

# ***LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DANS LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES LES RESULTATS D'UNE RECHERCHE EMPIRIQUE***

Christophe GERMAIN

Professeur

Groupe Sup de Co La Rochelle

102 rue de coureilles, 17 024 LA ROCHELLE cedex 1

Tél : 05 46 51 77 00

Fax : 05 46 51 79 07

E-mail : [germainc@esc-larochelle.fr](mailto:germainc@esc-larochelle.fr)

## Résumé

A partir des résultats d'une recherche empirique, la communication examine les pratiques de tableaux de bord (attributs instrumentaux et fonctionnels) des petites et moyennes entreprises en cherchant à déterminer sous quelles formes les outils s'intègrent dans le système de contrôle de ces organisations.

Mots clés. - tableaux de bord - contrôle organisationnel - performance - petite et moyenne entreprise.

## Abstract

*From the results of an empirical research, the communication looks at dashboard practices (instrumental and functional attributes) in small and medium -size companies and tries to determine how these tools integrate in the business control systems.*

*Keywords. - dashboards - organizational control - performance - small and medium size companies.*

Les tableaux de bord ont fait l'objet, ces dernières années, tant en France (Chiapello et Delmond, 1994 ; Lebas, 1994 ; Mendoza et Zrihen, 1999) qu'aux Etats Unis (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996.1, 1996.2 ; Atkinson et alii, 1997) de nombreux articles, la plupart à caractère conceptuel et inférentiel, sans qu'il n'y ait eu en parallèle, tout compte fait, de production significative en matière d'études empiriques pour connaître l'état des pratiques des entreprises. Or, il convient de rappeler, qu'à la différence des autres outils de contrôle de gestion dont la théorisation a parfois été réalisée en marge des modèles développés par les entreprises (Ryan, Scapens et Theobald, 1992), les tableaux de bord ont été initialement conceptualisés à partir des pratiques développées par les ingénieurs (Lebas, 1994). Aussi, pour éviter qu'il y ait un décalage, comme cela s'est produit pour la comptabilité de gestion à la fin des années 70 (Ryan, Scapens et Theobald, 1992), entre les outils débattus dans la littérature et ceux utilisés par les entreprises, il importe de compléter les publications existantes par des recherches qui rendent compte des attributs instrumentaux et fonctionnels qui sont attachés aux tableaux de bord dans les organisations et ce, parce que : *"Il apparaît dès le départ que les méthodes n'ont d'intérêt qu'en fonction des situations et des problèmes de management auxquels elles sont confrontées, c'est-à-dire de leur pertinence pour celui qui cherche une solution et décide"* (Baranger, 1995).

Or, peut-être plus encore que dans la grande entreprise dont les caractéristiques favorisent des pratiques conformes à ce qui est préconisé dans la littérature, les réalités que recouvrent les tableaux de bord dans les petites et moyennes entreprises soulèvent des interrogations. Celles-ci trouvent leur origine dans plusieurs présupposés qui plaident tantôt en faveur tantôt en défaveur de la présence, sous des formes élaborées, des outils dans ces organisations.

Il est admis, même si certains travaux montrent que la tendance doit être relativisée (Chapellier, 1994), que le système d'information du dirigeant de PME (ce dernier influençant les modes de gestion de son entreprise (Fallery, 1983 ; Marchesnay, 1992)) revêt un caractère embryonnaire, qu'il est peu formalisé (Fallery, 1983 ; Saporta, 1986) et que son contenu est la plupart du temps limité à la production des données comptables obligatoires (Holmes et Nicholls, 1988). Ceci tend à s'expliquer par le fait que les schémas de décision du chef d'entreprise se basent largement sur l'intuition (Duchéneaut, 1996), le jugement, l'expérience et sur des logiques qui ne requièrent apparemment pas la mise en place de systèmes d'information formels très développés : *"Les processus mentaux du dirigeant de PME n'entrent pas naturellement "en fit" avec l'usage des outils formalisés de gestion (...). Les outils de formalisation sous-tendent des types de modèle de gestion bien structurés ou, pour le moins structurables : leur vocation initiale est donc celle d'une utilisation pour des décideurs*

*situés dans un environnement stable (...), or chacun sait que les transformations des petites entreprises relèvent justement - on pourrait dire à l'opposé – d'une logique du petit nombre d'évènements nécessairement peu répétitifs, peu réguliers"* (Dupuy, 1987). L'ensemble de ces conclusions laissent penser, par déduction, que le système de contrôle organisationnel de la PME s'articule plus autour des modes de coordination informelle, qu'il ne fait appel aux outils de contrôle de gestion.

En effet, l'un des rôles fondamentaux du contrôle de gestion consiste à favoriser et piloter la convergence des buts des individus et à appuyer d'un point de vue instrumental la coordination économique des activités des différentes unités qui composent l'entreprise en fonction des stratégies définies sur le long terme. Il s'agit là d'une mission de sauvegarde de la cohérence interne que le contrôle de gestion assume en sa qualité de système d'animation. Or, la faible propension des dirigeants de PME à déléguer leur autorité et à décentraliser leurs objectifs (Kalika, 1987) minimise et simplifie cette problématique qui semble le plus souvent résolue, dans l'entreprise de taille moyenne, par le recours à des mécanismes de coordination centralisés proches de la supervision directe (Mintzberg, 1982, 1990), ou personnalisés, tel que le permet par exemple l'affirmation de valeurs communes auxquelles adhère "le clan" des individus (Ouchi, 1980). Par ailleurs, comme cela a déjà été souligné, les caractéristiques du processus de décision du dirigeant de PME défavorisent l'utilisation du contrôle de gestion dans sa dimension système d'information, dans la mesure où celui-ci réclame un état de formalisation et de structuration qui n'est pas, semble-t-il, l'apanage des petites et moyennes entreprises. Tout ceci porte donc à croire que ces entités développent plutôt des mécanismes de contrôle peu instrumentés et peu empreints de la logique cybernétique, qui se rapprochent du contrôle politique, du contrôle intuitif ou du contrôle par jugement (Hofstede, 1981), ou qu'elles disposent tout au plus d'un système de contrôle de gestion simplifié ne reprenant que quelques éléments de la structure d'ensemble du système de contrôle de gestion classique (Flamholtz, 1983). C'est d'ailleurs ce que confirment dans l'ensemble les travaux empiriques. Si les résultats des recherches concernant l'implantation des budgets dans les entreprises moyennes sont contradictoires, puisqu'il est constaté à la fois que les outils sont pratiquement généralisés à l'ensemble des entités (Fernandez et al., 1996), et qu'ils ne sont présents, tout au plus, que dans une majorité d'entre elles (Chapellier, 1994 ; Jorissen, Devinck et Vanstraelen, 1997), il apparaît en revanche que les pratiques en matière de comptabilité de gestion s'avèrent globalement peu formalisées et peu complexes (Chapellier, 1994 ; Lacombe-Sabolly, 1991), et que très peu de PME établissent de plans écrits fixant les orientations et les objectifs à moyen et long terme (Jorissen, Devinck et Vanstraelen, 1997).

L'ensemble de ces conclusions amènent à s'interroger sur la place que les entreprises de taille moyenne réservent aux tableaux de bord au sein de leur système de contrôle organisationnel, sachant que peu de travaux traitent du sujet de manière spécifique<sup>1</sup>.

L'article s'inscrit dans le cadre de cette problématique. Il présente les résultats d'une recherche empirique dont l'objectif était de déterminer dans quelle mesure et sous quelles formes, les tableaux de bord s'adaptent au contexte des petites et moyennes entreprises.

La question de la pertinence des tableaux de bord dans le contexte de la PME est tout d'abord abordée. La méthode de la recherche est ensuite présentée. Les résultats sont enfin exposés puis analysés.

## **1. Le tableau de bord : un outil théoriquement adapté au contexte de la petite et moyenne entreprise**

Au regard des caractéristiques des petites et moyennes entreprises, des modes de gestion de leurs dirigeants et dans le prolongement des résultats des travaux empiriques venant d'être cités, il semble qu'il existe une incompatibilité entre le caractère quelque peu formalisateur des tableaux de bord et la propension reconnue des dirigeants de PME à se référer de préférence à leur intuition et leur expérience pour décider, et qu'à l'instar des autres outils de contrôle de gestion, ces instruments sont délaissés au profit de dispositifs de coordination et de pilotage plus informels. Cependant, il apparaît à l'inverse que les tableaux de bord sont, parmi les outils de contrôle de gestion, ceux qui présentent théoriquement les caractéristiques les plus à même d'intégrer les spécificités des petites et moyennes organisations. D'ailleurs, les arguments qui plaident en faveur de cette tendance sont ceux qui sont communément retenus pour expliquer ce en quoi les instruments peuvent pallier aux insuffisances des outils de contrôle de gestion traditionnels (Chiapello et Delmond, 1994).

