

Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires

Grégory Wegmann

▶ **To cite this version:**

Grégory Wegmann. Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires. Sciences de l'Homme et Société. Université Nice Sophia Antipolis, 2009. tel-00486911

HAL Id: tel-00486911
https://theses.hal.science/tel-00486911

Submitted on 27 May 2010

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.

Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires

Mémoire présenté en vue de l'obtention de
l'Habilitation à Diriger des Recherches
En Sciences de Gestion par

Grégory Wegmann
Maître de Conférences à l'IAE de Dijon, Université de Bourgogne
LEG/FARGO, UMR CNRS 5118
6 juillet 2009

Jury :

M. Nicolas Berland, Professeur à l'Université Paris 9 – Dauphine, rapporteur

M. Pierre-Laurent Bescos, Professeur à l'Edhec Business School, campus de Nice, rapporteur

M. Patrick Boisselier, Professeur à l'Université de Nice

M. Jean-Louis Malo, Professeur à l'Université de Poitiers, rapporteur

M. Robert Teller, Professeur à l'Université de Nice, directeur

Remerciements

Je tiens à remercier le Professeur Robert TELLER qui a accepté de diriger ma préparation à l'Habilitation à Diriger des Recherches, les Professeurs Jean-Louis MALO, Nicolas BERLAND et Pierre-Laurent BESCOS qui ont accepté d'être mes rapporteurs, ainsi que le Professeur Patrick BOISSELIER qui a accepté d'être membre du jury.

Résumé

Le contrôle de gestion est une discipline qui a beaucoup évolué à partir de la fin des années 1980, notamment sous l'impulsion des auteurs américains Johnson et Kaplan. Notre mémoire est construit autour des dimensions stratégiques du contrôle de gestion. Nous nous interrogeons sur la pertinence du concept de contrôle de gestion stratégique dans sa capacité à promouvoir des réflexions et des travaux théoriques, empiriques et instrumentaux susceptibles d'enrichir l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique.

Notre mémoire se décompose en trois parties. Dans une première partie, nous revenons sur notre travail doctoral et ses prolongements en rappelant à quoi correspond le champ théorique du contrôle de gestion stratégique et en synthétisant notre recherche relative aux tableaux de bord stratégiques.

Dans une seconde partie, nous présentons notre travail post-doctoral relatif aux indicateurs non financiers et aux tableaux de bord stratégiques. Il s'agit de recherches théoriques et empiriques visant à approfondir le potentiel du contrôle de gestion stratégique à travers notamment l'étude des motifs d'utilisation des indicateurs non financiers par les managers français. La description d'une étude de cas relative au déploiement d'un tableau de bord stratégique à la Maif vient compléter cette partie.

Dans une troisième partie nous analysons l'évolution de l'instrumentation en contrôle de gestion et de son potentiel stratégique. La comptabilité de gestion à base d'activités et ses déploiements sont plus spécifiquement au cœur de cette dernière partie. Notre mémoire s'achève par des études de cas encore en cours au moment de l'écriture de ces lignes.

Mots clés

Contrôle de gestion stratégique, Tableaux de bord stratégiques, Indicateurs non financiers, Architecture organisationnelle, Comptabilités de gestion à base d'activités.

Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires

Introduction -

Ce document présente notre mémoire pour l'obtention de l'Habilitation à Diriger des Recherches en Sciences de Gestion soutenue publiquement le 6 juillet 2009 à l'Institut d'Administration des Entreprises de l'Université de Nice. Notre mémoire synthétise nos travaux de recherche dont le point commun a trait à une investigation du potentiel stratégique du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est une discipline qui a beaucoup évolué à partir de la fin des années 1980, notamment sous l'impulsion des auteurs américains Johnson et Kaplan. Notre mémoire est construit autour des dimensions stratégiques du contrôle de gestion. Nous nous interrogeons sur la pertinence du concept de contrôle de gestion stratégique dans sa capacité à promouvoir des réflexions et des travaux théoriques, empiriques et instrumentaux susceptibles d'enrichir l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique.

Notre mémoire se décompose en trois parties. Dans une première partie, nous revenons sur notre travail doctoral en rappelant à quoi correspond le champ théorique du contrôle de gestion stratégique et en synthétisant notre recherche relative aux tableaux de bord stratégiques. En fin de première partie, nous faisons le lien avec les prolongements de la thèse.

Dans une seconde partie, nous présentons notre travail post-doctoral relatif aux indicateurs non financiers et aux tableaux de bord stratégiques. Il s'agit de recherches théoriques et empiriques visant à approfondir le potentiel du contrôle de gestion stratégique à travers notamment l'étude des motifs d'utilisation des indicateurs non financiers par les managers français. La description d'une étude de cas relative au déploiement d'un tableau de bord stratégique à la Maif vient compléter cette partie.

Dans une troisième partie nous analysons l'évolution de l'instrumentation en contrôle de gestion et de son potentiel stratégique. La comptabilité de gestion à base d'activités et ses déploiements sont plus spécifiquement au cœur de cette dernière partie. Notre mémoire s'achève par des études de cas encore en cours au moment de l'écriture de ces lignes.

Partie 1. La thèse et ses prolongements : genèse de la recherche, cadre conceptuel, démarche d'enquête et résultats

Notre thèse, qui s'intitule « le contrôle de gestion stratégique – Contributions théoriques, instrumentales et empiriques à la résolution de la problématique de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion », a été soutenue le 27 septembre 2001. Nos travaux s'enracinent dans les développements de Johnson et Kaplan (1987) relatifs à la perte de pertinence du contrôle de gestion. Après avoir dressé un portrait très négatif des pratiques de contrôle de gestion des années 1980 aux Etats Unis, ces derniers formulent des propositions dans deux directions principales :

- l'élargissement du champ d'expertise du contrôle de gestion à la dimension stratégique,
- et le développement de démarches d'analyse transversales orientées activités et processus.

Selon Johnson et Kaplan, le contrôle de gestion a connu son apogée aux Etats-Unis vers 1925. Jusqu'à cette date, les grandes entreprises industrielles développèrent la plupart des techniques de contrôle de gestion connues et utilisées à la date de parution du livre et l'information fournie par les contrôleurs de gestion avait pour vocation d'aider les managers dans leurs prises de décisions. Or après 1925 et jusqu'aux années 1980, les auteurs constatent que l'information collectée par le contrôle de gestion s'oriente de façon privilégiée vers l'établissement des comptes financiers, au détriment de l'aide à la prise de décision. Johnson et Kaplan expliquent à la fin de l'ouvrage qu'il faut accorder une place croissante aux indicateurs non financiers dans les systèmes de contrôle de gestion. Ils ajoutent que ces indicateurs doivent s'appuyer sur la stratégie d'ensemble de l'entreprise et inclure des mesures relatives à la production, au marketing et à la recherche et au développement. Les systèmes de mesure des performances doivent suivre selon eux l'évolution des facteurs stratégiques clés de l'entreprise.

Ces propositions se sont accompagnées durant les décennies 80 et 90 de l'émergence d'outils de pilotage tels que les méthodes ABC/ABM (Cooper et Kaplan, 1988) et le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1996).

Notre travail doctoral était centré sur l'étude de la dimension stratégique du contrôle de gestion. Nous avons à cette occasion utilisé et retravaillé le cadre conceptuel du « contrôle de gestion stratégique » (Wegmann, 2001 a et b) et analysé une de ses instrumentations, le tableau de bord stratégique (Wegmann, 2000). Nous avons testé la pertinence de cet outil par le biais d'un questionnaire administré auprès de 1000 entreprises françaises. Grâce à des traitements statistiques réalisés sur 112 questionnaires exploitables, nous avons validé les hypothèses relatives à l'intérêt des entreprises françaises pour un contrôle de gestion de nature stratégique et à la pertinence des

tableaux de bord stratégiques. Cette enquête nous a aussi permis de développer une typologie des tableaux de bord stratégiques et de valider des facteurs déterminants du choix du modèle de tableau de bord stratégique. Notre recherche a été aussi l'occasion de confronter deux modèles (Wegmann, 2000 et 2008 c), le Tableau de Bord Stratégique « Anglo-Saxon » (Kaplan et Norton, 1996) et les Tableaux de Bord du Capital Intellectuel (TBCI, Edvinsson et Malone, 2000, Wegmann 2009 b).

Nous traiterons dans un premier paragraphe des aspects théoriques du contrôle de gestion stratégique pour évoquer dans une seconde partie les aspects instrumentaux puis dans une troisième partie nos résultats empiriques. Le document n° 2 présenté dans l'annexe synthétise les points essentiels de la thèse, tant théoriques qu'empiriques.

1. Les dimensions stratégiques du contrôle de gestion : contributions théoriques

Lors de notre travail doctoral, nous nous sommes attachés tout d'abord à procéder à une revue la plus exhaustive possible de la littérature en contrôle de gestion et en management stratégique afin de cerner la notion de « contrôle de gestion stratégique » sous ses différentes acceptions.

En nous inspirant de Teller (p. 40-41, 1999) et de Cauvin (1994), nous avons élaboré une classification du contrôle de gestion stratégique (CGS) en trois catégories.

- **Le CGS version minimaliste**. Dans cette version, le contrôle de gestion est appréhendé comme un mode de contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. D'un point de vue instrumental, les promoteurs de cette version proposent d'inclure dans les outils de contrôle de gestion des indicateurs prévisionnels à dominante externe (indicateurs relatifs à l'analyse de l'environnement concurrentiel, à la qualité des produits et des services d'une entreprise et à la satisfaction des clients et autres partenaires clés de cette entreprise). Ils proposent également une réflexion sur les différentes façons possibles d'améliorer l'articulation entre les plans stratégiques (à long terme et à moyen terme) et les budgets. Les dynamiques organisationnelles privilégiées dans cette version renvoient aux processus hiérarchiques traditionnels qui supposent un apprentissage en simple boucle où le retour d'expérience est limité.
- **Le CGS version médiane**. Avec cette version, le contrôle de gestion est appréhendé comme un outil de validation des hypothèses stratégiques. D'un point de vue instrumental, les tenants de cette version privilégient l'utilisation d'indicateurs prévisionnels externes et internes combinés au sein d'outils de contrôle de gestion. La définition de ces indicateurs s'appuie sur la chaîne de valeur, sur la notion de Facteurs Clés de Succès, les démarches d'analyse en termes de positionnement stratégique et des forces concurrentielles ainsi que sur des méthodes telles que l'ABC.
- **Et le CGS version élargie**.

Teller (1999) explique que le contrôle de gestion stratégique, dans sa version élargie, suppose trois conditions qui ont des conséquences sur le mode de management d'une entreprise :

- la formulation et la mise en œuvre de la stratégie doivent être interdépendantes,
- le système de contrôle doit être interactif,
- et les nouvelles stratégies doivent émerger au fil du temps.

Dans le cadre de cette version, le contrôle de gestion est considéré comme un élément constitutif de la formulation et de la mise en œuvre de la stratégie. D'un point de vue instrumental, des indicateurs valorisant les ressources humaines et organisationnelles de l'entreprise sont promus au sein des instruments de contrôle de gestion. La définition de ces indicateurs s'appuie sur une chaîne de valeur virtuelle, les développements en management des connaissances, la notion de capital intellectuel, et sur des modes de management stratégique valorisant les ressources et des processus « chemin faisant ». Précisons que le capital intellectuel se compose du capital humain (connaissances, savoir-faire, expériences des salariés, attitudes et capacités d'innovation et d'apprentissage) et du capital structurel (compétences organisationnelles qui peuvent être valorisées sur le marché : brevet, process de fabrication, réseau commercial, système d'information, …) (Edvinsson et Malone, 2000). Les dynamiques organisationnelles renvoient cette fois à des processus interactifs qui favorisent un apprentissage en double boucle et le retour d'expérience.

Le tableau ci-dessous synthétise les développements que nous avons proposés sur cette question.

Tableau 1 -

Synthèse relative à l'articulation des processus stratégiques et de contrôle de gestion (adapté de Wegmann, 2001 a)

Les trois version du CGS	Les travaux associés	Les caractéristiques de ces travaux	Quelques auteurs
CGS version minimaliste	**contrôle stratégique**	articulation plans stratégiques/budgets	Schendel et Hofer (1979)
	contrôle de gestion stratégique	insertion d'indicateurs/ environnement concurrentiel, clients et produits	Simmonds (1981), Bromwich (1990)
CGS version médiane	**contrôle stratégique**	vérification de la validité des hypothèses du plan stratégique	Schreyogg et Steinmann (1987)
	contrôle de gestion stratégique	indicateurs externes et internes combinés	Ward (1993)
	gestion stratégique des coûts	articulation analyses concurrentielles, de la chaîne de valeur et des facteurs clés de succès	Shank et Govindarajan (1989)
CGS version élargie	**contrôle stratégique**	stratégie chemin faisant, formulation de prémisses, contrôle par les salariés	Hrebiniak et Joyce (1986)
	contrôle de gestion stratégique	démarche stratégique développée par Mintzberg	Carr et Tomkins (1996)
	contrôle de gestion interactif	contrôle de gestion au cœur du processus de formation de la stratégie	Simons (1995)

De manière plus précise, nous avons tenté d'associer des types d'outils de contrôle de gestion et des profils de tableaux de bord stratégiques aux modes de contrôles de gestion stratégiques définis, comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 2 -

Synthèse relative à l'imbrication des processus stratégiques et de contrôle de gestion

(voir document n° 2 de l'annexe, p. 4-5)

	Contrôle de gestion stratégique version minimaliste	Contrôle de gestion stratégique version médiane	Contrôle de gestion stratégique version élargie
Méthodes d'imbrication des processus stratégiques et de contrôle de gestion	Indicateurs stratégiques non financiers relatifs à l'environnement concurrentiel, aux clients et à la qualité des produits	Budgets stratégiques et opérationnels, planification à 3 cycles ; intégration analyse stratégique, chaîne de valeur et facteurs clés de succès	Elaboration des stratégies chemin faisant, valorisation du capital intellectuel
Outils de contrôle de gestion pouvant être associés	Coûts cibles, *benchmarking* (Bromwich, 1990 ; Demeestère et al., 1997 ; Arrègle et al., p. 151-152, 2000), comptabilité environnementale	Centres de responsabilité, processus et activités ; performance globale ; ABM, Kaizen costing (Shank et Govindarajan, 1989 ; Wilson, 1995)	Outils valorisant les compétences, l'apprentissage et les processus interactifs : modèle interactif (Simons, 1990), processus de reprévision (Ponssard et Tanguy, 1993)
Modes de tableaux de bord stratégiques adéquats (voir plus loin)	Tableaux de Bord Stratégiques Concurrentiels (Moon et Bates, 1993), environnementaux (Epstein et Roy, 1997) et des *Stakeholders* (Atkinson, 1998)	*Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1998)	Tableaux de bord stratégiques du Capital Intellectuel lorsqu'élaborés à partir de processus interactifs

2. Les dimensions stratégiques du contrôle de gestion : contributions instrumentales

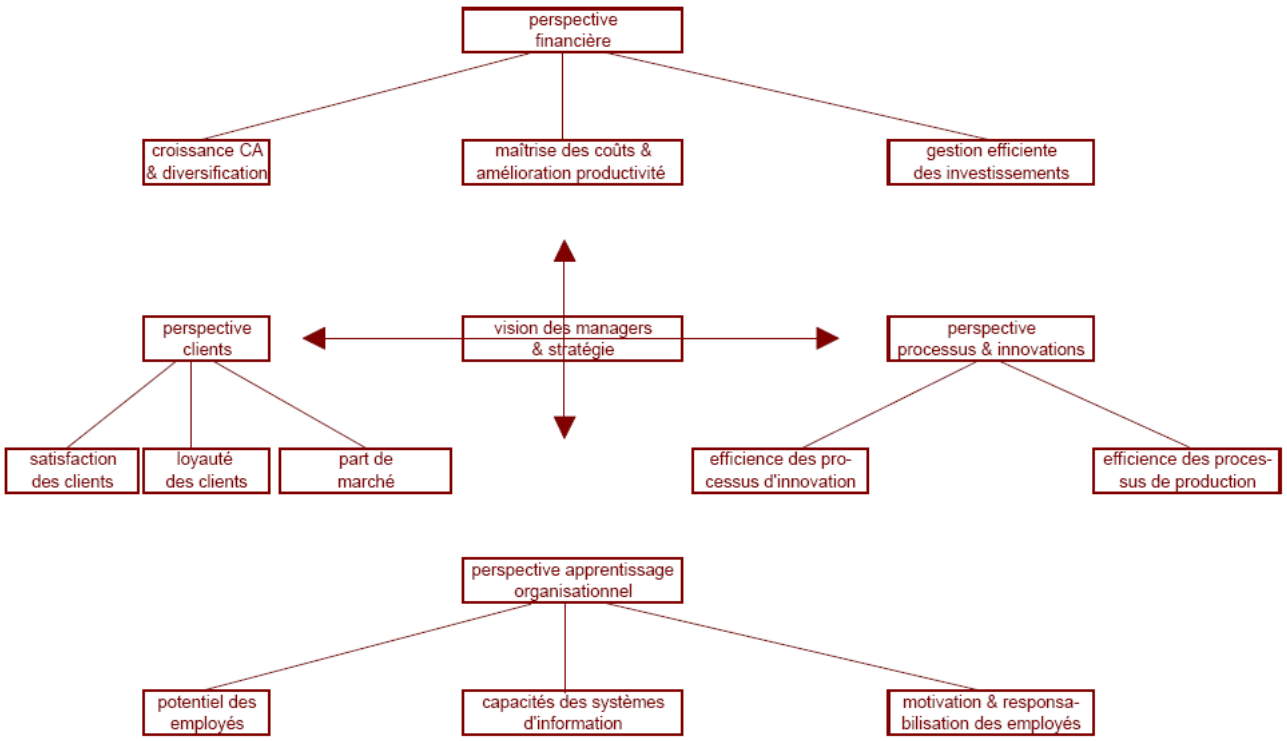
Ensuite, nous avons étudié l'instrument « tableau de bord stratégique » comme mode de résolution de la problématique de l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique.

Rappelons qu'un tableau de bord stratégique est un outil de pilotage à base d'indicateurs et d'objectifs stratégiques destiné à favoriser l'articulation du contrôle de gestion à la stratégie. Kaplan et Norton (1996) ont popularisé cette démarche de pilotage en développant le Balanced Scorecard. Le schéma 1 illustre le modèle générique (perspectives et objectifs stratégiques) du Balanced Scorecard tel qu'il ressort des premiers travaux des deux auteurs. Les objectifs de la perspective financière (satisfaire les actionnaires) sont considérés comme prépondérants, viennent ensuite ceux de la perspective clients (satisfaire les clients), puis ceux des perspectives processus et innovations et apprentissage organisationnel.

