

Tableau de bord de gestion: quand le rêve se confronte à la réalité

Eve Chiapello, Marie-Hélène Delmond

▶ **To cite this version:**

Eve Chiapello, Marie-Hélène Delmond. Tableau de bord de gestion: quand le rêve se confronte à la réalité. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. hal-00823003

HAL Id: hal-00823003
https://hal.science/hal-00823003

Submitted on 19 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Comptabilité et stratégie
Chapitre 5 - Comptabilité, stratégie
et système d'information

Tableau de bord de gestion : quand le rêve se confronte à la réalité

Eve Chiapello et Marie-Hélène Delmond
Groupe H.E.C., Jouy-en-Josas

Eve CHIAPELLO, Marie-Hélène DELMOND, Groupe HEC

TABLEAUX DE BORD DE GESTION: QUAND LE REVE SE CONFRONTE A LA REALITE[1]

Le tableau de bord est sans doute l'outil du contrôle de gestion qui a le plus éveillé l'intérêt des entreprises ces dernières années. Le but de cet article est de comprendre dans un premier temps pourquoi le tableau de bord suscite tant d'intérêt et d'espoir. On montrera que l'outil s'est construit largement sur les lacunes et défauts des systèmes "traditionnels" de contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire). Cette construction différentielle le rend particulièrement attrayant à l'heure où l'on redouble de critiques contre les systèmes de gestion des entreprises.

Néanmoins ce qui fait l'attrait de cet outil est aussi ce qui le rend difficile à mettre en oeuvre. Son caractère très flexible permet en théorie de le transformer sans arrêt si bien qu'il semble adapté en toutes circonstances. Portant trop d'objectifs, il ne peut dans la pratique qu'échouer sur certains.
Bien des déceptions et des dérives concrètes de l'outil par rapport à ses objectifs initiaux viennent d'autre part de la difficulté à le connecter et le faire dialoguer avec des outils et des systèmes trop différents. L'emprise technique des systèmes d'information préexistants est parfois si forte qu'à n'y prendre garde, elle entraîne les concepteurs de tableaux de bord vers une redite à peine plus sophistiquée de l'existant.
Enfin, si le système technique sous son apparence objective est capable de faire changer de voie le concepteur de tableau de bord, celui-ci devra aussi se méfier de ses propres routines de comportement et de celles des autres membres de l'organisation.

I - POURQUOI LES TABLEAUX DE BORD SONT-ILS SI ATTRAYANTS?

Il est nécessaire, avant d'entrer dans toute discussion, de définir plus précisément le tableau de bord dont nous parlons. Trop de définitions contradictoires et de pratiques dispersées existent pour que le terme de tableau de bord n'ait pas une pluralité de sens[2].

LES TABLEAUX DE BORD COMME OUTIL DU CONTROLE DE GESTION

Nous ne parlerons dans cet article que du tableau de bord comme outil du contrôle de gestion, c'est à dire comme outil d'aide au pilotage de l'entreprise. Le tableau de bord sert dans cette perspective à mesurer le chemin parcouru (et celui qui reste à parcourir) vers l'atteinte des

objectifs. Il permet de prendre des décisions de pilotage: mise en oeuvre de plans d'action, prise d'actions correctives, etc.

Exemples de définition des tableaux de bord comme outils du contrôle de gestion

C'est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant (...) de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie (GUEDJ et coll., 1991, p261)

Un tableau de bord est un outil de gestion centré sur le suivi des objectifs. (PESQUEUX, GRAY, 1991, p7)

Outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs (...) 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 (...) (BOUQUIN, 1991, p299)

Préciser que nous parlons uniquement des tableaux de bord de contrôle de gestion nous permet de les différencier à la fois:
- de tableaux de bord de contrôle opérationnel[3],
- et de tout système d'information de gestion qui n'aurait pas les mêmes caractéristiques (il ne s'agit donc ni d'un système d'information opérationnel, ni d'un MIS)[4].

Nous avons défini le tableau de bord comme un outil du contrôle de gestion, ce qui l'oppose à des outils n'appartenant pas au contrôle de gestion. Nous avons maintenant à le définir par rapport aux autres outils du contrôle de gestion.

CE QUI DIFFERENCIE LES TABLEAUX DE BORD DES AUTRES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

La plupart des auteurs prennent le soin de différencier le tableau de bord des autres outils de pilotage à court terme du contrôle de gestion. On l'oppose ainsi classiquement au contrôle budgétaire ainsi qu'aux comptabilités analytiques et générales.

Nous détaillons ci-dessous les différentes caractéristiques des tableaux de bord qui les opposent aux autres outils de suivi du contrôle de gestion[5]. On peut regrouper ces caractéristiques en trois grandes familles:
(1) La nature des données
(2) La réactivité recherchée
(3) La personnalisation de l'outil

(1) La nature des données

La nature des données que peut comporter le tableau de bord est sans doute l'un des éléments les plus déterminants dans le positionnement relatif de l'outil au sein du contrôle de gestion. Les données ne sont que comptables et financières dans les autres outils alors qu'elles peuvent être de nature diverse dans les tableaux de bord. Le tableau de bord apparaît ainsi comme l'instrument de suivi du contrôle de gestion chargé d'accueillir tous les indicateurs non financiers. Ce positionnement de l'outil est évident chez la plupart des auteurs qui parlent de lui en tenant pour acquis que les données non financières lui sont destinées.

