

Piloter une performance globale grâce aux tableaux de bord

Les budgets sont rapidement apparus insuffisants pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise en cours d'année. Non seulement, on leur reproche d'être trop financiers mais les managers regrettent également qu'ils ne prennent pas en compte les multiples aspects de la performance qui sont autant de facteurs critiques à surveiller pour que l'entreprise parvienne à ses fins.

Les managers ont également besoin d'indicateurs synthétiques pour piloter et régulièrement faire le point. Ces indicateurs sont regroupés sous forme de tableaux de bord dans une analogie évidente avec le tableau de bord de la voiture ou de l'avion. L'idée est simple, sa mise en œuvre est plus compliquée.

Nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord pour mieux comprendre les services qu'il peut rendre à un manager. Puis, nous nous interrogerons sur les indicateurs qui peuvent y figurer pour mesurer au mieux la performance. Nous verrons que ces indicateurs doivent être structurés afin d'être générateur de sens pour les managers et nous introduirons ainsi le concept de *balanced scorecard* ou tableau de bord prospectif. Nous passerons ensuite en revue quelques unes des difficultés associées à l'utilisation des indicateurs dans un contexte de pilotage. Et enfin, pour finir, nous développerons un exemple d'application de tableaux de bord afin de bien faire ressortir les chausse-trappes de la démarche.

Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?

Une définition par analogie

Pour appréhender convenablement le concept de tableau de bord en gestion, nous pouvons développer une analogie avec le tableau de bord de l'avion et de la voiture présentant deux niveaux de complexité bien différents. A observer ces tableaux de bord, plusieurs remarques peuvent être faites.

Il n'existe pas un modèle de tableau de bord unique. Un tableau de bord doit être adapté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé. Le tableau de bord de la voiture est plus dépouillé que celui de l'avion car la voiture est un système opérant plus simple à piloter que le Concorde. Il serait pourtant tentant de surcharger le tableau de bord de la voiture d'indicateurs, de diodes lumineuses et de manettes de réglages nombreuses et diverses. Cette tentation a d'ailleurs existé à une certaine époque du développement de l'automobile. Ce n'est plus le cas aujourd'hui car la plupart de ces informations ne servent à rien. Des indicateurs ont également disparu pour des raisons de coûts. De même, le cockpit des avions modernes a été considérablement simplifié mais pour des raisons qui tiennent à la sécurité du pilotage (focaliser l'attention des pilotes) et au développement de l'informatique embarquée qui prend plus de problèmes en charge.

Le tableau de bord va également dépendre de la finalité poursuivie. Le tableau de bord d'une Formule 1 est en grande partie externe à la voiture et géré directement depuis les stands. Il est

beaucoup plus complexe que le tableau de bord d'un véhicule particulier car les finalités des deux véhicules ne sont pas les mêmes. Dans le cas de la voiture de tourisme, il s'agit de permettre à ses occupants de rallier un point à un autre ce qui ne nécessite pas beaucoup d'informations. La vitesse, le nombre de kilomètres parcourus, le niveau de la jauge d'essence et des indicateurs de surchauffe suffisent. Le développement technologique rend également possible l'ajout d'un indicateur essentiel et qui n'existe pas sur ce tableau de bord. Cet indicateur commence à se développer aujourd'hui et deviendra sans doute un standard dans les années à venir : il s'agit du système GPS. En revanche, une Formule 1 doit gagner une course. Le niveau de performance est bien plus élevé ce qui nécessite de multiplier les indicateurs à surveiller pour accroître la vitesse du véhicule et sa fiabilité mais aussi de multiplier les ingénieurs qui seront chargés d'interpréter les résultats de ces indicateurs. Le tableau de bord de la Formule 1 est donc beaucoup plus coûteux à faire fonctionner que le tableau de bord de la voiture de tourisme. Cela se justifie en relativisant ces coûts par rapport au budget global d'une saison. Une analogie similaire pourrait être faite entre le tableau de bord du Concorde et celui d'un avion de chasse où le tableau de bord est aujourd'hui intégré dans le casque du pilote.

Par ailleurs, ces deux tableaux de bord réunissent deux types d'indicateurs :

- Des indicateurs d'état (jauge de carburant, niveau de l'huile, températures intérieure et extérieure). Ces indicateurs indiquent où en sont les principaux paramètres de l'avion ou de la voiture.
- Des indicateurs d'évolution (compteur de vitesse, vitesse ascensionnelle, consommation moyenne de carburant, nombre de kilomètres parcourus depuis le départ). Ces indicateurs indiquent comment évoluent l'avion ou la voiture.

Cette double série d'indicateurs se complète pour former un tout cohérent dont les éléments sont imbriqués les uns dans les autres.

Au final, il apparaît que la conception d'un tableau de bord dépend de plusieurs variables :

- Degré de complexité du système à piloter.
- Possibilité de traitement de l'information.
- Coûts des dispositifs.
- Finalités du système à piloter.
- Stratégie mise en œuvre pour parvenir à ces fins.
- Poids de l'histoire et de routines. La conception du tableau de bord semble également dépendre du cheminement propre à l'histoire d'un tableau de bord et qui conduit pour des raisons parfois non justifiées à ajouter ou à enlever des indicateurs.
- De la psychologie du pilote car on ne peut empêcher un conducteur de Twingo de customiser son véhicule pour le faire ressembler à un véhicule de course.

Une définition du tableau de bord de gestion

Ces observations peuvent aisément être transposées au monde de l'entreprise. De ce fait, il n'existe pas un modèle de tableau de bord, mais des tableaux de bord spécifiques propres à chaque type de décision et parfois même propres à chaque décideur. C'est ce que traduit la définition suivante empruntée à Bouquin (2001) :

Le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions » (c'est moi qui souligne).

Le tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs mais pas n'importe quels indicateurs :

- Ils doivent mesurer des états et des évolutions. Ils sont donc de deux natures complémentaires. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « qu'ai-je réalisé ? » et s'appuieront sur les réalisations passées de l'entreprise. Ce seront alors des indicateurs de résultat ou d'état. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « où allons-nous ? » en fonction de la façon dont évolue l'entreprise. Ils seront alors prédictifs ou avancés.
- Ils servent à piloter un système c'est-à-dire un ensemble d'éléments en interaction compris dans des frontières clairement définies. Le problème est toutefois complexe à double titre. Bien souvent, il sera délicat de mesurer un effet donné tant les éléments sont en interaction les uns avec les autres. La mesure devient rapidement discutable. Les déterminants de la performance sont par ailleurs bien souvent hors des frontières du système piloté et échappent au contrôle du pilote (le manager). Il est alors possible de distinguer une autre catégorie d'indicateurs qui viennent s'ajouter aux deux du paragraphes précédents et qui portent sur les informations externes de l'environnement.
- Ces indicateurs doivent permettre d'agir dans un cadre temporel en lien avec les obligations du manager. Il ne sert donc à rien d'avoir des indicateurs annuels de performance car ils ne permettent pas au manager d'agir de façon appropriée.

Quelques observations extraites de la pratique

Ces principes une fois rappelés, il est bon de se demander si les pratiques d'entreprise sont toujours en phase avec ces recommandations. La réponse n'est pas toujours à la hauteur des enjeux :

- Il arrive fréquemment que les indicateurs constituant le tableau de bord soient une collection d'indicateurs réunie en fonction de leur disponibilité dans l'entreprise. Ils sont déjà calculés par ailleurs et, par conséquent, sont inclus *de facto* dans le tableau de bord. De même, l'informatique permet de calculer rapidement et automatiquement plus d'indicateurs. Le tableau de bord est donc systématiquement enrichi car la contrainte technique de collecte de l'information se relâche. Le *design* d'un bon tableau de bord est alors perdu. Le tableau de bord n'est notamment plus construit en

fonction des finalités ou de la stratégie dont il doit rendre compte mais en fonction des possibilités techniques de réalisation.

- Le tableau de bord est construit autour des demandes cumulées de tous les acteurs. Il devient alors difficile à gérer car il rend compte de différents points de vue dans l'entreprise. Or, pour reprendre la fameuse citation d'Herbert Simon, prix Nobel d'économie, et datant déjà des années cinquante, ce qui manque aujourd'hui ce n'est pas l'information mais la capacité à la traiter. Que dire alors à l'heure de l'informatique triomphante ? Bien souvent les tableaux de bord ne respectent pas un principe d'économie qui consiste à fournir le moins possible d'information aux décideurs mais uniquement celle qui va lui être utile.
- Le même tableau de bord est parfois utilisé dans toute l'entreprise afin de garantir une cohérence de l'information ou pire pour permettre une informatisation plus efficace. Ne confond-t-on pas ici le *reporting* et le pilotage ? Deux fonctions économiques qui peuvent être réalisées par la même information. Pour un *reporting*, l'information remontée doit effectivement être homogène pour permettre une agrégation et des comparaison. Mais pour piloter, un manager a besoin d'une information spécifique correspond à ses besoins et qu'il n'a pas forcément envie de communiquer à sa hiérarchie. Le fait qu'une partie de ces informations soient communes aux deux usages ne doit pas impliquer que l'on fasse l'économie de l'adaptation de l'information aux besoins des managers. Le biais est alors l'inverse de celui décrit dans les deux paragraphes précédents. Afin de réduire le volume d'information à traiter, la même matrice est utilisée pour des besoins différents ce qui amoindrit la qualité des résultats.
- Le tableau de bord est construit en présupposant les besoins des managers. Cette dérive peut être obtenue alors même que les managers ont été consultés sur leurs besoins d'information. Il nous a ainsi été permis d'observer un déploiement de tableaux de bord sous intranet dans une grande société française cotée¹¹. Les 200 managers ayant accès à cette merveille technologique permettant de leur donner une information en temps réel ont été longuement consultés afin de connaître leurs besoins d'informations de gestion. Après deux mois d'utilisation, le nombre de connexion mensuelle n'était plus que de trois... L'anecdote est cruelle mais se retrouve dans bien d'autres entreprises. Elle incite à la modestie tant l'art du tableau de bord est en définitive plus difficile qu'il n'y paraît.
- Le tableau de bord ne contient parfois que des informations financières et apparaît alors comme une recopie sous une forme plus synthétique de résultats financiers bien souvent issus des budgets et de leur analyse. Ces indicateurs ont l'inconvénient d'être le plus souvent très en aval du pilotage de la performance et ne permettent pas d'identifier les variables qui pourront être mobilisées pour améliorer la situation future de l'entreprise. On peut alors se demander quel est l'apport d'un tel tableau de bord par rapport aux budgets.

¹¹ Faut-il préciser que cette grande entreprise était assistée dans sa démarche par deux des plus grands cabinets de conseil de la place, l'un en charge de la réalisation fonctionnelle et l'autre de la réalisation informatique. Le résultat nous a été décrit par l'un de ces cabinets, avant l'achèvement des travaux, comme la « *best practice* » en la matière et devant conduire à servir de modèle pour le futur.

- Les indicateurs composant un tableau de bord sont souvent inappropriés, car de périodicité annuelle par exemple, donc peu utilisables pour un pilotage en cours d'année. Il arrive également que ces indicateurs soient difficilement mesurables voire non mesurables faute de système d'information existant ou concevable à moindre coût.

Nous avons ci-dessus quelques uns des principaux problèmes qui peuvent être constatés dans ce que les entreprises appellent « tableaux de bord ». Nous développerons un exemple de tableau de bord critiquable dans la dernière partie de ce chapitre. Le lecteur pourra lire cette expérience à la lumière de l'ensemble des débats sur les tableaux de bord que nous allons reprendre dans les prochains paragraphes. Nous pouvons maintenant résumer les qualités d'un bon et d'un mauvais tableau de bord.

Un bon tableau de bord de gestion

- Accepté par tous
- Compris de tous
- Utile à tous
- Prospectif
- Performance équilibrée
- Des indicateurs financiers et non-financiers

Un mauvais tableau de bord de gestion

- Collection d'indicateurs préexistants
- Imposé
- Rétrospectif
- Evaluant partiellement la performance
- Outil de surveillance
- Outil financier ou budgétaire

En écoutant certains professionnels, nous pouvons parfois avoir l'impression qu'il existe une sorte de fantasme autour des « bons indicateurs » qui permettraient de bien gérer l'entreprise. La bonne gestion passerait par de bons indicateurs. Ce n'est pas faux et il est évident que tous les indicateurs n'ont pas la même valeur. Mais c'est surtout incomplet et souvent un argument pour ne pas développer ou utiliser de tableaux de bord. Il y a de fortes chances pour qu'un indicateur ne soit pas « bon » ou « mauvais » en lui-même mais que ce soit surtout l'utilisation que l'on en fait qui soit la dimension la plus importante de son degré de pertinence. Une mesure médiocre utilisée avec un luxe de précaution est sans doute bien meilleure que la recherche du graal de la mesure parfaite qui n'arrivera jamais.

Les fonctions d'un tableau de bord

Un bon tableau de bord, utile aux managers, ne vaut pas uniquement par la somme des indicateurs qu'il représente. Ses fonctions vont bien au-delà. Il doit permettre de :

- Faire parler de la stratégie pour mieux l'appliquer. La phase de conception du tableau de bord est sans doute la plus importante. Les indicateurs retenus doivent refléter la stratégie. C'est un minimum. Mais au travers du choix des indicateurs, et surtout de la participation des uns et des autres à leur élaboration, c'est la dimension cognitive de la stratégie qui s'en trouvera ou non renforcée. Le choix des indicateurs n'est pas simplement une affaire de techniques où il suffirait de trouver les bons indicateurs. C'est avant toutes choses, un problème de management qui permettra de diffuser la stratégie auprès de ceux qui sont chargés la mettre en œuvre.
- Donner à tous un outil commun de surveillance de la performance (*reporting* et *autocontrôle*). Le tableau de bord doit être avant tout un outil de suivi de la

performance et des actions. Ses utilisateurs sont les managers et les opérationnels qui sont en charge de la performance. Il doit leur permettre de comprendre les résultats de leurs actions et de les corriger le cas échéant. Ce n'est que dans un second temps que certains des indicateurs du tableau de bord pourront servir à faire du *reporting*. En effet, il serait assez étonnant que ces deux finalités aient des indicateurs en tout point différents. Le tableau de bord doit être décliné dans l'organisation et impliquer de nombreux acteurs. La difficulté est alors de faire en sorte que tous voient dans les indicateurs présentés la même image.

- Appréhender la performance sous ses différents aspects. Un bon tableau de bord n'est pas uniquement financier mais « traque » la performance selon différents points de vue. Il doit alors refléter la complexité du système qu'il représente et montrer notamment les interactions et les logiques d'action qui sous-tendent la performance. Le *balanced scorecard* (cf. infra) a particulièrement approfondi cette dimension du tableau de bord.

A ce stade, une autre question se pose : quel est l'apport des tableaux de bord par rapport aux budgets ? La question est légitime car les deux concepts sont des outils du contrôle de gestion et par conséquent servent à la finalisation et au pilotage de la gestion. Il se distingue en cela des outils du contrôle stratégique et du contrôle opérationnel (Bouquin, 2001). L'ensemble de ces trois éléments forme le contrôle organisationnel.

Le contrôle organisationnel constitue le processus de management de l'organisation. Il s'articule, dans une perspective classique, autour de trois temps forts : finalisation, pilotage et post évaluation. Les décisions et les actions de l'entreprise passent au travers de ces différentes étapes qui constituent son processus managérial. Mais toutes les décisions et les actions d'une entreprise ne se valent pas et ne peuvent être analysées du même point de vue. Selon Bouquin (2001), reprenant Anthony, on peut ainsi distinguer trois types de décision ou d'action :

- les décisions stratégiques (définir les missions de l'entreprise, ses domaines d'activité, ses facteurs clé de succès...)
- les décisions de gestion ou tactiques (faire en sorte que les actions courantes aillent dans le sens de la stratégie)
- les décisions opérationnelles (les tâches et les opérations courantes)

Ces types de décision correspondent à trois modes de contrôle :

- le contrôle stratégique
- le contrôle de gestion
- le contrôle opérationnel ou d'exécution

Chacun de ces niveaux de contrôle met en œuvre son propre processus de management qui reprend les grandes étapes qu'ont été définies ci-dessus (finalisation, pilotage, post évaluation). On peut donc croiser ces différentes dimensions :

Les modes de contrôle

	Stratégie	Gestion	Tâches de routine
Finaliser	Définition de l'offre de l'entreprise Position compétitive visée	Objectifs d'amélioration pour l'année Aménagements marginales de l'offre Objectifs budgétaires	Livrer le client en 48H chrono
Piloter	Quels équipements ? Quels financements ?	Suivi budgétaire et écarts Tableaux de bord Suivi de la trésorerie	Suivi des opérations : que faire en cas de panne ou si un client appelle pour une réclamation
Postévaluer	Evaluation de la position concurrentielle Evaluation du jugement des actionnaires et des clients	Résultats obtenus sur les principaux indicateurs : satisfaction clients, parts de marché	Nombre d'arrêt de la chaîne Nombre de vols retardés
	CONTROLE STRATEGIQUE	CONTROLE DE GESTION	CONTROLE OPERATIONNEL

d'après Bouquin (2001)

Le contrôle de gestion n'est donc plus le seul niveau de contrôle existant dans une organisation. Le contrôle de gestion s'articule entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Il a pour mission de décliner la stratégie et de s'assurer que les tâches quotidiennes vont bien dans le sens de la stratégie

Dans ce cadre, les tableaux de bord peuvent être considérés comme un outil concurrent des budgets et du contrôle budgétaire, autant que comme un outil complémentaire. Ils complètent la mesure financière de la performance, mesurée au travers des budgets, par des mesures non financières. Ils prennent la place du contrôle budgétaire quand celui-ci est inefficace et n'est plus vécu que comme une simple routine. Ils focalisent l'attention des managers sur quelques points particuliers là où les budgets et le contrôle budgétaire adoptent une vision holiste de l'entreprise.