Schéma 1 -

Le Balanced Scorecard

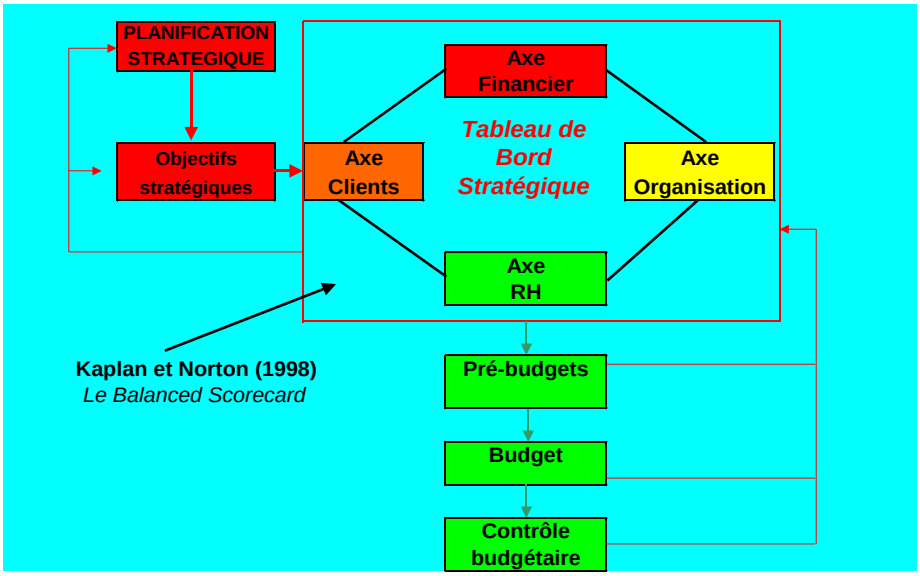
(adapté de Kaplan et Norton, voir Annexe document 2 p. 6)



Dans l'esprit de Kaplan et Norton, Le Balanced Scorecard s'inscrit dans le cycle budgétaire de l'entreprise comme outil d'articulation de la stratégie à moyen terme au contrôle budgétaire, comme le souligne le schéma suivant.

Schéma 2 –

Le Balanced Scorecard, outil d'articulation des plans aux budgets



Dans une démarche d'élaboration d'un Balanced Scorecard, la stratégie d'une entreprise est déclinée en objectifs (entre 10 et 20 objectifs sont généralement répertoriés) qui sont répartis suivant plusieurs perspectives (trois, quatre ou cinq). À chaque objectif stratégique sont associés des indicateurs. Kaplan et Norton préconisent de combiner des indicateurs avancés (leading measures) et des indicateurs a posteriori (lagging measures). Ces indicateurs sont également articulés aux prévisions et au contrôle budgétaire. Ils peuvent être financiers, quantitatifs ou qualitatifs de façon à refléter la stratégie dans toute sa complexité et à proposer une vision multidimensionnelle de la performance de l'entreprise. Les perspectives stratégiques, les objectifs stratégiques et les indicateurs sont articulés de façon cohérente. Des chaînes de causalités entre indicateurs et objectifs sont censées garantir cette cohérence. Pour y parvenir, Kaplan et Norton (2004) proposent la construction de « cartes stratégiques » (strategy maps). Lorsque l'on déploie un Balanced Scorecard, tout l'enjeu consiste à mettre en évidence des relations de causalités entre indicateurs de façon à permettre une articulation entre le court et le moyen terme. Le principe consiste à tester sur plusieurs exercices une éventuelle corrélation entre différents indicateurs, certains mesurant plutôt des phénomènes à court terme et pouvant être facilement reliés aux budgets, d'autres mesurant plutôt des phénomènes à moyen terme et pouvant être aisément reliés à la stratégie. Des progiciels de gestion facilitent aujourd'hui cette démarche.

Nous avons montré que le Balanced Scorecard pouvait être rattaché à une catégorie d'instruments que nous avons nommée les tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne (Wegmann, 2000). Nous avons également proposé une typologie des tableaux de bord stratégiques de cette version, en rattachant les différents types discriminés aux modes de contrôle de gestion stratégique qui leur

correspondent. La même démarche a été appliquée à l'analyse des TBCI (tableaux de bord du capital intellectuel, Edvinsson et Malone, 2000) qui constituent la version scandinave des tableaux de bord stratégiques. Nous avons ensuite proposé une analyse comparative des tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne de ceux version scandinave.

Voici la synthèse de ces travaux.

Tableau 3 –

Typologie des tableaux de bord stratégiques

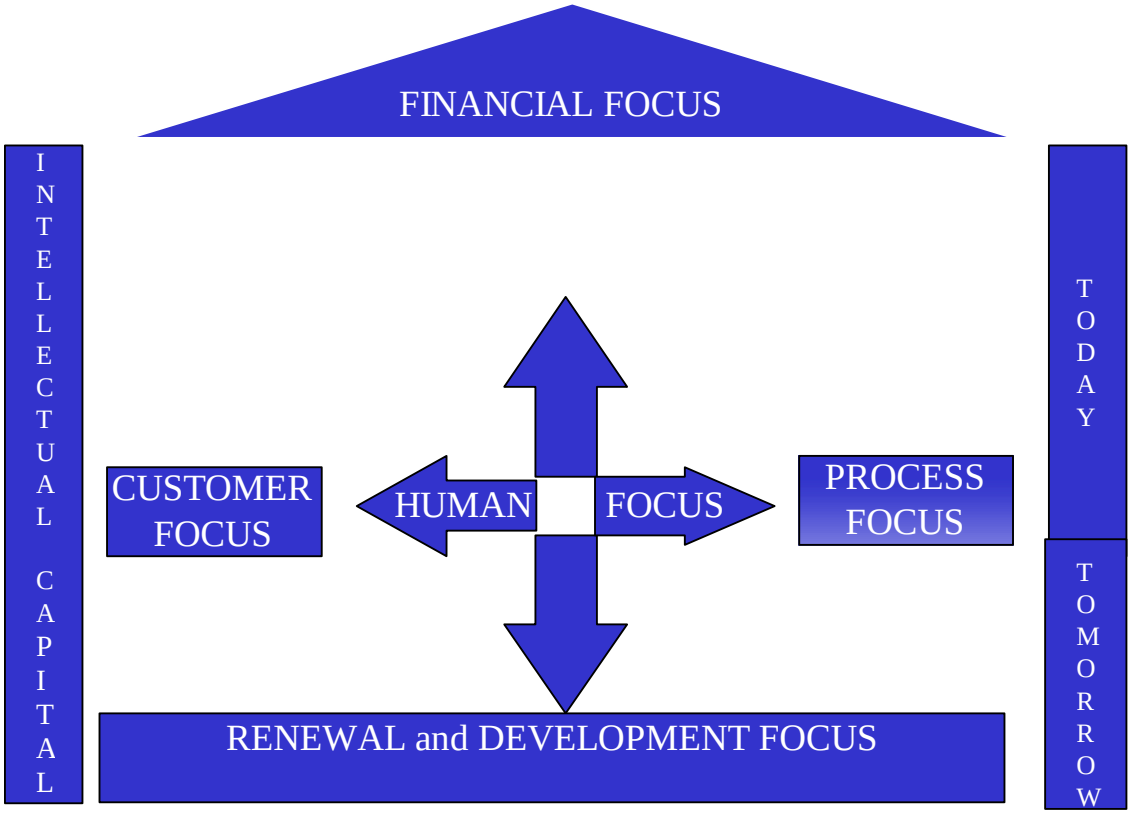
		Mode de CGS sous-jacent	Stratégie déployée	Indicateurs privilégiés	Démarche managériale
TBS version anglo-saxonne	TBS externes	CGS externe	de type con-currentielle	concurrence, produits, clients	*top-down* , simple boucle hiérarchique
	TBS équilibrés	CGS version médiane	de type concurrentielle	financiers et clients	*top-down* , simple boucle hiérarchique
	TBS internes	CGS version médiane	de type concurrentielle	processus, qualité, techno.	*top-down* , simple boucle hiérarchique
TBS version scandinave	TBS capital humain	CGS version élargie	fondée sur les ressources	compétences, motivations,..	*bottom-up* , double boucle participative
	TBS capital structurel	CGS version élargie	fondée sur les ressources	organisation, info., techno.,..	*bottom-up* , double boucle participative
TBS mixtes		CGS version médiane à élargie	de type concurrentielle	organisations & externes	hiérarchique et/ou participative

Si l'on prend les tableaux de bord scandinaves, l'exemple le plus connu est celui de la compagnie d'assurance suédoise Skandia dont voici le modèle générique (schéma 3). Dès les années 1980, le CEO (Chief Executive Officer) de Skandia, Björn Wolrath, cherchait une façon de mesurer les actifs intangibles de son entreprise. C'est en septembre 1991 que Skandia AFS recruta Leif Edvinsson en tant que directeur de la nouvelle fonction « management du capital intellectuel ». La mission d'Edvinsson était de construire un instrument de mesure du capital intellectuel qui puisse constituer un supplément aux comptes sociaux. Le premier rapport du capital intellectuel comme supplément au rapport de gestion annuel date de 1994. En 1998, le navigateur a été adapté à l'ensemble du groupe Skandia et a complété les budgets. En octobre 1998, un système intranet appelé le Dolphin System (le système dauphin) a été mis au point pour l'ensemble du groupe et permet au navigateur de fonctionner de façon interactive (Roy, 1999).

Schéma 3 -

Le Navigateur de Skandia

(Edvinsson et Malone, p. 68, 1997 et annexe document 2 p. 8)



3. Les dimensions stratégiques du contrôle de gestion : contributions empiriques

Enfin, pour valider notre travail théorique et instrumental, nous avons procédé à une enquête par questionnaire. Cette enquête a été l'occasion de tester, auprès des 112 managers, l'intérêt qu'ils portent pour des dimensions non financières du pilotage organisationnel, ainsi que pour l'utilisation des tableaux de bord stratégiques.

3.1. Organisation de l'enquête

Le questionnaire a été adressé à 1000 managers (responsables financiers, directeurs généraux, directeurs des ressources humaines, …) appartenant aux 1000 entreprises implantées en France classées par le magazine l'Expansion[1]. Nous avons recueilli 113 réponses. Dans une première partie, nous avions interrogé les managers de notre échantillon sur l'importance qu'ils accordaient à 24 critères génériques de pilotage stratégique et opérationnel et sur leur mesure par les outils de contrôle dont ils disposent dans leur entreprise (voir tableau 4).

[1] Nous avions utilisé le classement de l'année 1999.

Tableau 4 -

Variables retenues pour le questionnaire

(voir Annexe document 2, p. 12)

Balanced Scorecard	Navigateur
Dimension clients et parties prenantes 1- satisfaction des clients 2- parts de marché 3- acquisition de nouveaux clients 4- qualité produits et services	**Dimension clients et parties prenantes** 13- image de marque 14- investissements commerciaux 15- valeur future pour les partenaires
Dimension financière 5- chiffre d'affaires 6- gestion des coûts 7- valeur actionnariale	**Dimension financière** 16- valeur dégagée pour les partenaires
Dimension humaine 8- productivité individuelle 9- satisfaction des employés	**Dimension humaine** 17- influence des compétences sur la performance (valeur des compétences) 18- savoirs et savoir-faire 19- formations stratégiques 20- comportement des employés 21- capacités d'innovation
Dimension interne 10- efficacité des processus (production, innovation...) 11- Efficacité des infrastructures 12- investissements en R et D	**Dimension interne** 22- adaptabilité des processus 23- adaptabilité des infrastructures 24- maîtrise des flux d'information

L'enquête, dans sa première partie, se présentait de telle sorte que nous puissions comparer les attentes des managers interrogés à ce que leurs outils de gestion leur offrent. Cette approche nous a permis, grâce à la seconde partie, de proposer des types d'instruments qui répondent aux attentes exprimées dans la première partie. L'enquête combinait ainsi deux dimensions : une dimension descriptive et une dimension explicative et prescriptive sous la forme d'une approche typologique. La seconde partie repose sur une démarche contingente. Il s'agissait de déterminer des critères qui permettent d'expliquer que tel type d'entreprise est associé à tel type de tableau de bord stratégique. A cette fin, nous avons des variables indépendantes (stratégie, degré de complexité des processus organisationnels, niveau d'incertitude de l'environnement, …), en privilégiant une approche multicritères.

3.2. Hypothèses principales et méthodologie

Nous poursuivions un triple objectif à travers cette enquête :

- vérifier si les instruments du contrôle de gestion des grandes entreprises situées en France

permettent d'appréhender les relations entre la mesure des performances et le pilotage stratégique ;
- observer si les managers français considèrent cette question de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion comme fondamentale pour le pilotage d'une organisation ;
- et mesurer l'intérêt des mêmes managers pour les tableaux de bord stratégiques comme mode de résolution de cette question.

A partir d'une étude de la littérature, nous avons construit une typologie a priori présentée dans le tableau 5 qui suit. Les quatre types de tableaux de bord stratégiques proposés[2] ont été discriminés, en se fondant sur les théories de la contingence (Hartmann, 2000), sur la base des six variables suivantes :

- Le degré de complexité des processus technologiques et informationnels (processus simples à complexes selon une échelle de Likert à cinq niveaux dans le questionnaire),
- Le degré de décentralisation de l'organisation et son caractère bureaucratique ou organique (échelle de même nature),
- Le profil des concepteurs des outils de contrôle de gestion (directions générales ou fonctionnelles ou groupes de projets),
- Le degré d'incertitude de l'environnement,
- Le domaine d'activité principal de l'entreprise,
- Les caractéristiques de la stratégie de l'entreprise : choix entre des stratégies proactives (valorisation des compétences humaines, des compétences technologiques ou optimisation des processus) ou des stratégies réactives (adaptation à l'environnement concurrentiel, recherche de la satisfaction des actionnaires ou des partenaires).

[2] Par rapport au tableau 3, nous avons jugé plus pertinent de ne pas retenir dans notre typologie les tableaux de bord stratégiques internes et les tableaux de bord stratégiques mixtes.

Tableau 5 -

Typologie a priori des tableaux de bord stratégiques

(voir annexe document 2 p. 11)

Types	Stratégique 1 BSC	Stratégique 2 TBS Externes	Stratégique 3 TBCI centrés sur le capital humain	Stratégique 4 TBCI centrés sur le capital structurel
Profil de la chaîne de valeur et indicateurs types	Classique, dimensions financières & clients privilégiées	Classique & construite à partir des groupes influents	Chaîne de valeur intangible, centrée sur le capital humain	Intangible, centrée sur le capital structurel
Hypothèses concernant les variables retenues	Influence des développements sur le management par la valeur et des modèles anglo-saxons ; processus hiérarchiques privilégiés	Entreprises stratégiquement dépendantes de l'environnement externe ; processus hiérarchiques privilégiés	Entreprises où les compétences des salariés sont stratégiquement déterminantes ; processus interactifs privilégiés	Entreprises où l'efficience des processus technologiques est stratégiquement déterminante ; processus interactifs privilégiés.
Exemples tirés de la littérature	Metro Bank, Rockwater, National Insurance, Kenyon Stores, Pioneer Petroleum, NRO	TBS concurrentiels Banque de Montréal (Atkinson, 1998), TBS environnementaux (Epstein et Roy, 1997)	Telia, PLS Consult, Ramboll, Skandia	Consultus, Systematic Carl Bro

Statistiquement, nous avons procédé à une analyse factorielle en composantes principales combinée à une classification hiérarchique ascendante sur les variables (méthode de Ward) afin de caractériser des types de tableaux de bord stratégiques adaptés aux attentes exprimées par les managers interrogés. Pour compléter, nous avons procédé à des tests du Chi deux de Pearson afin de déterminer si certaines variables de contingence (variables indépendantes) différent significativement d'une classe à l'autre.

3.3. Résultats

Les résultats (voir tableau 6 page 13 annexe document 2) du questionnaire montrent que les managers portent de l'intérêt à la problématique de l'articulation du management stratégique et du contrôle de gestion, sollicitant à cette fin des instruments qui permettent d'associer aux critères de performance traditionnels, des critères stratégiques et non financiers. Il apparaît cependant que l'impact de modes de management plus participatifs est encore limité. Malgré le fait que les tableaux de bord stratégiques avaient encore un attrait limité en France, nous avions proposé une typologie de ceux-ci, établie sur la base des réponses fournies par les managers interrogés relativement aux critères de mesure qu'ils privilégient.

Plus précisément, les premiers résultats montraient que seule la dimension financière est jugée bien appréhendée par les outils du contrôle de gestion. Les managers interrogés ne semblaient pas satisfaits de la façon dont leurs instruments mesurent les autres dimensions. Or ceux-ci jugeaient importantes les dimensions non financières du pilotage organisationnel. Nous tirions aussi le constat d'une difficulté pour les managers à associer les mesures à court terme aux mesures à long terme ou dit autrement, une difficulté à combiner des mesures historiques à des mesures prospectives.

Techniquement, l'analyse factorielle en composantes principales (confirmée par une classification hiérarchique ascendante sur les variables selon la méthode de Ward) montre que les vingt quatre variables dépendantes sont spécifiques et que la distinction entre indicateurs historiques et indicateurs prospectifs est pertinente. Nous montrons en outre que les indices de la dimension humaine sont globalement les plus corrélés, à l'exception de l'indice de productivité individuelle, ce qui révèle la difficulté pour les managers à concevoir des mesures pour des critères qualitatifs. Elle suggère aussi l'existence d'un lien entre les indices de la dimension humaine et ceux des dimensions clients et parties prenantes.

Les six catégories d'entreprises qui se dégagent des classifications ascendantes hiérarchiques et non hiérarchiques (voir tableau 7 p. 15-16, annexe document 2 pour les résultats des tests) sur les observations se composent de cinq classes d'entreprises susceptibles d'être intéressées par les tableaux de bord stratégiques et d'une classe d'entreprises non intéressées par ce type d'instruments. Ces résultats diffèrent quelque peu de notre typologie à priori pour se rapprocher des catégories présentées dans le tableau 3.

Le tableau 6 synthétise la typologie issue des résultats du questionnaire.