A l'inverse des instruments classiques de contrôle de gestion qui rendent compte la plupart du temps "*des scores des parties préalablement jouées*" (Kaplan, 1985), le tableau de bord favorise une analyse en temps réel des performances de l'entreprise, parce qu'il permet de suivre les évènements qui sont à leur origine, parce qu'il détient des délais de parution courts, qu'il est simple de consultation et que ses données revêtent un caractère synthétique. En cela, il offre des perspectives de réactivité qui cadrent avec la logique "*du petit nombre*

---

<sup>1</sup> Il convient néanmoins de citer les travaux de Bergeron (1996) qui ont été réalisés dans le contexte de la grande entreprise.

*d'évènements nécessairement peu répétitifs*" qui caractérise l'entreprise de taille moyenne (Dupuy, 1987).

Par ailleurs, la vocation du tableau de bord d'aider au pilotage de l'entreprise et de favoriser l'action semble particulièrement pertinente au vue du contexte de la petite et moyenne entreprise. A l'image de l'orientation préconisée par certains (Drucker, 1990 ; Nanni, Dixon et Vollman, 1992 ; Shank et Govindarajan, 1993), le tableau de bord incorpore des données de nature diverse en s'appuyant sur des indicateurs financiers, mais également des indicateurs qualitatifs (Savall et Zardet, 1992), et des indicateurs physiques en prise directe avec les problématiques opérationnelles, c'est-à-dire les préoccupations des dirigeants de PME (Fallery, 1983). Grâce à cette ouverture aux éléments non monétaires, l'instrument offre un champ de contrôle large qui peut s'étendre à l'ensemble des dimensions de l'entreprise (technique, économique, stratégique, humaine, environnementale). Au contraire des systèmes budgétaires et comptables qui reposent sur une modélisation financière de l'activité de l'entreprise axée sur le contrôle du processus d'appauvrissement ou d'enrichissement, le tableau de bord propose une lecture qualitative et interprétative du processus de valorisation économique, puisque son rôle consiste avant tout à identifier et suivre les leviers d'action qui sont à l'origine de la création de la valeur au sein de l'entreprise, c'est-à-dire les inducteurs de performance. Conformément au principe qui veut qu'un système d'information soit un filtre permettant l'appréhension d'une réalité (Boussard, 1997), et bien que cette dernière soit forcément déformée car simplifiée, le tableau de bord fournit une certaine représentation de l'entreprise, plus concrète et plus complète que celle induite par les outils traditionnels de contrôle de gestion (le concept de la balanced scorecard développé par Kaplan et Norton traduit bien cette idée de globalité) qui semble en mesure de répondre aux attentes du dirigeant de PME qui, *"parce qu'il doit rester le plus capable dans tous les domaines"* (Fallery, 1983), doit avoir une connaissance exhaustive non parcellaire des différentes composantes de l'entité dont il a la charge.

Le dernier élément qui laisse penser que le tableau de bord est susceptible de s'adapter au contexte de la petite et moyenne entreprise résulte de la flexibilité de l'instrument. Echappant à tout cadre normatif, l'outil peut facilement être conçu selon des schémas ad hoc et être personnalisé de manière à répondre très précisément aux besoins de l'utilisateur.

Ainsi, alors que les outils traditionnels de contrôle de gestion apparaissent relativement peu répandus sous des formes élaborées dans les entités de taille moyenne, il semble que le tableau de bord présente lui les caractéristiques instrumentales intrinsèques pour occuper une place significative dans les dispositifs de contrôle qui sont implantés dans ces organisations.

C'est dans le but d'évaluer dans quelle mesure les pratiques des entreprises le confirment, qu'une étude empirique a été réalisée.

Le tableau de bord est entendu ici dans une acceptation large pour saisir l'ensemble des réalités qu'il peut recouvrir dans les organisations de taille moyenne. Il est défini comme : "*un ensemble d'indicateurs choisis et conçus pour permettre au manager d'être informé de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son champ de responsabilité, et des événements qui peuvent influencer cette performance dans le futur*". L'instrument est par ailleurs analysé d'un point de vue instrumental (en tant que système de données) et sur le plan de l'utilisation dont il fait l'objet (en tant que système d'information).

En référence aux attributs qui lui sont habituellement associés dans la littérature, quatre dimensions ont été retenues pour déterminer le degré de sophistication technique de l'outil. Ont ainsi été pris en compte : le niveau de réactivité des tableaux de bord (fréquence et délai de production, degré d'intégration des indicateurs prévisionnels et de suivi) ; la diversité du contenu des tableaux de bord (degré d'intégration des données financières, physiques, qualitatives, externes) ; la variété des objets contrôlés dans les tableaux de bord (degré d'intégration des indicateurs relatifs à la performance financière, aux clients, aux variables clés de gestion, aux éléments incorporels) ; le degré de décentralisation des tableaux de bord (niveaux hiérarchiques couverts).

L'usage de l'outil a quant à lui été évalué par : la fréquence d'utilisation ; l'intensité d'utilisation ; la diversité d'utilisation ; le degré d'utilité perçue (degré de fiabilité, d'intelligibilité, de signification des données, niveau de "rentabilité" de l'outil)<sup>2</sup>.

## **2. La méthodologie de la recherche**

Les entreprises de l'étude empirique ont été choisies sur la base de critères quantitatifs et qualitatifs. Eu égard à la définition de la PME proposée par Marchesnay (1992), ce sont les entités disposant d'un effectif compris entre 10 et 200 salariés qui ont été sélectionnées comme terrain d'observation. Considérant, comme l'affirment de nombreux auteurs (Marchesnay, 1992 ; Joffre et Wickam, 1997), que la structure de propriété du capital n'est pas neutre vis à vis des variables d'organisation et de management, ce qui a été démontré sur le

---

<sup>2</sup> Les items relatifs à l'ensemble de ces dimensions ont été mesurés à l'aide d'échelles de Likert à 5 points. C'est ainsi en sommant les scores obtenus par les participants à l'enquête sur les items se rapportant aux attributs techniques des tableaux de bord que le niveau de complexité instrumentale des outils a été déterminé. Les dimensions relatives à l'utilisation des tableaux de bord ont quant à elles été évaluées indépendamment les unes

plan des comportements de contrôle (Evrart, 1985, 1986), deux groupes d'entités ont ensuite été distingués au sein du champ précédemment défini : les entreprises de type familial dont le capital est la propriété du dirigeant (via un actionnariat familial majoritaire éventuellement) d'une part, et les filiales, succursales ou divisions de groupes d'autre part. L'analyse a été conduite à l'échelle de l'ensemble des entreprises, puis en comparant les résultats des deux catégories d'entités.

La revue de la littérature consacrée aux méthodologies de la recherche révèle que certains auteurs préconisent de faire l'usage simultané des techniques quantitative et qualitative pour accéder au terrain d'observation (Usunier, Easterby-Smith et Thorpe, 1993 ; Wacheux, 1996). Cette combinaison permet en effet, de contrebalancer les limites de l'une des techniques par les forces de l'autre et inversement, d'appréhender la même réalité sous des angles d'approche différents et de minimiser enfin le risque que les résultats de la recherche ne soient par trop dépendants d'une méthode retenue. Cette approche a donc été retenue ici. La phase de recueil des données s'est déroulée en trois temps. Une enquête préliminaire a tout d'abord été réalisée sur une durée de deux ans auprès de 50 entreprises dans le but de rencontrer des dirigeants, des contrôleurs de gestion et des responsables comptables pour affiner les bases d'observation des phases de recueil de données ultérieures. Un questionnaire a ensuite été administré par voie postale à 316 dirigeants (en respectant un équilibre entre les deux populations d'entreprises distinguées). Les entreprises ont été sélectionnées selon une méthode d'échantillonnage empirique<sup>3</sup>. Le choix du dirigeant comme interlocuteur a été dicté par le fait, validé par de nombreux auteurs, que celui-ci exerce une influence significative sur les modes de gestion de l'entreprise, et qu'il semble dès lors en mesure de rendre compte de la manière dont sont élaborés et utilisés les dispositifs qui les supportent. Ce point est par exemple confirmé par Chapellier (1994) qui constate dans ses travaux portant sur les pratiques comptables des chefs d'entreprise de taille moyenne qu'il n'existe pratiquement aucun écart entre les affirmations des dirigeants et celles des comptables salariés quant à la perception des caractéristiques instrumentales des outils comptables et de leur usage. 91 questionnaires ont été retournés (taux de réponse de 28,79 %). 83 d'entre eux se sont avérés exploitables. Les entreprises ayant participées à l'enquête sont présentées dans les tableaux 1.0

---

des autres. Enfin, les instruments de mesure ont fait l'objet de tests de corrélation et du test de l'alpha de Cronbach pour vérifier leur validité et leur fiabilité.

<sup>3</sup> Il a été décidé de recourir à une procédure de jugement pour élaborer l'échantillon de l'enquête afin de pouvoir présumer que les dirigeants sollicités seraient enclins à répondre au questionnaire et que les entreprises étaient susceptibles d'alimenter le besoin en information de la recherche, c'est-à-dire de détenir des systèmes de contrôle formalisés et plus particulièrement des tableaux de bord. Le projet a bénéficié pour ce faire de l'aide du cabinet KPMG.

et 1.1). Enfin, six études de cas ont été réalisées (trois entreprises familiales et trois filiales et succursales de groupes) (tableau 1.6, annexe 1) pour prolonger le processus d'analyse et procéder à des évaluations plus qualitatives (notamment grâce à la rencontre d'autres interlocuteurs que les dirigeants) des faits observés précédemment.