Les tableaux de bord comme "réceptacles naturels" des indicateurs non financiers

(...) les opérationnels pensent en termes de quantités (...) Si les facteurs physiques ne sont pas mis en lumière dans les tableaux de bord, le contrôleur ne communique pas avec l'opérationnel (...) (ARDOIN, DOBLIN, 1989, p204)

Nous suggérons (...) de diversifier les indicateurs de pilotage figurant dans les tableaux de bord en faisant une large part aux paramètres physiques (...) (CHASSANG, 1987, p100)

Les tableaux de bord se distinguent dès le départ par leur capacité d'ouverture à autre chose que les éléments financiers. Cette "capacité d'ouverture" sera par la suite utilisée systématiquement chaque fois que l'on éprouvera le besoin de suivre des éléments non contenus dans les systèmes de contrôle budgétaire. Les tableaux de bord sont ainsi la solution naturelle au suivi d'indicateurs non produits par l'organisation (à la différence des chiffres comptables et budgétaires), d'indicateurs sur l'environnement, ou encore d'indicateurs latéraux (en contradiction avec le principe de responsabilité du contrôle budgétaire).

(2) La réactivité recherchée

Parmi les caractéristiques opposant les tableaux de bord aux comptabilités et au contrôle budgétaire, il faut aussi citer la demande pressante qui leur est faite de permettre une action rapide.

L'incorporation d'indicateurs physiques fait elle-même partie de cette recherche de réactivité. Ces derniers sont plus près de l'action car on agit directement sur des variables physiques et non sur des résultats financiers. De plus, les indicateurs physiques sont "en amont" du résultat financier: pourquoi attendre les chiffrages financiers quand des actions correctives peuvent être prises dès que les dérapages en quantité physique sont constatés? L'indicateur physique permet d'anticiper les futurs résultats financiers tout en indiquant où agir. Pour ces deux

qualités, il est hautement recommandé dans le cadre d'une recherche de réactivité.
Mais la réactivité implique aussi d'autres caractéristiques pour notre outil:
- Le tableau de bord doit avoir des délais de parution extrêmement réduits[6]. Là où on tolère 30 jours pour un contrôle budgétaire, on réclame 7 jours pour un tableau de bord mensuel.
- Il ne faut pas non plus que la consultation du tableau de bord requière un trop gros investissement en temps. On doit pouvoir en tirer facilement et rapidement des enseignements pour l'action. Dans cette perspective, seule l'information strictement nécessaire doit figurer au tableau de bord: celui-ci contient peu d'information, mais une information pertinente et rigoureusement sélectionnée. Une partie du travail d'analyse des problèmes doit donc avoir été faite en amont de la production des documents. Le tableau de bord s'appuie sur une modélisation de l'activité à piloter: il se veut intelligent dès la conception. La rapidité de consultation dépend également des méthodes de présentations utilisées: c'est ainsi qu'on recommande un usage intensif des "graphiques parlants", des "indicateurs qui changent de couleur", etc. Cette caractéristique du tableau de bord entre d'emblée dans la définition du tableau de bord de SAULOU (1982). *Le tableau de bord (...) est un outil d'agrégation synoptique. (...) Le tableau de bord doit pouvoir être lu d'un seul coup d'oeil. (...) On verra que le succès d'un tableau de bord est autant lié à sa forme qu'à son fond. (...) Il faudra utiliser des formes visuelles riches en qualité et quantité d'informations (...)* (SAULOU, 1982, p42s).

(3) La personnalisation de l'outil

Le tableau de bord se veut plus proche de l'opérationnel que les autres outils: l'incorporation d'indicateurs physiques et le souci de la réactivité en témoignent. Cela implique une diversité de l'outil aussi grande que la diversité des situations opérationnelles. Le tableau de bord est donc, par nature, un outil personnalisé dans son contenu.
La personnalisation des fréquences de parution (en fonction des besoins des responsables) s'inscrit dans la même démarche. Il s'agit de se rapprocher de la réalité opérationnelle qui ne fonctionne pas forcément selon les rythmes mensuels ou trimestriels de la comptabilité.

Enfin, la forte adaptation du tableau de bord aux conditions locales le rend plus fragile, plus susceptible de se périmer. Le tableau de bord, plus que de tout autre outil, doit pouvoir évoluer facilement, en fonction des actions menées, des méthodes de travail utilisées, de la stratégie choisie. SAULOU (1982) va même jusqu'à dire que *le tableau de bord de la fonction ou du service est une utopie. Il doit être élaboré par un homme dans un système et à un certain moment. Que l'homme change de poste, que le poste soit assuré par un autre homme ou que l'on se place un an plus tard, le tableau de bord initialement conçu sera inutile.* (SAULOU, 1982, p40)

Le tableau suivant résume l'ensemble des éléments qui opposent le tableau de bord de gestion aux autres outils de suivi du contrôle de gestion (contrôle budgétaire et comptabilités):