Tableau 6 –

Typologie des tableaux de bord stratégiques issue de l'enquête

(Annexe document 2 p. 19)

Types	Taille	Critères privilégiés	Caractéristiques des entreprises	Exemples issus de l'enquête qualitative
Tableaux de Bord Stratégiques Mixtes 3 profils possibles	24 entreprises	Critères combinés relatifs à l'environnement concurrentiel et aux processus internes	Processus complexes & conception par les directions générales et financières	Version concurrentielle : Sommer Allibert, SCI habitat, Marmara, Giraud
Tableaux de Bord Stratégiques Intégrés	17 entreprises	Les 24 critères proposés sont jugés importants	Processus technologiques très complexes, traditionnelle et nouvelle économie	Modèle théorique complet (idéal type, pas d'exemples d'entreprises l'ayant adopté)
Balanced Scorecard	34 entreprises	Dimension financière, puis clients	Stratégie de maximisation de la valeur actionnariale, nouvelle éco. & indus. trad.	NCR Europe et France (en place), Valéo
Rejet des tableaux de bord stratégiques	13 entreprises	Critères financiers uniquement	Processus simples, banques, assurances, biens de consommation courants	
Tableaux de Bord Stratégiques du Capital Structurel	14 entreprises	Critères qualitatifs concernant l'organisation (processus, technologie..)	Groupes de projet, valorisation des compétences technologiques	Valéo
Tableaux de Bord Stratégiques du Capital Humain	7 entreprises	Critères qualitatifs concernant le capital humain	Nouvelle économie, groupes de projet, valorisation des compétences humaines	GrandVision (en place), La Poste (en cours)

Les six catégories mises en évidence dans ce tableau sont les suivantes :

- Les tableaux de bord stratégiques mixtes qui combinent des dimensions externes et internes du pilotage en mettant l'accent soit sur une approche concurrentielle, soit sur une approche partenariale

ou soit sur une approche environnementale.
- Les tableaux de bord stratégiques intégrés pour lesquels tous les critères proposés sont jugés importants par les répondants. Sans doute cette catégorie révèle t-elle un biais de surestimation des critères de pilotage sélectionnés.
- Les tableaux de bord stratégiques qui se rapprochent du modèle du Balanced Scorecard.
- Les répondants qui rejettent le dispositif « tableaux de bord stratégiques ».
- Les tableaux de bord stratégiques du capital structurel qui privilégient les indicateurs valorisant les ressources organisationnelles et technologiques.
- Et les tableaux de bord stratégiques du capital humain qui s'appuient principalement sur des critères qui permettent de piloter les ressources humaines.

Concernant les variables de contingence, les tests du Chi deux de Pearson effectués (voir tableau 8 p. 17, annexe document 2) nous montrent que :
- la complexité des processus et la stratégie de maximisation de la valeur actionnariale sont les variables de contingence les plus significatives,
- et que le domaine d'activité, les concepteurs des instruments, la stratégie de valorisation des compétences humaines et la stratégie de valorisation des compétences technologiques sont des variables de contingence significatives.
Les autres variables de contingence ne discriminent pas de façon significative les six catégories d'entreprises proposées.

Les autres thèmes traités dans la thèse ne sont pas repris dans ce mémoire. Une vingtaine d'entretiens ont permis notamment de consolider les résultats de l'enquête par questionnaire et d'aborder des questions plus qualitatives relatives en particulier aux dynamiques organisationnelles.

A l'issu de la thèse, nous avons développé notre recherche suivant deux axes :
- 1er axe : approfondissement de la recherche sur les tableaux de bord stratégiques avec une étude centrée sur les indicateurs non financiers et achèvement d'une étude de cas sur la mise en place d'un tableau de bord stratégique à la Maif,
- 2ème axe : déplacement du terrain d'étude du contrôle de gestion stratégique à d'autres outils en nous centrant sur le thème des évolutions des pratiques comptables de gestion.

Partie 2. Approfondissements théoriques, empiriques et exploratoires sur le contrôle de gestion stratégique : des travaux centrés sur les indicateurs non financiers et les tableaux de bord stratégiques

Dans le prolongement de notre thèse, nous avons approfondi le potentiel stratégique du contrôle de gestion en menant des études théoriques, empiriques et exploratoires centrées sur les indicateurs non financiers et les tableaux de bord stratégiques. En voici une chronologie résumée.

Travaux théoriques : approfondissement et élargissement de la réflexion sur le contrôle de gestion stratégique en liaison avec les théories de l'architecture organisationnelle (Poincelot et Wegmann, 2005 ; Wegmann, 2006 et 2008 d ; voir annexe document 3) ;

Travaux empiriques : quels sont les déterminants des managers à utiliser des critères non financiers ? Il s'agit de tester le potentiel stratégique des indicateurs non financiers et d'affiner les motifs d'usage en s'appuyant sur la théorie de l'architecture organisationnelle (Poincelot et Wegmann, 2008 ; voir annexe document 4) ;

Travaux exploratoires : la pratique observée au sein de la Maif comme illustration des développements théoriques et empiriques sur les tableaux de bord stratégiques (Wegmann, 2006, 2008 (a) et (b)).

1. Travaux théoriques : approfondissement et élargissement de la réflexion sur le contrôle de gestion stratégique

Une de nos préoccupations de recherche a été, à la suite de la thèse, d'approfondir notre réflexion théorique. Le cadre conceptuel du contrôle de gestion stratégique est certes intéressant pour nos travaux mais il demeure controversé et toujours en quête de légitimité (Tomkins et Carr, p. 165, 1996). Aussi, il nous a semblé utile d'inscrire ce cadre conceptuel dans le champ des théories de l'architecture organisationnelle (Jensen et Meckling, 1992).

1.1. La dimension stratégique du contrôle de gestion dans une perspective contractuelle

Nous avons étudié en quoi les fondements théoriques du contrôle de gestion puisent leur source dans des approches contractuelles (Poincelot et Wegmann, 2005). L'architecture organisationnelle d'une firme se définit comme l'ensemble « …des systèmes d'allocation des décisions, de mesure de la performance et d'évaluation » (Jensen et Meckling, 1992 ; Charreaux, 2002). Elle conditionne les modalités de gouvernance de la firme. Le contrôle de gestion est un des éléments de l'architecture organisationnelle et cette théorie permet de réfléchir à la place qu'il occupe, à son rôle et à la façon

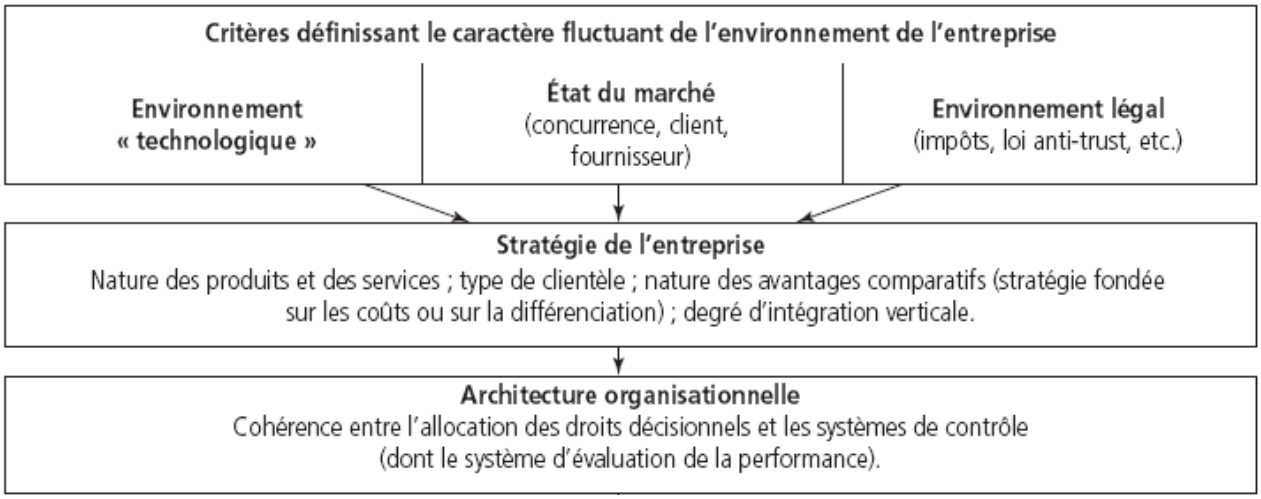
dont il interagit avec les autres éléments et avec notamment le management stratégique. Pour les théories contractuelles, la clé de la performance est liée à la structuration du système de contrôle et d'allocation des droits décisionnels et des ressources.

Dans une perspective contractuelle[3], les managers engagent leur responsabilité auprès de la direction générale sur la base de contrats (formels et informels). Le contrôle de gestion permet de contrôler le respect de ces engagements et constitue donc un outil de sanctions-récompenses (logique disciplinaire). Si l'on se réfère par exemple à la grille de lecture fournie par la théorie des coûts de transaction, le contrôle de gestion se substitue à la régulation spontanée du marché en facilitant une régulation structurée à l'intérieur des organisations. Johnson et Kaplan (1987), prenant appui sur les travaux de Williamson (1975) expliquent l'origine du contrôle de gestion en ayant recours à la théorie des coûts de transaction. Dans les grandes entreprises américaines du début du 20ème siècle (Dupont de Nemours, General Motors, …), intégrées verticalement et horizontalement, le contrôle de gestion se substitue au marché pour fournir des informations relatives aux transactions internes. Dans la perspective de la théorie de l'agence, le contrôle de gestion permet de réduire l'asymétrie d'information (anti-sélection, hasard moral), source d'opportunisme.
Dans une perspective contractuelle, le contrôle de gestion, en tant que composante de l'architecture organisationnelle, est en conséquence appréhendé comme un outil de déclinaison de la stratégie, elle-même conditionnée par les conditions de l'environnement (Poincelot et Wegmann, 2005), comme l'indique le schéma suivant.

Schéma 4 –

Le contrôle de gestion, outil de déclinaison de la stratégie dans une perspective contractuelle

(d'après Brickley et al., p. 179, 1997)



[3] Précisons que les théories des coûts de transaction et de l'agence s'inscrivent dans cette perspective.

Dans le même esprit, Johnson et Kaplan (Chapitre 11, 1987) estiment que les critères non financiers peuvent faciliter la déclinaison de la stratégie d'une organisation et la validation de ses choix stratégiques, c'est-à-dire garantir la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels. Le contrôle de gestion dans cette perspective est aussi à rapprocher de la version « diagnostique » du contrôle de gestion telle que développée par Simons (1995).

1.2 La dimension stratégique du contrôle de gestion dans une perspective cognitive

Mais pour appréhender les pratiques de contrôle de gestion dans toute leur diversité, il est pertinent de s'appuyer sur des logiques cognitives. Comme le rappelle Charreaux (2002), les « théories cognitives de la firme » (fondées sur les connaissances) regroupent le courant comportemental (Simon, 1947 ; Cyert et March, 1963), la théorie évolutionniste (Nelson et Winter, 1982), la théorie de l'apprentissage organisationnel et la théorie de la stratégie fondée sur les ressources et compétences (Resource-based View, Penrose, 1959). Pour les théories cognitives, la performance est liée au fait pour une organisation de savoir développer un stock de connaissances susceptible de créer de la valeur. Dans la théorie de l'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 1978), une firme crée de la valeur si elle a les capacités de générer des apprentissages. Les théories cognitives placent l'acteur au centre des dispositifs de contrôle de gestion et accordent un rôle accru à la dimension informelle. Dans une perspective cognitive le contrôle de gestion a pour fonction d'aider à l'accroissement des niveaux de connaissances (individuels et organisationnels) et de garantir la pérennité de l'organisation. Il doit favoriser la coordination des routines, la stabilisation des comportements et susciter l'autocontrôle et les apprentissages. Dans l'optique de la Resource-based View, le contrôle de gestion a pour objectif de faciliter l'identification et le pilotage des compétences-clés et de favoriser leur déploiement. Les indicateurs non financiers par exemple ont pour fonction de faciliter la détection et le développement des compétences cardinales ainsi que l'inscription organisationnelle de ces compétences (thème au cœur des travaux d'Hamel et Prahalad, 1990). La Resource-based View recentre la réflexion stratégique sur les compétences humaines et organisationnelles, ce que les chercheurs scandinaves traduisent par Capital Intellectuel (Edvinsson et Malone, 2000).

Simons (p. 124, 1995), développe ainsi le concept de « contrôle interactif » qui est une façon d'appréhender les liens entre stratégie et contrôle de gestion. En fonction des contextes stratégiques et des incertitudes qui pèsent sur ces contextes, Simons expliquent que les dirigeants s'appuient sur certains outils de contrôle de gestion. Ceux-ci deviennent alors des outils de contrôle interactif car les dirigeants les utilisent pour articuler le stratégique à l'opérationnel. Berland et al. (2005)

approfondissent notamment la nature des systèmes de contrôle de gestion susceptibles d'intégrer une dimension interactive. Ils indiquent qu'un système interactif est plutôt de nature ad hoc et s'appuie sur des informations subjectives (p. 5, 2005) ou du moins plus opérationnelles. Des outils tels que l'ABC ou les indicateurs non financiers (regroupés au sein de dispositifs comme le Balanced Scorecard) sont classés par Berland et al. comme instruments de contrôle de gestion stratégique à dimension potentiellement interactive (logique cognitive).

Nous avons ensuite complété nos travaux théoriques par une étude empirique en nous centrant sur l'usage des indicateurs non financiers.

2. Travaux empiriques

Nous avons testé la grille de lecture théorique du contrôle de gestion distinguant les perspectives contractuelle et cognitive à une pratique en entreprise : l'usage des indicateurs non financiers (Poincelot et Wegmann, 2008). Notre problématique générale consiste à se demander si les indicateurs non financiers constituent un outil de pilotage et de création de valeur jugé pertinent. Pour ce faire, nous explorons par questionnaire les déterminants des managers à utiliser des critères non financiers. Il s'agit de tester le potentiel stratégique des indicateurs financiers et d'affiner les motifs d'usage en s'appuyant sur la théorie de l'architecture organisationnelle. La première partie de la recherche consiste donc à tester le pouvoir explicatif de la théorie de l'architecture organisationnelle en distinguant les logiques contractuelle et cognitive.

Considérant qu'il ne se dégage pas de définition synthétique de référence de la notion d'indicateurs non financiers, nous avons décidé dans cette recherche de les définir par opposition aux indicateurs financiers. Contrairement à ceux-ci, les indicateurs non financiers ne sont pas « agrégeables ». Ils ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise.

2.1. La démarche d'enquête

Nous avons ainsi élaboré une liste d'items renvoyant pour certains plutôt à la perspective contractuelle et pour d'autres plutôt à la perspective cognitive. Notre objectif est de tester l'hypothèse selon laquelle les objectifs d'utilisation des indicateurs non financiers sont différents selon qu'on privilégie la perspective contractuelle ou la perspective cognitive. Les indicateurs non financiers sont de nature contractuelle lorsqu'ils jouent les rôles de mécanisme incitatif (Ittner et Larcker, 2002) (motif g), de contrôle dans le sens de vérification (motifs e et n) (Ittner et Larcker, 1997), de mesure de la performance réalisée (Perera et al., 1997) et d'alignement stratégique (motifs a, i et p) (Ittner et Larcker, 1997).

Ils sont de nature cognitive lorsqu'ils renvoient à des usages susceptibles d'améliorer les connaissances et l'apprentissage organisationnel (motifs b, d et m), d'accroître les compétences humaines et d'anticiper les évolutions (motifs f et q) et d'orienter de façon positive les comportements et les modalités de mise en relation (motifs h, j, l et o)[4]. Les indicateurs non financiers peuvent mener ces missions grâce au déploiement d'indicateurs avancés ou signaux. A la différence des théories contractuelles, on trouve peu de travaux conduisant à des réflexions théoriques sur l'usage des indicateurs non financiers dans une optique cognitive. Vaivio (1999) constitue une exception puisqu'il a analysé l'émergence d'indicateurs non financiers en s'appuyant sur la théorie de l'apprentissage organisationnel.

Observons que la distinction motifs contractuels / motifs cognitifs renferme une dose de subjectivité et que pour certains d'entre eux, plusieurs interprétations sont possibles. Un motif plutôt cognitif pour l'enquêteur (b par exemple, « accompagner la modernisation de nos systèmes d'information ») peut cacher un motif contractuel chez l'enquêté (« bâtir un système d'information plus performant dans le contrôle des salariés »). Le choix s'est fait suite à une étude comparée de la littérature sur le Balanced Scorecard (qui s'inscrit plutôt dans une logique contractuelle) avec la littérature sur les tableaux de bord « scandinaves » (qui s'inscrit plutôt dans une perspective cognitive) (Wegmann, 2008, c). Les motifs ainsi proposés dans le tableau suivant sont assimilés aux objectifs stratégiques qui structurent les tableaux de bord stratégiques.

Tableau 7 – Liste de motifs d'utilisation des indicateurs non financiers

(adapté de Poincelot et Wegmann, 2008)

Motifs d'utilisation des indicateurs	**Perspective théorique sous-jacente**
a) de concentrer nos efforts vers les priorités stratégiques définies par la direction générale	Contractuelle
b) d'accompagner la modernisation de nos systèmes d'informations	Cognitive
c) de mesurer si certains objectifs stratégiques ont été atteints	Contractuelle
d) de manager une organisation souple où la circulation de l'information est bonne et rapide	Cognitive
e) d'évaluer la performance des subordonnés	Contractuelle
f) d'apprécier les capacités d'innovation et les compétences des salariés	Cognitive
g) de relier l'effort des salariés à la mise en place de mécanismes incitatifs	Contractuelle

[4] Nonaka et Takeuchi (courant de l'apprentissage organisationnel, 1997) expliquent en ce sens que la création de connaissances renferme une dimension comportementale.

h) d'orienter notre management vers la création de solides liens de confiance (clients, fournisseurs...)	Cognitive
i) d'assurer une bonne remontée des informations (des opérationnels à mon niveau puis aux niveaux supérieurs)	Contractuelle
j) d'améliorer le climat social en améliorant la communication interne	Cognitive
k) d'améliorer la communication « externe » (actionnaires, clients, prospects…)	Contractuelle
l) de faciliter la création d'un esprit d'équipe au sein des groupes de travail	Cognitive
m) d'estimer si nos processus de production se modernisent	Cognitive
n) de justifier une sanction	Contractuelle
o) d'accroître le niveau d'implication des salariés en favorisant notamment les prises d'initiative individuelles et les démarches d'autocontrôle	Cognitive
p) d'apprécier si nos actions managériales vont dans le sens souhaité par nos actionnaires et/ou nos clients	Contractuelle
q) de devancer les évolutions de notre environnement et notamment les attentes des clients	Cognitive
r) de permettre une analyse pertinente de l'environnement concurrentiel	Contractuelle
s) de mesurer l'efficacité de nos structures productives et organisationnelles	Contractuelle
t) de véhiculer à l'extérieur une image positive de notre entreprise	Cognitive

Les tests ont été effectués sur 96 entreprises appartenant à différents secteurs industriels (métallurgie, machines-outils, automobile, alimentaire, ….) Nous avons conçu un échantillon homogène en interrogeant des managers ayant des niveaux de responsabilités comparables : directeurs généraux pour les PME, directeurs de divisions/branches pour des entreprises de taille intermédiaire, responsables qualité/achats et directeurs d'unités de production et d'établissements pour les plus importantes.