Tableau 1.0. La répartition des entreprises par secteur d'activité

TYPE D'ACTIVITE	Pme 1 (n=34)	Pme 2 (n=49)	Total (n=83)
Industrielle	18 (53 %)	28 (57,1 %)	46 (55,4 %)
Commerciale	8 (23,5 %)	13 (26,5 %)	21 (25,3 %)
Services	8 (23,5 %)	8 (16,4 %)	16 (19,3 %)

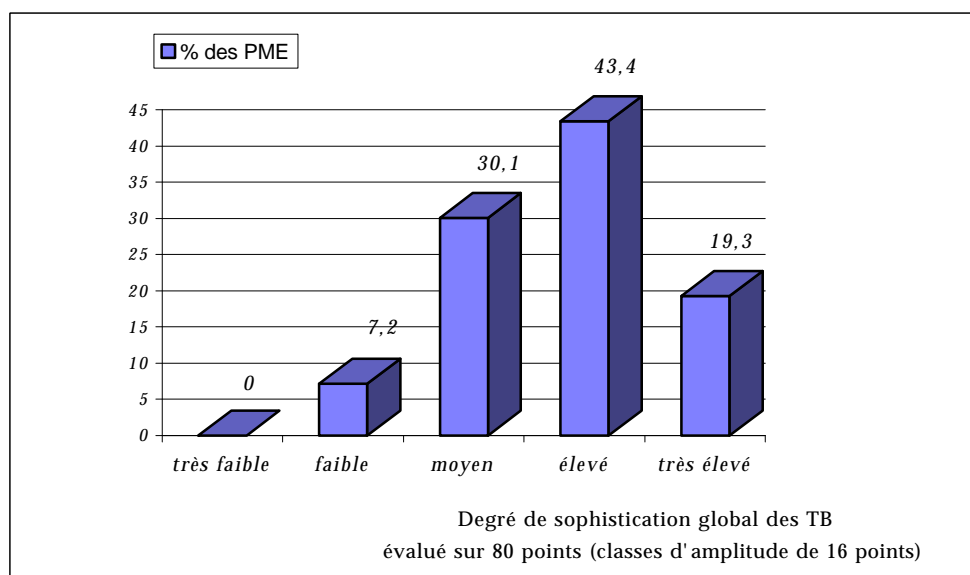
Tableau 1.1. La répartition des entreprises par tranche d'effectifs

TAILLE	Pme 1 (n=34)	Pme 2 (n=49)	Total (n=83)
De 10 à 49 salariés	17 (50 %)	8 (16,3 %)	25 (30,1 %)
De 50 à 99 salariés	7 (20,6 %)	14 (28,6 %)	21 (25,3 %)
De 100 à 149 salariés	2 (5,9 %)	10 (20,4 %)	12 (14,5 %)
De 150 à 200 salariés	8 (23,5 %)	17 (34,7 %)	25 (30,1 %)

### 3. Les attributs instrumentaux et fonctionnels des tableaux de bord des petites et moyennes entreprises

Globalement, les résultats indiquent que les tableaux de bord occupent une place significative au sein des systèmes de contrôle organisationnel des petites et moyennes entreprises, puisque les outils présentent dans l'ensemble, et compte tenu des variables qui ont été choisies pour les évaluer, un degré de sophistication relativement élevé, et parce qu'ils font l'objet d'une utilisation significative de la part des dirigeants qui reconnaissent leur utilité. Ce constat réclame néanmoins d'être tempéré dans la mesure où il apparaît que les pratiques observées sont hétérogènes, et qu'il existe des différences selon que les tableaux de bord sont implantés dans les entreprises familiales ou dans les filiales et succursales de groupes.

Graphique 1.0. Le degré de sophistication instrumentale global des tableaux de bord des 83 entreprises de l'échantillon



### 3.1 Des pratiques relativement complexes

Les tableaux de bord des entreprises de l'échantillon sont relativement complexes sur le plan technique (graphique 1.0). 62,7% des entreprises considèrent en effet que leurs tableaux de bord présentent un degré de complexité "élevé" ou "très élevé". A l'opposé, 7,2% seulement des entités jugent avoir recours à des outils peu élaborés sur le plan technique. Sur les quatre dimensions qui ont été retenues pour caractériser les outils, cela se matérialise de la façon suivante :

Dans l'ensemble, les entreprises disposent d'outils réactifs. Les données composant les tableaux de bord font en effet l'objet d'une production en temps réel dans plus du quart des entités (27,7%), et leur délai d'actualisation est inférieur à la semaine dans 78,3% des PME. La plupart du temps, les tableaux de bord sont diffusés mensuellement (55,4% des entreprises), mais la parution des outils est tout de même hebdomadaire et quotidienne dans respectivement 38,6% et 19,3% des entreprises. Il apparaît donc que les petites et moyennes entreprises ressentent le besoin de produire et de diffuser à des périodicités rapprochées des données formalisées leur permettant d'évaluer la performance de leurs activités. Cette

tendance à la recherche de réactivité est confirmée par la nature des indicateurs présents dans les tableaux de bord. Les indicateurs de suivi sont "fortement" ou "très fortement intégrés" dans les outils de 68,7% des organisations. Il s'agit, le plus souvent d'indicateurs se rapportant au chiffre d'affaires, à la trésorerie, aux marges, au carnet de commandes, aux clients, à la productivité, aux délais de production et de livraison, et dans une moindre mesure aux stocks, aux coûts de revient, aux charges et frais généraux, à la qualité. Le pourcentage des PME disposant d'indicateurs prévisionnels dans des quantités "importantes" ou "très importantes" est quant à lui plus faible (48,2%), mais il demeure cependant significatif.

L'analyse du contenu des outils indique ensuite que les tableaux de bord sont composés principalement de données financières et physiques, les données qualitatives et externes y étant peu représentées. La très grande majorité des entreprises (83,1%) reconnaît accorder une place "importante" ou "très importante" aux données financières dans les instruments. Il en va de même pour 53% des entités concernant les données physiques, alors que la proportion chute à 14,5% dans le cas des données externes et 12% dans celui des données qualitatives. Globalement, le degré de diversité du contenu des tableaux de bord peut donc être qualifié de moyen puisqu'il repose essentiellement sur la présence significative de deux types de données. Ce résultat révèle néanmoins que l'orientation des outils n'est pas seulement financière dans la mesure où une majorité d'entreprises se munit, tel que préconisé dans la littérature, de mesures opérationnelles qui se rapportent à des éléments de performance classique (productivité, quantités vendues ou commandées, volume produit, stocks), mais également à des variables qui sont reconnues aujourd'hui comme occupant une place importante dans le processus de création de valeur : qualité, flexibilité, délais (Mendoza et Zrihen, 1999).

L'identification des objets auxquels se rapportent les données des tableaux de bord montre dans un troisième temps, que le champ de pilotage des outils couvre avant tout la performance financière et les variables clés de gestion, dans une moindre mesure les variables de performance liées aux clients, et très peu celles relatives aux éléments incorporels. La performance financière et ses déclinaisons se révèle donc être au centre des préoccupations des décisionnaires, puisque 85,5% d'entre eux déclarent détenir dans des proportions "importantes" ou "très importantes" des indicateurs qui en assurent le contrôle et le suivi. Ceci tend à montrer que les petites et moyennes entreprises se dotent, en complément des systèmes de contrôle budgétaire (lorsque ceux-ci existent), d'outils qui leur fournissent dans un format réduit et synthétique de l'information financière centrée sur quelques "clignotants" jugés particulièrement critiques. Il apparaît par ailleurs qu'une entité sur trois (32,6%) confère un rôle stratégique à ses tableaux de bord en y intégrant dans des proportions significatives des

indicateurs relatifs au pilotage des variables clés de gestion qui ont été au préalable identifiées en fonction des objectifs stratégiques de l'entreprise. Par contre, seulement un quart des organisations environ (22,9%) s'attache de façon manifeste à opérer un contrôle formalisé de leurs clients ou de leur marché et ce, bien que cela soit considéré aujourd'hui, comme l'illustre le concept de la *balanced scorecard*, comme l'un des éléments clés de la réussite des entreprises. Les éléments immatériels tels que les ressources humaines, les systèmes d'information, les procédures organisationnelles, l'innovation ne font quant à eux que très rarement l'objet d'un suivi matérialisé dans les tableaux de bord. Seulement 4,8% des entreprises détiennent en effet, dans des proportions non négligeables, des indicateurs qui assurent le contrôle de leur performance.