Après avoir défini et expliqué ce qu'est un tableau de bord, il nous faut examiner maintenant quels types d'indicateurs nous mettons dans notre tableau de bord.

Quels indicateurs pour mesurer la performance ?

Les entreprises ont cherché, durant les années quatre-vingt dix, à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières. Les diverses propositions ont donné lieu à de nombreuses réflexions que je vais tenter de résumer ci-dessous.

Historiquement, et au moins aux Etats-Unis, la performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Mais ces indicateurs traditionnels ont fait l'objet de critiques nombreuses qui ont amené une double proposition d'amélioration :

- Définir des indicateurs financiers plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise (EVA ou *Economic Value Added*, CFROI ou *Cash Flow Return On Investment*... dont les formules de calcul seront rappelées plus bas).
- Utiliser des indicateurs non financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle. Le développement des actifs immatériels est en effet mal pris en compte par les documents comptables selon Kaplan et Norton (2001a) citant plusieurs études. En 1982, les actifs corporels représentaient 62% de la valeur de marché des entreprises. Dix ans après, le ratio est descendu à 38% et à la fin du 20^e siècle, il ne comptait plus que pour 20%.

Cette double proposition fait l'objet de débats. Concernant les indicateurs non financiers, un outil est d'ailleurs apparu durant les années quatre-vingt dix et a connu un certain succès, le *balanced scorecard* (BSC). Compte tenu du succès de cet outil et des questions qu'il suscite, nous lui consacrerons un long développement.

Les indicateurs financiers

Résultat par action, croissance du résultat par action, ROE ou *Return On Equity* (taux de rentabilité financière), *free cash flows*, croissance des *cash flows*, ROA (Return on Assets) et ROI sont les indicateurs privilégiés de mesure de la performance financière. Ces mesures posent toutefois des problèmes :

- Elles ne prennent pas en compte le coût du capital.
- Elles sont influencées par les règles de la comptabilité financière et sont soumises au calendrier comptable ou budgétaire annuel (problème des *cut off*).
- Elles sous-estiment les éléments immatériels.
- Elles sont faiblement corrélées avec la performance boursière de l'entreprise. Ainsi, les ventes sont un piètre indicateur de création de valeur.

Aussi a-t-on vu apparaître ces dernières années de nouveaux indicateurs de mesure de la performance financière :

- L'EVA¹², pour *Economic Value Added*, a été popularisée par le cabinet Stern Stewart & Co. Elle s'écrit $EVA = \text{operating income} - CE \times k$ où k est le coût du capital et CE les capitaux engagés. Il s'agit d'une adaptation de la notion de bénéfice résiduel¹³. Afin d'éliminer les distorsions comptables, le cabinet propose environ 160 retraitements : traitement des impôts différés, évaluation des stocks (LIFO/FIFO), prise en compte des incorporels (R&D, dépenses de publicité, amortissement du

¹² EVA est une marque déposée tout comme le sont un certain nombre de concept de gestion depuis quelques années. A ce titre, l'EVA a été créatrice de valeur... pour le cabinet qui détient la marque.

¹³ La notion n'est pas nouvelle et correspond à celle de surprofit développé par l'économiste Alfred Marshall à la fin du 19^e siècle. Elle avait également été opérationnalisée à la General Electric durant les années soixante.

goodwill)... Les entreprises n'appliquent en général que quelques retraitements (Young, 1998) et uniquement pour les postes les plus significatifs et pour lesquels les données sont aisément disponibles. L'un des inconvénients de ces retraitements est que les non-financiers ne sont pas toujours capables de les comprendre. Par ailleurs, la panoplie des retraitements comptables proposés par Stern & Stewart n'apparaît pas très discriminante (Ittner et Larker, 1998a).

- Le CFROI du cabinet Hot Value, pour *Cash Flow Return On Investment*, propose de diviser les *cash flows* d'exploitation par les investissements évalués en *cash* (le tout à unité monétaire constante).

Il existe d'autres outils de mesure de la création de valeur. Nous nous concentrerons dorénavant sur l'EVA, qui est celui ayant connu le succès le plus important, pour mieux en relativiser les bénéfices. En effet, un certain nombre d'entreprise ont été déçues par la mise en place d'une mesure de création de valeur.

Selon Stern & Stewart, l'EVA, pour être vraiment utile, devrait être la pierre angulaire du management de l'entreprise et servir à :

- Mieux investir
- Définir les objectifs des managers des centres de responsabilité
- Gérer la communication avec les investisseurs
- Distribuer les bonus

Les entreprises qui seraient déçues par l'EVA devraient en chercher la cause dans une utilisation trop timide, en complément des mesures traditionnelles de performance ou sans lien avec les bonus. Peu d'entreprise, de celles ayant fait l'objet d'étude, utilise pourtant l'EVA pour la détermination des bonus. Pourtant celles qui le font semblent mieux bénéficier des effets positifs de la méthode.

De nombreuses études ont été publiées pour montrer la supériorité de ces indicateurs de création de valeur sur les mesures traditionnelles de la performance financière. Mais d'autres études ont également montré que les performances comptables n'étaient pas si mauvaises que certains cabinets voulaient bien le dire, voire parfois faisaient mieux que l'EVA (Ittner et Larker, 1998a). La question qui se pose est toutefois de savoir si de tels indicateurs ont des effets sur le management de l'entreprise (logique interne) et permettent de mieux orienter les décisions, de mieux mesurer la performance ou de mieux rétribuer les efforts des managers.

L'étude Ittner et Larker (1998a), comparant deux échantillons d'entreprise utilisant ou non les nouvelles méthodes, a permis de montrer que les entreprises utilisant les indicateurs de création de valeur réduisaient leurs investissements, augmentaient leur dividende et utilisaient de façon plus intensive leur capital investi.

Toutefois, ces indicateurs ne font jamais l'objet d'une déclinaison très poussée à l'intérieur de l'entreprise. Ces différents systèmes n'indiquent jamais quels sont les leviers de la création de valeur. Ils se contentent de la mesurer. De ce fait, les compétences clés de l'entreprise ne sont pas gérées mais seulement mesurées (ce qui est déjà beaucoup). Ces outils sont perçus comme

complexes par les managers et ne leur facilitent pas le travail de communication. Le langage financier devient encore plus abscons quand des indicateurs de création de valeur sont utilisés.

Certaines entreprises, comme ATT, sont d'ailleurs revenus de leur programme EVA à qui était reproché une trop grande complexité, de ne pas mesurer complètement la performance (et notamment les problèmes de qualité) et de ne pas rendre compte fidèlement de la performance des actionnaires (non corrélation avec l'évolution des cours boursiers).

Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers considérés comme plus en phase avec les réalités de la concurrence actuelle. La prise en compte de la performance est supposée être plus équilibrée car tenant compte de ses multiples aspects.

L'utilisation des indicateurs non-financiers

Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le *balanced scorecard* (BSC dont nous décrirons le mécanisme de construction plus bas) mais la tendance est plus profonde et avait déjà été initiée par d'autres réflexions. En passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les *shareholders* (actionnaires) à une performance mesurée pour les *stakeholders* (parties prenantes). Trois séries de raisons peuvent ainsi expliquer la montée des indicateurs non financiers (Ittner et Larker, 1998a) :

- **Les limites des indicateurs comptables et financiers :**
 - ils sont trop historiques et induisent une gestion rétroviseur,
 - ils ne permettent pas d'appréhender correctement la performance future,
 - ils récompensent des comportements court-termistes ou incorrects,
 - ils ne sont pas actionnables car ne fournissent pas d'information sur les causes des phénomènes,
 - ils n'informent pas sur les changements clés,
 - ils sont trop agrégés pour aider les managers,
 - ils reflètent des fonctions plus que des processus,
 - ils ne permettent pas de valoriser l'immatériel.
- **La pression concurrentielle :** l'incertitude de l'environnement s'est accrue et les offres des entreprises sont de plus en plus complexes et sophistiquées d'où le besoin d'élargir la mesure de la performance.
- **Le développement de systèmes concurrents :** les programmes de qualité totale (TQM ou *Total Quality Management*), la *supply chain* (gestion de la chaîne

logistique), le CRM (*Customer Relationship Management* ou gestion de la relation client) sont autant de systèmes ayant conduit à des mesures de performances concurrent du système comptable.

Pour les tenants du BSC, les indicateurs comptables et financiers sont des indicateurs de résultat (*lagging indicators*) alors que les indicateurs non financiers peuvent être considérés comme des indicateurs avancés (*leading indicators*).

Il apparaît, en outre, que l'utilisation d'indicateurs non financiers est assez systématiquement associée à des pratiques de TQM, JAT ou production flexible. Un certain nombre d'études ne montrent toutefois pas de performances meilleures quand de tels indicateurs sont utilisés. Les résultats de ce point de vue sont très contrastés. Quels sont donc les effets réels de ces indicateurs ? Est-ce que fournir des informations non financières permet d'accroître la performance ou est-ce que cela dépend de la façon (style de management) dont ces indicateurs sont utilisés ?

L'utilisation d'indicateurs non financiers, notamment dans les formules de calcul de bonus, semble dépendre de variables de contingence, notamment la stratégie dont nous reparlerons plus bas.

Une des nouveautés du BSC a été de mettre en avant l'importance des indicateurs non financiers. Pourtant, les études montrent que la plupart des entreprises continue à accorder l'essentiel de leur attention aux indicateurs financiers (56% des indicateurs), suivi par les indicateurs clients (19%), les indicateurs de processus (12%), les indicateurs innovation et apprentissage (5%) et d'autres indicateurs (9%). De plus, les BSC sont surtout utilisés au niveau *corporate* et division et nettement moins dans les filiales et les départements. 70% des entreprises interrogées utilisent le BSC pour déterminer les bonus, dont 17% de façon assez intensives. Bien que le BSC doive servir à obtenir du consensus et à mieux communiquer, seules 37% des entreprises semblent avoir constaté une amélioration de la compréhension de la stratégie par les salariés suite à l'implantation d'un BSC. Est-ce que cela est lié à la mise en place de faux BSC ? Ou à un manque de relations managériales intenses autour du BSC ? On retrouve ici l'une des critiques de la DPO. Il ne suffit pas de donner des objectifs ou même des informations pour que la stratégie soit connue.

Selon une étude Lingle et Schiemann (1996)¹⁴, les indicateurs financiers sont de loin les plus importants pour les managers, malgré les discours :

¹⁴ Citée par Ittner C.D. et Larker D.F. (1998b).

En %	Indicateurs financiers	Satisfaction clients	Indicateurs sur les opérations	Indicateurs sur la performance du personnel	Communauté et environnement	Innovation et changement
Est-ce une information importante ?	82	85	79	67	53	52
Avez-vous confiance dans les informations fournies ?	61	29	41	16	25	16
La mesure est-elle clairement définie ?	92	48	68	17	25	13
La mesure est-elle utilisée dans les revues de management ?	98	76	82	57	44	33
La mesure sert-elle à gérer le changement ?	80	48	62	29	9	23
La mesure sert-elle à calculer des bonus ?	94	37	54	20	6	12

Le tableau appelle plusieurs remarques et questions :

- Le poids des indicateurs financiers est très important (malgré les discours *post BSC*)
- Y a-t-il une contingence culturelle ? Ces études ont été réalisées aux Etats-Unis où les indicateurs financiers feraient l'objet d'une attention plus soutenue qu'en Europe.
- Les données sur le personnel sont assez mal loties ainsi que les deux derniers critères. C'est étonnant et intéressant dans la mesure où il s'agit d'un élément essentiel des immatériels.
- La qualité des indicateurs n'est pas équivalente pour toutes les mesures. Les questions 2 et 3 montrent clairement le faible degré de confiance accordé aux indicateurs RH, environnement et innovation.

Une autre étude de 1991 du cabinet Ernst & Young¹⁵ montre toutefois des évolutions dans les préoccupations des managers entre 1988, 1991 et 1994¹⁶ :

- Les indicateurs relatifs à la baisse des coûts passent derrière ceux relatifs à la satisfaction clients en 1991, puis derrière les indicateurs qualité en 1994.
- La satisfaction client prend de plus en plus de place.
- La performance financière devrait être appréciée au travers d'indicateurs élargis (stocks, *cash-flows*) qui viendraient ainsi compléter les mesures traditionnelles.

¹⁵ Citée par Ittner C.D. et Larker D.F. (1998b).

¹⁶ Les données de 1994 sont des estimations, donc attention au *wishful thinking*.

On peut lire dans cette étude une volonté d'augmenter la culture de résultat en augmentant la diversité des indicateurs.

Les indicateurs non-financiers ont trouvé un lieu dans lequel s'exprimer ces dernières années : le *balanced scorecard* (BSC).

Le balanced scorecard

Kaplan et Norton (1998, 2001a) ont proposé dans la première moitié des années 90 de construire des tableaux de bord stratégiques :

- Prenant en compte différents aspects de la performance et non plus seulement la performance financière.
- Mettant en évidence des indicateurs de résultat et des indicateurs avancés, ces derniers étant plus ou moins prédictifs de la situation future de l'entreprise.

L'un des problèmes essentiels pour les auteurs est la prise en compte et le pilotage des éléments incorporels de plus en plus importants aujourd'hui. Or, plusieurs facteurs empêchent la mesure des incorporels¹⁷ :

- L'effet des incorporels est indirect et n'a que rarement un effet direct sur le chiffre d'affaires ou le résultat. D'où le besoin de connaître leurs effets sur la performance financière. Cela nécessite la prise en compte d'effets retard.
- La valeur des incorporels est très dépendante du contexte stratégique et organisationnel (le carnet d'adresses des managers de Goldman Sachs, par exemple, ne vaut plus rien ou presque dans une entreprise d'un autre secteur).
- Les actifs incorporels ne valent rien en eux-mêmes mais c'est le plus souvent leur combinaison qui vaut quelque chose.

Or, pour Kaplan et Norton, on ne peut gérer ce que l'on ne peut décrire ou mesurer. Mesurer les incorporels exige alors de baser l'évaluation des performances sur autre chose que des indicateurs strictement financiers.

Il s'agit d'établir une carte des relations de causes à effets dans l'entreprise et permettant d'expliquer la performance financière de l'entreprise, comme l'exprime le processus décrit ci-après :

¹⁷ On pourrait toutefois en dire autant des actifs physiques.

Relier les mesures à la stratégie

Les relations de cause à effet



Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction client accrue.
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple).
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficiente.

Les quatre axes peuvent faire l'objet de définitions plus poussées.

Axe financier

Il s'agit de s'assurer de l'augmentation de la valeur actionnariale grâce à la croissance des ventes et de celle de la productivité¹⁸. Les modalités d'action proposées par Kaplan et Norton (cf. tableau ci-dessous) sont assez proches de celles définies par Brown et Sloan à la General Motors dans les années vingt lorsque ceux-ci décomposaient le ROI en différents ratios. Kaplan et Norton n'apportent pas grand-chose de nouveau si ce n'est une différenciation de la mesure de la performance financière selon l'étape du cycle de vie dans laquelle se situe l'entreprise.

Axe clients

¹⁸ La valeur actionnariale peut aussi être augmentée par une meilleure gestion du passif mais ce n'est pas le problème que souhaitent traiter les auteurs qui se placent délibérément dans le cadre d'une stratégie industrielle et commerciale.

Les managers sont invités à réfléchir à la valeur apportée aux clients :

- Au positionnement de l'entreprise en termes d'excellence opérationnelle (prix, qualité, délai, fonction du produit, service, relations, marque).
- A la connaissance des besoins du client.
- Au leadership produit permettant grâce à l'innovation de présenter la meilleure offre du marché.

L'entreprise doit exceller sur l'une de ces dimensions sans pour autant laisser tomber les deux autres. Des mesures de la performance client sont alors à imaginer (cf. tableau).

Axe processus

L'entreprise a plusieurs leviers de compétitivité sur lesquels elle peut s'appuyer :

- Construire son développement grâce à l'innovation
- Améliorer les relations avec les clients
- Améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la *supply chain*, les processus internes, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources...
- Devenir une entreprise citoyenne en soignant les *stakeholders* ou parties prenantes.

Des indicateurs spécifiques vont alors correspondre à ces différents leviers de compétitivité.

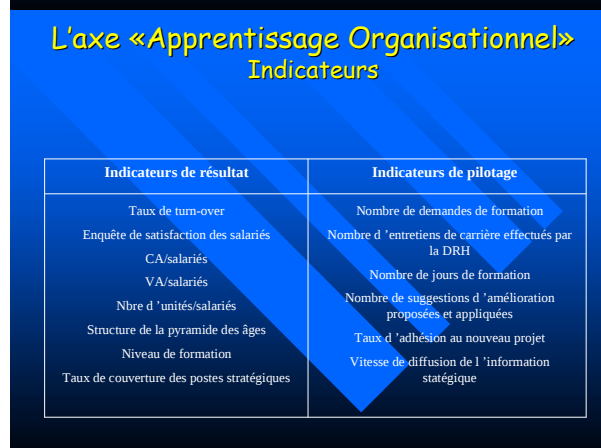
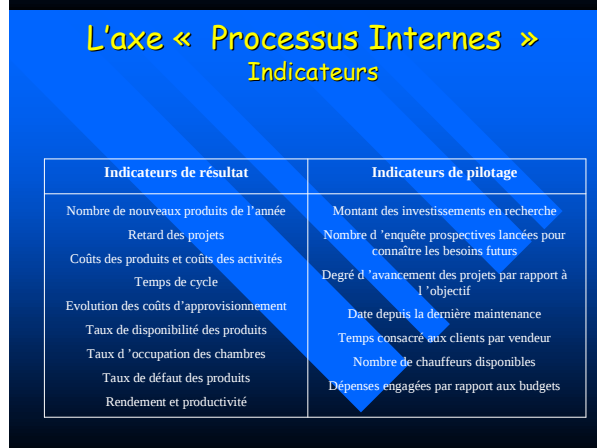
Axe apprentissage et croissance

Enfin, l'entreprise peut s'appuyer sur des ressources immatérielles pour soutenir durablement sa compétitivité. Pour cela, elle doit être vigilante à :

- La compétence de ses salariés
- Le degré de maîtrise des technologies clés
- Le climat social

A nouveau des indicateurs sont reliés à chacun de ces axes.