TABLEAUX DE BORD	CONTROLE BUDGETAIRE COMPTABILITES
La nature des données est différente	
Toutes sortes de données (y compris quantités physiques indicateurs de délais, de qualité,...)	Exclusivement financières
Possibilité d'informations sur l'environnement et d'informations produites à l'extérieur	Uniquement informations sur l'intérieur et produites à l'intérieur
Possibilité d'information latérale sur des secteurs non contrôlés par le responsable	Principe de responsabilité, information uniquement sur les éléments contrôlés par le responsable
La réactivité recherchée est différente	
Parution J+ 7	Parution J+30
Peu de données, synthétique Portant uniquement sur les éléments les plus importants	Grand degré de détail Exhaustivité, couvrant toute l'activité du centre de responsabilité
Modélisation tirée par l'action	Modélisation tirée par la comptabilité
Présentations parlantes, tous procédés possibles: graphiques, couleurs,...	Des tableaux de chiffres uniquement
Le degré de personnalisation de l'outil est différent	
Contenu adapté en fonction des moyens physiques maîtrisés par le responsable, en fonction des variables qu'il a à mettre sous contrôle,...	La même maquette de base pour tous
Fréquence en fonction des besoins pour la prise de décision, en fonction des temps externes à l'organisation	La même périodicité de parution des résultats pour tous
Evolutions rapides, dans l'idéal en temps réel sur les besoins	Grande stabilité de contenu et de présentation Péremption peu rapide

Nous avons présenté le tableau de bord en soulignant les traits qui l'opposent aux autres outils. En cela nous avons reproduit la démarche qui est celle de tous ceux qui parlent du tableau de bord. Contrairement au contrôle budgétaire ou aux comptabilités qui bénéficient de définitions positives, les tableaux de bord sont généralement présentés par leurs différences. Cela reflète-t-il seulement le privilège des outils de diffusion plus récente que l'on présente par rapport à ce qui est mieux connu, ou est-ce plus fondamentalement le signe que les tableaux de bord ont été conçus pour pallier les déficiences des autres outils? Notre conviction est que les tableaux de bord actuels ont leurs racines dans les lacunes des autres outils de suivi du contrôle. Nous entendons même montrer que la définition des tableaux de bord évolue à mesure que l'on étend la critique envers le contrôle de gestion "classique".

LES TABLEAUX DE BORD ET LA CRITIQUE DES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

Nous distinguons ci-dessous des critiques que nous nommons "classiques" et des critiques plus récentes, qui animent depuis 1986-87 à la fois le champ académique et le milieu professionnel du contrôle de gestion, notamment autour de la remise en cause des systèmes de comptabilité analytique dans le nouvel environnement de production. Ces critiques, tant "classiques" que récentes s'ajoutent et transforment à chaque fois la définition des tableaux de bord en approfondissant leurs différences par rapport aux autres outils. On s'efforcera également de montrer comment les critiques dites "classiques" ont été elles-mêmes transformées et renforcées par l'apparition des nouvelles critiques.

(1) Les critiques "classiques"

1) La critique la plus ancienne est celle de la surabondance d'informations inutiles (parce non pertinentes ou parce que trop coûteuses à analyser du fait de leur nombre)[7].
Ce problème est sans cesse reformulé depuis plusieurs dizaines d'années. Sans doute la démultiplication des capacités de traitement (à coût égal voire inférieur) permise par l'évolution des outils informatiques induit-elle le risque de laisser libre cours à une demande inconsidérée d'information. On attire ainsi régulièrement l'attention sur l'information produite qui ne sert à rien ni à personne. On plaide sans arrêt pour l'obtention d'une information peu abondante, pertinente, que l'on imagine de plus peu coûteuse à produire par comparaison aux "montagnes de listings" générées par les systèmes d'information "déviants".

De nombreux tableaux de bord ne s'inscrivent aujourd'hui encore que dans cette perspective de la lutte contre la surcharge d'informations inutiles: ils ne contiennent que de l'information financière mais dans un format très réduit. Le tableau de bord "financier" est ainsi la solution

"classique" que le contrôle de gestion apporte à la surabondance d'information potentiellement contenue dans le contrôle budgétaire.

2) Une autre critique classique quoique plus récente souligne que les informations financières sont insuffisantes pour orienter l'action. En effet on n'agit pas sur un résultat financier mais sur des facteurs physiques. Ce problème directement opérationnel pour celui qui doit savoir où agir se double d'une recommandation de marketing interne pour le contrôle de gestion: il faut fournir aux opérationnels de l'information qui correspond à la façon dont ils pensent...
Il s'agit là encore d'une idée fort ancienne qui ne cesse d'être ré-actualisée: plus on est proche des opérations, plus les informations nécessaires sont physiques, plus on s'en éloigne, plus on a besoin de connaître les résultats financiers et moins la connexion au physique est nécessaire car on agit de moins en moins soi-même.
Dans cette perspective, le tableau de bord est traditionnellement l'outil de contrôle destiné au cadre pour ses missions opérationnelles comme le contrôle budgétaire est l'outil de contrôle destiné au même cadre pour ses missions de gestion. Nous verrons plus loin que la séparation des trois états (stratégie, gestion, opérations) initiée par R.N. ANTHONY (1965) est en train d'être bouleversée avec les évolutions des entreprises. La stratégie s'occupe désormais de l'intérieur de l'entreprise et les objectifs de gestion ne sont pas que financiers: il y a raccourcissement du lien entre le stratégique et l'opérationnel si bien qu'il est de moins en moins possible de "trier" dans le travail d'un manager ce qui relève des trois natures de tâches. On souhaite, à un niveau d'encadrement ou de direction donné, suivre avec le même outil l'ensemble des niveaux d'intervention. Cette évolution ne vient que renforcer la force des arguments anciens sur l'utilité de suivre non seulement les résultats de l'action mais aussi les variables d'action sur lesquelles on agit.