La majorité des entreprises procède enfin à la décentralisation des outils. Le dirigeant est le seul concepteur et destinataire des tableaux de bord dans très peu d'entités (15,7%). Les outils sont implantés au niveau des responsables fonctionnels et opérationnels dans respectivement 38,5% et 45,8% des cas. Les responsables fonctionnels utilisateurs des tableaux de bord sont prioritairement, comme le laissait entrevoir le contenu des instruments, le directeur commercial, le directeur de production, le directeur administratif et financier (ou le responsable du service comptabilité ou contrôle de gestion), et à un degré moindre, le responsable des achats ou approvisionnements. Les directions des ressources humaines, du personnel, de la communication ou du marketing ne sont par contre que très peu citées parmi les directions destinataires des outils (il convient néanmoins de tenir compte ici du fait qu'elles n'existent pas toujours dans les entreprises de taille moyenne). Pour les niveaux hiérarchiques opérationnels, ce sont les chefs de service, les chefs d'atelier, les chefs de rayon, les chefs de secteur, et enfin les responsables des centres de profit qui disposent le plus souvent des instruments. Les études de cas (tableau 1.7, annexe 2) montrent à ce sujet que les tableaux de bord sont déclinés de manière différenciée lorsqu'ils sont décentralisés au niveau des responsables opérationnels. Il ne s'agit donc pas de "banques de données" au contenu unique destinées exclusivement à la direction générale et imposées aux responsables des niveaux hiérarchiques inférieurs, mais de véritables instruments de pilotage conçus localement pour suivre la performance des activités entrant dans un périmètre particulier.

Dans le prolongement de ces constats, il apparaît que les tableaux de bord font l'objet d'une utilisation significative de la part des chefs d'entreprise et qu'ils peuvent recevoir à ce titre le qualificatif de systèmes d'information qui tend à valider leur pertinence. Les résultats montrent tout d'abord que les fréquences de consultation des outils les plus répandues chez les dirigeants sont inférieures à la semaine (54,2% des cas). Ceci tend à prouver, au regard des

conclusions des travaux qui se sont intéressés aux pratiques comptables des PME (Chapellier, 1994)<sup>4</sup>, que les dirigeants privilégient les tableaux de bord aux autres instruments de contrôle de gestion lorsqu'ils s'informent de la performance de leur entreprise par le biais de médias formels. Par ailleurs la très grande majorité des chefs d'entreprise (64%) affirme procéder à une analyse du contenu des tableaux de bord dans son entier (33,8%) ou pratiquement dans sa totalité (30,2%). Enfin, les fonctionnalités qui sont associées aux outils sont très variables comme le révèle l'analyse des rôles qui leur sont attribués. La lecture des résultats synthétisés dans le tableau 1.2. montre en effet que les dirigeants utilisent leurs tableaux de bord pour s'informer a posteriori des résultats de leur entreprise, mais également à des fins stratégique et managériale. Par contre, l'usage des tableaux de bord pour "mettre l'organisation sous tension" (contrôler à distance) est beaucoup moins répandu.

Tableau 1.2. Les rôles assignés aux tableaux de bord par les dirigeants

ROLE DES TABLEAUX DE BORD	DEGRE D'UTILISATION (% d'entreprises)				
	très faible	faible	moyen	élevé	très élevé
Informer des résultats	2,4%	1,2%	3,6%	25,3%	67,5%
Prévoir et anticiper les situations futures	1,2%	9,6%	7,2%	37,3%	44,7%
Communiquer et décliner les objectifs stratégiques au sein de l'entreprise	6%	6%	18,1%	45,8%	24,1%
Suivre les performances des activités	1,2%	0%	9,6%	37,3%	51,9%
Contrôler à distance le travail des individus	14,4%	18,1%	30,1%	22,9%	14,4%

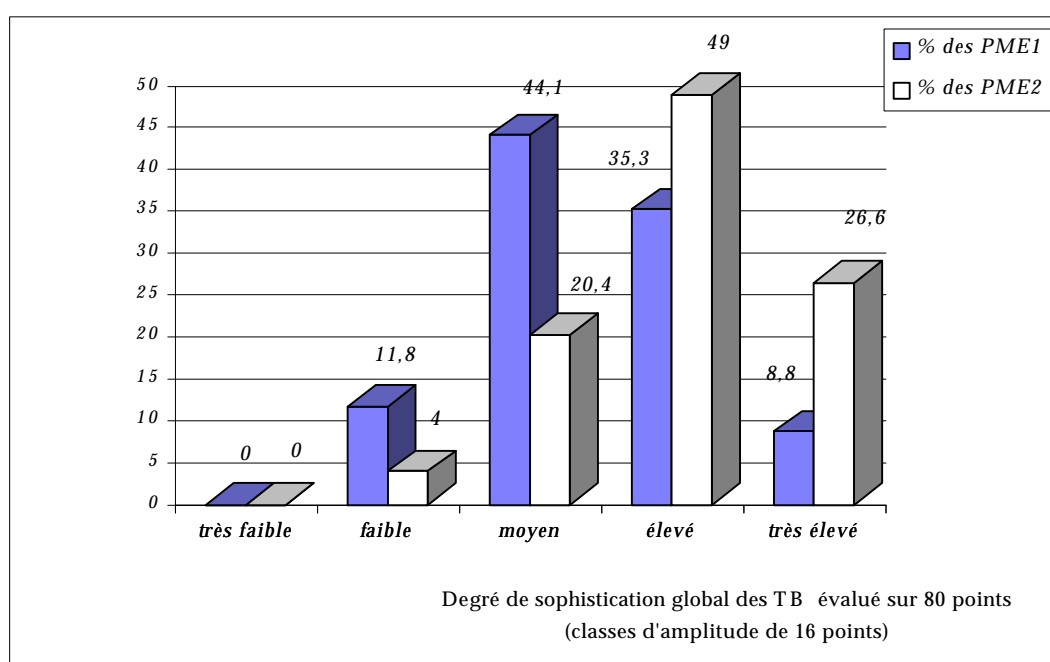
### 3.2. Des différences significatives entre les deux groupes d'entreprises

La comparaison des données recueillies auprès des deux catégories d'entreprises indique que les tableaux de bord donnent lieu à des pratiques différenciées selon qu'ils sont implantés dans

<sup>4</sup> Chapellier (1994) indique dans sa recherche qu'en règle générale, les dirigeants de PME consultent les données issues des systèmes de coûts à des périodicités qui excèdent le mois, et la fréquence d'utilisation des systèmes budgétaires est quant à elle beaucoup plus faible.

les entités familiales (pme1)<sup>5</sup> ou dans les filiales et succursales de groupes (pme2). Ces différences se retrouvent tout d'abord au plan instrumental (graphique 1.1). Les scores moyens obtenus par les deux types d'organisations dans les classes représentatives des sous-variables caractéristiques du degré de sophistication des tableaux de bord révèlent que le constat vaut pour chacune des dimensions définies pour évaluer la complexité des instruments (tableau 1.3).

Graphique 1.1. Le degré de sophistication instrumentale global des tableaux de bord des PME1 et des PME2



Il apparaît que les outils sont en général moins réactifs dans les organisations familiales que dans les entités dépendantes de groupes. L'écart de réactivité se matérialise principalement par les faits suivants : seulement 10,2% des pme2 détiennent des délais de production des tableaux de bord supérieurs à la semaine (contre 38,3% des pme1) ; les indicateurs de suivi sont "présents" ou "très présents" dans la très grande majorité des instruments des pme2 (81,6%), alors qu'une pme1 sur deux les incorpore de manière significative dans les tableaux de bord ; enfin, 55,1% des pme2 font appel dans des proportions "importantes" ou "très importantes" aux indicateurs prévisionnels, contre 38,1% des pme1.

Si les données financières et externes occupent une place quasi similaire au sein des tableaux de bord des deux types d'entités, les données physiques sont quant à elles plus représentées dans les outils des pme2 que dans ceux des pme1. 67,4% des filiales et succursales de groupes

<sup>5</sup> Dans la suite du texte, les entreprises familiales sont désignées par le terme pme1 et les filiales et succursales de groupes par le terme pme2.

détiennent en effet des instruments qui intègrent significativement ces données (contre 32,3% des entreprises familiales). Il faut noter également que les organisations disposant de données qualitatives dans leurs tableaux de bord sont essentiellement les pme2 (18,4%). Seules 3% des pme1 y recourent de manière notable.

Dans le prolongement de ces résultats, il n'est guère surprenant de constater que le champ de pilotage des outils est en moyenne moins étendu chez les pme1 que chez les pme2. Cela provient avant tout du fait que les secondes font plus appel aux indicateurs relatifs aux variables clés de gestion que les premières. Une minorité d'entreprises familiales (20,6%) incorporent significativement ces indicateurs dans les tableaux de bord (contre 40,8% des filiales et succursales de groupes). En revanche, il existe un trait commun aux instruments des deux catégories d'entités : le degré d'intégration des indicateurs liés au suivi de la performance des éléments incorporels y est très faible.

Il apparaît enfin, que les filiales et succursales de groupes décentralisent plus leur dispositif de tableaux de bord que les entreprises familiales. Plus d'une pme2 sur deux (55,1%) détient des instruments au niveau des responsables opérationnels (contre 23,5% des pme1). A l'opposé, les instruments sont destinés exclusivement à l'usage du dirigeant dans 23,5% des pme1 et 10,2% des pme2.