Afin d'être correctement pilotée, l'entreprise doit disposer de tableaux de bord stratégiques réunissant des indicateurs choisis sur chacun de ces différents niveaux. A chaque niveau, des indicateurs de résultat (ou d'état) sont choisis ainsi que des indicateurs avancés (ou indicateurs de pilotage). Kaplan et Norton proposent d'ailleurs des exemples :



Il ne faut toutefois pas confondre une « collection » d'indicateurs avec les liens que permet d'explicitier le BSC. En effet, ce qui est crucial dans les tableaux de bord de Kaplan et Norton ce sont les liens existant entre les différents indicateurs qui doivent permettre d'explicitier les relations de causes à effets de la stratégie mise en place. Les indicateurs ne sont qu'une petite partie des tableaux de bord.

La première question que posent Kaplan et Norton pour implanter un BSC est de savoir quelle est la stratégie de l'entreprise. Cela nécessite donc que la stratégie soit claire. Elle peut toutefois être émergente et être révélée via des interviews et lors de la construction du BSC. C'est peut être même une fonction du BSC que de permettre la description et l'implantation de la stratégie.

Le BSC définit une carte stratégique commune à tous et est le point de référence central de l'entreprise. C'est une démarche *top down*. La direction générale établit la mission, les valeurs clés et définit une vision pour l'entreprise. Puis l'élaboration de la stratégie permet d'identifier le chemin à prendre pour atteindre cette destination.

Le BSC n'est donc pas une somme d'indicateurs structurés autour d'axes prédéfinis. Ainsi, Kaplan et Norton (1998, 2001a) citent au moins deux dérives possibles. Beaucoup d'entreprises ont cru mettre en place des BSC alors qu'elles ont développé deux types de tableaux de bord :

Le tableau de bord *stakeholder* ou parties prenantes

Il s'agit de tableaux de bord réunissant un grand nombre d'indicateurs mais structurés autour d'une logique autre que celle de la stratégie et cherchant à appréhender la performance de différents points de vue. Ainsi, chez Sears, les tableaux de bord sont structurés autour de trois axes :

- Un lieu où acheter
- Un lieu où travailler
- Un lieu où investir

La même logique existe chez Citicorp : l'endroit idéal pour travailler, placer son argent et investir.

Sur chacune de ces dimensions des indicateurs de performance sont identifiés. Mais ces tableaux de bord manquent d'objectifs et de mesures montrant comment les premiers ont été atteints. A la limite, ces tableaux de bord sont, selon Kaplan et Norton, de bons moyens d'intégrer de l'information disparate.

Le tableau de bord KPI (*Key Performance Indicators*)

Ces tableaux de bord ont émergé notamment avec le développement des systèmes d'information qui permettent de réunir facilement une masse importante d'indicateurs. Les indicateurs figurant dans ces tableaux de bord donnent une vision équilibrée de la performance. Mais ce qui leur manque, c'est une discussion sur la stratégie et une élaboration consensuelle. Un bon test pour savoir si un tableau de bord est un BSC est d'essayer de comprendre la stratégie en regardant les chiffres du tableau et de retrouver la carte stratégique sous-jacente.

Environ 60% des entreprises du Fortune 500 auraient implanté un système BSC (Malina et Selto, 2001).

Au final, le développement des indicateurs financiers et non financiers permettant de rendre en compte de la performance laisse en suspens un certain nombre de questions (Ittner et Larker, 1998a) :

- Quel est le bénéfice net pour l'entreprise de l'utilisation d'indicateurs non financiers ?
- N'y a-t-il pas un risque d'arbitrage des acteurs quand plusieurs indicateurs de performance existent (c'est ce que pensent les tenants de l'EVA) ?
- Quel est le coût d'implantation de tels systèmes (temps passé, logiciel...) ?
- Quels sont les facteurs de contingence structurels et environnementaux qui conduisent à l'adoption d'indicateurs non financiers ?
- Comment s'articulent ces indicateurs et comment chaîner les impacts ?
- Est-ce qu'il faut utiliser le même système d'information pour décliner la stratégie et rémunérer les managers ?
- Combien faut-il utiliser d'indicateurs pour l'évaluation ? 3-5 semblent un optimum. Toutefois, le risque existe que les acteurs cherchent à n'utiliser que les indicateurs

facilement mesurables ou ne fassent porter leur effort que sur les indicateurs facilement modifiables.

- Faut-il faire un score (évaluation de synthèse) ? Faut-il des poids objectifs ou subjectifs ? Kaplan et Norton (1996, 220) plaident pour une évaluation subjective.
- Comment choisir les indicateurs adaptés aux circonstances ?
- Faut-il utiliser les mêmes mesures pour établir des priorités stratégiques, piloter les actions stratégiques et évaluer la performance managériale ? Est-ce qu'il ne faut pas utiliser des indicateurs financiers pour évaluer la performance de l'organisation et des indicateurs non financiers pour les performances des managers ?
- Quels sont les mécanismes de compensation entre les indicateurs et quels sont les problèmes de jeu d'acteur autour des indicateurs (les acteurs de l'entreprise risquant d'aller vers les plus simples à réaliser) ?

Si l'idée d'utiliser des indicateurs non financiers est séduisante, cela ne va donc pas sans poser quelques problèmes.

Les qualités nécessaires aux indicateurs

Les indicateurs sont souvent la pierre angulaire d'un bon tableau de bord. Tout le monde les voudrait représentatifs de la performance, à même d'entraîner les ajustements nécessaires au bon pilotage de l'entreprise, sans effets pervers secondaires... Toutes ces qualités sont très difficiles à réunir sinon impossible d'où de fréquentes déceptions et des critiques trop faciles sur les tableaux de bord existant. Par exemple, il arrive régulièrement d'entendre des managers affirmer : « Les indicateurs remontant des services vers la centrale sont très nombreux, mais ce sont pour la plupart des indicateurs de moyens, d'environnement ou d'activité très rarement des indicateurs de performance ». Les mêmes managers cherchent donc à retravailler leur batterie d'indicateurs pour la rendre plus performante. La quête d'un tel graal risque d'être longue. De la même façon, deux anecdotes authentiques montrent les ambiguïtés associées à la définition des tableaux de bord :

- « nous avons fait une étude (nda : *forcément mondiale...*) et nous avons établi une liste des 200 indicateurs utiles au pilotage de la majorité des entreprises » entendue chez un éditeur de logiciels.
- « nous allons chercher les indicateurs-types permettant de mesurer au mieux la performance et voir comment il est possible de les articuler » entendue dans un groupe de réflexions composé de professionnels du contrôle de gestion.

La difficulté est d'abord de définir la performance. Cette notion aura des acceptions bien différentes d'un manager à l'autre ou d'un contexte à l'autre. La performance apparaît davantage comme une notion construite par les acteurs eux-mêmes que comme une réalité objective. Ensuite, la traduction de cette performance (à supposer qu'on ait réussi à la définir) sous forme d'indicateurs sera bien souvent imparfaite. Ce que l'on saisit est l'image de la performance et non la performance elle-même. Cela renvoie à l'allégorie de la caverne chez Platon : les ombres qui dansent sur les murs ne sont pas les êtres qui les ont créés, elles n'en sont qu'une projection imparfaite. Les gestionnaires traduisent souvent cela en disant que « la

carte n'est pas le territoire ». Le risque est alors double. Les managers peuvent rejeter l'image sous prétexte qu'elle n'est pas la réalité mais ils doivent alors savoir qu'ils ne saisiront jamais totalement la réalité. Le second risque est de gérer l'indicateur plutôt que de gérer la réalité approximée et objectivée par l'indicateur.

Ces considérations un peu philosophiques contiennent des principes d'action pour les entreprises sans pour autant fournir de recettes de cuisine. Elles doivent servir à encadrer une pratique sans pour autant formuler de vaines prescriptions précises. Elles montrent que la construction d'un système de pilotage relève davantage d'une capacité à gérer (et à accepter) l'ambiguïté en gestion que de la recherche d'une solution uniquement technique et technologique. Il est d'ailleurs assez logique de penser que si de « bons indicateurs » existaient par nature, il y a sans doute déjà quelques années qu'ils auraient été identifiés. La gestion n'est en effet pas une discipline née d'hier.

Malgré ces remarques, il est toutefois possible de penser qu'un bon indicateur doit présenter un certain nombre de qualités. Il doit être :

Objectif. c'est-à-dire ne pas dépendre de l'interprétation du manager ou de l'instrument de mesure. Certains indicateurs dépendront par nature de l'instrument de mesure. Il suffit de penser à un indicateur sur le climat social pour lequel on demanderait aux salariés leur opinion. Il sera bon alors d'objectiver ces indicateurs à l'aide d'autres mesures telles que le nombre de jours de grève par exemple ou le *turn over*.

Quantifiable. Tout jugement sur une situation suppose de disposer d'une mesure absolue ou relative de celle-ci. Même des situations très qualitatives par nature comme les ressources humaines peuvent faire l'objet de mesure. Il existe même une discipline pour cela, le contrôle de gestion sociale (Martory, 2003). Mesurer peut toutefois conduire à ne plus être objectif quand par exemple, on attribue des valeurs subjectives (« bien », « moyen », « mauvais ») à des phénomènes.

Fidèle. L'indicateur doit toujours donner la même réponse lorsque les situations mesurées sont strictement identiques. Cette qualité dépend souvent de la précision de la définition des éléments constitutifs de l'indicateur (qu'est-ce qu'une « absence », qu'est-ce qu'un « défaut » ?) ; et de la rigueur des procédures de saisie et de traitement de l'information.

Simple et compréhensible. Il est essentiel que la méthode de calcul de l'indicateur soit comprise et acceptée par ceux dont l'indicateur mesure l'action. Une opacité dans le calcul ou une trop grande complexité peuvent le rendre inopérant. C'est souvent le cas des indices trop synthétiques ou des indicateurs qui veulent trop bien faire en mesurant précisément. Les tenants de l'EVA expliquent que le ROI est un indicateur trop compliqué à comprendre ce qui explique les dérives qu'il autorise. L'EVA et ses nombreux retraitements ne semblent toutefois guère plus simples.

Sensible. L'indicateur doit être réactif vis-à-vis du phénomène qu'il est censé mesurer. Il faut toutefois se méfier de la volonté de mesure en temps réel. Le ROI est à nouveau un bon exemple des effets pervers potentiels d'une mesure très réactive. La lecture d'un ROI n'a vraiment de sens que sur une période assez longue, prenant en général en compte le cycle de vie d'un produit ou d'une industrie. Cela permet de

gommer les incidents de parcours ou encore les effets de fin d'exercice. Il n'empêche, et c'est assez légitime, qu'un manager souhaitera avoir assez régulièrement une information sur son ROI. Cela nécessite toutefois qu'il interprète prudemment les résultats des ROI intermédiaires afin d'éviter toutes réactions contre-productives. C'est parce qu'on ne tient pas compte de ce genre de remarque que la gestion par le ROI est très souvent taxée de gestion à courte vue. Le développement des logiciels de gestion peut amplifier cette tendance. Nous avons vu dans l'un d'eux un calcul de ROI mensuel. Celui-ci pouvait être représenté sous forme de courbe qui bien sûr avait un aspect très chaotique et irrégulier qui ne faisait que traduire l'instabilité de la mesure et ne rendait compte en aucun cas d'une bonne sensibilité de l'instrument de mesure.

Le balanced scorecard : retour sur une nouveauté

Le *balanced scorecard* a relancé l'intérêt pour les indicateurs non financiers comme nous l'avons vu ci-dessus. Nous proposons maintenant d'examiner ses fonctions, son degré de nouveauté, notamment en le comparant à un autre modèle de tableau de bord. Finalement, nous en concluons qu'il y a peut-être une contingence culturelle qui conduit, selon les zones géographiques, à privilégier tel ou tel modèle de tableau de bord.

A quoi sert le BSC ?

Les fonctions du BSC ont évolué si on suit Kaplan et Norton eux-mêmes. Le concept de BSC a évolué d'une représentation de la performance¹⁹ pour devenir la structure organisant le nouveau système de management stratégique. Kaplan et Norton (2001b, 2001c) montrent comment les organisations utilisent leur BSC pour aligner leur système et processus de management clé avec la stratégie. A l'aide de l'exemple de déclinaison de la stratégie de Mobil, les auteurs montrent comment les unités doivent tenir compte des priorités définies par la direction générale.

Ils critiquent assez fermement la DPO (direction par objectifs) développée par Drucker (1954). Celle-ci a donné lieu à une myriade de mesures non reliées entre elles et avec la stratégie. De ce fait, la stratégie n'est pas assez discutée. Beaucoup d'actions proposées ne concernent pas un indicateur *scorecard* (reflétant la stratégie) et sont des initiatives non stratégiques.

Les auteurs expliquent également que le BSC peut servir à mettre en évidence les stratégies émergentes car il crée un dialogue entre les managers. Cela permet aux auteurs de se rapprocher de Simons (1995). Le BSC est alors utilisé comme outil de contrôle interactif.

Les bénéfices du BSC sont aussi organisationnels. Il permet en effet un intense dialogue hiérarchique. Il s'agit donc d'un outil de communication (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) :

1. Clarté et consensus sur la stratégie
2. Convergence des buts individuels et organisationnels

¹⁹ Pour Kaplan et Norton, il s'agit d'une interprétation naïve de leur premier travail sur le BSC.

3. Liaison des objectifs stratégiques avec les objectifs de long terme et les budgets
4. Identification et convergence des initiatives stratégiques
5. Obtention d'un retour d'information pour organiser l'apprentissage stratégique

Il autorise :

1. Une bonne communication de la stratégie aux équipes et aux salariés
2. La traduction des objectifs stratégiques en objectifs et mesures pour les équipes et les salariés
3. La création d'un lien entre performance et rémunération

Malina et Selto (2001) se sont intéressés au fonctionnement du BSC dans cette fonction de communication pour en tester la pertinence et l'efficacité. Les auteurs cherchent à répondre à deux questions. Est-ce que le BSC est un bon moyen de communication ? Est-ce que le BSC est un bon moyen d'aligner la stratégie, de créer une motivation réelle, d'orienter l'entreprise vers ses résultats ? Pour ces auteurs, plusieurs qualités sont nécessaires pour être un bon outil de communication :

- Il faut que l'outil donne une image valide de la performance (fiable, compréhensible, confiance). Les mesures de la performance doivent être reliées aux résultats de l'organisation, être précises, objectives et vérifiables
- La communication doit renforcer les modèles de comportements désirés, les valeurs et les croyances partagées. Les mesures doivent refléter les actions contrôlables des managers ou les actions qu'ils peuvent influencer.
- L'outil doit permettre un partage des connaissances, ce qui s'obtient par un dialogue et une participation intense.
- Le BSC doit proposer une architecture complète mais recentrée de mesure de la performance.

Les auteurs donnent le modèle de BSC dont ils cherchent à tester les vertus communicationnelles.

BSC avec pondération des indicateurs

Catégories traditionnelles du BSC	Mesures du BSC pour un distributeur	Pondération	
Apprentissage et croissance	Inventaire des compétences et plans de développement personnel	1	
	Degré d'implication	1	
	Formation	2	4%
Efficiences des processus internes	Traitement des ordres d'achat	3	
	Service client, demandes traitées dans l'heure	5	
	Service client, demandes traitées dans les six heures	5	
	Distinction d'excellence des processus	3	
	Adoption des meilleures pratiques	1	
	Taux de rotation des stocks	4	
	Nombre de jours de vente en stock	2	
	Utilisation des heures disponibles de vente	2	
	Sécurité	2	
	Garanties	8	
	Equipement des bâtiments	3	
	Divers	3	41%
	Satisfaction client	4	
Valeur pour le client	Part de marché traditionnelle	28	
	Part de marché innovation	6	
	Performance environnementale	2	40%
	Taux de marge	4	
Succès financier	Cash Flows opérationnel	2	
	Croissance des ventes	9	15%

Malina et Selto (2001)

A l'issue de leurs travaux, ils trouvent des résultats contrastés :

- Le BSC crée effectivement une meilleure communication.
- Mais une bonne communication ne suffit pas forcément à créer une convergence des buts, une meilleure motivation ou des résultats positifs.
- Une communication uniquement *top down* est inefficace et source de conflits. Ces conflits sont souvent perçus comme contre productifs. (perte de confiance et aliénation de certains participants). Ils sont liés par exemple à des *benchmarks* ou étalonnage inexacts.
- Un contrôle de gestion efficace utilisant le BSC, c'est-à-dire reposant sur des indicateurs et des mesures fiables, entraîne une convergence des buts puis une amélioration des résultats.
- Un contrôle de gestion efficace utilisant le BSC entraîne une augmentation de la motivation puis une amélioration des résultats. L'inverse est vraie aussi.

En conclusion, les problèmes que posent les auteurs relèvent du management. La question est de savoir si les principes de management autour du BSC sont corrects ?. Le BSC ne leur apparaît pas intrinsèquement comme une solution miracle malgré ce qu'une littérature de

gestion uniquement normative et pas assez critique considère souvent. Le BSC souffre de ce point de vue des mêmes limites que les autres outils de pilotage.

Pour leur part, Gascho, Lipe et Salterio (2002) cherchent à savoir si le fait d'organiser l'information sous forme d'un BSC permet aux managers de mieux juger de la performance de l'entreprise. Les auteurs partent du principe que les capacités d'analyse des individus sont limitées et que de ce point de vue l'un des apports du BSC est d'aider à organiser la réflexion en créant des relations entre les indicateurs de mesure de la performance. Le fait de structurer l'information dans le BSC apporte une valeur ajoutée par rapport aux mêmes informations fournies de façon dispersée. La plus-value d'un bon BSC est donc l'explicitation des relations de causes à effets qui rendent plus accessible la stratégie et facilite la lecture des documents des revues de gestion.