3) Enfin, nous avons classé parmi les critiques "classiques" celle qui reproche au contrôle budgétaire de favoriser une gestion au "rétroviseur". Selon ce courant critique, il est moins intéressant de savoir ce qui s'est passé le mois dernier que d'anticiper ce qui risque d'être le résultat à la fin du mois en cours. Les indicateurs physiques car il sont "en amont" du résultat financier font ainsi fonction d'éclaireur. Ils facilitent l'anticipation, même s'ils restent par définition des données "historiques".

(2) Les critiques récentes

Nous avons assisté aux cours de ces dernières années à une prolifération de critiques envers les systèmes de contrôle de gestion: citons entre autres celles de KAPLAN (1985), JOHNSON et KAPLAN (1987), CHASSANG (1987), BHIMANI et BROMWICH (1989), BROMWICH (1990), BESSON et BOUQUIN (1991), LORINO (1991), DOBLIN (1991).

Nous présentons ici un rapide résumé de ce courant pour la partie qui nous intéresse. Il nous est expliqué que les évolutions des entreprises et du contexte économique ont rendu inadaptés des systèmes de contrôle qui ont été conçus dans les années 20 ou 30. Les entreprises ont aujourd'hui de nouveaux besoins qu'il s'agit de prendre en compte. Or il s'avère que les modes de prise en compte de ces besoins mettent à l'honneur cette vieille idée du tableau de bord en lui donnant un lustre nouveau.

Nous rappelons rapidement ci-dessous la liste des changements repérés par les auteurs dans notre système économique. Nous reprenons le classement de CHASSANG (1987) en trois grandes familles d'évolutions.

Les évolutions qui justifient un changement des méthodes de contrôle de gestion

UNE PRIMAUTE TOUJOURS PLUS GRANDE DU MARCHE

- Passage d'un marché dominé par l'offre à un marché dominé par la demande
- Accroissement de la pression concurrentielle notamment avec la mondialisation des échanges

Ces deux facteurs ont permis que se multiplient les fronts de concurrence: on ne se bat plus seulement sur les prix mais sur la qualité, les délais, la personnalisation des produits,... La concurrence est devenue multidimensionnelle. Sous la pression concurrentielle, les rythmes d'innovation et de sortie des produits s'accélèrent, leur durée de vie commerciale chute. Ces évolutions ont entraîné un changement de l'entreprise et plus particulièrement de l'usine.

L'USINE A CHANGE

- Baisse des temps de mise en opération
- Qualité totale à chaque poste
- Relations de partenariat avec les fournisseurs
- Gestion tirée par le montage (Kanban)
- Complexité croissante des technologies
- Automatisation croissante,...

L'ENTREPRISE A CHANGE

- Hausse des niveaux de qualification du personnel
- Accroissement des spécialisations (le savoir ne peut plus être que partagé)
- Changement de la structure des coûts (hausse des "indirects")
- Généralisation de la réflexion stratégique,...

Face à tous ces changements les outils de contrôle de gestion semblent inadaptés:

1) Ils sont focalisés sur la gestion des coûts alors qu'il faut aujourd'hui gérer la valeur.

LORINO (1991) démontre qu'à l'époque où le marché était un marché dirigé par l'offre, la valeur (V) des produits posait peu de problèmes. Dès lors pour gérer le profit, il suffisait de

gérer les coûts (C) car Profit=V-C et V est acquis. Aujourd'hui *la valeur d'un produit, loin d'être acquise par avance demeure incertaine tant que la sanction du marché ne l'a pas confirmée* (LORINO, 1991, p 18)

De plus la valeur d'un produit pour le consommateur n'est pas seulement reflétée dans son prix mais aussi dans les différentes caractéristiques du produit (PORTER (1986)). Pour gérer la valeur il faut donc aujourd'hui gérer non seulement les coûts mais aussi tous les facteurs sur lesquels se fait la concurrence et en particulier ceux sur lesquels l'entreprise veut se différencier. On généralise à l'ensemble de l'entreprise l'analyse de la valeur; on analyse toutes les activités et les tâches en fonction du consommateur: cette activité apporte-t-elle un plus au consommateur? On traque les opérations "sans valeur ajoutée". Les éléments financiers sont à l'évidence insuffisants pour gérer la qualité, les délais et les autres dimensions concurrentielles. Les indicateurs physiques apparaissent plus que jamais nécessaires. Ces mouvements expliquent en partie la perméabilité croissante déjà évoquée entre les trois états de R.N.ANTHONY (1965): il y a *irruption de plus en plus claire de l'interne dans la pensée stratégique, notamment sous l'influence des travaux récents de M. PORTER. L'idée est ainsi affirmée que chaque fonction peut créer de la valeur (notion de chaîne de valeur), c'est à dire contribuer à la construction d'un avantage compétitif.* (BOUQUIN, 1991, p61)

Peu à peu, sous l'influence des recherches en comptabilité d'activité, se répand l'idée selon laquelle la comptabilité n'a pas pour unique vocation de s'occuper des valeurs monétaires. Cela correspond à une réappropriation des indicateurs physiques laissés jusqu'ici sous la tutelle du tableau de bord. Néanmoins, si le nom a changé, le concept reste le même. A cet égard la présentation que fait LORINO (1991) du "système des indicateurs de pilotage" (Chapitre 10) ressemble fort à la présentation d'un tableau de bord. La nouveauté tient au fait que celui-ci n'est plus un outil indépendant qui collecte des informations un peu partout, il est un sous-produit intégré à ces futurs nouveaux systèmes de comptabilité analytique.