Les différences constatées sur le plan instrumental se retrouvent dans la manière dont les chefs d'entreprise utilisent leurs outils (tableau 1.4.). Les dirigeants des organisations familiales consultent ainsi moins souvent leurs tableaux de bord que leurs homologues des filiales et succursales de groupes. La fréquence d'utilisation des instruments la plus répandue chez les premiers est le mois (55,9%), alors que 36,8% des seconds déclarent examiner leurs outils tous les jours, et 30,6% toutes les semaines.

Par contre, les dirigeants des pme1 procèdent globalement à une lecture plus exhaustive de leurs tableaux de bord que ceux des pme2. 70,6% d'entre eux affirment prendre connaissance de la totalité des données contenues dans leurs instruments, alors que la proportion chute à 52,9% dans le cas des dirigeants des pme2. Les études de cas montrent que ce résultat s'explique par le fait que les dirigeants des entités familiales ne se voient pas contraints de s'encombrer de données qu'ils jugent superfétatoires à la différence de leurs confrères des filiales et succursales de groupes qui, sans remettre leur utilité en cause (parce qu'elles participent à l'évaluation par le groupe de leur propre performance), dénoncent la faible pertinence des données qui entrent dans les dispositifs de reporting que leur impose le groupe. Les propos recueillis à ce sujet auprès de deux chefs d'entreprise des deux catégories d'organisations sont éloquentes. Le dirigeant d'une PME familiale commerciale (cas n°2) fait

remarquer ainsi : *"Si je ne regardais pas toutes les informations, je ne vois pas pourquoi je demanderais à mon comptable de passer du temps à les mettre dans mon tableau. Chaque rubrique correspond précisément à l'une de mes préoccupations"*, alors que celui d'une filiale de groupe évoluant dans le même secteur d'activité (cas n°5) précise sur ce point : *"ça ne m'intéresse pas d'avoir des résultats globaux à la fin du mois. C'est trop tard. Le tableau que me transmet le groupe reflète la santé passée de mon entreprise. Il me dit si j'ai été bon ou mauvais, mais si je ne m'en suis pas préoccupé avant de le savoir, ça ne peut pas marcher, il ne sert à rien. Ce que je veux, c'est par exemple connaître exactement le taux de concrétisation des ventes qu'a réalisé chaque jour tel vendeur sur tel produit. Les trucs de là-haut (le groupe), ça me gonfle, il y a beaucoup trop d'informations, et en plus on passe beaucoup de temps à les remplir"*.

Il est surprenant de constater enfin que l'écart entre les deux catégories de dirigeants concernant la manière dont ces derniers utilisent leurs instruments (la diversité d'utilisation) n'est pas aussi importante que ce que laissent supposer les différences instrumentales mises en évidence entre les tableaux de bord des deux types d'entreprises. Les études de cas indiquent sur ce point que, bien qu'étant pratiquement identiques, les fonctionnalités attribuées aux outils ne s'exercent pas dans des conditions similaires, mais surtout aux mêmes niveaux hiérarchiques dans les organisations familiales et dans les entités dépendantes de groupes. La diffusion de la stratégie au sein de l'entreprise et le suivi des performances par le biais d'instruments où les indicateurs financiers sont fortement représentés peuvent se concevoir là où les tableaux de bord sont au plus destinés aux responsables fonctionnels (ce qui est le cas dans la majorité des pme1). Par contre, lorsque l'objectif consiste à étendre ces fonctionnalités aux niveaux opérationnels, l'ajout d'indicateurs quantitatifs non financiers, voire qualitatifs est nécessaire.

Tableau 1.3. Les scores moyens des deux catégories d'entreprises sur les sous-variables caractéristiques du degré de sophistication instrumentale des tableaux de bord

	<b>TB des pme1</b>		<b>TB des pme2</b>		<b>Résultats des tests F<sup>6</sup></b>
	moyenne	écart-type	moyenne	écart-type	
* F calculé					
** F théorique					
*** Niveau de signification					
<b>NIVEAU DE REACTIVITE DES TABLEAUX DE BORD</b> (évalué sur 20 points)	12,73	3,43	14,95	2,86	10, 28* 2, 72**
- fréquence de production (sur 5 points)	3,20	0,84	3,69	0,93	0, 95***
- délai de production (sur 5 points)	3,05	1,30	3,73	1,05	
- degré d'intégration des indicateurs de suivi (sur 5 points)	4,12	1,26	3,47	1,03	
- degré d'intégration des indicateurs prévisionnels (sur 5 points)	3	1,34	3,40	1,18	
<b>DIVERSITE DE CONTENU DES TABLEAUX DE BORD</b> (évaluée sur 20 points)	10,88	2,94	12,63	3,27	6, 23* 2, 72** 0, 95***
- degré d'intégration des données financières (sur 5 points)					
- degré d'intégration des données physiques (sur 5 points)	4,20	0,76	4,38	0,83	
- degré d'intégration des données qualitatives (sur 5 points)	2,91	1,50	3,83	1,23	
- degré d'intégration des données externes (sur 5 points)	1,76	0,85	2,10	1,24	
	2	1,07	2,30	1,12	
<b>VARIETE DU CONTENU DES TABLEAUX DE BORD</b> (évaluée sur 20 points)	10,82	3,14	12,44	3,08	5, 47* 2, 72** 0, 95***
- degré d'intégration des indicateurs de performance financière (sur 5 points)	4,14	0,98	4,42	0,93	
- degré d'intégration des indicateurs liés aux clients (sur 5 points)	2,41	1,15	2,91	1,15	
- degré d'intégration des indicateurs se rapportant aux variables clés de gestion (sur 5 points)	2,41	1,28	3,10	1,22	
- degré d'intégration des indicateurs liés aux éléments incorporels (sur 5 points)	1,85	0,85	2	1,02	
<b>DEGRE DE DECENTRALISATION DES TABLEAUX DE BORD</b> (évalué sur 20 points)	12,70	6,02	15,59	5,43	5, 18* 2, 72**

<sup>6</sup> Les résultats du test de Fisher-Snedecor permettent de conclure au caractère significatif des différences au niveau de confiance de 95%. Le test consiste à considérer d'une part la variance inter-classes, d'autre part la variance intra-classes. Si la première est significativement plus grande que la seconde, alors il peut être conclu que la stratification aboutit à la formation de groupes relativement homogènes et significativement différents l'un de l'autre au regard du critère considéré. Dans ce cas, le rapport F (variance inter-classes/variance intra-classes) calculé est supérieur au rapport F théorique (Moscorola, 1990).

					0,95***
<b>DEGRE DE SOPHISTICATION DES TABLEAUX DE BORD</b> (évalué sur 80 points)	47,14	11,14	55,63	11,68	10,99* 2,72** 0,95***

Tableau 1.4. Les scores moyens des deux catégories de dirigeants concernant les sous-variables caractéristiques de l'utilisation des tableaux de bord

	Dirigeants des pme1		Dirigeants des pme2		Résultats des tests F
	moyenne	écart-type	moyenne	écart-type	
* F calculé					
** F théorique					
*** Niveau de signification					
<b>FREQUENCE D'UTILISATION DES TABLEAUX DE BORD</b> (évaluée sur 25 points)	16,61	4,21	20,1	4,38	13,07* 2,72** 0,95***
<b>INTENSITE D'UTILISATION DES TABLEAUX DE BORD</b> (évaluée sur 25 points)	20,29	4,75	17,85	6,53	3,45* 2,72** 0,95***
<b>DIVERSITE D'UTILISATION DES TABLEAUX DE BORD</b> (évaluée sur 25 points)	19,14	3,06	20,38	3,10	3,23* 2,72** 0,95***
- degré d'utilisation pour s'informer des résultats de l'entreprise (sur 5 points)	4,52	0,82	4,55	0,84	
- degré d'utilisation pour contrôler à distance (sur 5 points)	2,82	1,21	3,20	1,27	
- degré d'utilisation pour prévoir et anticiper (sur 5 points)	4,02	1,02	4,22	0,98	
- degré d'utilisation pour communiquer les objectifs stratégiques (sur 5 points)	3,55	1,13	3,89	1,02	
- degré d'utilisation pour suivre et surveiller les performances de l'entreprise (sur 5 points)	4,20	0,88	4,51	0,64	

Au-delà de la première conclusion qui avait été formulée à l'échelle de l'ensemble des organisations observées, révélant que les pratiques de tableaux de bord des petites et moyennes entreprises étaient globalement relativement sophistiquées, l'analyse comparée des données recueillies auprès des deux catégories d'entités distinguées dans la recherche montre, en complément des résultats de certains travaux (Evrart, 1985, 1986 ; Fernandez, Picory et Rowe, 1996), que le mode de propriété du capital exerce une influence sur la manière dont la performance est pilotée et contrôlée dans l'entreprise de taille moyenne. Cela se traduit dans le cas présent par le fait que les filiales et succursales de groupes développent des pratiques plus complexes en matière de tableaux de bord que les entreprises familiales.