Le BSC étudié par Gascho, Lipe et Salterio (2002)

Axe financier Taux de marge Croissance des ventes Ventes des nouveaux magasins Part de marché au détail Retour sur dépenses	Axe processus Activité des marques et des magasins Ventes issues des leaders sur les nouveaux produits Retours vers les fournisseurs Réductions consenties Ventes annulées
Axe clients Ventes répétées Taux de satisfaction client Avis des clients mystères Rentabilité par client Rupture de stocks	Axe apprentissage organisationnel Heures de formation par salariés Ancienneté Nombre de suggestions par salariés Ventes prises par managers Informatisation des magasins

Est-ce vraiment nouveau ?

Des études antérieures à celle de Kaplan et Norton soulevaient les mêmes questions et apportaient des réponses assez voisines. Le problème de la mesure de la performance s'est posé dès la fin des années quatre-vingt, notamment dans le cadre des processus de production innovants. L'étude de Mcnair et Lynch (1990) est assez intéressante de ce point de vue. Leur problème était de savoir ce que se passe quand les données non financières semblent bonnes mais que cela ne se traduit pas dans les données financières. Cela peut s'expliquer par le fait que la performance financière rend mal compte de la performance instantanée de l'entreprise et peut être considérée comme un indicateur retard. Ce phénomène peut être source d'effets pervers importants si les managers prennent des décisions sur la base des chiffres financiers alors que les problèmes opérationnels sont déjà réglés. L'entreprise n'est plus sous contrôle. Les auteurs présentent pour illustrer leur démonstration le cas d'une implantation d'un système de JAT (juste à temps) qui permet des améliorations substantielles dans les opérations mais pas dans les résultats financiers.

Beaucoup de temps est alors passé à réconcilier ces deux types de données au détriment des missions d'apprentissage. Une solution serait de déconnecter les deux systèmes et de se focaliser sur les indicateurs opérationnels. Les auteurs de l'article pensent que ce serait une bêtise. Ils distinguent deux types de contrôle :

Systèmes de mesure de la performance traditionnel versus stratégique

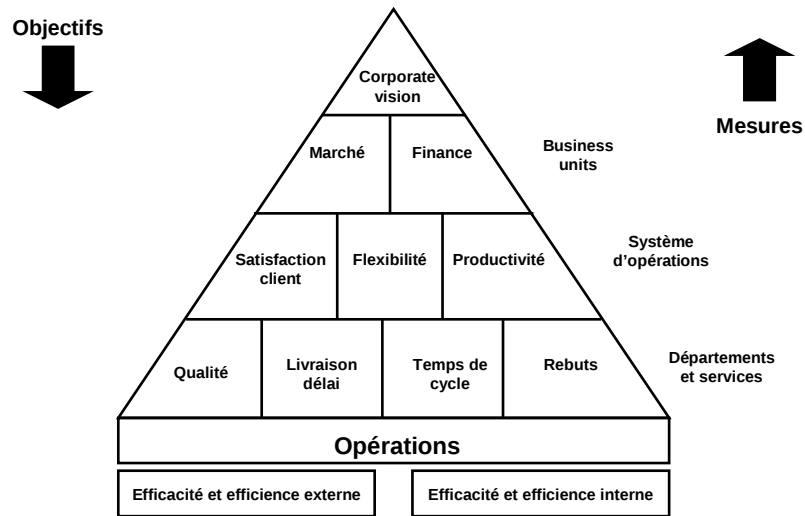
Focalisation financière Orientation financière passée Flexibilité limitée (un même système sert à la comptabilité financière et à la comptabilité de gestion) Pas de lien stratégie-opérations	Focalisation stratégique Performance orientée satisfaction future des clients Système dédié aux activités opérationnelles Identifier les stratégies des concurrents Système orienté vers l'apprentissage
Optimisation locale Faire baisser les coûts <i>Reporting</i> vertical	Optimisation systématique Amélioration de la performance <i>Reporting</i> horizontal
Fragmentation Les coûts, la production et la qualité sont considérés isolément Pas d'arbitrage entre ces données	Intégration Qualité, délais, temps et coûts sont évalués simultanément Compensation systématique entre les indicateurs de performance
Apprentissage individuel Bonus sont individuels	Apprentissage organisationnel Bonus sont collectifs

La focalisation stratégique :

- Est relative aux clients.
- Est centrée sur une analyse des problèmes sous forme de processus.
- Introduit à chaque étape une logique client-fournisseur.
- Identifie les temps de cycle et les gâchis pour être sûr que les demandes des clients ont été bien servies

L'objectif est de faire passer la comptabilité d'une fonction de *reporting* (sans valeur ajoutée) à une fonction de fournisseur d'information stratégique utile au management. Les auteurs proposent une pyramide de la performance, très proche dans son esprit du BSC :

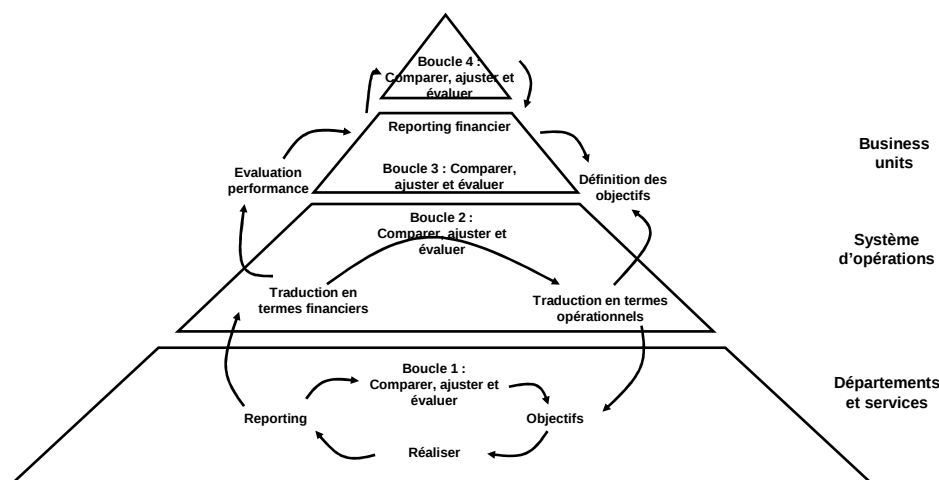
La pyramide de la performance



- Les objectifs partent de la vision du *corporate* (les marchés que l'entreprise veut pénétrer et son positionnement sur ces marchés en termes de prix, qualité, délai).
- Ces objectifs sont traduits sous forme d'objectifs financiers et clients au niveau des domaine d'activité stratégique ou DAS (part de marché, chiffre d'affaires, résultat opérationnel).
- Une stratégie est établie au niveau du DAS. La stratégie correspond à la manière dont la vision va être réalisée et les objectifs des DAS atteints.
- Au niveau des opérations, ces objectifs sont traduits en satisfaction clients, flexibilité (délai de réponse des systèmes de production) et productivité (utilisation des ressources).
- Les indicateurs des niveaux précédents sont déclinés dans les départements et services en quatre niveaux de performance.

Le contrôle se fait alors au travers de quatre boucles :

Les boucles de la performance



- La boucle 1 est un PDCA (*Plan-Do-control-Act*) classique au niveau des opérations. Elle s'appuie sur des données non financières.
- La boucle 2 est un contrôle opérationnel permettant de vérifier comment les départements travaillent entre eux. Elle fait l'objet d'une agrégation des résultats des différents départements. C'est également un contrôle financier permettant de traduire les chiffres des opérations en chiffres économiques. La boucle 2 va avoir un impact sur les objectifs de la boucle 1.
- La boucle 3 est moins détaillée car les managers ne peuvent tout voir à ce niveau. Il s'agit de vérifier à ce niveau si la stratégie fonctionne. Les indicateurs opérationnels agissent comme des indicateurs avancés et les indicateurs financiers comme des indicateurs de résultat. La boucle 3 aura des effets sur la conduite des opérations de la boucle 2.
- La boucle 4 cherche à tester la vision.

Il appartient à la comptabilité de gestion de pouvoir faire ce travail de traduction. La comptabilité de gestion doit servir à faire du *reporting* mais aussi à aider les managers à déterminer les actions à prendre en évaluant l'impact des leviers d'action.

Ces différentes boucles sont de périodicité différente :

- Boucle 1 : au jour le jour, hebdomadaire
- Boucle 2 : le mois ou le trimestre
- Boucle 3 : l'année
- Boucle 4 : pluriannuelle

Dans la boucle 3, il peut exister des divergences entre les indicateurs non financiers et financiers (ils ne donnent pas la même image). Cela peut s'expliquer pour plusieurs raisons :

- Des effets volume et changement de *mix*.
- La concurrence a pris les mêmes mesures opérationnelles donc pas d'effets sur les chiffres financiers.
- Les améliorations opérationnelles auront des effets financiers à long terme (ex : l'amélioration de la qualité entraîne une fidélisation des clients et donc un chiffre d'affaires plus élevé mais avec décalage dans ces effets.).
- Les acteurs peuvent jouer avec les indicateurs (par exemple, ils gonflent les stocks).

Pour Mcnair et Lynch, ces divergences sont normales et nécessitent un travail des managers :

Interpréter les signaux financiers et non financiers de l'activité et y répondre, même quand ils sont contradictoire, est un travail de managers et non un travail de comptables.

La comptabilité de gestion doit concentrer l'attention des managers sur ce qui compte le plus. On retrouve l'idée de priorisation :

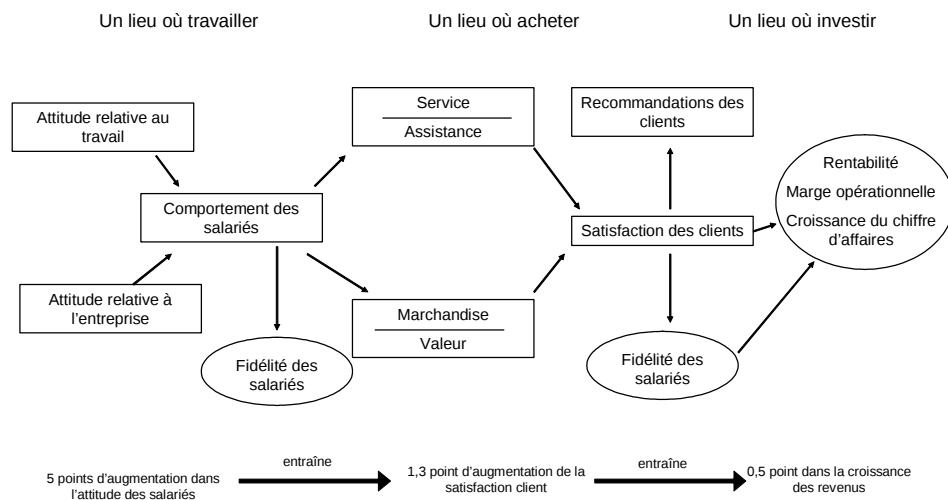
Comme le dit le Dr. J.M. Juran dans plusieurs de ses livres, il est préférable d'accorder de l'attention aux quelques éléments qui font sens qu'aux trop nombreuses informations sans signification réelle.

On retrouve donc des idées assez proches de celle du BSC :

- Il existe deux types de contrôle. L'un est financier et l'autre est stratégique mais les deux se complètent.
- La performance doit être appréhendée sous de multiples aspects.
- La description reste un peu caricaturale par son rejet de la performance financière.

Ce travail de réconciliation de l'impact des indicateurs non financiers sur les indicateurs financiers peut aussi se faire de façon assez mécanique comme le suggère l'exemple de Sears :

La chaîne salarié-client-profit



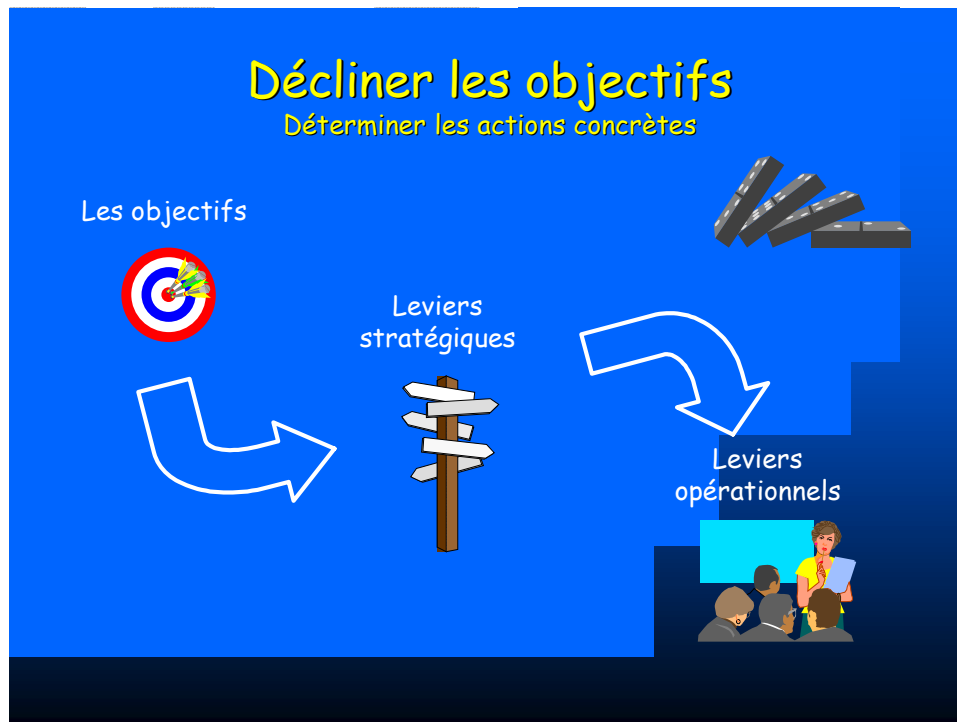
Repris de Rucci, Kirn et Quinn (1998)

Le recours aux indicateurs non financiers n'est donc pas un fait nouveau, même aux Etats-Unis. Ils ont pris une importance particulière dans les années quatre-vingt dix avec le BSC mais aussi avec d'autres outils tel que le TQM (*Total Quality Management*). Le développement du BSC s'est fait alors qu'il existait en France une longue tradition de tableau de bord qui pourrait d'ailleurs l'avoir inspiré (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001, Chiapello et Lebas, 1996, Kaplan et Norton, 2001). Le fait que les indicateurs financiers ne suffisent pas à gérer l'entreprise est connue depuis longtemps.

Des tableaux de bord « à la française »

Les tableaux de bord « à la française » ont été développés depuis fort longtemps par des ingénieurs. Jusqu'à la fin des années quatre-vingt, il s'agissait surtout de faire du *reporting*. Avec les tableaux de bord conçus avec des méthodes telle que la méthode OVAR (Mendoza et al., 2002), il deviennent des outils de pilotage et de dialogue stratégique. Ces tableaux de bord assurent une cohérence verticale entre les différents niveaux hiérarchiques.

Le but est de décliner des objectifs stratégiques sous forme de variables d'action puis de plans d'action auxquels seront systématiquement associés des indicateurs de mesure. L'articulation sous forme de « poupées gigognes » permet de garantir une grande cohérence de déclinaison le long de la ligne hiérarchique. Dans d'autres méthodes, le vocabulaire change et on parlera plus volontiers d'objectifs stratégiques, de leviers stratégiques et de leviers opérationnels.



A un niveau de responsabilité donné, l'équipe des managers se réunit pour choisir les objectifs qu'elle désire atteindre (la ligne supérieure du tableau ci-dessous). Ce choix, puisqu'il s'agit bien d'un choix, s'effectue en prenant en compte les impératifs définis par les niveaux hiérarchiques supérieurs et après avoir réalisé un diagnostic stratégique. Ce dernier peut être effectué grâce à plusieurs méthodes telles que les cinq forces de Porter, une analyse SWOT (forces faiblesses opportunités menaces) ou encore une analyse en termes de ressources. En résumé, c'est la palette des outils d'analyse stratégique applicable à un domaine d'activité stratégique (DAS) qui peut être mobilisée. Chaque objectif est accompagné d'un ou plusieurs indicateurs de mesure avant de pouvoir objectivement se situer par rapport à la cible à atteindre.

Les managers de l'équipe sont ensuite amenés à définir collectivement les variables d'action mobilisables pour atteindre les objectifs (la colonne gauche du tableau ci-dessous). Il s'agit dans un premier temps d'établir une liste assez complète des variables d'action disponibles puis de choisir les quelques unes qui auront les effets les plus importants sur les objectifs. Chacune de ces variables d'action est affublée d'un indicateur de mesure *ad hoc* à définir collectivement par les membres de l'équipe. Chacune des variables d'action retenues est ensuite attribuée à l'un des responsables de l'équipe, en fonction de sa capacité à agir sur la variable. Il en devient le sponsor ou le responsable.

Chacun des responsables recommence la même démarche avec son équipe. Les variables d'action dont ils sont responsables contribuent à définir les objectifs de leur service. Il leur appartient, avec leur équipe, de définir des plans d'action (la démarche est la même mais le vocabulaire change pour bien montrer que l'on descend le long de la ligne hiérarchique). A ces plans d'action correspondent à nouveau des indicateurs de mesure de la performance des plans d'action.