2) <u>La fiabilité des prévisions sur laquelle repose le contrôle budgétaire est de moins en moins assurée, il faut donc privilégier la réactivité</u>.

Il est nécessaire de faire *l'apprentissage et la mise en place d'"une gestion de l'instabilité". Il est urgent et critique de changer de vitesse dans le mécanisme de suivi de gestion. Celui-ci, encore aujourd'hui basé sur des cycles lents, est essentiellement construit sur un souci quasi mythique du respect d'un budget dont le cadre de référence, et donc sa crédibilité, est de plus en plus éphémère.*(DOBLIN, 1991).

Le tableau de bord est, comme nous l'avons vu, le mieux placé des outils du contrôle pour améliorer cette réactivité tant recherchée. La réactivité est devenue l'un des facteurs clés de succès. Le niveau opérationnel et le niveau stratégique achèvent ici de se rejoindre.

3) Les systèmes classiques sont fondés sur un découpage excessif de l'entreprise en centres de responsabilité alors que la plupart des éléments clés à gérer sont transversaux.
La responsabilité sur les nouveaux éléments clés à gérer est partagée: peut-on identifier un responsable principal des délais de livraison? de la qualité? L'optimum global (la performance de l'entreprise) est moins que jamais la somme des optima locaux (la somme des performances de chaque centre de responsabilité). *Le contrôle budgétaire verticalise l'entreprise selon l'organigramme alors qu'une partie des progrès ne peuvent s'accomplir qu'à travers une meilleure collaboration entre fonctions*(CHASSANG, 1987), ne serait-ce que parce que le savoir est partagé (LORINO, 1991).
Là encore seuls les tableaux de bord dans la panoplie actuelle des outils du contrôle permettent d'apporter une solution à la gestion de cette transversalité car ils sont accueillants à toutes les natures de données.

Avec l'apparition de ce nouvel ensemble critique, le tableau de bord a achevé de prendre ses lettres de noblesse. Il était autrefois un outil synthétique très proche des opérations, il est devenu l'outil qui permet à la fois de gérer la valeur, la transversalité et d'être réactif. Ces derniers éléments étant identifiés comme les sources de la compétitivité des entreprises, comment ne pas voir dans le tableau de bord l'outil providentiel? Le contrôle de gestion a donc placé de grands espoirs dans les tableaux de bord. Ceux-ci doivent permettre de dépasser les critiques adressées aux systèmes comptables traditionnels et répondre aux nouveaux besoins; ils sont le moyen de rapprocher le contrôle à la fois des opérationnels et de la stratégie, tout cela au rythme accéléré des évolutions du marché et de la concurrence. Malheureusement la mise en oeuvre d'un tel outil se heurte à un très grand nombre de problèmes qui, mal compris ou mal maîtrisés, font et feront encore beaucoup de déçus.

II - LES DIFFICULTES DE MISE EN OEUVRE DES TABLEAUX DE BORD

LE TABLEAU DE BORD PORTE TROP D'OBJECTIFS NON FORMULES

Le long effort de mise à jour que nous venons de faire des problèmes de gestion auxquels le tableau de bord peut (et veut) remédier est là pour nous alerter. Est-il vraiment possible qu'un même outil permette tout à la fois :
- de ne présenter que l'information strictement utile,
- dans un format réduit et convivial,
- prenant en compte toutes les dimensions sur lesquelles se fait la compétition,
- ceci dans des formes qui permettent une prise de décision le plus en amont possible sur les problèmes,

- sans pour autant occulter la perception des problèmes globaux de l'entreprise (transversalité) et de son insertion concurrentielle?

A l'évidence cet outil est extrêmement difficile à construire et comporte des contradictions internes. Il apparaît par exemple clairement une tension entre la volonté de suivre des éléments d'une grande diversité et celle de contenir le tableau de bord dans un format réduit. Une autre tension mise en évidence par REIX (1991) résulte du souhait d'un tableau de bord fournissant une information en prise directe sur les problèmes de gestion, alors que ceux-ci sont peu répétitifs. Comme il ne s'agit ni de changer de tableau de bord tous les mois - même si une certaine flexibilité est attendue - ni d'engranger énormément d'information pour "le cas où...", les concepteurs de tableaux de bord sont tiraillés entre des objectifs différents.
En clarifiant l'ensemble des objectifs possibles nous avons souhaité attirer l'attention des gestionnaires sur une certaine tendance à faire du tableau de bord un "outil à tout faire". S'il peut tout faire en théorie, il est quasiment impossible de réaliser un tableau de bord qui fasse tout en même temps. Il faut donc choisir parmi les potentialités du tableau de bord celles que l'on privilégiera lors de la conception, sinon on ne pourra qu'être déçu du résultat.
Clarifier les objectifs des tableaux de bord particuliers que l'on veut faire chez soi ne suffit cependant pas à se prémunir contre les difficultés.