## **4. La place des tableaux de bord dans le système de contrôle organisationnel des petites et moyennes entreprises**

La manière dont les tableaux de bord sont élaborés et utilisés dans le contexte des petites et moyennes entreprises est porteuse en soi d'enseignements quant à la place et au rôle que les outils occupent au sein du système de contrôle organisationnel de ces entités. Deux constats principaux peuvent ainsi être réalisés à partir des faits observés. Le premier consiste à remarquer qu'il existe un trait commun aux instruments de toutes les organisations en ce que l'immatériel n'entre que très rarement dans le champ de pilotage des tableaux de bord, le second à noter que, ne reposant pas sur le même équilibre entre contrôle formel et contrôle informel (ou sur la même complémentarité) et par là même sur des stratégies de contrôle similaires, les tableaux de bord ne satisfont pas aux mêmes logiques de pilotage selon qu'ils sont implantés dans les entreprises familiales ou les entreprises dépendantes de groupes.

### **4.1. Une très faible prise en compte de l'immatériel**

Le périmètre dans lequel évoluent les tableaux de bord des petites et moyennes entreprises ne s'étend pratiquement pas au champ des éléments immatériels, alors qu'il est reconnu que ces derniers sont parties prenantes, en tant que sources potentielles de différenciation ou de réduction de coûts et donc d'avantage concurrentiel (Porter, 1992), dans les processus de création de valeur, et qu'il convient par conséquent de s'intéresser à leur performance (Martory, 1998). Les éléments qui composent pour partie les activités que Porter (1992) qualifie de soutien ne font donc pas l'objet d'un suivi et d'un contrôle formalisés. Au-delà des interrogations qu'il suscite au plan de la reconnaissance du rôle des systèmes d'information et d'organisation, de la technologie, de la recherche et développement, etc..., ce constat montre plus particulièrement que les tableaux de bord ne sont pas mobilisés dans la perspective d'un

contrôle de gestion sociale (Martory, 1999), tel qu'ils pourraient y prétendre grâce à leurs caractéristiques, et comme le suggèrent certaines approches de l'outil (par exemple, la balanced scorecard, les instruments de pilotage proposés par l'ISEOR<sup>7</sup> ou le navigateur de Skandia<sup>8</sup>).

#### 4.2. "Un système d'information centralisé" versus "un outil de pilotage des responsabilités déléguées"

En dehors du trait qui vient d'être évoqué, les tableaux de bord des organisations familiales et des entreprises dépendantes de groupes détiennent très peu de points communs. Ne reposant pas sur les mêmes bases conceptuelles (tableau 1.5), les outils se positionnent différemment dans le système de contrôle organisationnel des deux types d'entités.

Tableau 1.5. Les fondements conceptuels des tableaux de bord des petites et moyennes entreprises

<b>BASES CONCEPTUELLES DES TABLEAUX DE BORD</b>	<b>ENTREPRISES FAMILIALES</b>	<b>ENTREPRISES DEPENDANTES DE GROUPES</b>
<b>Architecture du dispositif</b>	centralisé	décentralisé et différencié / centres de responsabilité
<b>Logique de contrôle</b>	financière, centrée sur les processus de création – destruction de la valeur	stratégico-fonctionnelle et financière, centrée sur le couplage performance financière / performance des acteurs
<b>Champ d'intervention</b>	global	global et local
<b>Phases du processus de contrôle couvertes</b>	post-évaluation	finalisation, suivi et pilotage, post-évaluation
<b>Nature du contrôle</b>	contrôle a posteriori	pilotage
<b>Mécanismes de contrôle couverts</b>	Information	Information - coordination de la décision - animation
<b>Contrôle organisationnel induit</b>	à dominante informelle	à dominante formelle

Les tableaux de bord implantés dans les organisations familiales sont globalement moyennement réactifs, composés pour l'essentiel d'indicateurs financiers et comptables auxquels s'ajoutent parfois quelques indicateurs physiques, et destinés principalement au dirigeant (ou tout au plus à la direction élargie aux responsables fonctionnels). Il s'agit d'outils

<sup>7</sup> Institut de Socio – Economie des Entreprises et des Organisations (site web : <http://www.iseor.com/>).

<sup>8</sup> Sur le sujet, voir par exemple le site web : <http://www.clubgc.asso.fr/home.asp>.

centralisés d'aide à la décision, à vocation informative, centrés sur l'évaluation ex-post des résultats. Leur inclinaison financière indique que leur rôle consiste avant tout à mesurer la valeur consommée ou créée par l'entreprise, et non pas à suivre les rouages (les inducteurs) qui se trouvent à l'origine de sa création. Ne s'inscrivant pas dans une logique managériale visant à responsabiliser localement les individus, les tableaux de bord ne se voient pas attribuer de véritables fonctionnalités opérationnelles et stratégiques. Leur légitimité n'est ici pas reconnue dans la mesure où ce rôle incombe le plus souvent à des mécanismes de coordination informelle proches de la supervision directe, par l'intermédiaire desquels les dirigeants contrôlent personnellement les événements qui sont susceptibles d'agir sur les résultats de leur entreprise. Le cas de l'entreprise n°2, par exemple, illustre cette tendance. Alors que le dirigeant s'apprête à inscrire son organisation dans une démarche qualité qui théoriquement devrait entraîner une implication des opérationnels et une décentralisation des tableaux de bord, celui-ci précise : *" ce n'est pas parce que nous allons faire de la qualité que nous allons construire une usine à gaz. C'est le service comptable qui sera chargé de la coordination du projet et d'aller chercher les informations. Ce n'est pas le rôle des gens de terrain de remplir des tableaux. De toute façon, ils ne le feront pas et en plus ils vont se demander si je suis tombé malade. Depuis toujours, ils sont habitués à venir me voir s'il y a un problème ou pour discuter. Je ne veux surtout pas changer ça. Dans une entreprise comme la mienne, c'est sain. Nous ne sommes pas dans une multinationale"*. Il convient de rajouter à ce sujet que bien qu'étant parfois conscients des limites des modes de coordination informelle et de la nécessité de recourir à des outils de contrôle de gestion tels que les tableaux de bord, notamment lorsque la structure se développe, les chefs d'entreprise n'en demeurent pas moins souvent prisonniers de leur comportement et de leur mode de gestion comme l'indiquent par exemple les propos du dirigeants du site n° 3. Ayant recruté un contrôleur de gestion en raison de la croissance de l'activité de son entreprise (passage de 50 à 100 salariés en deux ans) ce dernier confesse : *"J'ai créé cette entreprise il y a 5 ans avec 10 salariés au départ. Puis notre activité s'est développée de manière importante et parfois, je le reconnais, anarchique. Mais nos résultats étant très bons, à aucun moment je n'ai ressenti le besoin de me munir d'outils pour analyser de façon détaillée et approfondie notre performance. De toute façon, je n'avais pas le temps de construire ces outils. J'ai néanmoins pris conscience que cela ne pouvait continuer. C'est pourquoi, il y a un an, j'ai recruté une personne en charge de ce travail. Je lui laisse toute latitude pour développer les systèmes d'information adéquats. C'est son job. Mais je dois avouer que j'ai du mal à me départir de mon mode de fonctionnement naturel qui me porte à rencontrer les gens plutôt qu'à lire des tableaux de chiffres, et je*

*constate au bout du compte que je ne respecte pas les principes qui m'ont été inculqués durant mes études (études en école de commerce)".* Initiateur d'un projet qui vise à faire évoluer les tableaux de bord vers des fonctions managériales, le contrôleur de gestion de cette entreprise se heurte à l'immuabilité du comportement du dirigeant et de ceux des responsables fonctionnels qui agissent par mimétisme. Les tableaux de bord des entreprises familiales sont donc conditionnés par les schémas de direction et de gestion des dirigeants. La stratégie de contrôle suivie par ces derniers constitue le référent à partir duquel s'édifient les outils. Les tableaux de bord ne peuvent s'y soustraire au risque de perdre leur pertinence qui est fondée sur leur capacité à s'accorder avec les modes de coordination informelle privilégiés par les chefs d'entreprise, et non pas à s'y substituer.