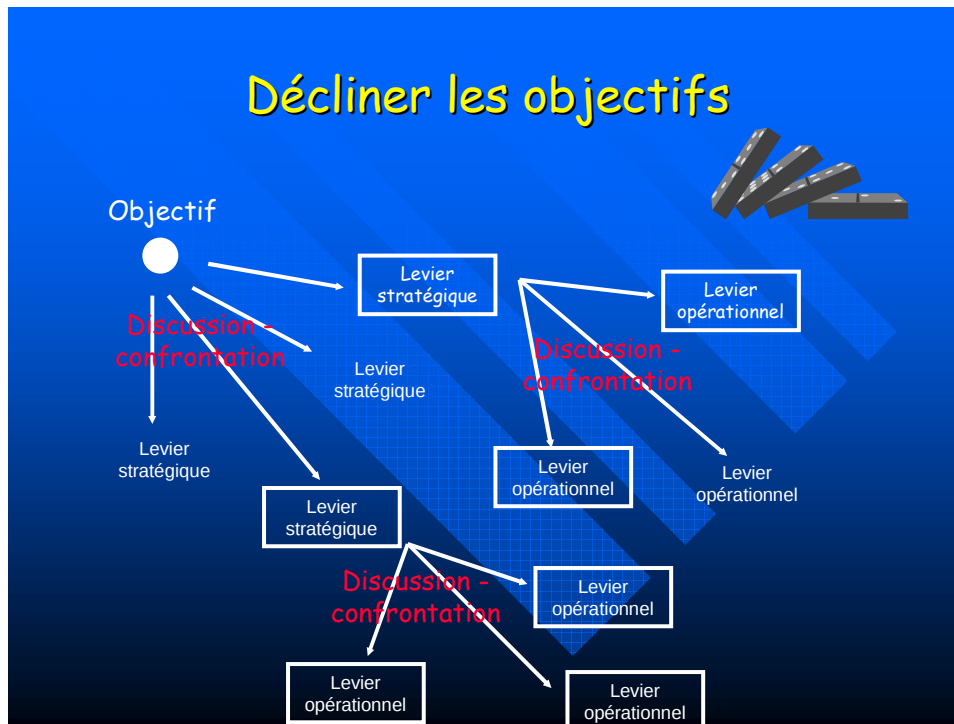
Décliner les objectifs

Définir les variables d'action



Objectifs Levers stratégiques	Croissance soutenable	Taux d'innovation	Réduire le coût des matières premières
Croissance des ventes ADI	X X		
Croissance du marché des solvants	X X X		
Réduire l'exposition aux cycles			X
Maîtriser les matières premières stratégiques			X
Développer le portefeuille produit		X X	
Accélérer la mise sur le marché		X	

La stratégie est ainsi déclinée selon une méthode participative visant à accroître l'adhésion des différents participants. L'appropriation cognitive est censée être plus forte avec ce type de tableau de bord car les objectifs, les variables d'action, les plans d'action et les indicateurs de mesure de la performance apparaissent comme des construits de l'équipe qui en a la charge. Cette co-construction des tableaux de bord repose sur l'hypothèse qu'ils sont hautement contextuels et dépendent de la manière dont chaque individu exprimera les enjeux auxquels il faut faire face. Le but est d'arriver à une représentation collective et consensuelle de la performance. L'accent est davantage mis sur la convergence des représentations individuelles du fonctionnement de l'entreprise que dans les modèles précédents de tableaux de bord. Le degré de décentralisation est également plus poussé car ce type de tableau de bord n'implique pas un modèle *a priori* du fonctionnement de l'entreprise mais repousse plutôt sur les acteurs la définition des modalités de fonctionnement en fonction des contingences locales.



Cette démarche « à la française » ne va pas toutefois sans difficulté. Les indicateurs physiques compris traditionnellement dans ces tableaux de bord sont surtout des indicateurs de production ou des statistiques d'activité, alors que le BSC a une conception plus large des indicateurs physiques. Une comparaison entre ce type de tableaux de bord et le BSC enrichit d'ailleurs notre compréhension des deux approches.

Les points communs avec le BSC sont évidents (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) :

- Eviter le monopole des données financières
- L'anticipation est plus importante que la réaction
- Les informations doivent être sélectionnées
- Les deux démarches sont *top down*.

Epstein et Manzoni (1997) soulignent également que les deux outils sont conceptuellement très proches. Mais les deux démarches présentent également des différences (Epstein et Manzoni, 1997) :

- Le BSC s'appuie sur un modèle stratégique emprunté à Porter alors que les tableaux de bord « à la française » ne renvoient à aucun modèle stratégique précis.
- Le BSC propose des liens de causalité entre quatre dimensions alors que le tableau de bord « à la française » est plus souple. Il appartient aux managers de construire les relations de causes à effets appropriées à chaque cas d'espèce.
- Avec le BSC, les indicateurs sont reliés entre eux de façon assez analytique alors que le tableau de bord « à la française » nécessite plus de dialogue et de négociation entre les différents niveaux.

- Le BSC relie performance et rémunération ce qui n'est que rarement le cas dans les tableaux de bord « à la française ». On ne voit toutefois pas très bien ce qui empêcherait de le faire.

Epstein et Manzoni (1997) soulignent également que les tableaux de bord « à la française » mettent plus l'accent sur les indicateurs financiers que ce qui est préconisé dans les livres (le même défaut touche le BSC selon certains articles). Le tableau de bord est plus long que le BSC et n'affiche donc pas la même ambition de priorisation. Il est essentiellement orienté vers l'interne plutôt que vers des *benchmarks*. Les tableaux de bord « à la française » se réfèrent plutôt à la mission et aux objectifs qu'à la stratégie. Enfin, ils sont plus utilisés comme des outils de gestion à distance que comme des outils interactifs. La stratégie n'est pas correctement verbalisée par le management et ne permet pas de consensus. Il demande parfois une charge de travail accrue pour les managers qui doivent ainsi manipuler plus d'informations. Bien souvent, ces systèmes n'apportent pas d'informations supplémentaires mais mettent en ordre l'information existante. Il ne faut donc pas faire de confusion, les problèmes ne sont pas dus à un manque d'informations.

Dans un souci œcuménique, il est possible de conclure en remarquant que ce qui est au centre de ces différences est davantage la façon dont ces outils sont utilisés et non l'outil en lui-même. Il semble également que ces outils correspondent à des traditions culturelles différentes.

Une contingence culturelle

En France, des réticences sont apparues pour implanter le BSC (Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001). Elles peuvent s'expliquer par des considérations culturelles et idéologiques. Pour montrer ce point, Les auteurs se sont intéressés aux discours autour du BSC et non aux pratiques.

Les résistances françaises au BSC se retrouvent dans quelques statistiques :

**Degré de familiarité en 2000
avec le BSC**

Allemagne	98%
Grande-Bretagne	83%
Italie	72%
France	41%

(Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001)

En 2000, la fréquence d'implantation d'un BSC était environ de 20% dans les pays étudiés et seulement de 1 entreprise sur 32 en France ! Mais 100% de ces entreprises utilisaient un tableau de bord « à la française ». Cette réticence rappelle celle rencontrée à propos de la DPO et s'inscrit plus largement, selon ces auteurs, dans le cadre d'un refus du management par les chiffres. Les explications à ces réactions seraient donc culturelles et idéologiques.

Les auteurs étudient alors les différences culturelles pouvant expliquer une moindre implantation en France en se référant aux notions de culture développées par d'Iribarne et Hofstede.

Les résultats de leur comparaison sont intéressants :

1. Aux Etats-Unis, le BSC servirait à réduire l'incertitude en explicitant les relations alors qu'en France les managers feraient davantage confiance à des mécanismes institutionnels (statut des personnes...).
2. Les relations de causalité du BSC sont imposées de façon externe car les managers ne remettent pas en cause le contrat organisationnel. En France, les managers auraient besoin de s'appropriier ces relations de causes à effets. En clair, leur degré d'autonomie serait plus fort. Le BSC serait « prêt à l'emploi » quand le tableau de bord serait plus conceptuel, ce qui correspond bien à l'esprit français.
3. Le BSC serait plus facile à utiliser aux Etats-Unis pour des questions de perceptions idéologiques sur le management. Le « sens de l'honneur » français, emprunté à d'Iribarne imposerait en France de donner plus de liberté aux managers alors que les solutions packagées seraient plus facilement acceptées aux Etats-Unis.
4. Les Américains feraient plus confiance à des mécanismes d'évaluation objectifs quand les français feraient plus confiance à des mécanismes subjectifs. Dans un cas, on rémunère la performance et dans l'autre le statut.

Les problèmes liés à l'utilisation des indicateurs non-financiers

L'utilisation d'indicateurs non-financiers pose des problèmes techniques et conceptuels sur lesquels se sont penchés de nombreux auteurs ces dernières années.

Les relations entre indicateurs financiers et non financiers

De nombreuses études montrent que les entreprises ont des difficultés à établir un lien entre ces indicateurs et la performance financière de l'entreprise. Un lien mécanique, de type calculatoire, permettant d'obtenir les impacts des indicateurs non financiers sur les indicateurs financiers est la plupart du temps exclu. Des études ont cherché une relation entre ces indicateurs et la performance externe de l'entreprise (performance boursière). Les résultats sont mitigés quoique légèrement positifs.

La recherche de Ittner et Larker (1998b) pose trois questions :

- Est-ce que la satisfaction client est un indicateur avancé de la performance comptable et financière ?
- Est-ce que cela se reflète dans la valeur comptable de l'entreprise ?
- Est-ce que la publication d'indicateur de satisfaction client apporte une information supplémentaire aux marchés financiers ?

En effet, pour certains, les investissements immatériels (marketing, qualité, RH) sont mal pris en compte ou reconnus par la comptabilité. Pourtant, toujours selon ces auteurs, les indicateurs non financiers sont de bons prédicteurs de la performance future et pourraient même servir à faire du *reporting* externe.

Pour tester ces différents éléments, les auteurs ont étudié trois relations :

1. Est-ce que la satisfaction client permet d'améliorer les ventes futures (acquisition de nouveaux clients, fidélisation des anciens, augmentation des ventes aux clients actuels, réduction de l'élasticité prix) ?
2. Est-ce que la satisfaction client permet d'améliorer la performance comptable future et les *cash flows* (augmentation du chiffre d'affaires et maîtrise des coûts de la satisfaction client) grâce aux relations de bouche à oreille et à l'effet de réputation de l'entreprise ? En effet, une satisfaction accrue des clients peut avoir des effets marginaux sur le profit au-delà d'un certain seuil.
3. Est-ce que la publication d'information sur la satisfaction client a un impact sur la valeur financière de l'entreprise ?

Les précédentes études sur ces sujets montrent des résultats contrastés et rien ne prouve que les effets, trop souvent supposés par les managers, de la satisfaction client soient réels. Les auteurs citent de nombreuses études montrant l'utilisation de tels indicateurs et leurs effets ambigus sur la performance de l'entreprise.

Les résultats montrent que la satisfaction client a des effets positifs sur le comportement futur des clients mais avec des effets marginaux décroissants. La satisfaction client permet de faire augmenter les profits. Cependant, la plupart des effets sont indirects via l'acquisition de nouveaux clients plutôt qu'ils ne sont dus à une augmentation des ventes aux clients existants. Les auteurs ne trouvent aucune relation entre la satisfaction client et un montant anormalement élevé de dépenses. Il semble par ailleurs que les entreprises ayant des clients satisfaits contrôlent mieux leurs coûts. Les marchés voient la performance « satisfaction clients » comme un indicateur avancé des *cash flows* futurs.

Ces résultats justifient les mouvements visant à inclure la performance client dans les outils de *reporting* internes et dans les plans d'incitation.

Parallèlement, Banker, Potter et Srinivasan (2000) ont étudié des problèmes similaires :

- Existe-t-il un lien entre la performance non financière (notamment la satisfaction client) et la performance financière ?
- Est-ce que le fait d'inclure des indicateurs non-financiers dans un plan de compensation permet d'améliorer la performance financière ?

Leurs résultats sont intéressants et confortent ceux d'Ittner et Larker (1998b) :

- La satisfaction client est associée avec la performance financière de long terme plutôt qu'avec celle de court terme. Cela signifie donc qu'il existe un effet retard des indicateurs non-financiers qu'il faut prendre en compte lors des revues de gestion.
- La performance mesurée par des indicateurs non financiers s'améliore quand ils sont inclus dans un plan de compensation. Les acteurs gèrent donc les éléments qui ont de l'importance pour eux.

Ittner et Larker (1997) ont également cherché à voir si les entreprises qui développent une stratégie reposant sur la qualité mettent en place les outils de contrôle prônés dans la littérature sur le management de la qualité et notamment des indicateurs de suivi de la qualité. Et si elles le font, en obtiennent-elles une performance accrue ?

Selon divers auteurs cités par Ittner et Larker, les problèmes stratégiques liés à la qualité n'apparaissent pas aux *senior managers* lors des revues de gestion. En effet, bien souvent, les indicateurs sont trop financiers et ne parlent pas un langage proche de celui de l'action. Cela serait notamment vrai dans les entreprises américaines et européennes. Par contraste au Japon, la comptabilité de gestion serait plus en phase avec les problèmes stratégiques de long terme.

Ils cherchent alors à répondre à trois questions :

1. Dans quelle mesure, le suivi d'une stratégie qualité entraîne l'utilisation d'outils de contrôle stratégique de la qualité ?
2. Est-ce que l'association entre une stratégie qualité et les outils *ad hoc* est plus grande au Japon qu'en Europe ou aux Etats-Unis ? Ou bien l'accent mis sur les outils de la stratégie au Japon n'a pas grand-chose à voir avec leur stratégie mais dépend d'aspects culturels ?
3. Est-ce que la performance organisationnelle est une fonction croissante du *fit* entre l'utilisation d'une stratégie qualité et les outils correspondants ?

Leurs résultats montrent que les entreprises développant des stratégies qualités tendent à employer des outils *ad hoc*. Cela contredit donc de précédents résultats montrant que les entreprises européennes et américaines mettent peu en cohérence leur système de contrôle avec leur stratégie.

Par contre, les Japonais mettent peu en cohérence leur système de contrôle avec leurs stratégies. Ils utilisent des outils de management qualité sans doute pour des raisons culturelles.

Réconcilier de multiples indicateurs

L'utilisation d'indicateurs financiers et non-financiers pose également la question de la gestion d'un nombre accru d'indicateurs. N'y a-t-il pas un risque de mal saisir la performance ou d'entraîner des effets pervers liés à l'arbitrage entre différents indicateurs. Avec beaucoup d'indicateurs, on se ne sait pas forcément dire si la situation globale s'améliore ou non.

L'étude de Lillis (2002) est intéressante de ce point de vue. L'auteur se demande comment se réalise la déclinaison d'indicateurs de performance quand un centre de responsabilité a plusieurs indicateurs potentiellement contradictoires les uns avec les autres. L'auteur prend l'exemple d'un service commercial et d'un service de production qui peuvent avoir des objectifs contradictoires. L'auteur suppose que la réconciliation des différents indicateurs du centre de responsabilité donné ne pose pas de problème. Le centre de profit qui chapeaute les deux services saura arbitrer entre les conflits d'indicateurs mais comment seront gérés ces conflits entre les deux services ?

- Est-ce que l'arbitrage entre les indicateurs ne finit pas par poser des problèmes de performance
- Cela ne finit-il pas par accroître l'incertitude et, au fond, réduire la contrôlabilité de chacun des services ?
- Cela peut-il induire des effets de jeu politique et de négociation autour des indicateurs qui font que le dialogue induit pas les indicateurs n'est pas forcément efficace ?

Pour l'auteur, il existe cinq moyens de tenir compte d'indicateurs multiples et potentiellement contradictoires :

1. Réduire la réaction aux écarts (utilisation d'un *slack* budgétaire ou de budgets moins rigides).
2. Procéder à des changements structurels (création d'équipe pour donner du sens à des indicateurs différents dans deux centres partenaires).
3. Adopter un système de mesure innovant.
4. Réaliser une intégration technique (c'est-à-dire créer un système d'équivalence entre les indicateurs).
5. Utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Les problèmes de cohérence entre les objectifs concernent davantage les indicateurs de délai que la qualité ou les coûts.

Toute la question est de savoir si l'utilisation d'indicateurs non-financiers surpasse toujours l'utilisation d'indicateurs financiers ou s'il existe des cas où les uns sont préférables aux autres.

Les enjeux du design d'un système d'indicateurs : l'importance de la stratégie

La stratégie suivie par une entreprise peut être une raison de préférer certains types d'indicateurs à d'autres. Nous proposons ici les résultats de différentes observations essayant de trouver un lien entre le type de stratégie suivi et les indicateurs de mesure de la performance utilisés.

La stratégie peut être appréhendée sous plusieurs aspects (Langfield-Smith K., 1997) :

Miles et Snow pour la *business strategy* établissent une typologie en trois niveaux :

- Les **Defenders** sont des entreprises qui ont peu de produits et peu d'innovations. Les points clés de leur contrôle sont la finance, la production et l'ingénierie, mais pas le marketing ou la R&D.
- Les **Prospectors** sont toujours à la recherche d'opportunités de marché, sont créateurs de changement et d'incertitude pour les autres. Le marketing et la R&D dominent la

finance et la production. La mesure de l'efficacité et du profit ne sont pas aussi important que dans le cas précédent.

- Les **Analysers** combinent les points forts des deux.

En matière de contrôle, les comportements des *defenders* et des *prospectors* sont assez singuliers. Ils n'auront pas la même attitude à l'égard des indicateurs financiers et non financiers :

Defenders : leur système de contrôle est très détaillé. Il est focalisé sur la réduction de l'incertitude, orienté vers la résolution de problèmes, mais incapable d'aider à développer de nouveaux produits ou de nouveaux marchés. Le système de contrôle est centralisé et fonctionne sous forme d'un feedback. Les normes et les rôles comptent beaucoup. Les entreprises concernées seront plutôt des *cost leaders* qui auront un système de contrôle orienté vers l'utilisation d'indicateurs financiers.