IL FAUT SE DEFAIRE DES ROUTINES DU PASSE

Quels que soient les objectifs de conception retenus, les tableaux de bord iront contre les systèmes existants; leur logique interne est différente et c'est ce qui fait leur intérêt. Il s'agit de bien prendre conscience des différences qui motivent la mise en place des tableaux de bord car la tentation est grande au cours du travail de conception de gommer ces différences, et de revenir au système existant. Il est toujours moins douloureux de reproduire que d'innover.
Le choix des indicateurs est un moment crucial à cet égard car c'est souvent à cet instant que le passé reprend ses droits. On cherche parmi les indicateurs que l'on connaît et que l'on utilise déjà, sans se demander s'ils sont les plus appropriés. On cherche parmi les indicateurs que l'on sait pouvoir se procurer alors qu'il est possible de produire facilement telle autre information plus pertinente. Peu à peu, de proche en proche, on finit par aller chercher l'ensemble des indicateurs... dans la comptabilité!
Cet outil, plus que tout autre, se construit dans la rupture. Ne pas avoir intériorisé cette dimension conduit à reproduire les routines du passé.
Les tableaux de bord n'impliquent pas seulement des difficultés au stade de la conception. Etant en rupture avec le système de contrôle de gestion, ils le sont également, par voie de conséquence, avec le système informatique de gestion. D'autres difficultés attendent ici ceux qui se lancent dans l'aventure.

L'INFORMATISATION PEUT ETRE PLUS COMPLEXE QUE PREVU

Les caractéristiques du "tableau de bord idéal" le placent dans une situation particulière par rapport aux autres éléments du système d'information de contrôle. Le tableau de bord est souvent amené à jouer le rôle de précurseur dans une évolution plus globale du système d'information de gestion traditionnel; le mettre en oeuvre implique donc un ensemble de difficultés nouvelles, que nous avons résumées dans le tableau suivant:

CARACTERISTIQUES DU TABLEAU DE BORD	NOUVELLES DIFFICULTES D'INFORMATISATION
nature des données: indicateurs de résultat et d'activité, comptables financiers et physiques, quantitatifs et qualitatifs, données sur le marché, la concurrence, les fournisseurs ..	diversification des sources d'information (1):
orientation temporelle: le passé très récent (l'information "en temps réel"), le futur (prévoir l'action à court ou moyen terme), fréquences d'utilisation multiples, variables selon les niveaux et les activités	introduction du temps réel dans les systèmes de gestion (2)
destinataires et champ d'action: responsables d'activité à tous niveaux; pour chaque tableau de bord d'unité, le champ est précis (uniquement les données importantes), mais l'ensemble des tableaux de bord doit pouvoir s'intégrer et couvrir toute l'entreprise	intégration verticale et horizontale (3)
interface utilisateur et modes d'évolution: une convivialité adaptée à chaque utilisateur (tableaux, graphes, commentaires, écrans, utilisation de la couleur ..) une évolutivité rapide et continue	"complexité de la simplicité" (4)

(1) la diversification des sources d'information

Nous avons vu que les systèmes de contrôle de gestion sont soumis à des critiques sévères et que la vision financière de l'information de pilotage, trop restrictive, est remise en cause. En pratique, c'est souvent le tableau de bord qui sera chargé d'introduire la diversification des natures de données; il va donc être l'occasion de revoir le système d'information de contrôle et de s'interroger sur les liens de celui-ci avec les autres éléments du système d'information, et en particulier les systèmes opérationnels.

La comptabilité jouait le rôle d'interface entre les systèmes opérationnels et les systèmes budgétaires. Les évènements opérationnels étaient ainsi collectés, interprétés et codés par le système comptable. Le tableau de bord en revanche ne peut pas uniquement se situer en aval des systèmes comptables, il doit aussi bénéficier d'accès directs aux systèmes opérationnels, dans une perspective différente de la perspective comptable.

Ce nouveau positionnement se traduit concrètement par des choix d'architecture informatique. Deux orientations peuvent se dessiner:
- bâtir un ensemble d'interfaces avec les systèmes opérationnels, pour être "en direct" sur les données,
- ou au contraire, privilégier une conception du tableau de bord comme un système léger, autonome.

L'arbitrage entre ces deux options n'est pas aisé, et chaque solution présente des avantages mais aussi des aspects négatifs. Lier automatiquement le tableau de bord aux systèmes opérationnels évite des ressaisies fastidieuses et vise à garantir la cohérence des informations. Cependant, un système connecté génère des *coûts en termes de complexité* (dus à l'intégration de données provenant de sources multiples et souvent non cohérentes), *en termes de délais* (mise en oeuvre des interfaces), et *en termes financiers* (SARDAIS, LACRAMPE, 1991).

(2) l'introduction du "temps réel" dans les systèmes de gestion[8]

Les systèmes d'information des entreprises se sont historiquement développés autour d'applications "batch"[9] servant à automatiser les tâches administratives. Il en est resté l'idée que la comptabilité et les systèmes dérivés pouvaient vivre sur un rythme annuel, entrecoupé de synthèses mensuelles. En revanche, sous la pression du marché et grâce aux évolutions des technologies de l'information, les systèmes d'information opérationnels (production, gestion des commandes, ventes) se sont mis à vivre en temps réel. Les systèmes de gestion financiers, par inertie mais aussi parce que la prise de conscience de l'importance du temps réel pour le pilotage est récente, n'ont pas encore suivi cette évolution. Le tableau de bord, qui doit vivre au rythme des systèmes opérationnels, se trouve donc en décalage par rapport aux systèmes de gestion comptables classiques. De ce fait, le tableau de bord est souvent l'outil qui introduit dans les systèmes de gestion le temps externe (celui du marché, des clients, des concurrents), plus rapide et rythmé différemment du temps interne des systèmes de pilotage classiques.