Les tableaux de bord des filiales et succursales de groupes s'apparentent quant à eux beaucoup plus à des outils de pilotage. Réactifs et étendus au plan de leur champ d'action qui s'étend à la structure dans son entier comme le prouve leur degré de décentralisation, les instruments incorporent, en complément des indicateurs financiers, des indicateurs physiques centrés sur les variables clés de gestion qui leur permettent d'être en prise directe avec les problématiques opérationnelles (les événements) qui interviennent en amont des résultats financiers et surtout de participer au processus de déclinaison et de mise en œuvre de la stratégie au sein de l'organisation. Ce rôle est explicitement attribué aux tableaux de bord comme l'indiquent les propos du dirigeant de l'entreprise du site n° 4 : *"il est très important de lier le financier et le quantitatif. Les données financières ne sont pas forcément parlantes pour un opérationnel. Outre le fait qu'il permet d'expliquer le financier, le quantitatif est le lien avec la stratégie. D'ailleurs, les tableaux de bord que le service contrôle de gestion édite pour nos différents services sont toujours accompagnés d'une note de synthèse de deux pages qui rappellent les orientations stratégiques de l'année. Ces orientations sont ensuite traduites sous forme d'objectifs dans les tableaux de bord en fonction des indicateurs qui ont été choisis"*. Il apparaît donc au plan du système de contrôle organisationnel des entreprises, que les outils couvrent plusieurs phases du processus de contrôle (contribuant ainsi à les formaliser) : la phase de finalisation des objectifs de l'entreprise (et leur traduction aux niveaux opérationnels), la phase de suivi et de pilotage des actions en cours, la phase d'appréciation ex-post des performances. La dimension organisationnelle des tableaux de bord est d'ailleurs renforcée par le fait que les instruments sont conçus à chaque niveau hiérarchique de manière différenciée pour s'approprier les problématiques de pilotage locales des centres de responsabilité auxquels ils sont destinés ( c'est le cas dans les entités des sites n° 4 et 6). Le choix des indicateurs qui permettent aux décisionnaires de suivre la performance des activités

au sein de leur champ de responsabilité est néanmoins plus ou moins dirigé selon les entreprises. Le contrôleur de gestion du site n° 4 concède ainsi : *"le groupe insiste énormément pour que nous développiions en complément des indicateurs de reporting, des indicateurs adaptés à notre environnement. Chaque année, il nous communique un catalogue d'indicateurs dans lequel chacun doit piocher pour construire son tableau de bord. Les pratiques montrent que les gens n'y font pas systématiquement appel et qu'ils créent parfois eux-mêmes leurs propres indicateurs. Il existe en fin de compte deux systèmes - l'un est officiel, c'est celui par lequel se fait la remontée des informations, l'autre est invisible, et permet à chacun de faire sa propre cuisine en choisissant les ingrédients"*. Dans l'entreprise du site n° 6, les individus disposent en revanche d'une totale liberté pour déterminer le contenu de leurs outils. La mise en place des tableaux de bord dans les entreprises dépendantes de groupes s'inscrit donc généralement dans une logique de décentralisation des responsabilités qui favorise la sophistication des instruments. Cependant, les études de cas font apparaître l'existence d'un second facteur complémentaire qui explique l'état des pratiques observées. Celui-ci réside dans la présence des outils de reporting qui constituent un "squelette" à partir duquel s'articulent les tableaux de bord. Le reporting instauré dans chaque organisation pour répondre à la demande du groupe se révèle être un élément structurant en ce qu'il contribue à ce que l'architecture d'ensemble des tableaux de bord soit en adéquation avec la cartographie des responsabilités qui émergent dans l'entreprise, et parce que sa présence participe également à la diffusion d'une culture instrumentale qui rend plus aisée l'implantation ultérieure d'instruments de pilotage. Dans les entreprises des sites n° 4 et 6, les tableaux de bord ont été élaborés localement dans le prolongement des outils de reporting, qui ne sont alors plus considérés comme de simples instruments de "contrôle à distance". Il n'existe ainsi pas de véritable frontière entre les deux dispositifs qui tendent finalement à se confondre et à s'enrichir mutuellement.

Au regard des enseignements issus des études de cas dans le continuum des résultats de l'enquête quantitative, et pour expliquer l'écart qui existe entre les pratiques de tableaux de bord des entreprises familiales et celles des filiales et succursales de groupes, il peut être suggéré en synthèse, que les bases conceptuelles sur lesquelles reposent les outils résultent d'un processus de "balancier" qui s'opère entre la variable "dirigeant" d'un côté et la variable "structure" de l'autre. Lorsque l'influence du chef d'entreprise supplante celle de la structure, alors les tableaux de bord détiennent les caractéristiques instrumentales et fonctionnelles constatées dans les organisations familiales. Dans le cas inverse, ils tendent plutôt à se rapprocher des instruments rencontrés dans les entreprises dépendantes de groupes. C'est ainsi

apparemment le rapport d'influence de ces deux variables qui conditionne la place que les tableaux de bord occupent au sein du système de contrôle organisationnel des petites et moyennes entreprises.

## 5. Conclusion

Si les entreprises dépendantes de groupes se munissent de tableaux de bord qui sont, somme toute, relativement proches des outils préconisés par les auteurs dans la littérature, il en va autrement des organisations familiales qui délaissent les instruments de pilotage au profit des modes de coordination informelle. Il est tentant, au regard des perspectives qu'offrent aujourd'hui les nouvelles technologies (Baranger, 2000 ; Gehrke, 2000), des exigences que l'internationalisation de l'environnement économique réclame en matière de contrôle, et des propositions récentes qui tendent à asseoir conceptuellement les tableaux de bord, de prétendre que les pratiques de ces entreprises peuvent être discutées au plan de leur pertinence. Ce serait alors oublier les enseignements des travaux de Lawrence et Lorsch (1973) qui valent également pour le contrôle de gestion : il n'existe pas de méthodes universelles applicables dans toutes les situations. Par ailleurs, s'il est admis que le but ultime d'une organisation est la performance, et que cette dernière dépend en fin de compte de la capacité des entreprises à s'adapter à leur environnement (donc de leur pertinence globale), il convient de remarquer qu'il a été démontré que les sociétés familiales devançaient les firmes contrôlées par les groupes sur le critère de la performance économique (Charreaux, 1997). Cela invite donc finalement à la prudence et à rappeler comme le note Bouquin (1997) que : *"Le contrôle formel, "visible", défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible"*.

### Références bibliographiques

Atkinson A.A., Balakrishnan R., Booth P., Cote J.M., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E. et A. Wu (1997) "New directions in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 79-108.

Baranger P. (1995) "Eléments d'une méthodologie pour l'analyse et le calcul des coûts dans les organisations", *Cahier de Recherche de l'IGR, IAE de Rennes*, N° 67, Janvier.

Baranger P.(2000) "Intégration et progiciels de gestion intégrée", *Journée pédagogique de l'Association Française de Comptabilité* sur "L'impact des nouvelles technologies sur la comptabilité et le contrôle de gestion", Paris.

Bergeron H. (1996) *Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion*, Thèse de doctorat, Université de Montpellier 2.

Bergeron H. (2000) "Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?", *Actes du XXIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Angers.

Besson P. et H. Bouquin (1991) "Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, N° 82, Janvier-Février, p. 60-71.

Bouquin H. (1997) *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France..

Boussard D. (1997) *La modélisation comptable en question*, Economica.

Chapellier Ph. (1994) *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier 2.

Charreaux G. (1997) *Le gouvernement des entreprises*, Economica.

Chiapello E. et M.H. Delmond (1994) "Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement", *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p. 49-58.

Drucker P. (1990) "The emerging theory of manufacturing", *Harvard Business Review*, vol.68, N° 3, May-June, p. 94-102.

Ducheneaut B. (1996) *Les dirigeants de PME*, Editions Maxima.

Dupuy Y. (1987) "Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ?", *Papier de recherche du CREGO*, IAE de Montpellier.

Evraert S. (1985) "Les pratiques de contrôle de l'entreprise exportatrice", *Cahier de recherche de l'IAE de Bordeaux*, N° 52, Décembre.

Evraert S. (1986) "Les comportements de contrôle interne de l'entreprise exportatrice", *Revue Française de l'Audit Interne*, N°78, Janvier-Février, p. 11-16.

Evraert S. et P. Mévellec (1990) "Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles", *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p. 20-29.

Fallery B. (1983) *Le système d'information du dirigeant de petite entreprise*, Thèse de doctorat de 3ème cycle, spécialité : analyse industrielle, Université de Montpellier 1, Octobre.

Fernandez V., Picory C. et F. Rowe (1996) "Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME d'Ile de France", in *ECOSIP, Cohérence, pertinence et évaluation*, Economica, p. 207-226.

Flamholtz E.G. (1983) "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : theoretical and empirical perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, N° 213, p. 153-159.

Gehrke I. (2000) "Impacts des progiciels de gestion intégrée d'entreprise sur le rôle et la conception du contrôle de gestion : l'exemple de SAP R/3", *Journée pédagogique de l'Association Française de Comptabilité* sur "L'impact des nouvelles technologies sur la comptabilité et le contrôle de gestion", Paris.

Hofstede G.H. (1981) "Management control of public and not-for-profit activities", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, N° 3, p. 193-211.

Holmes S. et D.L. Nicholls (1988) "An analysis of the use of accounting information by Australian small business", *Journal of Small Business Management*, April, p. 57-68.

Joffre P. et S. Wickam (1997) "Les atouts des entreprises moyennes", *Revue Française de Gestion n° 116*, Novembre-Décembre, p. 64-70.

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

Jorissen A., Devinck S. et A. Vanstraelen (1997) "Planning and control : are these necessary tools for success ? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises", *Congrès de l'IAAER*, Paris.

Kalika M. (1987) *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Economica.