Intéressons-nous à la première hypothèse de notre enquête que nous formulions ainsi :

Hypothèse 1 : Les objectifs d'utilisation des indicateurs non financiers sont différents selon la logique contractuelle ou cognitive.

Pour tester cette hypothèse, nous avons réalisé une analyse factorielle afin d'étudier si nous distinguons bien deux groupes d'items renvoyant à ces deux objectifs sur des axes différents, ainsi que les items les plus significatifs pour chaque groupe.

2.2. Les résultats principaux

En effectuant une rotation varimax, seuls quatre items respectivement appartenant à la logique cognitive (1er axe) et à la logique contractuelle (2ème axe) ont une corrélation avec les axes

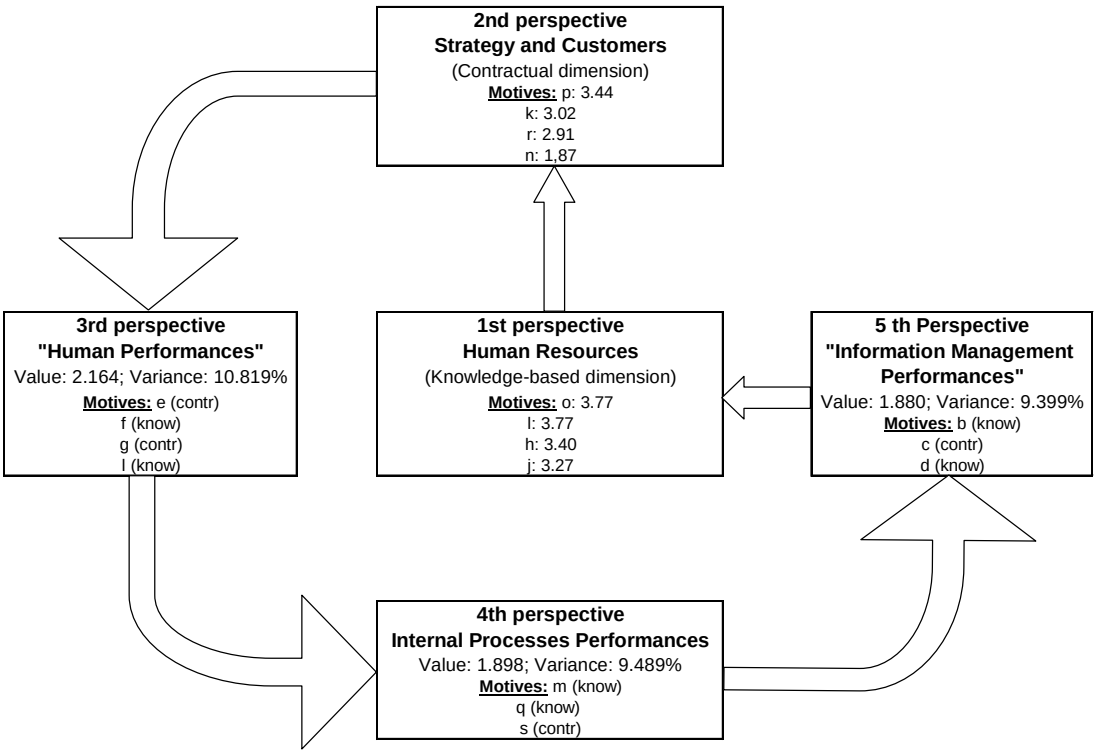
supérieure à 0,5. Aussi, l'analyse factorielle ne confirme que partiellement notre hypothèse (environ 25 % de l'explication[5]), ce qui justifie la recherche d'autres variables explicatives. Les autres axes de l'analyse factorielle mélangent des variables contractuelles et cognitives.

Pour compléter notre étude, il est donc nécessaire de sortir de notre hypothèse initiale en considérant qu'un découpage « contractuel/cognitif » est trop simpliste pour comprendre l'usage des indicateurs non financiers. Sans tenir compte de ce découpage, on observe alors que plus de 64 % de la variance est expliquée (Poincelot et Wegmann, tableau 3 p. 76, 2008) et que 19 motifs sont corrélés aux axes. Ceux-ci se répartissent alors sur six axes d'une façon plus complexe que la dichotomie « contractuel/cognitif » posée en hypothèse.

En s'appuyant sur nos travaux relatifs aux tableaux de bord stratégiques et en approfondissant la logique des perspectives stratégiques (Poincelot et Wegmann, p. 28, 2006) nous pouvons dessiner le contour d'un modèle de tableau de bord stratégique comme présenté sur le schéma suivant.

Schéma 5 – Modèle de tableau de bord stratégique

(Poincelot et Wegmann, p. 28, 2006)



Ce modèle met en évidence cinq perspectives : ressources humaines, stratégie et clients, performances humaines, performances processus internes et performances management de

[5] 4 items cognitifs (h, j, l et o) et 4 items contractuels (K, n, p et r) appartiennent respectivement aux deux premiers axes

l'information. On ne peut guère pousser plus en avant le raisonnement quant au sens à donner aux regroupements ainsi constatés, si ce n'est que les managers semblent déployer des indicateurs non financiers dans une logique de pilotage stratégique. Cela se traduit par des axes stratégiques qui expriment une politique d'entreprise donnée et qui justifient les motifs attribués à l'utilisation d'indicateurs non financiers. Les tests montrent aussi que la cohérence serait un peu plus grande entre les motifs cognitifs choisis qu'entre les motifs contractuels. Peut être est-ce dû au fait que la logique disciplinaire s'accompagne paradoxalement[6] parfois d'injonctions contradictoires (les objectifs « évaluer la performance des subordonnés » et « justifier une sanctions » peuvent rentrer en contradiction avec par exemple l'objectif « assurer une bonne remontée des informations »).

Une piste de recherche pour expliquer la difficulté à décrypter les motifs d'utilisation des indicateurs non financiers consisterait à étudier les points de convergence entre les théories contractuelles et cognitives (Charreaux, p. 14-18, 2004). Ainsi, l'usage d'indicateurs non financiers peut s'appuyer à la fois sur des motifs contractuels et cognitifs imbriqués, sans qu'il soit possible, sans une enquête plus terrain, de les démêler. Charreaux exprime cette idée lorsqu'il écrit que « … le partage de schémas cognitifs communs peut contribuer à réduire les conflits d'intérêts » ou « …la protection du savoir-faire et de l'appropriation des rentes peut expliquer les politiques d'acquisition… » (p. 14, 2004). Des grilles de lecture comme par exemple la théorie de la structuration pourraient permettre de conduire une réflexion sur cette imbrication entre motifs contractuels et cognitifs.

2.3. Les autres résultats

Dans notre enquête, nous avons aussi exploré (p. 65 s.) les déterminants des choix des indicateurs non financiers en posant l'hypothèse selon laquelle les caractéristiques des entreprises permettent d'expliquer ces choix.

Hypothèse 2 : Il existe une différence au niveau des caractéristiques de la firme et/ou des unités dirigées selon les logiques contractuelle et cognitive.

Pour tester cette hypothèse, nous avons soumis des questions permettant de caractériser le positionnement stratégique du répondant, les type de structure de l'entreprise, la latitude décisionnelle du manager, le degré de décentralisation, les systèmes incitatifs, etc. Si l'on s'appuie sur Dubé et Gosselin (2002) par exemple, alors on peut estimer que les firmes prospectrices seraient plus aptes à faire face à l'incertitude de l'environnement, auraient plutôt des structures organiques et utiliseraient plutôt des indicateurs de type cognitif pour valoriser l'apprentissage organisationnel et le travail en équipe. Il en irait différemment des firmes défenderesses. Dans un autre registre,

---

de l'analyse factorielle.

nous considérons que les managers des firmes qui privilégient des indicateurs non financiers dans une perspective cognitive préfèreraient des modes de rémunération au mérite collectifs.
Globalement, les résultats issus de l'analyse factorielle et des tests de comparaison de fréquence sont peu concluants car les déterminants sont complexes à décrypter. Nous montrons par exemple qu'une volonté de décentraliser peut aussi bien s'accompagner d'un usage privilégié d'indicateurs à dominante contractuelle que d'indicateurs à dominante cognitive. La différence se fera au niveau des comportements qui accompagnent ce processus de décentralisation. Nous concluons que sur cette question des déterminants du choix des indicateurs non financiers il faut privilégier des études qualitatives pour cerner les motivations profondes des managers.

Nous avons aussi testée (étude non publiée) s'il existe des liens de corrélations entre l'usage des indicateurs non financiers selon les logiques contractuelle et cognitive et le type de performance de l'entreprise perçue par le manager. Il s'agit de montrer si par exemple l'usage d'indicateurs non financiers plutôt dans une perspective cognitive s'accompagne d'une perception plutôt à long terme de la performance et orientée parties prenantes. Les tests ne sont pas concluants. Il semble difficile de déterminer des liens directs entre dispositifs de pilotage et façon d'appréhender la performance par le manager.

3. Travaux exploratoires

Toujours sur le thème des indicateurs non financiers et des tableaux de bord stratégiques, nous avons mené une étude exploratoire au sein de la Maif. Cette étude de cas a consisté à suivre l'élaboration d'un tableau de bord stratégique au sein de cette société (Wegmann, 2006, 2008 (a) et (b)). De 2001 à 2005, nous nous sommes rendus à plusieurs reprises au sein de la Maif, nous avons interviewé différentes parties prenantes au projet et participé à des réunions. Après une présentation du cas, nous proposerons une interprétation en nous fondant notamment sur les grilles d'analyse contractuelle et cognitive ainsi que sur le modèle de Simons (1995).

3.1. Présentation de l'étude de cas

La structure de la Maif comprend un conseil d'administration composé de 21 élus choisis parmi les sociétaires et de 3 élus choisis parmi les salariés et un comité de direction regroupant des managers « professionnels » et des membres du conseil d'administration. Le manager en charge de la stratégie est à l'origine du projet de déploiement d'un tableau de bord stratégique. Ce manager a constaté un défaut d'articulation entre la vision stratégique moyen terme à 2005, initiée par la direction

[6] Paradoxalement car dans une perspective contractuelle, un des objectifs du contrôle de gestion est d'atténuer les conflits.

générale, et la formulation des objectifs annuels. Les projets annuels sont définis au niveau des responsables des différentes entités. Or, pour ces responsables, la vision stratégique à 2005 est trop vague pour qu'ils puissent construire leurs projets annuels à partir de celle-ci.

La direction générale, en concertation avec le responsable de la stratégie, décide de lancer le projet sous une forme participative. Après avoir définis les objectifs stratégiques de l'entreprise, la définition des indicateurs est déléguée à des groupes projets.

Les différents acteurs du projet s'organisent de la façon suivante :

- une équipe de soutien à la démarche d'implantation composée de six personnes réunissant des membres des départements stratégie et contrôle de gestion. Cette équipe a pour mission d'aider les groupes de travail qui élaborent les indicateurs.
- quatre groupes de travail réunissant de six à huit personnes sont chargés de bâtir des indicateurs relatifs à la perspective stratégique qu'ils ont chacun en charge.

Le schéma 6 et le tableau 8 illustrent le modèle général du tableau de bord stratégique de la Maif et les choix d'indicateurs effectués par les groupes de travail. Chaque indicateur est associé à un objectif stratégique. Le nombre d'indicateurs proposés est réduit de telle sorte qu'il demeure 18 indicateurs dits « permanents » et 28 indicateurs dits « évolutifs ». Les premiers sont compréhensibles en lecture directe et intégrés à l'outil informatique (progiciel intégré de type ERP). Certains sont de périodicité mensuelle, d'autres de périodicité trimestrielle ou annuelle. Les seconds sont élaborés annuellement lors d'une séance de réflexion entre le comité de direction et l'équipe de soutien. Ils sont de nature plus qualitative et ils nécessitent des études spécifiques comme par exemple des enquêtes d'opinion.

Schéma 6 –

Le modèle générique du tableau de bord stratégique

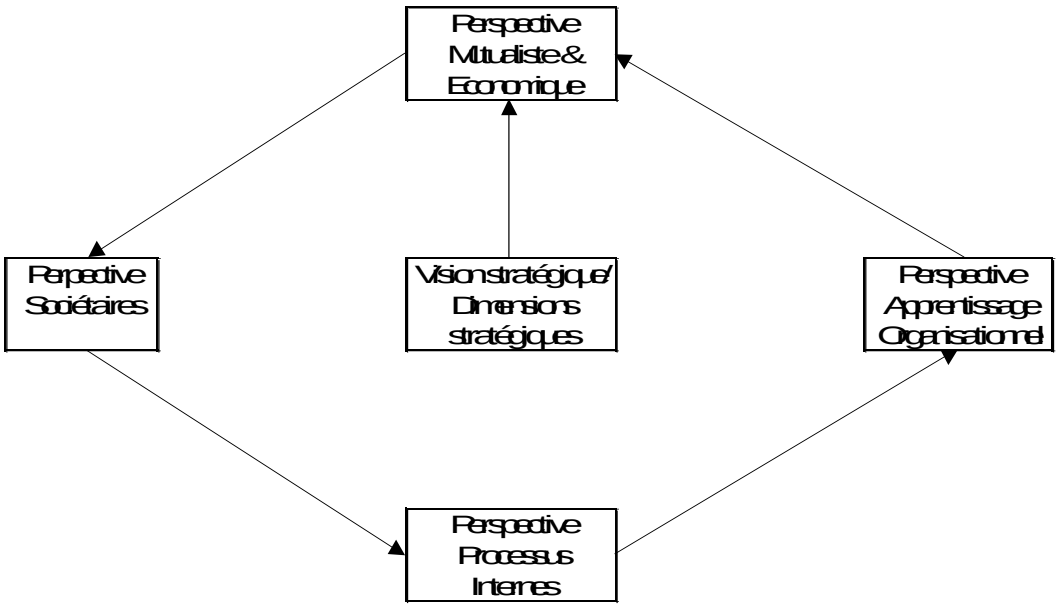


Tableau 8 –

Liste d'indicateurs établis par les groupes de travail (extrait)

1- Nombre d'heures de formation (IP : indicateur permanent).
2- Taux de rentabilité des capitaux investis (IP).
3- Niveau des dépenses administratives par rapport au revenu courant de la MAIF (IP).
4- Niveau et structure des effectifs (IP).
5- Indice de satisfaction des managers / outils de gestion (IE : indicateur évolutif).
6- Taux du turnover (IP).
7- Indice de satisfaction des sociétaires (IE).
8- Temps moyen de traitement d'un dossier type (IP).
9- Taux de retour sur capital employé (IP).
10- Montants investis dans des études techniques, recherches, enquêtes, … (IP).
11- Part du CA attribuable aux nouveaux produits et services (IP).
12- Proportion de salariés (par groupe d'employés) impliqués dans un groupe de projet (IE).
13- Rapport (dépenses allouées aux investissements dans les nouvelles technologies de l'information et de la communication) / (dépenses administratives) (IP).
14- Position concurrentielle de la MAIF en terme de parts de marchés sur ses différents domaines d'activité par rapport à ses principaux concurrents (IP).
15- Montant global des dépenses allouées à des activités d'utilité publique (IP).

16- Rentabilité des excédents de trésorerie réinvestis sur les marchés financiers (IP).
17- Durée moyenne d'attente d'un sociétaire au téléphone (IP).
18- Rapport (coût des erreurs administratives) / (revenu courant) (IP).
19- Ratios de marge assurance (par type d'activités) : rapport entre le coût d'un sinistre et les cotisations afférentes (IP).
20- Indice de satisfaction des salariés (IE).
21- Analyse comparative de la marge moyenne dégagée par type de sociétaire par rapport aux principaux concurrents (IP).
22- Indice de performance sociétale (IE).
23- Indice mesurant la diffusion de l'esprit mutualiste chez nos sociétaires (IE).
24- Délai moyen de mise sur le marché des nouveaux produits et services (IE).
25- Taux d'absentéisme (IP).
26- Budget de communication, global et par thème (IP).
27- Suivi des Soldes Intermédiaires de Gestion pertinents (IP).
28- Investissements finançant des projets d'amélioration de la prévention des risques encourus par les jeunes et les personnes dépendantes. (IE)
29- Nombre de partenariats conclus durant l'exercice (IE).

Faisons observer que dans les premiers temps d'utilisation de l'outil, les managers du comité de direction avaient des difficultés à s'appuyer sur les indicateurs du tableau de bord stratégique et à construire des plans d'actions sur cette base. La multiplicité d'informations et de signaux parfois contradictoires, véhiculée par les indicateurs, les déroutait. Cela renvoie à une des faiblesses du Balanced Scorecard selon Jensen (2001), à savoir l'absence d'une mesure synthétique de performance.

3.2. Analyse du déploiement du tableau de bord stratégique de la Maif

3.2.1. Une volonté d'élaborer l'outil dans le cadre d'un processus interactif…

Nous montrons que l'outil a été construit au départ avec la volonté de l'inscrire dans une perspective cognitive (p. 160, 2006) en privilégiant la participation des salariés de façon à générer des apprentissages. Même si les dirigeants ont au préalable figé la structure générale du dispositif (perspectives et objectifs stratégiques), des groupes de travail ont rapidement été mis sur pied à raison d'un par perspective de telle sorte que les salariés puissent définir eux-mêmes les indicateurs pertinents à retenir. Le contrôleur de gestion jouait plutôt un rôle de conseil et de soutien à l'action. Il pouvait exprimer des doutes sur la pertinence d'un indicateur, proposer d'autres modalités de mesure ou encore réorienter la réflexion.

Cette dynamique renvoi à des approches dites interactives des outils de gestion. Vaivio (p. 413, 1999) nous explique que les mesures non financières peuvent être appréhendées de deux manières dans l'organisation. Une première modalité consiste à emprunter l'approche formelle et révolutionnaire du changement organisationnel. Pratiquement, cela consiste à développer des mesures non financières en fixant du sommet hiérarchique de l'entreprise (démarche top-down) les objectifs stratégiques, et en essayant d'imposer de l'extérieur de nouvelles normes de pilotage de ces objectifs. Pour Vaivio, les développements sur le changement organisationnel montrent qu'il est parfois préférable de substituer à cette approche formelle et révolutionnaire, une approche informelle et incrémentale qui s'incarne dans une démarche d'élaboration interactive des systèmes de contrôle de gestion. Le contrôleur de gestion est dans ce cadre considéré comme un « facilitateur » et un acteur d'un processus d'apprentissage organisationnel (Bollecker, 2007) suscité par le déploiement d'un dispositif de pilotage.