Ce déphasage entre systèmes opérationnels et systèmes de gestion fait que, même pour les informations de type financier, il sera difficile d'alimenter le tableau de bord aux sources comptables classiques des systèmes de contrôle de gestion, celles-ci produisant souvent leurs

informations très en retard par rapport à l'évenement à mesurer. Il faut donc soit accélérer le flux comptable, soit estimer les réalisations, avec les problèmes de cohérence et de contrôle *a posteriori* que cela implique. Bâtir un tableau de bord conduit souvent à engager la mutation des systèmes d'information comptables, afin qu'ils puissent participer à l'aide à la décision.

(3) la volonté d'intégration verticale et horizontale

Un des paris des tableaux de bord est de supposer une double intégration du système d'information : intégration verticale (par la déclinaison des objectifs le long des lignes hiérarchiques) et horizontale (par la cohérence d'indicateurs partagés par l'ensemble des unités concourant aux flux de produits).

L'intégration verticale est définie par le principe "gigogne" des tableaux de bord: ils doivent pouvoir s'intégrer, à la manière des poupées russes, pour arriver à une information cohérente au sommet.

L'intégration horizontale correspond au fait que l'on ne veut pas limiter l'information aux éléments qui sont sous la responsabilité directe de l'unité concernée, mais favoriser la prise en compte des responsabilités communes et la vision transversale de l'entreprise.

Ces indicateurs partagés, qui sont au coeur du métier de l'entreprise, impliquent une réflexion et une définition communes qui n'est pas toujours évidente. Ainsi, dans le cas d'une entreprise de location immobilière, le nombre de locaux vacants s'était-il imposé comme un indicateur commun "évident", concernant aussi bien les commerciaux que les gestionnaires du parc ou les responsables de l'entretien. Au moment de la définition de cet indicateur, on s'est aperçu que "local vacant" signifiait pour le commercial "local que je peux louer" (et donc incluait les locaux encore occupés mais dont on connaissait la date de libération), pour le comptable "local qui ne rapporte pas de loyer", pour le responsable d'entretien "local disponible pour travaux", etc., chacune des interprétations traduisant l'utilité de l'indicateur pour l'action directe du responsable d'activité. On aperçoit ici les difficultés et les limites de la démarche intégrative qui doit définir un langage commun dans l'organisation tout en respectant les spécificités de l'action de chaque responsable. La modélisation de l'activité de l'entreprise dans une "base de données tableau de bord" requiert un accord sur "la conception du métier", les facteurs importants, le langage utilisé par chacun. La définition précise des données, techniquement indispensable, est un enjeu très important que les concepteurs de tableaux de bord oublient trop souvent de traiter: il n'apparaît alors qu'à l'occasion de la réalisation technique. Un glossaire des termes employés est donc un élément indispensable du tableau de bord, tant la définition d'une interprétation commune est nécessaire.

Avec les tableaux de bord se poursuit l'espoir d'un système d'information de pilotage adapté à chaque décideur, et cependant intégré et appuyé sur des systèmes opérationnels cohérents. Derrière l'apparente simplicité de l'outil se dégage une complexité qu'il n'est pas toujours facile d'appréhender, et qui est l'objet de notre quatrième point.

(4) "la complexité de la simplicité"

Dans sa version la plus simple, le tableau de bord peut être réalisé par le responsable d'activité directement sur son micro-ordinateur avec un tableur. Mais réaliser les tableaux de bord pour l'ensemble des activités d'une entreprise, essayer d'assurer la cohérence des données et une alimentation automatique à partir des systèmes opérationnels, adapter les écrans, la forme des tableaux et des graphes aux demandes de chaque destinataire, gérer des rythmes de production calés sur le temps pertinent pour chaque activité, faire évoluer l'outil rapidement chaque fois que c'est nécessaire, tout cela suppose une capacité à gérer des systèmes d'information complexes et une nouvelle manière, plus flexible, de concevoir et de pratiquer l'informatique, très différente de l'informatique comptable traditionnelle. Il est clair que le tableau de bord, en limitant le nombre d'informations traitées à quelques pages, réduit la complexité apparente et a un aspect moins "effrayant" que les "pavés" du contrôle budgétaire; en revanche cette information ciblée, fraîche, pertinente, évolutive s'avère relativement complexe à produire, en l'état des systèmes d'information actuels.

Nous avons souhaité dans cet article tout d'abord clarifier les raisons de l'engouement actuel pour les tableaux de bord pour ensuite attirer l'attention sur les inévitables difficultés de mise en oeuvre qui les accompagnent. On veut trop souvent faire des tableaux de bord des outils idéaux qui pallieraient les lacunes des autres instruments de gestion. Plus qu'outils idéaux, ils sont en fait outils de rupture tant du point de vue du contrôle de gestion que des systèmes d'information. Ce positionnement les rend particulièrement difficiles et complexes à créer et à faire vivre.

BIBLIOGRAPHIE

ACKOFF R. L. (1967) *Management misinformation systems*, in Management Science, Vol 14, N°4, Décembre, pp 147-156

ANTHONY R.N. (1965) Planning and control systems: a framework for analysis, Boston, Harvard University Press

ARDOIN J.L, S. DOBLIN (1989) Du rouge au noir, ou les profits retrouvés. Paris. Publi-union.

