, p. 539-554.
- Mévellec P., *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1990.
- Midler C., « Instrumentation économique et mutation industrielle : les enseignements d'une recherche chez Renault », in ECOSIP, *Gestion Industrielle et Mesure Economique : Approches et Applications Nouvelles*, Paris, Economica, 1990.
- Mottis N., « Des modèles types contextualisés pour une approche intégrée de la firme : le cas de l'informatique bancaire », *Revue Economique*, vol. 50, 1999, p.127-150.
- Mottis N., Ponssard J-P., Tanguy H., « Transversalité et réactivité des organisations : de la planification des interfaces à l'articulation des compétences », *Revue Française de Gestion*, n° 104, 1995, p. 102-111.
- Myers R., “Metric wars”, *CFO: The Magazine for Chief Financial Officers*, vol. 12, 1996, p. 41-50.
- O'Byrne S., “Executive compensation”, *Handbook of Modern Finance*, Ch. E9, 1997.
- O'Hanlon J., Peasnell K.V., “Wall Street's contribution to management accounting: the Stern Stewart EVA financial management system”, *Management Accounting Research*, vol. 9, 1998, p. 421-444.

Otley D., "Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management", *British Accounting Review*, vol. 33, 2001, p. 243-261.

Poincelot E., Wegmann G., « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, vol. 2, décembre 2005, p. 109-126.

Ponssard J-P., Saulpic O., « Une reformulation de l'approche dite du 'Balanced Scorecard' », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 6, vol. 1, 2000, p. 7-25.

Simons R., "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control System", *Strategic Management Journal*, vol. 12, 1991, p. 49-62.

Simons R., "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal", *Strategic Management Journal*, vol. 15, 1994, p. 169-189.

Simons R., *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston, 1995.

Simons R., *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy Text and Cases*, Prentice Hall, 1999.

Sponem S., « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants », *Thèse de doctorat*, Paris-Dauphine, Paris, 2004.

Stern J., Stewart G. B., Chew D., "The EVA Financial Management System", *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 8, Summer 1995, p. 32-46.

Stewart G. B., *The Quest for Value*, New York, NY, Harper Business, 1991.

Tanguy H., « La Réhabilitation des Modèles et des Plans dans l'Entreprise : le cas d'une Maison de Champagne », *Cahiers d'Economie et Sociologie Rurales*, vol. 10, 1989, p. 25-64.

Tanguy H., « Planification stratégique. Pour un usage rético-réthorique des modèles », *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, vol. 28, 1992, p. 19-29.