3.2.2. Seconde phase d'élaboration : un processus qualifié de directif

Mais en fin de processus, nous observons une rupture et une réorientation sensible du projet. Au printemps 2003, l'instrument est en partie opérationnel et est exploité par le biais du réseau intranet de l'entreprise. Désormais, le tableau de bord stratégique est conçu comme un outil destiné à la direction générale et aux directeurs de départements. Les membres des départements stratégie et contrôle de gestion impliqués dans le projet sont responsables de la maintenance de l'outil. L'outil est alimenté en continu par un membre du département stratégie qui centralise toutes les informations (financières et comptables, marketing, ressources humaines, etc.) Dès que la donnée est disponible, elle est mise en ligne. L'outil fonctionne grâce à des processus d'actualisation et de re-prévision pilotés par les experts des services stratégie et contrôle de gestion. Ce type de dynamique renvoie à une approche normative du déploiement d'un outil de gestion (Vaivio, 1999). C'est dans cette logique que Kaplan et Norton (1996 et 2004) ont élaboré un guide de mise en place du Balanced Scorecard.

Le tableau de bord stratégique est donc au final appréhendé comme un outil de spécialistes, au service de la direction générale. A la différence d'expériences comme celle menée chez Skandia (Edvinsson et Malone, 2000), seules les directions peuvent utiliser l'instrument, les opérationnels ne pouvant pas avoir accès aux informations contenues dans l'outil. Ainsi, implicitement, l'outil s'inscrit dans une logique disciplinaire (contractuelle) et a pour objectif principal de favoriser l'allocation des ressources. Il se rapproche ainsi du modèle du Balanced Scorecard. Pour Kaplan et Norton, les perspectives et les objectifs stratégiques sont prédéterminés, comme c'est le cas pour la Maif où les dirigeants ont préalablement actés ces éléments. Dans le modèle du Balanced

Scorecard, les indicateurs ont pour objectifs de décliner la stratégie et de valider les hypothèses stratégiques formulées (Kaplan et Norton, p. 32, 2004). Cette démarche d'alignement stratégique s'établit au travers de ce que les auteurs intitulent des Cartes Stratégiques. Le Balanced Scorecard est avant tout un dispositif mis à la disposition de la direction générale. Ces caractéristiques se retrouvent dans l'outil déployé à la Maif. En s'appuyant sur le cadre d'analyse développé par Simons (1995), on peut dire que le tableau de bord stratégique de la Maif s'inscrit, à l'instar des nombreuses études de cas développées par Kaplan et Norton[7], dans une approche diagnostique du contrôle. Comme l'indiquent Naro et Travaillé (2009), pour constituer un outil de contrôle interactif, l'usage du tableau de bord stratégique doit permettre de dévoiler de nouvelles orientations stratégiques. La stratégie ne peut alors plus être pré-déterminée, elle doit s'inscrire dans un processus de construction collective, les réflexions sur l'élaboration des indicateurs et des objectifs stratégiques étant simultanées et s'alimentant l'une l'autre. Un tableau de bord stratégique peut aussi parallèlement servir d'outil de contrôle diagnostique.

Les travaux dont nous venons de proposer une synthèse s'inscrivent résolument dans une approche stratégique du contrôle de gestion. En dépit des limites constatées à nos études et malgré les hésitations des managers observées sur la façon de déployer un dispositif, nous avons montré que les indicateurs non financiers et les tableaux de bord stratégiques constituent une aide au pilotage de la stratégie.

3.3. Projet en cours : les indicateurs sociétaux

Parmi nos projets de recherche en cours, l'un d'eux consiste à étudier une catégorie particulière d'indicateurs, les indicateurs qui relèvent de la « responsabilité sociale de l'entreprise ». Une première démarche nous conduit à étudier les rapports RSE des entreprises françaises et les indicateurs présents dans ces rapports. Notre problématique est de se demander dans quelle mesure ces indicateurs peuvent s'inscrire dans une perspective de pilotage ou s'il s'agit uniquement d'outils de reddition et de communication. Une seconde démarche nous conduit à participer à un projet collectif financé par le syndicat CFE-CGC[8]. Il s'agit d'étudier la prise en compte de la diversité (culturelle, ethnique, sociale, …) dans le management des grandes entreprises françaises. Notre contribution consiste dans ce cadre à analyser dans un premier temps l'usage des indicateurs de diversité dans les rapports RSE de ces entreprises et à les interpréter. Puis dans un second temps, nous mènerons une étude exploratoire en interviewant trois catégories de parties prenantes

[7] Les derniers travaux de Kaplan et Norton (2006) s'inscrivent dans cette logique d'un alignement des indicateurs en référence à des objectifs stratégiques pré-définis.
[8] Marsal C., Mercier S., Ventolini S. et Wegmann G., « La diversité : simple discours ou vecteur de transformation des pratiques de gestion », en cours (remise des travaux prévue le 30 mars 2010).

(responsables syndicaux, ressources humaines et contrôle de gestion) au sein d'entreprises publiant des rapports RSE.

Partie 3. Les évolutions en contrôle de gestion comme expression d'une orientation stratégique de la discipline

Parallèlement, nous avons transposé nos préoccupations de recherche à d'autres champs du contrôle de gestion, à savoir la comptabilité de gestion et les gestions budgétaire et prévisionnelle.
Ces travaux poursuivent plusieurs objectifs :
- proposer un état des lieux des réflexions sur l'évolution des outils de contrôle de gestion et tester si la dimension stratégique est centrale dans ces réflexions (Wegmann, 2006 ; voir annexe document 5) ;
- développer un état de l'art de la modélisation à base d'activités et une réflexion conceptuelle en nous appuyant sur une revue de la littérature (Wegmann, 2007, a et b);
- et mener des études de cas (Wegmann (2009 a et c ; Wegmann et Nozile, 2009, voir annexe document 6).

1. Synthèse et réflexions sur l'évolution des outils de contrôle de gestion

Cette première partie est l'occasion de synthétiser nos réflexions sur l'évolution instrumentale du contrôle de gestion. Nous dressons dans un premier paragraphe un inventaire d'outils issus d'une étude de la littérature. Le second paragraphe propose un résumé des différents instruments abordés. Puis dans un troisième paragraphe, nous détaillons l'un d'entre eux, le Time-driven ABC.

1.1. Lecture des outils dans une optique de contrôle de gestion stratégique

Nous avons recensé les traits caractéristiques des évolutions en contrôle de gestion et proposé une lecture à dominante instrumentale de celles-ci en les regroupant par thèmes (Wegmann, 2006). Ce travail a été réalisé grâce à une revue de littérature académique et professionnelle. Le tableau suivant (p. 8, 2006 et document 5 en annexe) présente le plan de notre recherche sur la question et les dix outils principaux étudiés.

Tableau 9 –

Les outils étudiés

(adapté de Wegmann, p. 8, 2006, voir annexe document 5 p. 8)

Chapitres	Outils	Objectifs principaux
	1- Analyse à base d'activités des clients profitables (section 2)	Améliorer l'appréhension de l'environnement marketing-commercial de l'entreprise

1	2- Les Coûts cibles à base d'activités (section 3)	Fiabiliser les calculs de coûts et étendre le périmètre des coûts sur plusieurs exercices
	3- La Comptabilité de gestion à base de consommations de ressources (section 4)	Approfondir le lien entre la gestion des ressources et les choix stratégiques
2	4- La méthode des Coûts caractéristiques (feature costing)	Réorganiser l'ABC en rajoutant une dimension stratégique
	5- Throughput accounting et Théorie des contraintes (section 2)	Proposer un outil de pilotage opérationnel simplifié (approche coûts partiels)
	6- La Comptabilité de gestion allégée (Lean accounting, section 3)	Adapter la comptabilité de gestion aux choix stratégiques relatifs au lean management
3	7- Le Balanced Scorecard (section 2)	Faciliter l'articulation entre les budgets et la stratégie
	8- Les Budgets à base d'activités (section 3)	Optimiser l'allocation des ressources et dynamiser les budgets
	9- La Gestion au-delà des budgets (section 4)	Améliorer la réactivité des budgets et les articuler à la stratégie
4	10- La Chaîne des coûts cibles	Aider au pilotage des relations partenariales

1.2. Approfondissements relatifs au contenu des outils décrits

Nous avons regroupé ces outils dans les catégories suivantes :

Catégorie 1. Les outils de pilotage construits à partir de la méthode ABC (chapitre 1, « pilotage des coûts et des performances à base d'activités », p. 25-65, 2006). Dans ce chapitre, nous avons centré notre étude sur l' « analyse à base d'activités des clients profitables » (section 2), les « coûts cibles à base d'activités » (section 3 §2) et la « comptabilité de gestion à base de consommation de ressources » (section 4, §3). Nous avons aussi abordé des outils tels que le Time-driven ABC (Kaplan et Anderson, 2007), le Life-cycle Costing ou encore les comptabilités de gestion allemandes.

La comptabilité de gestion à base de consommation de ressources (Resource Consumption Accounting, RCA, Keys et van der Merwe, 2002) est une adaptation au contexte américain de la comptabilité de gestion allemande (GPK, Prozesskostenrechnung) (Wegmann, 2007 a). Cette méthode propose de raffiner le schéma analytique de l'ABC au niveau de l'analyse des ressources en rajoutant un niveau d'analyse, les « pools de ressources » (voir schéma 7). Il s'agit de « récipients » qui regroupent des ressources ayant des caractéristiques communes (ressources liées à l'utilisation d'une machine-outil, à la gestion d'un processus administratif, ...) Ceci facilite la mise en évidence des inducteurs qui permettent d'allouer les ressources aux différentes activités. En

outre, les charges sont réparties entre éléments variables et éléments fixes.
La méthode RCA peut permettre de corriger les erreurs de spécification lorsque le volume des charges d'une activité dépend de l'inducteur choisi pour modéliser cette activité, mais aussi du volume d'autres inducteurs (problème d'interdépendance entre les activités). Mais elle est assez complexe à déployer et semble plus appropriée pour des processus industriels ayant une variété importante de ressources.

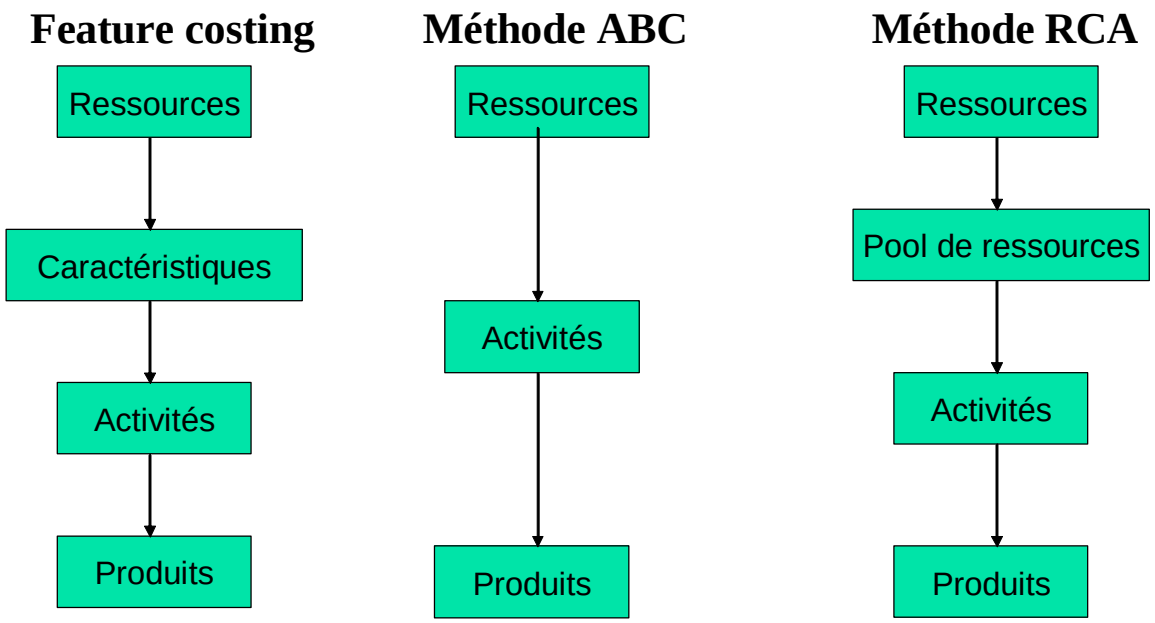
En synthèse, les outils décrits dans ce premier chapitre s'inscrivent dans une logique de gestion stratégique des coûts. Leurs auteurs tentent de faire évoluer l'ABC pour rendre sa méthodologie plus performante pour piloter les décisions stratégiques. Cela est particulièrement visible pour les approches clients et coûts cibles de l'ABC, mais cela est aussi vrai pour l'ABC d'essence germanique où une réflexion poussée est menée sur la phase d'allocation des ressources. Cette réflexion permet de mettre en évidence des inducteurs corrélés à la consommation des ressources et cela dévoile de la sorte les facteurs déterminants des coûts de l'entreprise.

Catégorie 2. Les outils qui ont pour projet central d'articuler l'opérationnel au stratégique (chapitre 2, « des dispositifs qui formalisent le lien entre le pilotage opérationnel et le pilotage stratégique », p. 67-100, 2006). Notre attention s'est portée ici sur la méthode des coûts caractéristiques (section 1), la théorie des contraintes et la méthode du Throughput Accounting[9] (section 2), la comptabilité de gestion allégée et les méthodes du Process Costing et du Backflush Costing[10] (section 3).
La méthode des coûts caractéristiques vise par exemple à faciliter l'articulation du stratégique à l'opérationnel en ajoutant un niveau d'analyse plus stratégique à l'ABC, niveau appelé « caractéristiques ». Il s'agit concrètement de déterminer des inducteurs relatifs aux caractéristiques intrinsèques d'un produit et d'opérer une allocation (de nature stratégique) sur cette base. Cela faciliterait l'allocation des ressources aux activités.
Le schéma suivant propose une comparaison des niveaux d'analyse entre l'ABC standard et les méthodes des coûts caractéristiques (feature costing) et de la comptabilité à base de consommation de ressources (RCA). Le schéma montre qu'au cœur de ces deux dernières méthodes, il y a l'idée d'ajouter un niveau d'analyse dans la structure analytique pour mieux appréhender les déterminants des coûts.

[9] Que l'on traduit aussi par « super-variable costing », comptabilité « transversale » ou « comptabilité de gestion par les flux ».

Schéma 7 –

Comparaison méthode ABC / Feature Costing et méthode RCA



Catégorie 3. Des outils centrés sur la logique budgétaire (chapitre 3, « des dispositifs fondés sur une modernisation du cycle budgétaire », p. 101-142). Nous avons étudié ici l'évolution de la littérature sur les budgets en montrant que la prise en compte de la dimension stratégique constitue un thème central des travaux relatifs au perfectionnement des processus budgétaires. Qu'il s'agisse des budgets stratégiques et des mécanismes de re-prévision et de budgets glissants (section 1 § 3), du Balanced Scorecard (section 2), des budgets à base d'activités (section 3) ou de la gestion sans budget (section 4), l'objectif des travaux analysés est de favoriser l'articulation du stratégique à l'opérationnel dans le cadre des démarches budgétaire et prévisionnelle. Berland (p. 43 et 47, 2004) décrit par exemple le cas d'une entreprise qui a supprimé son budget pour le remplacer par un système de pilotage qui articule facteurs clés de succès, actions stratégiques, plans d'actions opérationnels et prévisions glissantes sur cinq trimestres.

Catégorie 4. Des dispositifs de pilotage des partenariats. Nos réflexions se limitent à l'étude d'un dispositif, la chaîne des coûts cibles (Cooper et Slagmulder, 2004). Mais il faut préciser que les travaux sur le pilotage inter-organisationnel sont aujourd'hui nombreux.

[10] Comptabilité à rebours, voir Bouquin (2006).

1.3. Analyse détaillée d'un outil : la chaîne des coûts cibles

13.1. Les principes généraux de la méthode

La Chaîne des coûts cibles est une pratique japonaise qui concerne des firmes qui ont noué des alliances (les « keiretsus » notamment). En étudiant cette pratique, Cooper et Slagmulder (2004) montrent qu'une phase de cartographie et d'analyse des activités est utile pour pouvoir intégrer un ou plusieurs fournisseurs dans des actions de pilotage des coûts. En utilisant l'expression « gestion inter-organisationnelle des coûts » (IOCM pour « interorganizational cost management »), les auteurs expliquent que l'analyse par activités est d'abord utilisée pour décrypter la chaîne de valeur commune aux entreprises engagées dans une alliance. Puis, avec la méthodologie du coût cible, l'entreprise de tête identifie le prix cible (prix marketing que les clients sont prêts à débourser). Ce prix cible impact les coûts cibles aussi bien de l'entreprise de tête que des autres firmes de la chaîne. Une démarche par activités permet ensuite d'engager des actions d'amélioration en déployant une « investigation organisationnelle des coûts ». Sur une chaîne de valeur, les entreprises définissent les activités à faible valeur ajoutée ainsi que les activités redondantes. S'en suivent des modifications inter-organisationnelles (partages ou suppressions d'activités, transferts d'activités d'une entreprise à une autre, …)

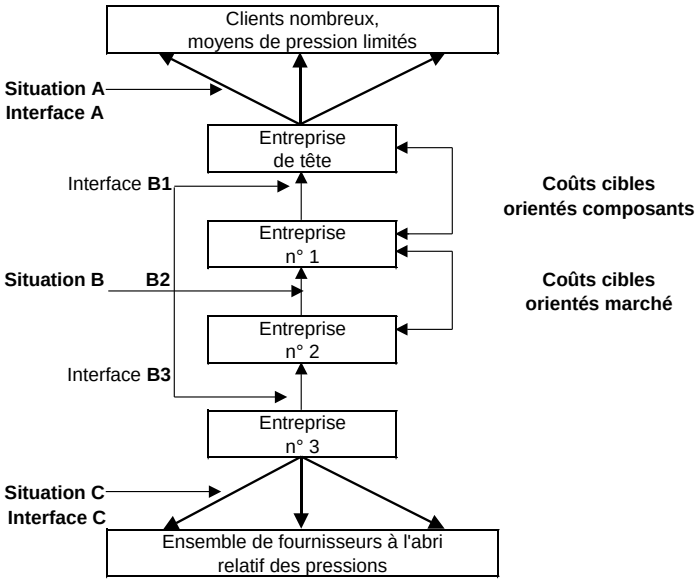
Le schéma 8 décrit une chaîne des coûts cibles au sein d'un « Keiretsu »[11]. Les acheteurs et les fournisseurs forment une chaîne où l'on distingue une ou plusieurs interfaces. Les cibles de coûts des composants chez un acheteur définissent alors les prix de vente cibles chez un fournisseur. La chaîne des coûts cibles permet notamment de transmettre la pression que subit l'entreprise de tête aux autres membres de la chaîne.

[11] Les auteurs (p. 5) décrivent une chaîne de sous-traitance dans l'automobile impliquant trois groupes industriels japonais : Tokyo Motors, Kamakura et Yokohama.