Prospectors : ces entreprises ont du mal à utiliser les outils de planification car la demande est changeante. Leurs systèmes de contrôle doivent être plus orientés vers l'identification des problèmes que vers leur résolution. Une organisation flexible est sollicitée pour répondre rapidement aux changements de l'environnement. La coordination peut être difficile du fait du chevauchement des équipes et des informations partagées. Le manque de standardisation de la performance est là pour encourager l'innovation. Le contrôle peut être décentralisé et orienté vers les résultats. Ces entreprises seront plutôt des différenciateurs et utiliseront des indicateurs non financiers.

Les résultats de Simons (1987) dans une étude ultérieure donnent toutefois une image assez différente et surprenante :

- Les *prospectors* performants sont très attentifs aux prévisions, à fixer des objectifs budgétaires serrés et à contrôler avec attention la production. Mais par contre, ils consacrent peu d'attention au contrôle des coûts. Les plus grands font également des *reporting* fréquents et utilisent des systèmes de contrôle uniformes. Ils auront également plus d'indicateurs financiers.
- Les *defenders* utilisent leur système de contrôle moins intensivement, notamment chez les grands qui mettent peu l'accent sur des budgets serrés ou le contrôle de la production. Les indicateurs non financiers sont plus souvent utilisés.

Les résultats sont donc différents de ceux des études précédentes. Dent propose plusieurs explications à ces résultats divergents :

- Le recours à un contrôle strict permet aux *prospectors* de maîtriser le risque lié à l'innovation.
- Le recours à un contrôle strict permet aux *prospectors* d'encourager l'apprentissage organisationnel dans des situations d'incertitude.
- Les données financières sont peut-être la seule façon de capturer la performance des *prospectors* compte tenu de leurs nombreuses activités.

- Le contexte des *defenders* étant plus stable, ils ont peut-être moins besoin d'indicateurs financiers et peuvent se contenter d'indicateurs non financiers.

Si l'intuition que toutes les entreprises ne se comportent pas de la même façon en matière de pilotage est assez évidente, les observations pratiquées sur les entreprises laissent une image un peu confuse.

D'autres typologies stratégiques existent. Porter analyse les stratégies en termes de positionnement concurrentiel :

- **Domination par les coûts** : le contrôle portera sur la mesure des économies d'échelle, l'accès à des matières peu chères et une supériorité technologique.
- **Différenciation** : le contrôle portera sur la capacité à apporter de la valeur aux clients (qualité, dépendance aux produits de l'entreprise, flexibilité de la production...)
- **Focalisation** : combinaison des deux.

Miller et Friesen classent les stratégies possibles en fonction du degré d'innovation des produits :

- **Conservatrice** : les entreprises suivant une telle stratégie ont besoin d'un système de contrôle permettant de montrer qu'elles ont besoin d'innover car la performance est en baisse.
- **Entrepreneuriale** : les systèmes de contrôle de ces entreprises doivent servir à prévenir du risque de trop plein d'innovations.

Gupta et Govindarajan distinguent en fonction des missions stratégiques les entreprises qui suivent des stratégies :

- **Build** : parts de marché et position concurrentielle sont privilégiées au détriment des résultats à court terme et du *cash*.
- **Hold** : le maintien de la part de marché est le critère de performance permettant de conserver un ROI acceptable.
- **Harvest** : l'entreprise cherchera à maximiser ses résultats à court terme et ses liquidités au détriment de sa part de marché
- **Divest** : *l'entreprise cherche alors à quitter le domaine d'activité stratégique.*

Enfin, Lillis (2002) analyse le type de stratégie suivie par les centres de profit étudiés (au nombre de 36) et compare ensuite le type d'indicateurs choisis.

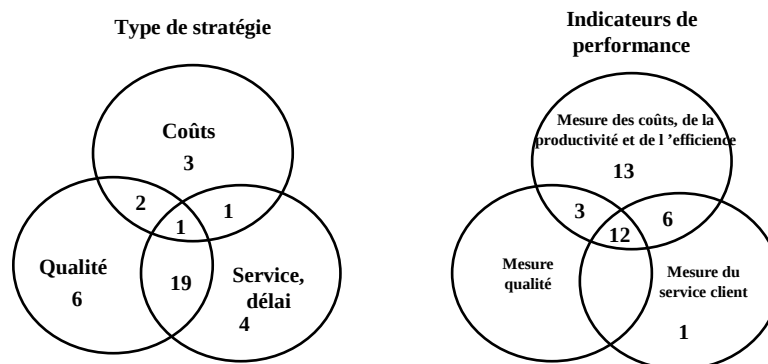
Elle distingue trois types de stratégies déclarées par les entreprises :

- centrée sur les coûts,
- centrée sur la qualité

- centrée sur les services et les délais.

Par ailleurs, elle répertorie les indicateurs que suivent les entreprises étudiées.

Stratégie et indicateurs de performance



L'auteur constate que ces résultats sont surprenants mais elle n'approfondit pas. On remarque que les coûts sont presque toujours une priorité même si ce n'est pas un axe stratégique.

Mais ces considérations sont souvent difficiles à mettre en pratique et, comme le montre l'exemple qui suit, les praticiens sont souvent arrêtés par des considérations qui tiennent plus des jeux d'acteurs que de la bonne adéquation des tableaux de bord à la stratégie de l'entreprise.

Fiche de synthèse

Que faut-il retenir de ce chapitre sur les tableaux de bord ?

Un tableau de bord est un outil de gestion permettant de présenter de manière structurée des indicateurs et des informations utiles au pilotage de l'entreprise et à la déclinaison de sa stratégie.

Le choix des indicateurs est souvent compliqué par l'abondance des références possibles. Or, trop d'information nuit à l'action. Les dernières tendances observées tendent à privilégier des indicateurs non financiers en complément des indicateurs financiers même si ce renouveau importé des Etats-Unis n'est pas totalement révolutionnaire pour nombre de praticiens.

L'ensemble des auteurs font également remarquer que le tableau de bord doit être en ligne avec la stratégie ce qui n'exclut pas par ailleurs une appréhension plus large de la performance afin de surveiller des dimensions non stratégiques.

De façon générale, il semble qu'il soit très difficile, sinon impossible de saisir une performance de manière définitive. Un tableau de bord renvoie bien souvent une image du fonctionnement de l'organisation qu'il appartient ensuite aux managers de traduire.

Cas d'analyse critique d'un tableau de bord

L'expérience relatée ici n'est pas une « *best practice* » ayant pour objectif de montrer de façon exemplaire le modèle vers lequel doit tendre la gestion d'une entreprise. Au contraire, à l'heure où ce cas a été écrit, il s'agissait plutôt de l'échec relatif d'une tentative de mise en place de tableaux de bord. Toutefois, en soulignant, parfois à l'extrême et de façon caricaturale, certaines difficultés rencontrées, cet exemple est riche d'enseignements pour notre réflexion en cours relative à la déclinaison de la stratégie grâce à des indicateurs de gestion.

C'est donc par contraste que ce cas semble pertinent. Il agit comme une représentation en négatif des pratiques managériales idéalisées dans la littérature de gestion. Son intérêt réside également dans l'analyse des jeux d'acteurs qu'il permet.

Présentation de la BAP

La BAP est en charge de la gestion des activités sociales d'une grande entreprise. Elle se trouve aujourd'hui confrontée à des défis qui ne sont pas tant financiers que d'adéquation de son offre à la demande des « bénéficiaires » (la BAP n'a pas de clients). Le pouvoir d'achat des bénéficiaires ayant en effet augmenté avec le temps, ils préfèrent aujourd'hui se tourner vers des offres extérieures dont le rapport qualité-prix leur paraît plus avantageux. En résumé, l'offre de la BAP a vieilli et il s'agit de la moderniser. La contrainte est donc toute relative et ne menace en rien la survie de l'organisation.

La BAP est gérée par du personnel venant en grande partie de la « maison mère ». Ce personnel représente les différents courants syndicaux de la société. Aussi différentes tendances politiques sont-elles perceptibles qui contribuent à modeler le fonctionnement de l'organisation au quotidien. Les relations sont assez marquées par cette dimension politique qui se retrouve jusque dans le comportement des agents.

La BAP est principalement structurée en fonction des régions françaises où ont lieu ses activités. La structure hiérarchique de la BAP est composée de plusieurs étages :

- Le conseil d'administration et la direction générale constituent les deux organes de décision de la BAP. Le conseil d'administration est notamment très politisé ce qui contribue sans doute parfois à une certaine inertie ressentie par les agents de terrain.
- Les directeurs-coordonateurs (DCO) supervisent plusieurs régions et ont une mission transversale à l'organisation (ex : coordination de la gestion du patrimoine).
- Les directeurs régionaux constituent le premier niveau direction opérationnel. Ils sont en charge de l'animation de toutes les activités de leur région. Ils sont notamment assistés de responsables de secteurs opérationnels (SO). En général, chaque région comprend entre trois et cinq SO.
- Les SO gèrent localement un site de la BAP. Ces sites comprennent des activités diverses : hôtels et pensions, villages de toile, villages de bungalows, centres pour

jeunes, restaurants... Leur taille est très variable selon les cas. Les qualifications des SO sont également très hétérogènes (du DESS à l'autodidacte).

- Enfin, chaque activité d'un secteur opérationnel est gérée par un responsable opérationnel (chef de restaurant, responsable de l'hôtel...).

A côté de cette ligne hiérarchique, il existe de nombreux services fonctionnels de soutien tant au siège que dans les directions régionales. Ceux qui nous intéressent sont évidemment les contrôleurs de gestion. Il existe un service central de contrôle de gestion auquel sont rattachés hiérarchiquement des contrôleurs de gestion opérationnels implantés dans les directions régionales. Un contrôleur de gestion régional s'occupe de deux ou trois régions pour lesquels il est en position fonctionnel. Son rôle dépend beaucoup de la personnalité du titulaire du poste. Certains sont très actifs et sont de véritables forces de proposition, d'autres sont absents, parfois au sens propre du terme, et gèrent des activités syndicales en dehors de l'organisation. La réalisation du budget est confiée à un service comptable et, de ce fait, le budget a une nature très administrative. Il est assez rigide, financier et sert peu au pilotage. Il doit être considéré comme un outil de surveillance des engagements de dépenses.

La BAP emploie de nombreux saisonniers, son activité étant souvent concentrée sur quelques semaines. Il y a donc trois catégories de personnel : les emplois fixes à durée indéterminée, les saisonniers récurrents que l'entreprise retrouve d'une année sur l'autre et les saisonniers occasionnels qui ne viennent qu'une saison. Cette dernière catégorie est la plus difficile à gérer car elle est moins stable, moins habituée aux modes de fonctionnement de la BAP et parfois plus turbulente.

La plupart des régions ont une période d'activité relativement courte en général de quatre mois. Seules les régions de montagne ont deux saisons (hiver-été). Les contraintes sont alors très différentes :

- Les régions à saison unique doivent se préparer le reste de l'année à accueillir les touristes sur un très court laps de temps. Ce qui n'est pas prêt en début de saison peut difficilement être rattrapé plus tard. La planification de l'activité est donc essentielle. Elle ne se pilote pas ou peu sur les quatre mois car les journées de travail sont très longues et laissent peu de place à la prise de recul. Le succès d'une saison se joue donc dans l'organisation des mois qui précèdent.
- Les régions à double saison doivent continuellement assurer deux activités : la gestion au quotidien de la saison et la préparation de la prochaine. Les tâches à assurer simultanément sont donc de nature très différentes avec un risque de conflit évident. L'urgent est géré au détriment du futur qui est plus mal préparé et posera ainsi des problèmes importants lors de son exécution.

Cette forte saisonnalité de l'activité, couplée à une production de service, induit un pilotage particulier comparé à une entreprise ordinaire. En effet, la gestion ne peut être maîtrisée en suivant régulièrement des indicateurs qui indiqueraient, pendant l'exécution de la mission, des écarts par rapport à une norme. La préparation de la saison se gère, pendant la phase de préparation, comme un projet dont la mauvaise exécution ne fera sentir ses effets que durant quelques mois ou toute action correctrice sera impossible sinon difficile et limitée.

Dans ce contexte, la direction de la BAP a décidé en 2000 de durcir les procédures de gestion de l'organisation. C'est ainsi à cette époque qu'est apparu le niveau hiérarchique des responsables de secteur opérationnel que nous avons déjà évoqué. Avant cette date, tous les centres d'une région étaient gérés en direct par le directeur régional ce qui induisait un éventail de contrôle très large. L'introduction d'un niveau hiérarchique intermédiaire, grâce aux responsables de SO, s'est accompagné d'innovation dans les modes de gestion et de management traditionnel de la BAP.

La volonté des dirigeants de la BAP a notamment été de décentraliser plus largement la prise de décision dans l'organisation et d'introduire une culture d'engagement au niveau des responsables de SO. La DG souhaitait ainsi impliquer les nouveaux responsables, issus du terrain et auparavant chefs de centre, dans la prise de décision. La plupart des opérationnels se considéraient, dans leur ancienne fonction, plus comme des exécutants que comme des animateurs. Il a donc fallu trouver les instruments de gestion permettant d'introduire ce changement culturel. Outre des lettres de mission qui définissaient dans le détail la délégation de pouvoir donnée à chaque responsable, une dimension plus gestionnaire était également souhaitée.

L'instrumentation de cette dimension gestionnaire a été réalisée avec l'introduction de tableaux de bord. Ces tableaux de bord sont des engagements annuels sur une liste d'objectifs chiffrés. Ils sont signés entre la DG et les directeurs régionaux et entre ces derniers et les responsables de SO. Chaque partie doit ainsi négocier avec sa hiérarchie les niveaux d'objectifs qu'ils s'engagent à atteindre. Les tableaux de bord sont directement inspirés des pratiques en vigueur à la « maison mère ». Aussi se sont-ils imposés d'emblée comme LA solution la plus évidente à tous les acteurs. Malgré quelques réticences légères chez certains, beaucoup convenaient qu'une structure efficiente devait être mieux gérée que ne l'était la BAP et que des engagements devaient être pris par les responsables. C'était aussi une manière de renforcer leur statut de responsable car ils pouvaient se prévaloir d'objectifs. La légitimité de la démarche était apportée par la référence à la « maison mère » qu'ont connu, comme salarié, la plupart des acteurs. Cette légitimité n'était toutefois pas un argument de la direction mais le discours des directeurs régionaux et des responsables de SO eux-mêmes. Le but est également de motiver les directeurs régionaux et les responsables de SO qui peuvent se servir de ces tableaux de bord comme des instruments de management, de motivation et d'animation de leurs équipes.

Les tableaux de bord ont été mis en place de façon progressive à la BAP et deux années ont été nécessaires pour finalement des résultats mitigés. Nous verrons d'abord comment le projet a été mis en place la première année et nous ferons un bilan du fonctionnement de cette première version. Pour la deuxième année, l'ambition était plus importante, mais le projet a été perturbé par des changements de direction. Malgré des imperfections importantes dans leur conception et leur mise en place, les enseignements qui peuvent être tirés de l'observation du fonctionnement de ces tableaux de bord sont toutefois assez intéressants. On voit clairement apparaître des paradoxes et des pièges qui en apprennent autant sinon plus qu'une « best practice ».

Des tableaux de bord pour quantifier les résultats

Les tableaux de bord mis en place à la BAP, ont été développés durant l'année 2000. Ils ont été élaborés par la direction du contrôle de gestion. La région Auvergne a alors été retenue

comme région pilote. Le choix s'est porté sur cette région car son contrôleur de gestion était l'un des membres les plus actifs sur ce projet de la direction contrôle de gestion.

Les tableaux de bord de la BAP concernent les relations entre les DR et la DG (contrat de gestion DR) et entre les DR et leurs responsables de secteur opérationnel (contrat de gestion SO). Les deux documents qui doivent normalement s'articuler l'un avec l'autre, sont construits selon un schéma légèrement différent.

Contenu des tableaux de bord

Le contrat de gestion DR comprend les rubriques suivantes :

- Chaque DR doit indiquer sous forme écrite ses ambitions pour l'année à venir et les points principaux sur lesquels il veut faire porter son action. L'ambition doit traduire une réelle volonté de la part du manager. Dans l'idéal une ambition dont le nom du responsable aurait été caché devrait trahir son auteur grâce à la problématique décrite. Elle doit être exprimée sous une forme courte d'environ une à deux pages. Si ces ambitions sont effectivement exprimées, même dans un style qui laisse parfois à désirer car assez vague, tous les DR n'expriment pas leur intention managériale. Pour certains, il semble donc manquer un projet de gestion à leur activité.
- Le DR doit ensuite définir un plan d'action indiquant quelles sont les actions à entreprendre pour réaliser les objectifs. La forme de présentation de ce plan d'action est libre. Toutefois, les cas observés ont permis de montrer, pour la première année, des plans d'action insuffisamment rédigés.
- Le DR s'engage ensuite sur des engagements chiffrés articulés autour des rubriques suivantes : objectifs par mission, gestion par ressources, moyens financiers et humains. Les indicateurs repris sous ces différentes rubriques ne sont pas choisis librement par le DR mais ils lui sont imposés dans une maquette nationale. Le DR peut ajouter marginalement quelques indicateurs lui permettant de rendre mieux compte des spécificités de sa direction régionale. Les indicateurs sont prédéterminés ce qui implique que les points qui feront l'objet d'une évaluation seront plus ou moins communs à toutes les DR. Le degré d'autonomie est très faible. Le travail de négociation entre les DR et la DG consiste donc à se mettre d'accord sur le niveau de chaque indicateur.
- Enfin, la dernière partie aurait du faire ressortir les hypothèses sur lesquelles ont été construits les tableaux de bord DR. La rubrique était toutefois absente ou marginale dans les tableaux de bord que nous avons pu observer.
- En annexe des tableaux de bord, des informations statistiques sont jointes sur l'exercice écoulé et une définition précise des indicateurs utilisés. Ces informations contribuaient à gonfler de façon substantielle le nombre de pages des tableaux de bord.