ARDOIN J.L., D. MICHEL, J. SCHMIDT (1986) Le contrôle de gestion. 2ème édition. Paris. Publi-union

BESCOS P.L., P. DOBLER, C. MENDOZA-MARTINEZ, G.NAULLEAU (1991) Contrôle de gestion et management. Paris. Montchrestien.

BESSON P., H. BOUQUIN (1991) *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, in Revue française de gestion, pp60-71, Janvier-Fevrier

BHIMANI A., M. BROMWICH (1989) Management accounting: evolution not revolution. London, The Chartered Institute of Management accounting.

BOUQUIN H.(1991) Le contrôle de gestion, 2ème édition, Paris, PUF.

BROMWICH M. (1990) *The case for strategis management accouting: the role of accounting information for strategy in competitive markets*. in Accounting, Organizations and society. Vol 15, N°1/2, pp27-46

BRUNS, W.J., F.W. MCFARLAN, (1988) *Technologie de l'information et système de contrôle*. in Harvard-L'expansion. Printemps 1988, pp104-111

CHASSANG G. (1987) *Réinventer le contrôle de gestion*. in Politique Industrielle. Automne 87, pp89-102

DOBLIN S. (1991) *La reprévision*, in Compétences Financières pour l'entreprise, N°2, R. MAEDER Ed. CEPP Publications, Paris, pp161-163

GUEDJ N. et collaborateurs (1991) Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise. Paris, Les éditions d'organisation.

De GUERNY J., J.C. GUIRIEC, J. LAVERGNE (1986) Principes et mise en place du tableau de bord de gestion. 5ème édition, Paris, Encyclopédie Delmas de la vie des affaires, Masson.

JOHNSON H.T., R.S. KAPLAN (1987) Relevance lost, the rise and fall of management accounting, Boston, Massachussets, Harvard Business School Press.

KAPLAN R. S.(1984, traduction française 1985) *Il faut modifier nos méthodes comptables*, in Revue Harvard-L'Expansion, Printemps 1985

LORINO P. (1991) Le contrôle de gestion stratégique., La gestion par les activités, Paris, Dunod.

PESQUEUX Y., J. GRAY (1991) *Le tableau de bord, une comparaison France - Etats-Unis*, in Les Cahiers de recherche du Groupe HEC, CR 49/1991.

PORTER M. (1985, traduction française 1986) L'avantage concurrentiel. Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance. Paris. InterEditions.

REIX, R. (1991) *Systèmes d'Information : l'intelligence en temps réel reste encore à venir*. in Revue Française de Gestion. Novembre-Décembre 1991, pp8-16

SARDAIS, L., S. LACRAMPE (1991)*Le reporting: phénomène de mode ou impératif de gestion*. in Compétences financières pour l'entreprise, Vol 2, Paris, CEPP publications, pp.124-127.

SAULOU J.Y. (1982) Le tableau de bord du décideur. Paris, Les éditions d'organisation.

1. Le texte présenté ici est une version courte de la communication présentée oralement lors du congrès.

2. La polysémie de la notion est d'ailleurs ce qui permet à l'outil d'endosser facilement, comme nous le montrerons, tous les espoirs des contrôleurs de gestion.

3. Nous reprenons ici le vocabulaire de R.N. ANTHONY (1965). Le tableau de bord de contrôle de gestion en ce sens ne cherche pas à mettre sous contrôle des tâches élémentaires, à réguler des activités programmables ou quasi-automatisables.

4. Le tableau de bord de gestion n'est donc

- ni ce que BESCOS et al.(1991) appellent le système d'information opérationnel: ce dernier est conçu comme ayant *pour caractéristique de diffuser tout un ensemble d'informations nécessaires au fonctionnement des opérations (...) En effet, la réalisation de ces opérations nécessite un échange permanent et exhaustif d'informations* (BESCOS et al., 1991, p313)).
- ni un Management Information System (MIS): *Bien qu'il puisse s'appuyer également (mais pas nécessairement) sur l'informatique, le tableau de bord se distingue du MIS par son caractère moins ambitieux (...) Notamment, le tableau de bord ne prétend pas répondre à toutes les questions (...)* (De GUERNY et alli, 1986, p A4)

5. Les grands critères d'opposition étant à peu près toujours les mêmes, il n'est pas nécessaire à notre avis d'expliquer outil par outil les différences.

6. REIX R. (1991, p12s) montre sur quel raisonnement repose cette demande d'information rapide. Il souligne également que l'accélération de la fourniture d'information (la fourniture d'informations plus fraîches) est différente de l'accélération des processus de décision sur laquelle selon lui repose vraiment la réactivité. La "fraîcheur" de l'information permet plus d'améliorer la qualité des décisions que d'en améliorer la rapidité.

7. Le très célèbre article de ACKOFF (1967) est un exemple parmi tant d'autres d'une critique des systèmes d'information de gestion dénonçant une charge d'information trop importante (Information overload).

8.Pour une discussion approfondie des systèmes d'information en temps réel, voir l'article de R.REIX, "Systèmes d'information : l'intelligence en temps réel reste encore à venir", sur lequel nous nous sommes largement appuyées pour argumenter ce point.

9. Les systèmes "batch" (en temps différé) impliquent un décalage entre la saisie de l'information et le lancement du traitement informatique. Ils s'opposent aux systèmes "temps réel" où l'information est traitée directement, sans autre temps d'attente que le temps de traitement.