Schéma 8 –

La chaîne des coûts cibles

(d'après Cooper et Slagmulder, 2003)



Dans la zone supérieur de la chaîne, situation A : une entreprise dans cette situation est appelée entreprise de tête. Elle n'a à gérer qu'une seule interface, l'interface A.

En milieu de chaîne, deux interfaces, situation B : les entreprises dans ce type de situation (ici, les entreprises 1 et 2) ont à gérer une double interface (B1 et B2). Dans ce contexte, de fortes pressions s'exercent sur elles.

En bout de chaîne, situation C : les entreprises dans ce type de situation (entreprise n° 3) subissent des pressions intenses à la réduction des coûts, pressions dont elles peuvent difficilement transférer les effets à leurs fournisseurs.

Cooper et Slagmulder décrivent trois démarches pour optimiser la chaîne des coûts cibles : l'arbitrage FPQ (fonctionnalité, prix et qualité), l'investigation organisationnelle des coûts (suppression d'activités redondantes ou à faible valeur ajoutée ou transfert d'une activité d'une entreprise à une autre) et le management concourant des coûts (ingénieries parallèle et simultanée).

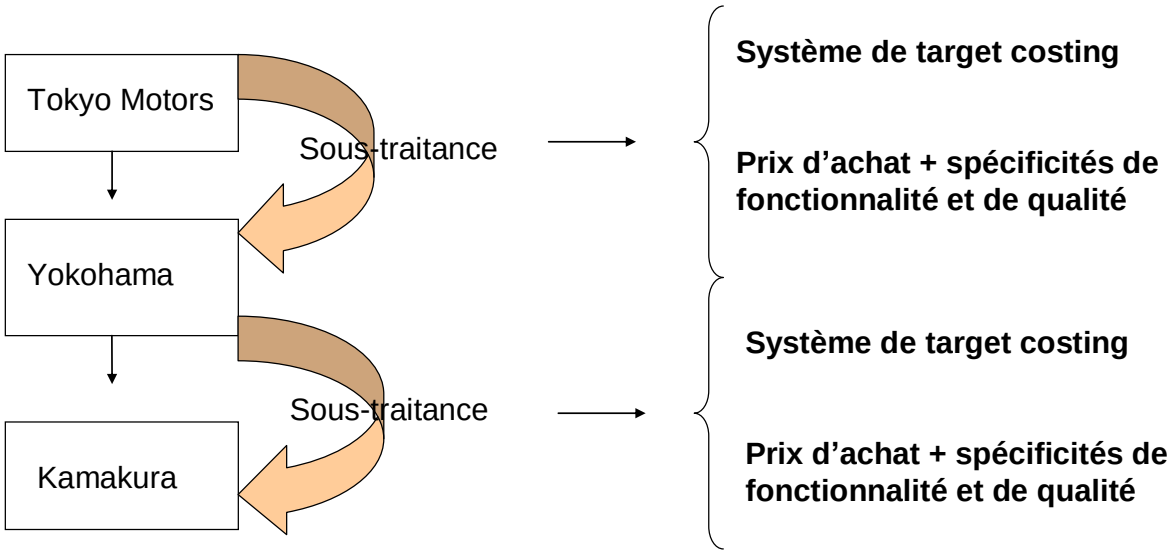
1.3.2. Illustration (Cooper et Slagmulder, p. 5-7, 2004)

Tokyo Motors, à travers son système de target costing, définit le prix d'achat du produit qu'il fait fabriquer par Yokohama, de même que ses attentes en termes de fonctionnalité et de qualité. Yokohama fait de même pour l'élément qu'il sous traite à Kamakura.

Schéma 9 –

Chaîne des coûts cibles chez Tokyo Motors

(d'après Cooper et Slagmulder, 2004)



Chez Kamakura, les ingénieurs estiment qu'en l'état de la demande venant de leur client, la méthode A, plus chère, est préférable à la méthode B[12], moins chère. Or le prix que leur propose Yokohama est trop faible pour générer un profit convenable. Ainsi, deux options se présentent à Kamakura : soit refuser le marché, soit demander une investigation organisationnelle des coûts à ses partenaires. Après investigation organisationnelle des coûts, Tokyo Motors se rend compte qu'il est nécessaire de changer deux des spécificités initialement requises pour le produit concerné pour que le partenariat puisse perdurer.

1.3.3. Enseignements et prolongements

La recherche sur le « contrôle de gestion inter-organisationnel » est une voie intéressante. La revue *Accounting Organization & Society* a consacré une partie d'un numéro à ce thème (vol. 33). Caglio et Ditillo (2008) ont ainsi listé tous les travaux sur la question et interrogé des professionnels. Les revues françaises, comme le précisent Berland et Gervais (p. 131, 2008), ont aussi présenté, à plusieurs reprises, des travaux sur ce thème. Le contrôle de gestion inter-organisationnel interroge aussi la question de l'échange d'informations, parfois confidentielles, entre les protagonistes d'une chaîne des coûts cibles (notion d'« open-book accounting », soit comptabilité à livres ouverts). L'idée d'une gestion inter-organisationnelle des coûts incite à nous pencher à nouveau sur la

[12] Il s'agit de techniques de forgeages pour la fabrication de pièces automobiles.

dimension cognitive d'une démarche de pilotage des coûts. Cette dimension semble au cœur d'une logique qui consiste à mutualiser des informations de façon à optimiser les performances grâce à une meilleure connaissance des coûts. La perspective cognitive semblerait ainsi prépondérante dans une telle démarche. Mais il faudrait y regarder de plus près (par une étude de cas par exemple) car des motifs contractuels pourraient également être dévoilés. Pensons notamment au cas d'un partenariat déséquilibré au sein duquel l'acteur dominant pourrait utiliser une telle démarche pour mieux contrôler son partenaire.

En synthèse, notre revue de littérature sur les développements autour de l'instrumentation en contrôle de gestion montre que la dimension stratégique est prépondérante dans les réflexions académiques et professionnelles sur la question.

2. Etat de l'art et réflexions sur la modélisation à base d'activités

Toujours dans le cadre de nos travaux sur les outils, nous avons aussi développé un état de l'art des modélisations à base d'activités en nous appuyant sur une revue de la littérature. Il s'agit d'analyser les évolutions des réflexions, les directions que prennent les applications ABC développées par les théoriciens et les praticiens et aussi de s'interroger sur la dimension stratégique de l'ABC (Wegmann 2007 a et b et 2009 a et c). Berland et Gervais (2008) montrent que les travaux français sur l'ABC ont été nombreux et qu'ils soulèvent de nombreuses interrogations sur la pertinence de la méthode, ses frontières et ses limites et plus particulièrement ses paramètres de conception (Mévellec, 2005).

Nous abordons ces questions en proposant dans un premier temps des profils de systèmes de comptabilité de gestion où les concepts de l'ABC sont utilisés, puis dans un second temps nous approfondissons une technique, le Time-driven ABC, aujourd'hui assez discutée en France.

2.1. Présentation générale

Le tableau 10 propose une typologie des dimensions d'usage de la comptabilité de gestion. Cette proposition est le fruit d'une revue de littérature (professionnelle et académique) de travaux qui se réclament, à des degrés divers, des principes de l'ABC.

Rappelons que La comptabilité de gestion à base d'activités (ABC, Activity-Based Costing, Cooper et Kaplan, 1988 ; Johnson, 1988) a été promue au milieu des années 1980 par des travaux effectués aux Etats-Unis, dans le cadre du Cam-i, ainsi que par des universitaires de Harvard. Les évolutions de l'environnement, des technologies et des systèmes productifs avaient alors rendu plus sensible le problème de l'homogénéité des coûts. Aussi, les techniques en coûts complets traditionnelles (comme la méthode française des centres d'analyse) entraînaient dans bien des cas des distorsions

lors de l'allocation des coûts indirects aux objets de coûts. D'où l'idée de répartir ces coûts indirects dans des ensembles plus fins, les activités, au sein desquelles les coûts seraient davantage homogènes et en utilisant des clés de répartition plus fines que les unités d'œuvre, les inducteurs.

Plus généralement, comme le montre Bouquin (2006), l'origine de la méthode ABC s'inscrit dans une réflexion sur le niveau d'analyse pertinent des coûts. Est-il pertinent d'analyser les coûts au niveau des produits (ou des services, clients, …), des processus, des centres d'analyse, des activités, des tâches, etc ? Cela dépend de considérations techniques (notion d'ensemble de coûts homogènes) et managériales (que voulons nous piloter ?). En synthèse, dans leurs versions technique (Activity-Based Costing) et managériale (Activity-Based Management), les démarches à base d'activités poursuivent un triple objectif : améliorer la traçabilité des coûts, modéliser les variables clés de la performance (facteurs déterminants des coûts, inducteurs) et développer des systèmes de pilotage des coûts stratégiques et transversaux.

Tableau 10 –

Les dimensions d'usage de la comptabilité de gestion

(adapté de Wegmann, 2009 a et c)

Dimensions d'usage de la comptabilité de gestion	Exemples de dispositifs proposés
Dimension 1 : les partenaires Elargissement spatial du périmètre d'analyse des coûts : aux clients, fournisseurs, circuits de distribution et autres parties prenantes	Analyse des clients profitables Benchmarking externe Gestion interorganisationnelle des coûts Coûts cibles
Dimension 2 : élargissement temporel du périmètre des coûts : au-delà de l'exercice comptable, sur un cycle de vie, sur un projet	Planification et budgets à base d'activités Gestion sans budgets Comptabilité de gestion de projet Coûts cibles
Dimension 3 : complexification du modèle d'analyse Rafinement de la phase d'allocation des ressources, variété des facteurs déterminants des coûts et fiabilisation des modèles	Méthode des coûts caractéristiques Comptabilité de gestion à base de consommation de ressources méthodes statistiques de fiabilisation des données Time-driven ABC
Groupes 4 : simplification du modèle d'analyse Simplification de la maille d'analyse réduction du nombre de variables d'analyse des coûts	Retour aux comptabilités en coûts partiels Comptabilités de gestion indiciaires Comptabilité de gestion allégée Comptabilité de gestion à base de processus

Dans ce tableau, nous distinguons quatre dimensions. Les dispositifs recensés dans la littérature s'appuient, à des degrés divers, sur l'une ou plusieurs de ces dimensions.

- La première dimension renvoie à une approche extravertie et partenariale de la comptabilité de gestion. Elle s'inscrit dans le champ de la théorie des parties prenantes (Freeman, 1984), mais plutôt dans une optique instrumentale où l'on considère que leur prise en compte aurait un impact positif sur la performance.

Les dispositifs qui prennent en compte cette dimension tentent d'élargir leur périmètre d'analyse des coûts aux clients, circuits de distribution, fournisseurs et autres parties prenantes. Une démarche à base d'activités est souvent appréhendée comme devant faciliter l'intégration de cette dimension, une cartographie des activités pouvant contribuer à l'analyse des interfaces entre une entreprise et ses clients, fournisseurs et autres parties prenantes. Des modèles orientés clients (CPA, Customer Profitability Analysis, analyse des clients profitables), sur l'environnement (comptabilité de gestion

environnementale), les fournisseurs, sous-traitants et partenaires (Interorganizational Cost Management, management inter-organisationnel des coûts) ont été proposés en ce sens et intègrent une composante à base d'activités.

- La seconde dimension fait référence à une vision prospective de la comptabilité de gestion. Les dispositifs mentionnés dans le tableau 10 intègrent, à des degrés divers et selon des modalités différentes, une analyse prévisionnelle des coûts. Des modèles tels que les budgets à base d'activités, la planification à base d'activités, les coûts cibles à base d'activités, voir la gestion sans budgets tels que formalisés notamment par le Cam-i, s'appuient sur les principes de l'ABC.

- La troisième dimension vise à caractériser les dispositifs comptables de gestion qui se sont complexifiés, au moins partiellement. Tenant compte des nombreuses erreurs relevées à l'occasion de mises en place de système ABC, des auteurs développent des recherches relatives à une complexification de la maille d'analyse des coûts, à une tentative de renforcement de la rationalisation de la phase d'allocation des ressources ou encore à des méthodes statistiques visant à fiabiliser les calculs à base d'activités. Lorsque l'on observe par exemple une grande variété de ressources consommées dans un processus, la méthode ABC peine parfois à allouer rationnellement ces ressources aux activités (erreurs d'agrégation). La comptabilité de gestion à base de consommations de ressources (méthode RCA, Resource Consumption Accounting, Keys et van der Merwe, 2002) tente de résoudre entre autres ce problème d'allocation. La RCA revient à complexifier l'ABC puisque se combinent deux phases d'allocation, des ressources aux pools de ressources et des ressources aux activités, et que les éléments variables des éléments fixes sont systématiquement dissociés.

Thomas et Gervais (2008) développent une méthode pour tester l'homogénéité des activités et la pertinence des inducteurs retenus. Pour ce faire, ils proposent, en s'appuyant sur une étude de cas, de mener une analyse en composantes principales (ACP) combinée à une analyse factorielle. Cette démarche permet d'aboutir à un modèle ABC à deux niveaux avec d'une part un ABC complexe avec une systématisation de tests statistiques de robustesse, et d'autre part, un ABC simplifié avec la mise en évidence de « méta-inducteurs » représentatifs pour chacun d'entre eux d'un panier d'inducteurs.

- Le quatrième dimension de notre typologie s'intéresse cette fois à une simplification des dispositifs comptables de gestion. Comme nous venons de le montrer avec Thomas et Gervais, il faut imaginer un continuum entre les troisième et quatrième dimensions, un système comptable de gestion pouvant combiner des processus complexes à des processus plus simplifiés[13]. Dans certaines situations (des activités de services par exemple), le degré de complexité de la phase

d'allocation des ressources est faible et un ABC simplifié peut se révéler pertinent (Process Costing ou Time-driven ABC, Kaplan et Anderson, 2007). Des auteurs suggèrent ainsi de modéliser un nombre limité d'activités et notamment d'allouer les coûts à des « méta-activités » ou à des processus (Horngren et al., p. 594 s., 2005). De façon encore plus radicale, des travaux, notamment en contrôle de gestion industriel, suggèrent d'alléger les systèmes comptables de gestion (Lean Accounting) et de retrouver les vertus de comptabilités en coûts partiels. Kaplan et Anderson (2007) prônent pour leur part une simplification de l'ABC et développent en ce sens le Time-driven ABC. Nous allons à présent nous attarder sur ce dispositif en montrant que la question de savoir s'il génère une simplification ou une complexification des systèmes comptables de gestion reste ouverte.

2.2. Approfondissement : le Time-driven ABC

2.2.1. Présentation de la méthode

Kaplan, à l'origine de l'ABC, a développé avec un consultant le Time-driven ABC – TDABC (Kaplan et Anderson, 2007), autrement dit l'ABC à base d'équivalents temps. Le principe général de la méthode est de traduire les coûts des différents inducteurs en équivalents temps (heures de travail), révisables lorsque les conditions de production sont modifiées[14].

L'analyse peut-être menée au niveau des activités, voir au niveau des tâches. Après avoir identifié les différents groupes de ressources (qui correspondent à l'accomplissement des tâches élémentaires) qui contribuent à une activité, il convient d'estimer leurs coûts respectifs et leurs capacités en heures de travail. Ensuite, on calcule les coûts horaires de chaque groupe de ressources. Ceci permet de déterminer le temps nécessaire pour accomplir une activité et les caractéristiques des actions à mener. Ainsi, les temps requis et les inducteurs de temps sont calculés au niveau de chaque tâche, ce qui revient à utiliser plusieurs inducteurs par activité, mais dans une logique de coût préétabli.

Au regard des études de cas menées, nous pouvons interpréter le TDABC de deux façons.

Pour Kaplan et Anderson, Le TDABC consiste à regrouper plusieurs activités en un processus dont l'inducteur est un équivalent temps qui sert de standard. Ainsi, on obtient des normes de temps pour accomplir les différentes activités à un coût moyen, et l'on suppose que ces normes sont stables dans le temps (principe des constantes occultes de la méthode UVA). Contrairement à l'ABC, le TDABC permettrait de mettre en évidence de la sous-activité ou de la sur-activité en comparant le

[13] Horngren fait ainsi référence à Kellogs qui articule une composante « job costing » à une composante « process costing » de son système comptable de gestion, la composante « job costing » générant un niveau de complexité plus important.

[14] Pour une étude approfondie du TDABC, se reporter à l'article de La Villarmois (de) et Levant (2007).

temps total disponible au temps normalement nécessaire pour réaliser les activités. Dans les illustrations qu'ils proposent, Kaplan et Anderson (2007) développent des équations de temps modélisant les activités d'un processus ou d'un centre de responsabilité.

L'analyse peut aussi être menée à un niveau plus analytique, celui des tâches. Après avoir identifié les différents groupes de ressources (qui correspondent à l'accomplissement des tâches élémentaires) qui contribuent à une activité, on estime leurs coûts respectifs et leurs capacités en heures de travail. Ensuite, on calcule les coûts horaires de chaque groupe de ressources. Ceci permet de déterminer le temps nécessaire pour accomplir une activité et les caractéristiques des actions à mener. Ainsi, les temps requis et les inducteurs de temps sont calculés au niveau de chaque tâche, ce qui revient à utiliser plusieurs inducteurs par activité, mais dans une logique de coût préétabli. Bruggeman et al. (2005) développent une étude de cas de ce type où l'activité logistique est prépondérante. Détaillons l'activité traitement des commandes de cette entreprise. Cette activité comporte un ensemble de coûts hétérogènes car elle dépend, outre du nombre de commandes, du type de clients. C'est pourquoi il faut préciser les temps nécessaires pour réaliser chacune des tâches de cette activité : 3 minutes pour la saisie d'une commande normale, plus 2 minutes par ligne de commande à saisir et le cas échéant 15 minutes pour la saisie d'un nouveau client et 10 minutes pour la saisie d'une commande express. Sur la base de ces standards, les auteurs aboutissent à l'équation de temps suivante (p. 10, 2005) :

Temps de traitement d'un ordre de commande : Tk = $\mathbf{3 + 2 \times X_1 + 15 \times X_2 + 10 \times X_3}$

Ainsi, le temps de saisie d'une commande à 5 lignes d'un nouveau client en express est de 38 minutes (3 + 2 x 5 + 15 x 1 + 10 x 1).

2.2.2. Les avantages de la méthode

Kaplan et Anderson (2007) expliquent qu'il s'agit de répondre aux critiques sur la complexité extrême de la mise en place d'un système ABC, son coût parfois prohibitif, la multiplication excessive du nombre d'activités et l'enchevêtrement des inducteurs et de proposer un outil davantage en mesure d'aider au pilotage stratégique. Ils présentent le cas d'une entreprise qui, grâce au TDABC, a transformé 1 200 activités en 200 processus.