L'ambition selon la BAP pour un responsable de SO

L'ambition doit refléter l'expression, le souhait du Directeur du Secteur Opérationnel. Elle sera étudiée et discutée lors de l'entretien entre le Directeur Régional et le Directeur de Secteur Opérationnel, et préparée avec le Contrôleur de Gestion.

L'ambition retenue s'inscrira dans le processus d'actions engagées par la Direction Régionale entrant dans le cadre des objectifs et des engagements fixés par et pour la région.

L'environnement, les spécificités du Secteur Opérationnel seront pris en considération.

Cette ambition devra s'intégrer dans le plan d'actions de la Direction Générale lui-même déclinant des orientations budgétaires énoncées par le Conseil d'Administration de la BAP.

La somme des indicateurs des Secteurs Opérationnels doit être au minimum égale à ceux figurant dans le Contrat de Gestion du Directeur Régional.

Le contrat de gestion des SO est un peu construit sur la même logique :

- Chaque SO doit, à l'instar des DR, indiquer son ambition pour l'année à venir. Toutefois, rares étaient les contrats de SO que nous avons pu observer qui mentionnaient une ambition. Les ambitions étaient soit une liste de points à améliorer, soit une vague exhortation à améliorer un point. En aucun, il ne s'agissait de l'expression stratégique d'une vision.
- Le contrat de gestion doit également s'accompagner d'un descriptif de plan d'action. Mais là encore, la plupart du temps, il ne s'agit que d'un vœu pieu au moins pour la première année.
- Les engagements chiffrés comprennent les rubriques suivantes : gestion de la complémentarité avec les partenaires, vacances adultes et familles, vacances jeunes, restauration, missions managériales, maîtrise des coûts et gestion du patrimoine. Ces différents éléments forment un tout sans véritable cohérence stratégique autre que de couvrir l'exhaustivité des préoccupations d'un responsable de SO. Chaque rubrique doit être accompagnée de commentaires ce qui est rarement le cas. Quand des commentaires sont indiqués, il s'agit plutôt de précision.
- Tout comme pour les SO, la définition des indicateurs figure parfois en annexes.

Les tableaux de bord diffèrent légèrement selon les responsables et les régions. Toutefois, ayant tous peu ou prou la même structure, nous donnons dans les pages suivantes la maquette envoyée aux différents responsables. Il s'agit d'un contrat SO qui nous a paru plus complet que la moyenne des tableaux de bord SO.

Maquette de tableaux de bord proposée aux responsables de SO

2. LA MISSION RELATIVE AU METIER DE BASE

2.1 - LA COMPLEMENTARITE AVEC LES PARTENAIRES

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
1. Rechercher la complémentarité avec les partenaires pour une meilleure connaissance des besoins des agents	• Présence aux assemblées • Actions menées	• Taux de participation du SO aux A.G. des partenaires • Désignation des projets communs, les préciser dans « Commentaires »		
<u>Commentaires</u> : .				
<u>Sources d'information</u> : .				
<u>Responsable du suivi</u> : .				

2.2 - VACANCES ADULTES ET FAMILLES - VACANCES JEUNES

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
2. Diversifier, étudier et proposer l'offre en fonction des besoins 3. Satisfaire les bénéficiaires « Adultes et Familles » 4. Respect des projets et des référentiels : « Educatif des électriciens et gaziers » « Contenus de séjours » « Encadrement » « Santé et Prévention » « Séjours Jeunes : livret du convoyeur »	- Diversifier le nombre de séjours proposés, développer la créativité dans la construction de l'offre avec la mise en place de nouveaux séjours : - Jeunes retraités 18/20 ans - Séjours à thème - Prise en compte des centres pluriels - Atteindre le pourcentage de satisfaction escompté des fiches d'appréciation - Négociation et validation des « Projets Pédagogiques », du référentiel « Contenus de Séjours », respect de l'échéancier - Respect référentiels « Encadrement » et « Santé et Prévention » - Garantir l'intégrité physique et morale des jeunes	- Nombre de nouveaux séjours proposés - Taux de séjours réalisés - Taux de participation du SO et des directeurs des Centres Pluriels concernés aux réunions de préparation et de bilan des centres pluriels - Ratio de satisfaction de « T.S. » sur l'ensemble du séjour et taux de réponse - Ratio des avis formalisés du S.O. sur les projets pédagogiques et sur les projets contenus de séjours - Ratio nombre d'encadrants par enfants reçus - Taux d'accidents en CVL - Nombre de rapport de signalement		

5. Finaliser les RRS	• 1 RRS par site	• Taux d'existence des RRS réalisés avec les partenaires en distinguant les RRS existants et ceux mis à jour avec les partenaires		
6. Présence de la BAP dans les centres en convention Adultes et Familles (contenu des séjours)	• Visite dans les centres en convention	• Nombre de visite par convention avec un compte rendu écrit. (1 avant ouverture, 1 pendant le fonctionnement et 1 après fermeture)		
Commentaires : <u>Indicateur 2</u> : . - <u>Indicateur 3</u> : . - <u>Indicateur 4</u> : . - <u>Indicateur 5</u> : . - <u>Indicateur 6</u> : .				
Sources d'information : <u>Indicateur 2</u> : . - <u>Indicateur 3</u> : . - <u>Indicateur 4</u> : . - <u>Indicateur 5</u> : . - <u>Indicateur 6</u> : .				
Responsable du suivi : .				

2.3 - RESTAURATION

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
7. Suivre l'offre	• Suivre le nombre des repas servis	• Taux d'évolution des repas servis		
8. Satisfaire les usagers	• Accroître la qualité • Diligenter une enquête de satisfaction • Favoriser l'implication des usagers	• Nombre d'enquêtes réalisées • Nombre de réunions des C.L.U et de Commissions Restauration		
Commentaires : <u>Indicateur 7</u> : . - <u>Indicateur 8</u> : .				
Sources d'information : .				
Responsable du suivi : .				

3.- MISSIONS TRANSVERSES

3.1 MISSIONS MANAGERIALES

Présentéisme Sécurité Formation Pilotage

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
9. Dynamiser notre fonctionnement en interne avec la mise en place d'une politique de gestion de personnel 10. Mise en œuvre des tableaux de bord de S.O. 11. Finaliser les registres uniques de sécurité, les plans de prévention	- Augmenter le présentéisme - Diminuer le taux d'accident de travail et de trajet - Formation - Entretien, évaluation - Collectifs de Secteur, réunions de site - Respect de l'échéancier cible - Mise en place des R.U.S, des plans de prévention	- Taux de présentéisme - Taux de fréquence et de gravité, nombre d'analyse de situation d'accident - Taux de PIF formalisés - Taux de PIF réalisés - Nombre d'entretiens annuels - Nombre de réunions du Collectif de Secteur et réunions de site (un compte rendu écrit avec relevé de décisions) - Constat du respect des différentes phases de la mise en œuvre des tableaux de bord selon le calendrier établi - Taux d'existence des RUS mis à jour (registre unique de sécurité), des plans de prévention sur chaque site.		

3.2 - MAITRISE DES COUTS ET GESTION DU PATRIMOINE

Objectifs de Résultats	Objectifs de moyens	Indicateurs	Réalisé n-1	Engagement
12. Suivi et maintien du patrimoine 13. Gestion du matériel, entretien courant 14. Maîtriser les coûts	• Réalisation de l'inventaire GABI pour tous les sites • Etat de préparation technique du centre • Réduction des dépenses de matériel • Suivi des dépenses et des états de production • Mise en place de tableaux de bord	• Taux de réalisation des inventaires • Taux d'insatisfaction sur les items PATRIMOINE • Taux d'insatisfaction sur les items relatifs à l'ORGANISATION • Constat des dépenses relatives au matériel, respect des sommes allouées • Maîtriser et analyser : .le coût des denrées crues par repas .les dépenses de personnel par restaurant .les coûts des vacances Jeunes .les coûts pour les centres adultes .les dépenses de personnel par centre .les dépenses d'activités par centre .les dépenses relatives à la restauration de loisirs (tableaux de bord réalisés par la DR : respect des engagements du CDG régional)		
Commentaires : <u>Indicateur 12</u> : . - <u>Indicateurs 13</u> : . - <u>Indicateur 14</u> : .				
Sources d'information : <u>Indicateur 12</u> : . - <u>Indicateurs 13 et 14</u> : .				
Responsable du suivi : .				

Bilan de la première année de fonctionnement

Quel bilan était-il possible de tirer de cette première année de fonctionnement ?

Aux deux niveaux de responsabilité, les ambitions sont construites sans véritable perspective stratégique mais un peu comme un catalogue de points à améliorer. Il y a donc peu de chance pour que les managers puissent situer correctement leur rôle par rapport aux enjeux que rencontre l'organisation. Le sens donné à l'action de chacun est très limité. Il est, de plus, difficile de faire la différence entre l'ambition et les plans d'action. Les plans d'action eux-mêmes sont très vagues et ne constituent en rien des programmes pour l'action mais plutôt des intentions exprimées.

Il faut également noter que tous les objectifs et tous les indicateurs ont d'abord été définis par les contrôleurs de gestion et qu'ensuite seulement des plans d'action ont été construits par les managers pour atteindre les objectifs. L'ordre de présentation de ces différentes rubriques dans l'exemple donné ci-dessus ne doit pas faire illusion. Il y a donc une déconnexion entre le système d'objectifs et les plans d'action. Le plus souvent dans les entreprises, des objectifs de résultat sont fixés et des objectifs de pilotage servent à contrôler l'état d'avancement des plans d'action. Mais on n'observe rien de tout cela dans notre exemple. Un ensemble d'indicateurs très variés a plutôt été constitué sans référence explicite et formelle aux modes réels de fonctionnement des opérationnels de la BAP. Des objectifs de pilotage ne sont donc pas associés formellement à des plans d'action. Les plans d'action sont établis après les indicateurs ce qui signifie que les indicateurs ne sont pas là pour piloter les plans d'action mais pour rendre compte de la gestion des managers. Le système de pilotage est donc très centralisé. Les tableaux de bord sont surtout un moyen de *reporting* plus qu'un outil de pilotage.

Les indicateurs sont normalisés par les services centraux du contrôle de gestion et la marge de manœuvre des opérationnels est très réduite quant à leur définition. Ces indicateurs sont assez directifs et encadrent le comportement des acteurs. Ceux-ci ne sont donc pas tant jugés sur des résultats à atteindre, comme cela est pourtant prôné en interne, que sur la conformation à des procédures : « nombre d'avis émis » mais sans considération pour la valeur de ces avis, « taux de retour des fiches d'appréciation », « nombre de visites » ou « de réunion ». Le suivi des coûts est lui aussi assez caricatural, même si d'autres outils permettent de le compléter. Ainsi, on voit clairement que les indicateurs proposés pour surveiller les coûts n'ont rien à voir avec les informations chiffrées qui sont communiqués dans les tableaux de bord. Pour certains indicateurs, il faut également s'interroger sur la nature du système d'information qui va permettre de renvoyer les données. Le nombre de réunions auxquelles un responsable a participé nécessite d'aller chercher l'information dans l'agenda du responsable... Dans certains, cas, il est même demandé aux responsables de s'engager sur des données dont la maîtrise est floue. L'exemple le plus caractéristique est le taux de mixité des populations fréquentant les centres de vacances de la BAP. Le point de savoir si les responsables peuvent contrôler cette variable a fait l'objet de débats contradictoires entre les acteurs de terrain et les représentants du siège. Bref, les objectifs et les indicateurs retenus ne sont guère satisfaisants, ce dont se plaignent d'ailleurs les directeurs régionaux et les responsables de SO.

En outre, la performance des managers n'est pas évaluée, à la BAP, simplement par la vérification de l'atteinte des objectifs. Les indicateurs sont plutôt utilisés pour introduire une base « objective » facilitant la discussion hiérarchique pour une évaluation plus qualitative. La

normalisation des indicateurs de gestion est pourtant rendue nécessaire pour les besoins du contrat de gestion qui participe, en définitive, à évaluer la performance des managers. Malgré cela, les différents niveaux hiérarchiques se sont toujours défendus d'utiliser les tableaux de bord pour évaluer les performances de leur subordonné. Le projet a plutôt été présenté comme un moyen de rendre autonome des opérationnels en leur donnant une liberté que seule venait limiter la nécessité de rendre des comptes sur un certain nombre d'objectifs. L'effort rhétorique est donc ambitieux. Il est prolongé par le refus de tous d'utiliser les tableaux de bord pour effectuer des *benchmarks* entre secteurs opérationnels. Même si les indicateurs sont identiques en tous points, les managers avancent la diversité des situations de terrain qui empêche toute comparaison.

L'ensemble de la démarche a été présenté comme une décentralisation aux différents acteurs. Cela pose le problème de ce qu'on entend par décentralisation. En effet, les managers des différents niveaux n'ont pas à satisfaire à quelques indicateurs mais à plus d'une trentaine. Les comportements sont donc très canalisés et la marge de liberté des managers réduite. Cela est d'autant plus vrai que les indicateurs recouvrent des données comportementales (« à combien de réunion avez-vous assistées ? »). Les managers sont certes libres de mettre en place les plans d'action qu'ils souhaitent à condition de satisfaire tous les indicateurs. Encore une fois, cela réduit leur liberté.

Souvent les responsables de SO n'ont pas eu connaissance des tableaux de bord de leur DR ce qui posait problème car les différents documents sont censés s'emboîter. De même, on imagine mal comment le DR peut définir des plans d'action seuls dans son coin pour sa direction. C'est pourtant souvent ce qui se produit. La rédaction des plans d'action de la DR devrait sans doute être conjointe entre le DR et ses responsables de SO, voire être une agrégation des plans d'action des SO. La démarche semble plutôt *top down* que réellement *bottom up*.

Les différents responsables ont fait le constat à l'issue de la première année qu'ils n'avaient pas utilisé, en cours d'année, les tableaux de bord pour faire le point par rapport à leurs objectifs. Cela provient d'une part de la particularité du fonctionnement de la BAP (travail sur quatre mois) mais aussi d'un suivi insuffisant du contrôle de gestion qui ne sort pas les chiffres avec une fréquence assez rapide. Le très grand nombre d'indicateurs a également nuit à leur lisibilité.

Les tableaux de bord ont enfin été vécus comme une demande supplémentaire de la direction générale et des contrôleurs de gestion. Ils ont donc été traités de façon un peu bureaucratique. Il s'agissait alors pour les acteurs de « mettre des chiffres dans le tableau ». Toutefois, cela a parfois été accompli dans la douleur. Les responsables de SO ont notamment contesté le sens des indicateurs, leur pertinence et leur niveau. Cela permettait en outre de faire apparaître des problèmes de communication entre les acteurs et de mettre au jour des conceptions en définitive très différentes sur la façon d'appréhender la BAP et ses missions. Le chiffrage des indicateurs et la signature des tableaux de bord ont également été réalisés avec un retard moyen important. Dans l'une des régions observées, les contrats ont été signés après la saison ou une fois qu'elle était bien lancée...

De l'amélioration à la confusion

La deuxième année d'existence des tableaux de bord a été marquée par la volonté de les améliorer. Nous présenterons d'abord les grands axes de modernisation souhaités. Mais en

cours de processus, un changement de direction générale a chamboulé ce travail. Loin de vouloir remettre en cause ce qui avait été fait, la nouvelle direction générale cherchait aussi à améliorer l'existant. Nous présenterons donc dans un deuxième temps, les initiatives de la direction générale. Différentes logiques se sont alors télescopées. De ce fait, l'élaboration des tableaux de bord de la deuxième année a finalement pris un tour singulier.

L'amélioration des tableaux de bord

Conscient des difficultés rencontrées à l'issue de la première année de fonctionnement, il a été décidé par la DG et les contrôleurs de gestion d'améliorer l'élaboration des tableaux de bord. Plusieurs axes ont été choisis :

Les différents responsables ont été invités à hiérarchiser les objectifs qui leur étaient proposés dans la maquette du tableau de bord. Il s'agissait pour chacun de choisir les points qui leur semblaient les plus importants en fonction de leurs propres réalités de terrain et des demandes du niveau hiérarchique supérieur. La priorisation est toutefois rapidement apparue comme une notion très variable selon les DR. Pour certains, il fallait se limiter à 3 ou 5 objectifs pour l'année alors que pour d'autres, il s'agissait de définir une dizaine d'objectifs prioritaires, voire plus selon les cas. Malgré cet effort de priorisation, tous les objectifs du contrat de gestion devaient toutefois faire l'objet d'un engagement, sauf s'ils n'étaient pas pertinents pour l'unité considérée. Il n'était en outre pas clair toutefois entre les contrôleurs de gestion et la direction générale si les responsables pouvaient déroger aux indicateurs et en choisir de plus pertinents en fonction de leur imagination ou s'ils devaient absolument respecter ceux qui leur étaient proposés dans la maquette. Il s'agissait d'indiquer plus clairement quels étaient les indicateurs de pilotage et quels étaient les indicateurs de résultat. Afin d'aider les acteurs de terrain, une fiche d'élaboration a été confectionnée par un contrôleur de gestion régional très en pointe sur les tableaux de bord. Mais cette fiche, pourtant présentée aux acteurs, n'a pas été diffusée avec succès.

Exemple de fiche de pilotage proposée

Plan d'action annuel	Année :	Fiche n°			
Direction régionale :					
Responsable :					
Objectif BAP :					
Objectifs de résultats :			Indicateurs de contrôle :		
Moyens à mettre en œuvre	Dates		Responsables	H/J	Coût
	Début	Fin			

Il s'agissait également de mieux travailler sur le système d'information et sur l'obtention des chiffres servant de support aux indicateurs. Ne devaient être retenus que les indicateurs pour lesquels il était possible d'obtenir des chiffres et de les obtenir dans des délais raisonnables. Contrairement à l'année précédente, quatre points d'étapes devaient être prévus dans l'année sous forme d'une rencontre entre le contrôleur d'une région et chaque responsable afin de discuter et d'analyser les résultats obtenus sur chacun des indicateurs. Des tableaux de bord étaient également prévus afin de fournir des informations intermédiaires permettant de piloter les variables du contrat de gestion.