Kaplan R.S. (1995) "Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts", *L'Expansion Management Review*, Décembre, p. 46-52.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (1992) "The balanced scorecard, measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January-February, p.71-79.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (1993) "Putting the balanced scorecard to work", *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre, p. 134-147.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.1), *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.2) "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, January-February, p.76-85.

Lacombe-Saboly M. (1991) "La demande des PME pour une information de gestion", *Cahier de recherche de l'ESUG*, N° 102, IAE de Toulouse, Mars.

Lawrence P.R. et J.W. Lorsch (1973) *Adapter les structures de l'entreprise : intégration ou différenciation*, les Editions d'Organisation.

Lebas M. (1994) "Managerial accounting in France, overview of past tradition and current practice", *The European Accounting Review*, p. 471-487.

Marchesnay M.. (1992) "La PME : une gestion spécifique ?", *Problèmes Economiques*, N° 2276, Mai, p.26-32.

Martory B. (1999) "Vingt ans de contrôle de gestion sociale", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai, p. 165-177.

Mendoza C. et R. Zrihen (1999) "Les tableaux de bord au coeur des processus de changement", *Echanges*, N° 153, Mars, p. 57-60.

Mintzberg H. (1982) *Structure et dynamique des organisations*, les Editions d'Organisation.

Mintzberg H.. (1990) *Le management : voyage au centre des organisations*, les Editions d'Organisation.

Moscarola J. (1990) *Enquêtes et analyse de données*, Vuibert.

Nanni J.N.Jr., Dixon J.R. et T.E. Vollman (1992) "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, p.1-19.

Ouchi W. (1980) "Markets, bureaucracies and clans", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, Mars, p.129-141.

Porter M. (1992) *L'avantage concurrentiel*, InterEditions.

Ryan B., Scapens R.W. et M. Theobald (1992) *Research method and methodology in finance and accounting*, Academic Press.

Saporta B. (1986) "La PME face aux problèmes de l'information", *Cahier de Recherche de l'IAE de Toulouse*, N° 57, Octobre.

Savall H. et V. Zardet (1992) *Le nouveau contrôle de gestion: méthode des coûts, performances cachées*, Editions comptables Malesherbes.

Shank J.K. et V. Govindarajan (1993) *Strategic cost management : the new tool for competitive advantage*, The Free Press.

Teller R. (1999) *Le contrôle de gestion*, Editions Management et Société.

Usunier J.C., Easterby-Smith M. et R.Thorpe (1993) *Introduction à la recherche en gestion*, Economica.

Wacheux F. (1996) *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica.

Annexe 1 : Tableau 1.6. Les caractéristiques générales des entreprises analysées dans le cadre des études de cas

CARACTERISTIQUES	Cas n°1 <sup>9</sup>	Cas n°2	Cas n°3	Cas n°4	Cas n°5	Cas n°6
ACTIVITE PRINCIPALE	Négociation immobilière et prestations juridiques	Commerce de bois et de produits dérivés	Fabrication de produits pharmaceutiques de base	Télécommunications et transmission de données	Commerce de détail d'appareils électroniques et de matériels hi-fi	Fabrication de compteurs électriques à affichage digital
TAILLE (effectifs)	15 salariés	40 salariés	100 salariés	200 salariés	45 salariés	200 salariés
DETENTION DU CAPITAL	3 personnes dont le dirigeant	2 personnes dont le dirigeant	Le dirigeant (95 %) et sa famille (5 %)	Actionnariat privé et étatique	Groupe anglais	Groupe français
FORME JURIDIQUE	Société Anonyme	Société Anonyme	Société Anonyme	Société Anonyme	Société Anonyme	Société Anonyme
SITUATION GENERALE	Chiffre d'affaires en croissance régulière depuis 5 ans	Chiffre d'affaires stagnant depuis 2 ans	Chiffre d'affaires multiplié par 100 lors des 5 dernières années	Chiffre d'affaires en croissance depuis 2 ans	Chiffre d'affaires en croissance de 15 % sur les deux dernières années	Stagnation du chiffre d'affaires depuis 2 ans
SITUATION CONCURRENTIELLE	Situation de monopole pour 50 % de l'activité	En retrait par rapport aux grands groupes qui interviennent sur le même segment	Leader national sur le segment de la phytothérapie	- Leader sur le marché national - Leader sur le marché régional	- Leader sur le marché national - Leader sur le marché régional	- Perte depuis 2 ans de la position de leader
OBJECTIFS STRATEGIQUES	Adapter le métier de l'entreprise aux nouveaux besoins des clients	Reprendre des parts de marché aux grandes entreprises qui évoluent sur le même segment	- Devenir le leader en GMS des produits naturels à base de plantes - Développer les marchés périphériques à fort effet de synergie	- Maintenir la place de leader - Développer des produits nouveaux	Maintenir la place de leader sur le marché régional	Reconquérir les parts de marché perdues grâce à une baisse des prix
FACTEURS CLES DE SUCCES	- Image de marque. - Compétences techniques	- Image de marque - Adaptabilité	- Image de marque - Produits innovants	- Innovation technologique - L'exclusivité du réseau de distribution d'une partie des prestations	Le triptyque : prix - choix - services	- La technologie
TYPE DE STRUCTURE	Structure de type entrepreneurial	Structure de type entrepreneurial	Structure de type fonctionnel	Structure de type divisionnel	Structure de type divisionnel	Structure de type fonctionnel
PRESENCE D'UN SERVICE DE CONTROLE DE GESTION	Contrôle de gestion réalisé par le service comptable	Contrôle de gestion réalisé par le service comptable	Contrôle de gestion réalisé par le service comptable	Oui	Contrôle de gestion réalisé par le service comptable	Oui

<sup>9</sup> Les cas n° 1, 2, 3 se rapportent à des entreprises familiales, les cas 4, 5, 6 à des filiales et succursales de groupes.

Annexe 2 : Tableau 1.7. Les caractéristiques des tableaux de bord des six études de cas

CARACTÉRISTIQUES des TABLEAUX DE BORD	Cas n° 1	Cas n° 2	Cas n° 3	Cas n° 4	Cas n° 5	Cas n° 6
Type de présentation	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres et graphiques	Tableaux de chiffres et graphiques	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres et graphiques animés
Fréquence d'édition	Quotidienne	Trimestrielle	Mensuelle	- Quotidienne pour les tableaux de bord élaborés en interne - mensuelle pour les tableaux de bord transmis par le groupe	- Quotidienne pour les tableaux de bord élaborés en interne - mensuelle pour les tableaux de bord transmis par le groupe	- Quotidienne pour les tableaux de bord élaborés en interne - mensuelle pour les tableaux de bord transmis par le groupe
Informatisation	Oui, grâce à un logiciel développé en commun avec des entreprises du même secteur	Oui, utilisation du tableur Excel	Oui, utilisation du tableur Excel	Oui, grâce à un logiciel développé par le groupe	Oui, grâce à un logiciel développé par le groupe	Oui, grâce à un logiciel développé par le groupe
Automatisation des retraitements	Oui	Non	Non	Oui	Oui	Oui
Degré de décentralisation (destinataires)	Le dirigeant	Le dirigeant	Le dirigeant et les responsables fonctionnels	Le groupe, le dirigeant, les responsables fonctionnels et opérationnels	Le groupe et le dirigeant	Le groupe, le dirigeant, les responsables fonctionnels et opérationnels
Type d'indicateurs	Indicateurs comptables et financiers	Indicateurs comptables et financiers	Indicateurs comptables et financiers, indicateurs physiques	Indicateurs financiers, physiques, clients, éléments incorporels	Indicateurs financiers, physiques, clients	Indicateurs financiers et physiques
Nombre d'indicateurs	Environ 40	Environ 20	Environ 25	- TB du groupe (plus de 100) - TB du dirigeant (environ 80) - TB des responsables fonctionnels (environ 30) - TB des responsables opérationnels (environ 15)	- TB du groupe (environ 60) - TB du dirigeant (environ 50)	- TB du groupe (environ 70) - TB du dirigeant (environ 30) - TB des responsables fonctionnels (environ 40) - TB des responsables opérationnels (très variable selon les cas)
Présence d'indicateurs reliés aux objectifs stratégiques	Non	Non	Oui	Oui	Oui	Oui

Annexe 2 (suite) : Tableau 1.7. Les caractéristiques des tableaux de bord des six études de cas

CARACTÉRISTIQUES des TABLEAUX DE BORD	Cas n° 1	Cas n° 2	Cas n° 3	Cas n° 4	Cas n° 5	Cas n° 6
Forme du contenu	Indifférenciée	Indifférenciée	Indifférenciée	Différenciée selon les destinataires Ensemble organisé de manière pyramidale	Indifférenciée	Différenciée selon les destinataires Ensemble organisé de manière pyramidale
Fonctionnalités	Rôle informatif	Rôle informatif	Rôle informatif	Rôles informatif, stratégique, opérationnel et managérial	Rôles informatif et stratégique (mais limité à la direction)	Rôles informatif, stratégique, opérationnel et managérial