La méthode peut s'appliquer dans les environnements où il est difficile de déterminer des ensembles de coûts homogènes (activités de service). Elle constituerait une réponse aux critiques formulées à l'encontre de l'ABC conventionnelle relatives à son coût et à sa lourdeur de mise en place, ainsi qu'aux erreurs commises lors de l'allocation des ressources aux activités (dues notamment aux approximations des relevés des durées d'accomplissement des tâches).

Pour Bouquin (p. 306, 2006), il s'agit de simplifier l'ABC en renonçant à allouer des coûts réels aux activités. Cela réintroduit dans la méthodologie ABC la logique des coûts standards et des coûts

préétablis. Nous retrouvons les principes de la méthode UVA qui est une version extrême des techniques à base d'équivalents.

2.2.3. Limites et prolongements

Le TDABC commence à être discuté par la communauté francophone des chercheurs (La Villarmois (de) et Levant, 2007, Gervais et al., 2009). Gervais et al. par exemple mettent en évidence des incertitudes conceptuelles et méthodologiques sur notamment le choix entre coûts standards et coûts réels (p. 5-6), et les calculs de coûts de sous-activité (p. 7-8). Ils expliquent également que le TDABC ne résout pas nécessairement les problèmes d'homogénéité et que la mesure des temps est parfois délicate à effectuer. Au final, les auteurs remettent en question le caractère novateur du TDABC, le resituant dans la famille des méthodes par équivalence.

L'hypothèse forte de la technique est qu'il est possible de modéliser le comportement des coûts sur la base des temps passés à réaliser les tâches. Une telle hypothèse nous semble pertinente pour certains domaines d'activités comme la logistique, les approvisionnements, les soins hospitaliers ou les cabinets d'expertise comptable, et encore faudrait-il se prononcer au cas par cas. Les variables contextuelles peuvent avoir en effet une influence très forte sur la pertinence du modèle. Allain (2009) montre ainsi que le TDABC déployé dans un centre d'appel, activité humaine a priori assez standardisée, n'apporte pas tous les effets escomptés, les inducteurs de temps ayant un pouvoir explicatif assez limité.

En revanche, dans les situations où l'activité humaine est faiblement standardisée (recherche et développement, marketing ou productions complexes), le TDABC semble à l'évidence d'un intérêt limité. L'utiliser ferait courir le risque d'occulter au manager l'impact d'autres facteurs déterminants des coûts (la complexité d'une fabrication ou d'une gamme, les différentiels de compétences des salariés ou de productivité de systèmes d'information) sur l'évolution des consommations de ressources. Si l'on raisonne au niveau des tâches par ailleurs, le TDABC ne résout pas la difficulté de l'allocation des ressources aux activités, étape nécessaire avant la mise en équation. En résumé, une des limites majeures de l'usage d'une approche telle que le TDABC pourrait être le risque de développer un outil qui ne permette pas au manager de suffisamment appréhender les variables clés de son environnement stratégique.

Les travaux présentés dans cette partie se basent sur des sources documentaires, ce qui constitue une limite si l'on veut essayer d'approcher les pratiques. Au vue des dernières réflexions, tout semble affaire de dosage et de contexte avec l'ABC. Selon les cas, il faut déterminer un niveau de détail adéquat pour mettre en lumière les variables clés pertinentes de la prise de décision stratégique. Ce niveau de détail ne doit ni être excessif, au risque d'obscurcir les déterminants des choix

stratégiques, ni être insuffisant.

Un enjeu important du champ de la recherche en comptabilité de gestion se situe dans les tentatives de modélisations comptables des activités de service. Mais cette modélisation du couple coût/valeur est fortement contingente aux types d'activités et de services analysées. Il semble par exemple plus facile de développer un modèle ABC lorsque la clientèle étudiée est ciblée et le nombre de prestations réduit (faible variété d'objets de coûts). D'où notre volonté de prolonger nos travaux par des études de cas de mise en place de modèles ABC.

3. Etudes exploratoires

Nous avons débuté nos études exploratoires au sein d'entreprises de service ayant mis en place l'ABC. Les circonstances nous ont conduit à nous intéresser aux services informatiques de deux groupes ayant adopté l'ABC. Un premier travail abouti (Wegmann et Nozile, 2009 et Wegmann 2009 a et c) concerne une analyse de la mise en place d'une forme d'ABC dans la branche systèmes d'informations d'Arcelor-Mittal. Cette étude a été menée en 2007-2008 et a consisté à collecter des informations auprès du responsable du projet, à mener des entretiens et à participer à une réunion sous la forme d'un séminaire de formation à destination des utilisateurs dans l'entreprise de la méthode ABC. En prolongement à cette étude, nous menons actuellement une enquête au sein des services informatiques de la BNP.

3.1. L'expérience menée au sein d'Arcelor-Mittal

Cette expérimentation illustre et interroge notre typologie des modalités d'usage de l'ABC. L'étude de cas considérée met en évidence un modèle ABC simplifié qui utilise le temps comme variable déterminante des coûts au niveau de l'allocation des ressources et qui s'inscrit dans une perspective transversale (logiques processus et inter-organisationnelle).

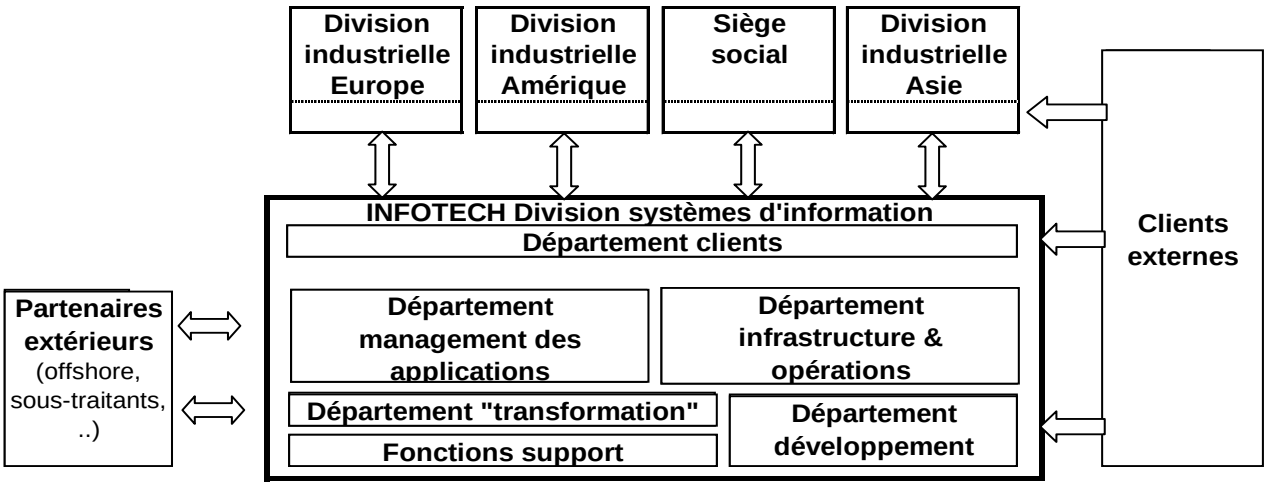
3.1.1. Description du terrain d'étude

Nous avons étudié la mise en place d'un système ABC au sein d'une division très autonome[15] (centre de profits) qui délivre une gamme étoffée de services informatiques (fourniture de matériels, actions de formation, configuration de réseaux, etc.) aux clients internes (les autres divisions du groupe) et à des clients externes. Nous avons étudié différents processus au sein de cette division et nous constatons qu'ils sont transversaux pour la plupart puisqu'ils impliquent plusieurs services de la division systèmes d'information et une ou plusieurs autres entités (internes ou externes au groupe). Par exemple, le déploiement d'un nouvel ERP dans le groupe nécessite de mobiliser les énergies des départements développement et transformation (pour adapter l'outil aux

caractéristiques de l'entreprise), des fonctions support (ressources humaines pour organiser les actions de formation) et des utilisateurs chez les clients. Le directeur du contrôle de gestion de la division systèmes d'information a ainsi jugé utile de déployer un système ABC qui permette de piloter la performance de ces processus. Le schéma 10 décrit l'organisation du département étudié.

Schéma 10 –

Organisation de la division Infotech



Historiquement, le système de gestion d'Infotech reposait sur une comptabilité analytique basée sur un découpage en centres de coûts et la détermination de coûts de revient par produit. Ce système avait pour l'essentiel une vocation de reporting des coûts de la division vers le siège, mais il ne permettait pas de piloter les performances de l'unité. La cause des coûts n'était pas tracée. Or Infotech, en tant que centre de profits, devait rendre des comptes en termes de profitabilités par type de services délivrés et catégories de clients. Mais le système traditionnel ne fournissait pas une information suffisamment précise pour aider les managers à construire une gamme tarifaire qui tienne compte des coûts générés par chaque client en fonction de sa demande (Infotech ayant pour habitude de construire des offres sur-mesure pour ses clients). Le niveau d'hétérogénéité des coûts était suffisamment important pour qu'une étude ABC se justifie.

3.1.2. Description de l'outil ABC mis en place

Le projet ABC dura environ un an et peut se résumer en six étapes :

1ère étape : diagnostique de la situation initiale, planification du projet et constitution du groupe projet. Il s'agit d'évaluer le poids des indicateurs et les effets de subventionnements, de constituer

[15] Nous nommons la division informatique du groupe « Infotech ».

l'équipe projet, le comité de pilotage, d'élaborer un planning prévisionnel et de définir le périmètre des interviews à mener (ici, les managers du comité de direction et le niveau N-1).

2ème étape : identification des activités et interview des managers.

C'est l'occasion de définir des règles de détermination des activités en ayant pour préoccupations de déterminer la maille d'analyse pertinente et d'éviter des erreurs. Cette étape donne lieu également au recueil des données, à la formation des interviewers et à la présentation des premiers résultats (matrices directions/services et activités/processus). Une première liste d'activités est élaborée, puis affinée grâce à des entretiens individuels et collectifs et des retours d'expérience avec tout le personnel (approche interactive).

3ème étape : allocation des ressources aux activités avec l'utilisation notamment d'une « table des temps » (Timesheet).

Le fonctionnement de la division étudiée reposant pour l'essentiel sur l'expertise des informaticiens, il est constaté à cette étape que les temps de travail de ces derniers constituent la clé de ventilation principale des ressources aux activités.

4ème étape : détermination des inducteurs d'activité et calcul des coûts de revient.

Il faut à cette étape déterminer des variables mesurables et pertinentes pour allouer les coûts aux objets de coûts (services et clients). Pour cela, une réflexion est menée pour identifier la cause de la variation du coût de l'activité. Certains inducteurs ont une fréquence mensuelle, tandis que d'autres ont une fréquence plus faible (une fois par an).

5ème étape : calcul des profitabilités par type de services et par catégories de clients.

6ème étape : validation, corrections et analyse des résultats.

Cette étape est l'occasion de détecter des inducteurs omis et de déceler des erreurs et imprécisions. Une synthèse est alors proposée au comité de direction.

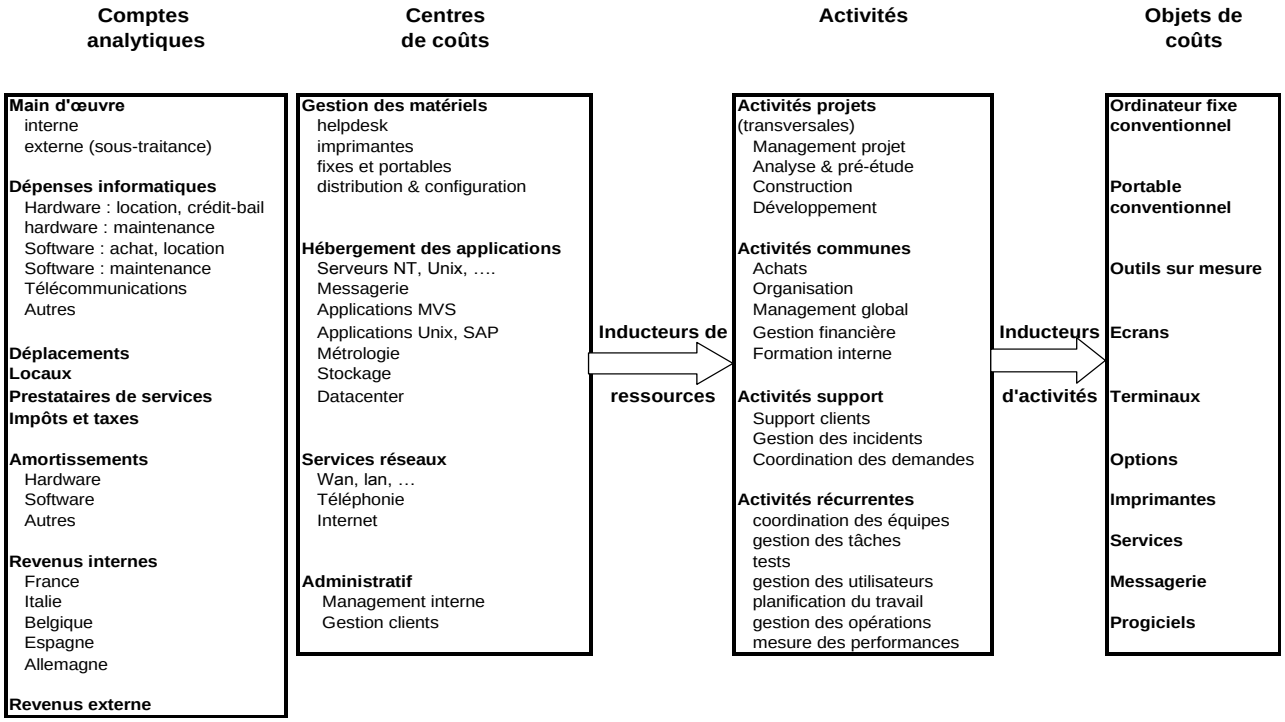
Cette méthodologie a permis une allocation plus rationnelle des ressources aux activités, de gérer les activités comme des éléments de processus plus vastes, de piloter les coûts en fonction des services offerts aux clients, d'élaborer des mesures de benchmarking et au final de piloter la performance en partenariat avec les clients.

Sur le schéma 11, nous proposons une extraction de plusieurs comptes analytiques, centres de coûts, propositions d'activités et catalogue de services.

Schéma 11 –

Extraction de comptes analytiques, centres de coûts, proposition d'activités et catalogue de services

(Wegmann et Nozile, p. 39, 2009)

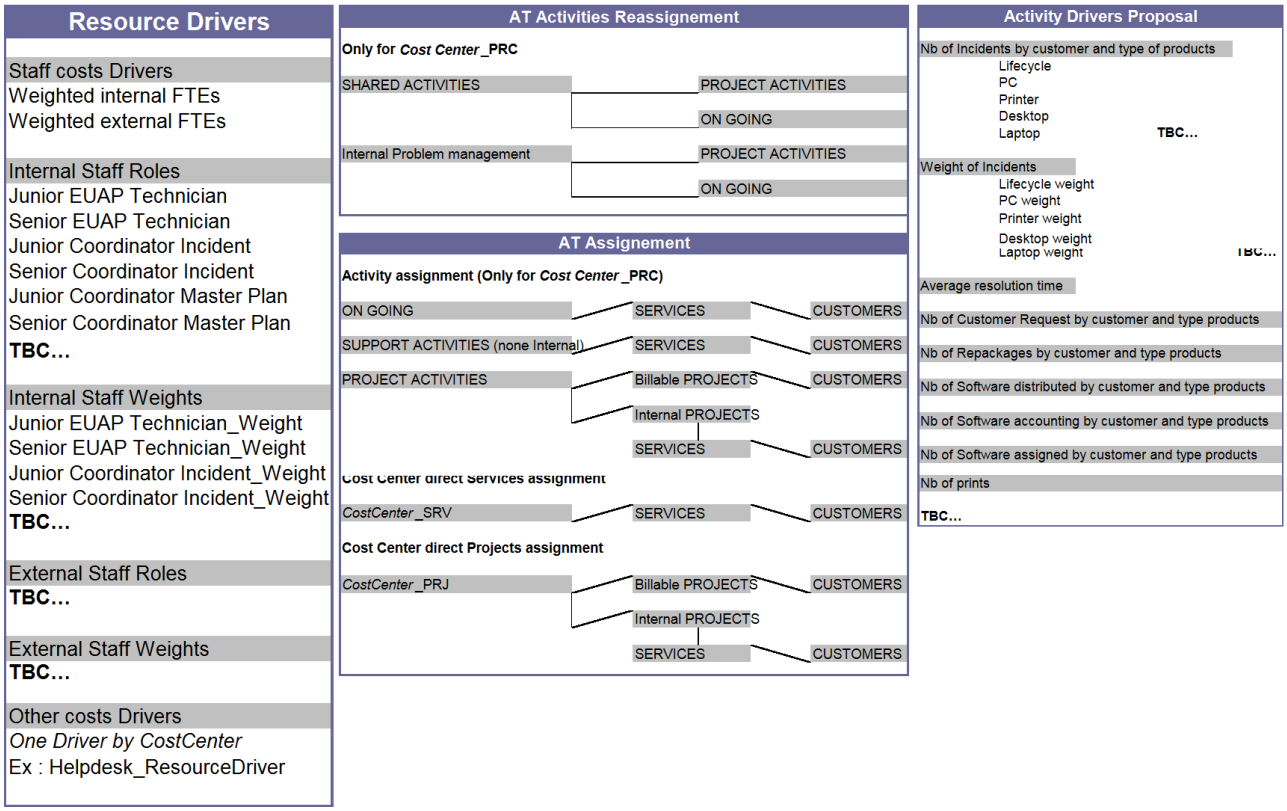


La liste d'activités proposées discrimine des activités récurrentes des activités projets. C'est sur les activités récurrentes (ainsi que les activités communes et support) que repose l'essentiel de l'expertise ABC. Le schéma 11 ne présentant qu'un extrait du modèle, donnons quelques exemples : les coûts de l'activité « management des imprimantes » sont par exemple alloués aux objets en fonction du nombre d'imprimantes délivrées à un client, les coûts de l'activité « helpdesk » en fonction du nombre d'appels d'un client, …

Le schéma 12 présente la logique d'ensemble du modèle. Présenté en Anglais, il servait de support aux actions de formations menées auprès de salariés du groupe appartenant à plusieurs nationalités. Le schéma montre bien que les inducteurs de ressources sont principalement construits sur la base du temps de travail des informaticiens. Le modèle distingue les activités récurrentes (« on going ») des activités projets, les coûts des premières étant les plus difficiles à allouer. Ensuite, les coûts des activités sont alloués aux clients via les types de services délivrés, tandis que des centres de coûts sont conservés pour l'allocation des coûts directs. Enfin le schéma propose quelques inducteurs d'activités.