Les responsables de SO ont également été formés afin de leur montrer comment utiliser les tableaux de bord pour animer le travail de leur équipe et lui donner un sens. Ces réunions de travail ont toutefois permis de constater que certains DR avaient eux-mêmes du mal à se servir de leur contrat de gestion comme d'un outil d'animation. Dans le meilleur des cas, le

contrat de gestion avait simplement été communiqué mais jamais vraiment expliqué. L'un des objectifs des améliorations de la deuxième année était aussi de mieux articuler les tableaux de bord des différents niveaux entre eux. Les priorités des responsables de SO devaient alors être élaborées de concert avec le DR et les priorités qu'il aurait lui-même définie à son niveau. Le but était donc d'instaurer un dialogue plus important autour de la stratégie de chaque région et son opérationnalisation sur le terrain.

Les contrôleurs de gestion souhaitaient également que les responsables de SO élaborent des plans d'action mieux construits en se concentrant sur les quelques objectifs qu'ils auraient au préalable priorisés. De nombreuses ambiguïtés restaient pourtant en suspens sur cette notion de plans d'action qui ne semblaient pas comprises de la même façon par tous. Ainsi, dans l'une des régions, le DR a lancé une formation pour « qu'enfin on réalise de vrais plans d'action qui permettraient de définir les priorités des responsables de SO ».

Mais alors qu'il avait été demandé aux DR et aux responsables de SO de dégager les priorités sur lesquels ils souhaitaient faire porter leurs actions pour l'exercice 2002/2003, la direction générale fût en partie modifiée. La nouvelle instance ne souhaitait pas forcément rompre avec les démarches qui avaient été lancées mais elle introduisit de nouvelles procédures qui vinrent quelque peu compliquer la tâche entreprise.

La confusion issue du changement de direction générale

Normalement, les tableaux de bord devaient permettre de définir des objectifs à atteindre et devaient s'accompagner de la rédaction de plans d'action permettant d'y parvenir au niveau des SO. Mais parallèlement aux tableaux de bord, la direction générale a lancé en novembre 2001 une nouvelle procédure de gestion.

Il a été demandé à tous les responsables de SO d'écrire directement leurs plans d'action en tenant compte de dix axes de développement majeurs qui étaient souhaités par la direction générale. On trouvera ci-dessous la lettre de la direction expliquant la nouvelle démarche ainsi que les priorités définies nationalement.

La lettre d'introduction de la nouvelle procédure

Contexte

Le collectif de direction de la BAP a décidé de modifier, dans le prolongement de la démarche engagée l'an dernier, sa traduction des orientations budgétaires. Le plan d'action sera remplacé par un « projet de direction » donnant les priorités et la façon de les atteindre ainsi que les domaines à travailler. Les plans d'action, feront l'objet d'une construction « remontante » depuis les SO.

Nous avons un an d'expérience (ou presque) des tableaux de bord.

Nous avons engagé un travail sur la conduite de changement qui nous conduit à un diagnostic pour chaque SO.

Démarche régionale

Le collectif de direction détermine quelques priorités régionales en cohérence avec les priorités nationales. Chaque DSO travaille avec le collectif du SO, à partir du diagnostic issu de l'analyse fonctionnelle de son SO, à déterminer des objectifs et des plans d'actions pour son secteur. La réunion du 14/01/02 à pour objectif de préciser les priorités régionales et de discuter collectivement des objectifs qui pourraient être ceux des SO. Ceci n'implique pas que tous les objectifs soient identiques pour tous les SO.

Priorités nationales

Quatre priorités sont retenues :

- Conduire les changements dans l'offre, l'organisation et la communication de la BAP pour répondre aux attentes exprimées par les bénéficiaires dans le cadre des rendez-vous des AS ; ces changements s'inscrivant dans le cadre des orientations définies par le CA
- Rendre toujours plus visibles la richesse du contenu de nos activités
- Poursuivre l'effort pour maîtriser la gestion de nos activités et optimiser l'utilisation du 1%
- Introduire de la qualité dans tous nos modes de fonctionnement

Priorités régionales

Je vous propose les priorités suivantes :

Amélioration des liens de délégation

- La délégation aux responsables d'équipes
- Le collectif de secteur

Programmation et anticipation

- Catalogue
- Projet été / Projet hiver
- Préparation technique des centres

Suivi des engagements :

- Travaux et matériels
- Personnel CDD

Certains éléments sont la continuation de changements déjà amorcés d'autres, s'ils ne sont pas nouveaux méritent à mon avis de devenir des priorités de l'année.

CONDUIRE DES CHANGEMENTS DANS L'OFFRE POUR REpondre AUX ATTENTES DES BENEFICIAIRES				
Axes de Progrès	Leviers d'Actions	Supports de Travail	Commentaires	Plans d'Actions du SO
Travailler en complémentarité avec les partenaires pour mettre à jour les RRS	- Développer les contacts et augmenter les réunions de travail - Mutualiser les activités centralisées et décentralisées - Systématiser les PV de réunions	Documents du CA	<u>Exemple</u> : Projets menés en commun	
Proposer des séjours pour les week-ends prolongés	- Elaborer des projets de séjours - Trouver les sites (permanents ou non) - Trouver les partenaires (conventions) - Mettre en place les relais bénévoles (SLV) - Créer ou mettre à jour les RRS	- RRS - Doctrines - Référentiels - GPC - Documents DG et CA	- Adapter le réseau par le biais d'une évolution des ouvertures et fermetures <u>Exemple</u> : tel séjour sur tel site de telle date à telle date	
RENDRE TOUJOURS PLUS VISIBLE LA RICHESSE DU CONTENU DE NOS ACTIVITES				
Axes de Progrès	Leviers d'Actions	Supports de Travail	Commentaires	Plans d'Actions du SO
Dynamiser la démarche de constructions de Projets (séjours et pédagogiques)	- Expliciter ce qu'on attend du Projet - Informier le Directeur des moyens mis à disposition - Négocier les modalités de mise en œuvre (échanges multiples) - Prendre en compte l'accueil des adolescents dans les centres « adultes et familles » - Arrêter un Projet de fonctionnement	- Orientations du CA - Référentiel « Contenus des séjours » - Projet éducatif - Convention « jeunes » - Charte déontologique pour l'accueil des handicapés	- Formaliser les termes de la négociation du Projet <u>Exemple</u> : création d'une base documentaire « Projets » pérenne et commune	
Faire partager les valeurs de l'organisme et leurs finalités émancipatrices	- Mettre en œuvre la politique culturelle de l'organisme (tournées, bibliothèque, chantiers, résidences...) - Favoriser le rapprochement des activités (centralisées et décentralisées) sur des contenus communs - Engager un travail de réflexion sur la citoyenneté, la laïcité et la modernité - Développer les thèmes « Solidarité et Paix » dans les Projets	- Orientations du CA - Fiches techniques « spectacles » - Contrats ou conventions des artistes ou des intervenants - Dotations de livres	- Faire vivre, partager la solidarité dans les « Centres Jeunes » <u>Exemple</u> : construction, de projets solidaires (associations extérieures...)	
Echanger avec nos partenaires (Conventions, SCI,...) sur la mise en œuvre de contenus de séjours et de prestations d'activités répondant aux	- S'assurer que les partenaires respectent les conventions - Intégrer les tournées nationales dans leur programme d'animation - Rencontrer les responsables des sites en	- Contrats/conventions - Calendriers des tournées	- Obtenir les données de production des partenaires - Obtenir les programmes d'animation des	

valeurs de l'organisme	convention pour échanger sur les contenus d'activités		partenaires	
------------------------	---	--	-------------	--

MAITRISER LA GESTION DE NOS ACTIVITES ET OPTIMISER L'UTILISATION DES RESSOURCES				
Axes de Progrès	Leviers d'Actions	Supports de Travail	Commentaires	Plans d'Actions du SO
Associer plus étroitement l'élaboration des projets à la construction budgétaire	- Formaliser les Projets (couple projet/budget) - Prévoir des alternatives ou variantes aux projets de base - Analyser les origines de coûts en matière de : frais généraux de fonctionnement, frais d'usage des locaux, personnels... - Maîtriser l'application ELOBUD	- Enveloppe budgétaire - Réseau prévisionnel - Notes d'organisation budgétaire - Application ELOBUD	- Assurer la régulation régionale des projets <u>Exemple</u> : rédaction de « fiches projets »	
Maîtriser les systèmes d'information budgétaire et comptable	Avec l'aide de la DR : - Analyser les restitutions de production et de comptabilité - Suivre les engagements à l'aide du logiciel « Solution Informatique » - Suivre la production à l'aide de TACO, et « UO restau » - Renseigner les tableaux de bord mis à disposition (feuilles de calcul de coûts) - Analyser les écarts sur les coûts unitaires, sur le réalisé/budget - Trouver les causes et mettre en place les mesures correctives	- Doctrine comptable (Elodie...) - Notes d'organisation budgétaire - Référentiels - TACO	- Mettre en place le plus rapidement possible l'application de suivi des engagements « Solution Informatique » afin de gérer en temps réel <u>Exemple</u> : mise en place de tableaux de bord (feuilles de calcul)	

METTRE EN ŒUVRE UNE DEMARCHE QUALITE				
Axes de Progrès	Leviers d'Actions	Supports de Travail	Commentaires	Plans d'Actions du SO
Constituer des équipes d'encadrement plus performantes	- Anticiper le recrutement des équipes d'encadrement - Rechercher les compétences les plus adaptées au projet ou au site - Constituer les équipes d'encadrement en tenant compte des propositions du Directeur - Rencontrer et évaluer les Responsables Principaux et les Directeurs afin d'établir leur plan de formation et de prévoir leur future affectation	« Encad 2000 » - Référentiel encadrement - RRS - Fiches d'évaluation - Catalogue des stages	- Constitution des équipes en relation avec le Directeur et le SAE de la DR <u>Exemple</u> : définition des profils (quantitatif) et des compétences (qualitatif)	
Entretenir le patrimoine	- Rédiger un plan de maintenance (préventif et curatif) - Planifier les travaux à court et moyen terme - S'organiser pour réaliser ou faire réaliser les interventions curatives - Rédiger ou mettre à jour les contrats d'entretien	- Plans de maintenance type - Contrats type - Liste des entreprises - Crédits autorisés - Doctrine du département « Patrimoine »	- Adapter l'organisation du travail afin d'optimiser nos ressources humaines (personnel permanent) <u>Exemple</u> : Planning des travaux (sous-traitance)	
Préparer les centres en amont du fonctionnement et s'assurer de leur fermeture	- Suivre les inventaires du matériel - Mettre en œuvre un planning de préparation par centre - Mettre en place un tableau de bord de pilotage au niveau du SO	- Référentiel « Contenus » - RUS - Plans de Prévention - Check-list de préparation - POPOF , POPEF - GABI	- La préparation d'un centre doit être le fruit d'un travail d'équipe au sein du SO <u>Exemple</u> : Planning des actions de préparation du centre	
Assurer la propreté et la maintenance des installations au cours de la saison	- Etablir un plan d'entretien et de nettoyage (zones, fréquences, horaires, ...) - Négocier ou renégocier les contrats d'entretien existants (nationaux ou locaux) - Reconsidérer l'organisation du travail	- HACCP pour les cuisines - Contrats types - Contrats existants - Charte de propreté ?	- Mettre en place le contrôle interne <u>Exemple</u> : Planning d'intervention avec fréquences, horaires....	

Le résultat est donc paradoxal. Alors qu'il s'agissait en premier lieu de déléguer et de garder la maîtrise de la gestion de l'organisation au travers d'objectifs, la BAP s'est peu à peu orientée vers une centralisation où les actions des responsables semblent fortement encadrées par un travail de sélection des priorités réalisé en amont.

Ce changement a toutefois été présenté par la DG comme une avancée par rapport aux tableaux de bord qui sont ainsi complétés pour plus de rigueur. L'initiative des actions à entreprendre appartiendrait toujours aux responsables de SO qui devraient alors être force de proposition dans un cadre défini par la DG.

A partir de 2003, les tableaux de bord doivent être sérieusement réaménagés afin, selon les termes de la direction générale, de mieux cadrer avec les besoins de la BAP. Nous ne verrons toutefois pas cette évolution, notre période d'observation s'arrêtant en mars 2002.

Au moment où s'arrête cette observation, il est intéressant de constater que les différentes parties prenantes (DG, contrôleurs de gestion et directeurs coordinateurs et régionaux) n'ont pas le même discours sur les bienfaits de la nouvelle démarche. Elle introduit du flou mais chacun la commente en des termes très variés pour tenter de la justifier :

- Les deux représentants de la DG : « nous avons lancé cette nouvelle procédure pour fournir un pense-bête aux responsables de DR et de SO. Cela ne change rien à la démarche précédente mais les tableaux de bord tels qu'ils existent aujourd'hui sont vraisemblablement amenés à disparaître ».
- Un des DCO : « ce sont deux démarches indépendantes, on continue la mise en place des tableaux de bord comme auparavant et on rédige des plans d'action conformes aux souhaits de la DG ».
- Un des directeurs régionaux devant ses responsables de SO : « c'est un travail réalisé par les contrôleurs de gestion et la DG est furieuse car elle ne comprend pas l'intérêt de cette démarche. Les deux démarches sont contradictoires ».
- L'un des contrôleurs de gestion : « je suis assez gêné car les deux démarches me paraissent incompatibles. Aussi, je vais proposer aux managers de travailler sur des plans d'action dans un premier temps, puis on chiffrera les plans d'action plus tard. De toute façon, ils vont sans doute disparaître ».
- Un autre contrôleur de gestion plus volontariste et consensuel : « les deux approches doivent se réconcilier. L'une est une approche *top down* alors que l'autre est une approche *bottom up*. Les deux doivent forcément converger à un moment ou un autre ».

En tant qu'observateurs, nous devons avouer n'avoir pas vraiment compris où se situait la vérité entre ces différentes assertions.

Les tableaux de bord de la deuxième année

La discussion autour des tableaux de bord, lors de la deuxième année, se faisait dans le cadre de réunions de trois heures dans les régions. Ces réunions réunissaient le DCO de chaque

région, le directeur régional, les responsables de SO et le contrôleur de gestion en charge de la région. Le processus d'amélioration devait s'articuler autour de trois phases :

- Une première réunion devait préciser aux managers ce qui était attendu d'eux en terme de démarche. Il s'agissait d'expliquer l'idée de priorisation, de lever les incompréhensions et de préparer le travail des séances prochaines. A l'issue de cette séance, il était demandé aux DR et aux responsables de SO de définir des priorités en fonction des attentes de la DG et de sélectionner dans la maquette des tableaux de bord les indicateurs les plus pertinents pour évaluer l'atteinte de ces objectifs prioritaires. Pour chaque objectif prioritaire, il était enfin demandé de développer des plans d'action.
- La deuxième séance de travail visait à valider collégalement les objectifs prioritaires des DR et de chaque SO ainsi que les plans d'action à mettre en oeuvre. Cette deuxième séance de travail consistait également à finaliser la sélection des indicateurs pertinents du contrat de gestion qui devaient permettre de chiffrer les priorités et les plans d'action. En bref, il s'agissait de valider le travail inter-session réalisé. Mais entre temps, la DG avait modifié les règles du jeu comme nous l'avons décrit ci-dessus. Il va sans dire qu'une partie de la réunion a été consacrée à la présentation et la discussion des initiatives de la DG. En outre, la deuxième séance de travail a montré que le travail inter-session n'était pas fait. La définition des priorités des différents managers n'a donc pu être réalisée durant cette session de trois heures. Les initiatives de la DG et les priorités proposées par les DR étaient systématiquement contestées sinon discutées. L'initiative de la DG était discutée dans sa forme et sur les mots choisis pour exprimer une attente. Pour les priorités choisies par les DR, la discussion se focalisait également, non sur le choix d'une priorité, mais sur sa signification et sur les mots choisis. Ainsi, à titre d'exemple, l'une des priorités d'un directeur régional était de nature managériale : « accroître la délégation ». La discussion a porté pendant trois-quarts heure sur ce qu'était la délégation sans qu'aucune proposition concrète n'en résulte. Au travers de ces discussions ressortaient beaucoup de problèmes de fonctionnement de la DR.
- Autant dire que les priorités n'ayant pas été fixées lors de la deuxième réunion et les plans d'action n'ayant pas été discutés, il était difficile lors de la troisième réunion de chiffrer les indicateurs des tableaux de bord. C'est pourtant ce qui s'est passé mais dans les mêmes termes que la première année. Des chiffres ont été mis en regard des indicateurs sans véritable souci de priorisation. Les tableaux de bord étaient remplis mais au détriment de leur cohérence stratégique.

Premières interprétations du cas de la BAP

A quoi servent les tableaux de bord mis en place à la BAP ? Il me semble qu'ils ont des fonctions affichées et des fonctions latentes.

Un certain nombre de points intéressants ressortent du cas :

- L'utilisation de l'expérience de la « maison mère » permet d'éviter les problèmes aigus de légitimation.
- La BAP semble adopter un discours gestionnaire puis mettre en place des pratiques qui ne correspondent pas à ces discours.

- La BAP ne serait-elle pas entre deux styles de contrôle avec une difficulté à choisir l'un ou l'autre (pure délégation surveillée par des objectifs d'un côté / déclinaison des initiatives de la direction de l'autre).
- La rhétorique et le discours semblent tenir une grande place dans les pratiques gestionnaires de la BAP. De plus, les interprétations sur les différentes pratiques ne sont pas cohérentes entre les acteurs.
- Une réflexion peut sans doute être menée sur la pertinence des indicateurs et des priorités proposées. Il me semble que des priorités comme « mieux déléguer » peuvent renvoyer à l'aspect RH du BSC. Mais ils posent aussi un certain nombre de problèmes car personne n'explicite pourquoi il vaut mieux déléguer.