Schéma 12 –

Le modèle ABC d'Infotech



3.1.3. Les principaux enseignements

On constate qu'il s'agit d'un système ABC « simplifié » comportant un nombre réduit d'activités. Le modèle s'inscrit plutôt dans une logique processus avec des méta-activités pouvant traverser plusieurs centres de coûts. Comme il s'agit d'activités de services, l'essentiel de la valeur ajoutée générée repose sur l'expertise des équipes d'informaticiens d'Infotech. Nous retrouvons en partie la logique du TDABC avec un inducteur de ressources privilégié, les consommations de ressources étant pour l'essentiel proportionnelles aux temps de travail des informaticiens. La variété des inducteurs d'activités est en revanche un peu plus grande avec des indicateurs retenus comme le « nombre d'incidents par client et type de service », le « nombre de requêtes clients », le « nombre de produits différents par client », le « nombre d'interventions chez un client », etc. On note que la plupart des activités sont transversales aux différents services de la division et que beaucoup d'entre elles sont en lien direct avec les clients. Aussi, nous retrouvons la logique ABC orienté clients. Les objets de coûts retenus (les prestations offertes) permettent assez facilement de relier les coûts des activités aux clients en fonctions des services que ceux-ci actionnent. Le modèle doit aussi être auditable en ce sens qu'un client doit être en mesure de comprendre le modèle et de comprendre la facturation qui en résulte. La dimension inter-organisationnelle est aussi présente puisqu'il s'agit de piloter des processus qui vont des fournisseurs aux clients (certains d'entre eux étant externes).

L'outil permet aussi de piloter les coûts en références aux meilleures pratiques observées sur le marché (benchmarking).
En synthèse, nous considérons que le système comptable de gestion d'Infotech est un ABC simplifié qui mix plusieurs approches : clients, processus, fournisseurs et à base d'un inducteur temps. D'un point de vue organisationnel, il s'agit plutôt d'un modèle de déploiement participatif. Les concepteurs de dispositifs à base d'activités ont besoin d'être proches du terrain et d'avoir une connaissance approfondie des métiers et des processus de l'entreprise. C'est pourquoi une approche bottom-up a été privilégiée, le contrôleur de gestion qui pilote le projet s'ayant entouré d'un groupe de travail composé de salariés de la structure concernée. Cela a facilité aussi une diffusion des connaissances autour de la logique ABC (perspective cognitive).

Même si des difficultés nous ont été révélées (comme par exemple la difficulté à tracer certains coûts administratifs ou encore l'allocation d'amortissements d'anciens projets), nous pensons qu'il s'agit d'un outil d'aide à la prise de décision qui ne dénature pas les principes de l'ABC. Le niveau de technicité du modèle est aussi délibérément limité, les concepteurs ayant exclu de systématiser des procédures statistiques pour valider des niveaux d'homogénéité d'ensembles de coûts ou pour tester des degrés de colinéarité entre inducteurs, comme le préconisent des spécialistes. Observons aussi le rôle fondamental joué par les progiciels de gestion. En leur absence, il ne serait pas possible de bâtir un tel système. Remarquons aussi qu'il s'agit d'un outil intégré qui est également utilisé pour faire du reporting, les rapports étant disponibles en ligne dans l'intranet du groupe (même si l'accès est limité aux managers et aux contrôleurs de gestion). Observons enfin que le progiciel permet, à partir du système ABC, d'alimenter des tableaux de bord de type Balanced Scorecard.

Cette étude de cas montre qu'il est possible d'élaborer un système ABC pour une activité de services qui semble faciliter l'aide à la prise de décision et qui s'inscrit dans une perspective stratégique du contrôle de gestion. Concrètement, l'outil ABC décrit a été l'occasion de redéfinir certaines des relations avec les clients en modifiant notamment les offres tarifaires. Il convient à présent de mener d'autres études de cas pour pouvoir généraliser nos conclusions.

3.2. Projet en cours : étude exploratoire au sein de BNP-Paribas

Un projet ABC à BNP-Paribas a été initié en 2004-2005. Il s'agissait d'améliorer l'allocation des coûts afin de déterminer des coûts de revient fiables par produit/client et de calculer le coût de la gestion d'un dossier client de façon à optimiser le processus de facturation. La vocation principale

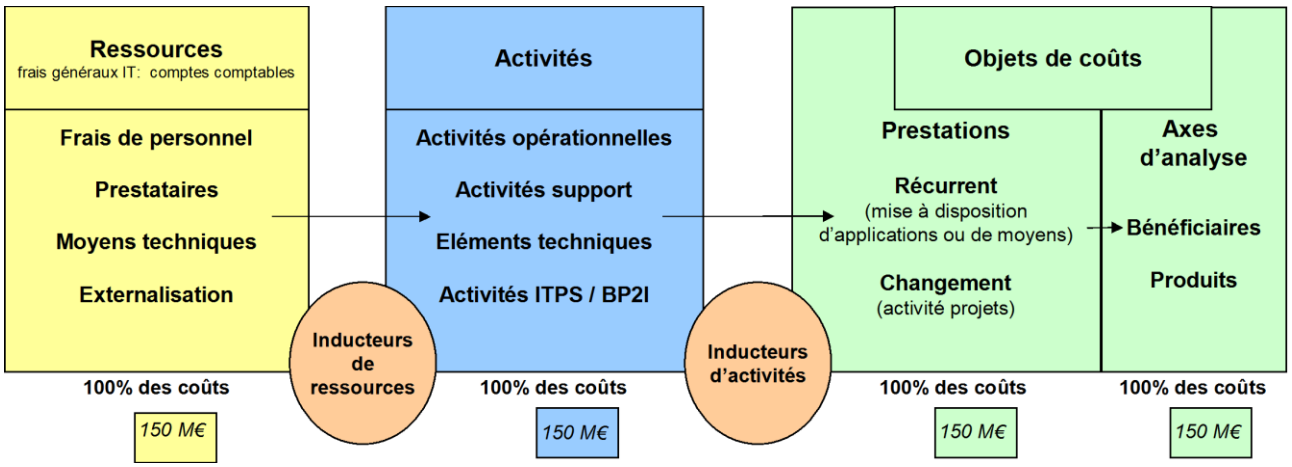
de l'outil est d'orienter le calcul de coûts vers le client final (particulier ou entrepreneur), même si la BNP facture aussi à des prestataires tels que Carrefour, Conforama, ... Dans ce cadre, l'informatique joue un rôle essentiel puisque par exemple, dans le calcul du coût d'un dossier de crédit, le coût informatique est très important. D'où une mission spécifique confiée à un contrôleur de gestion et consistant à adapter la méthodologie ABC aux spécificités des activités informatiques. C'est cette partie là du projet que nous suivons.

A la fin 2008, le projet en est à un travail sur la différenciation des crédits. Nos premières observations montrent que le système analytique par activités à élaborer est plus complexe que celui décrit dans l'étude de cas précédente. Il semble qu'il y ait notamment une plus grande diversité dans les ressources consommées et que des inducteurs « temps » ne soient pas suffisants. En outre, beaucoup d'activités sont sous-traitées, ce qui pose le problème de la définition des métriques et la question d'une approche partenariale de la construction du modèle.

Le schéma 13 présente la démarche générale utilisée.

Schéma 13 –

Démarche ABC services informatiques BNP-Paribas



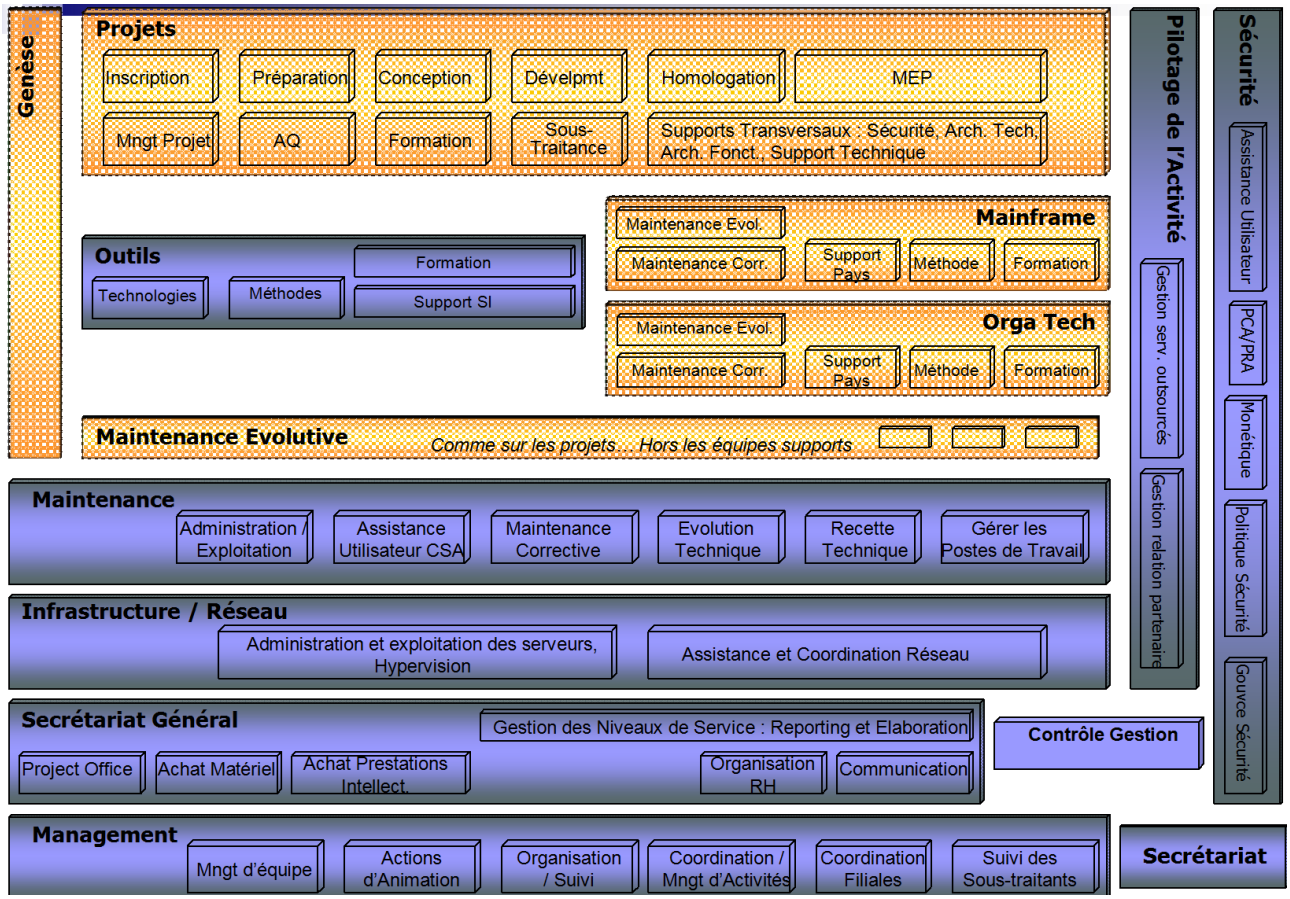
Les coûts des ressources informatiques sont déversés sur les activités informatiques (administration / exploitation, réalisation de projets …) grâce aux inducteurs de ressources (temps passés, m², effectifs, détail de facture production…) Les coûts des activités sont ensuite déversés sur les prestations fournies par l'informatique (mise à disposition d'applications crédit, monétiques…) via des inducteurs d'activité (puissance mainframe…), la fourniture de ces prestations consommant des activités. Les coûts des prestations sont ensuite déversés sur les clients de l'informatique (avec le détail par produit) via des inducteurs d'activité (instances par média, autorisations monétiques,

nombre de dossiers…), les clients consommant des prestations. Comme dans le cas précédent, un des objectifs est de proposer un découpage plus fin entre les prestations récurrentes et les projets, le récurrent consommant environ 55 % des ressources.

Le schéma 14 propose une première cartographie des activités informatiques de BNP telles que modélisée par le groupe projet en charge du développement de l'ABC.

Schéma 14 –

Cartographie des activités du département informatique de la BNP



Une autre réunion est programmée avec le contrôleur de gestion en charge du projet. Après avoir pu appréhender de façon plus précise le modèle ABC déployé pour l'informatique de la BNP-Paribas, nous mènerons une étude comparative entre les deux expériences suivies. L'objectif est de pouvoir tirer des conclusions plus précises relatives à la mise en place de systèmes ABC au sein d'activités informatiques.

Nous souhaitons aussi continuer notre démarche exploratoire au sein d'autres organisations. Des projets sont à l'étude avec ERDF Centre-Est et une unité de production d'Unilever.

Conclusions et prolongements

Ce mémoire pour l'obtention de l'habilitation à diriger des recherches a été l'occasion de montrer que le contrôle de gestion avait ces dernières décennies beaucoup évolué en s'orientant vers l'aide à la prise de décision stratégique. A l'issu de notre travail, nous estimons que le potentiel stratégique du contrôle de gestion est avéré, même si de nombreuses interrogations demeurent.

Dans la première partie, nous sommes revenus sur notre travail doctoral en synthétisant nos recherches relatives aux tableaux de bord stratégiques. Nous avons certes montré que la notion de « contrôle de gestion stratégique » n'était pas encore arrivée à maturité et que de nombreuses critiques perdurent sur la capacité de la discipline à instrumentaliser le pilotage de la stratégie. Le développement d'outils comme les tableaux de bord stratégiques, attestent certes de l'engouement pour un contrôle de gestion orienté stratégie. Mais de nombreuses limites ont été soulevées, dans la communauté scientifique ainsi que dans l'univers des professionnels.

Nous avons expliqué, dans une seconde partie, que du point de vue des managers français, les motifs d'usage des indicateurs non financiers sont difficiles à expliciter, même s'il semble que les dispositifs à base d'indicateurs non financiers, du type Balanced Scorecard, soient bien considérés comme des outils de pilotage de la stratégie. Ces conclusions sont le fruit d'une enquête par questionnaire menée auprès des managers français ainsi que d'une étude de cas qui se situait au sein de la Maif. La distinction, issue de la théorie de l'architecture organisationnelle, entre les perspectives contractuelle et cognitive est intéressante, mais nécessite d'être complétée par d'autres grilles de lecture, intégrant notamment davantage les dynamiques organisationnelles. Des études de cas permettraient aussi de mieux appréhender les déterminants des choix des indicateurs non financiers.

Enfin, dans une troisième partie, nous avons exploré le potentiel des outils de contrôle de gestion en nous intéressant aux innovations véhiculées principalement par des spécialistes américains. Nous avons tout d'abord investigué plusieurs outils et proposé une analyse critique. Le caractère novateur de bon nombre de ces outils est contestable. Nous avons aussi montré que la plupart d'entre eux s'intéressent à la dimension stratégique du contrôle de gestion et que la méthode ABC y sert souvent de point d'ancrage. C'est pourquoi nous avons ensuite centré nos recherches sur les différentes façons de mener une analyse des coûts par activités. Ici encore, les doutes sur la capacité des approches à base d'activités à répondre aux attentes des managers sont nombreux. En outre, le caractère très contingent de l'ABC nous a incité à nous orienter vers des recherches plus terrain.

C'est pourquoi nous avons décidé de prolonger nos travaux sur les indicateurs non financiers et

d'orienter nos recherches en comptabilité de gestion sur l'analyse de situations d'entreprises par le biais d'études de cas. Concrètement, nous nous sommes engagés dans un projet collectif de recherche relatif à l'analyse de la politique de diversité des entreprises. Nous étudions plus spécifiquement l'usage des indicateurs de diversité dans les rapports RSE des grands groupes français. Nous pensons que ce travail débouchera prochainement sur des interviews. Conjointement, nous étudions des entreprises qui ont mis en place ou vont mettre en place des systèmes à base d'activités. L'étude successive menée au sein de deux divisions informatiques de deux grands groupes nous permettra de pouvoir tirer quelques conclusions sur la pertinence des comptabilités de gestion dans les activités de prestation informatique. Deux autres études de cas au sein d'ERDF Centre-Est et d'une unité de production d'Unilever sont également en projet.

Nous souhaiterions aussi donner une orientation internationale plus marquée à nos travaux. Nos recherches autour de l'ABC donnent déjà des indications sur le thème d'une comparaison internationale des systèmes de calculs de coûts. Des contacts pris avec un collègue de Hong Kong nous permettent d'envisager une étude comparée en travaillant sur des données par questionnaire.

Enfin, un autre prolongement consisterait à davantage centrer nos travaux sur les questions soulevées par les dynamiques organisationnelles. Notre thèse mettait par exemple en évidence un rôle limité en France de modes de management plus participatifs lors notamment de l'élaboration d'outils de contrôle de gestion. Or on sait que les entreprises françaises se caractérisent plutôt par un nombre important d'échelons hiérarchiques (distance au pouvoir importante), ce qui ne facilite pas le décloisonnement, la transversalité et le travail collaboratif. Nous avons constaté en outre que les dispositifs à base d'activités nécessitent des modes de déploiement proches du terrain avec des groupes de travail opérationnels. Nos études de cas (Maif et Arcelor-Mittal) semblent indiquer qu'un mode participatif est possible et efficace, mais la question reste à approfondir. Une comparaison avec une entreprise ancrée dans un contexte culturel différent du contexte Français serait à ce sujet enrichissante.

Bibliographie –

Allain E. (2009), « La modélisation des activités de service par le Time Driven Activity Based Costing », *30 ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Strasbourg, 27-29 mai.

Argyris Ch. et Schön D.A. (1978), *Organizational Learning*, Readings, Addison-Wesley Publishing Company.

Arregle J.L. et al (2000), *Les nouvelles approches de gestion des entreprises*, Economica.

Atkinson A.A. (1998), « Strategic Performance Measurement and Incentive Compensation », *European Management Journal*, vol. 16, p. 552-561.

Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, p. 37-58.

Berland N. et al. (2005), « Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons », *Ecole Polytechnique, Laboratoire d'Econométrie, Cahier n°2005-024*, septembre.

Berland N. et Gervais M. (2008), « A quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? Dix ans de recherche en contrôle », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11 hors série, p. 109 – 148, juin.

Bollecker M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 1, p. 87-106.

Bouquin, H. (2006), *Comptabilité de Gestion*, 4ème édition, Economica, Paris.

Brickley J.A. et al. (1997), *Managerial Economics and Organizational Architecture, Mc*-Graw Hill.

Bromwich M. (1990), « The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° ½, p. 127-146.

Bruggeman W. et al. (2005), « La contribution d'une nouvelle méthode à la modélisation des coûts : le Time-Driven ABC. Le cas d'une société de négoce », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, mai, 26 p.

Caglio A. et Ditillo A. (2008), « A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, p. 865-898.

Carr C. et Tomkins C. (1996), « Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting », *Management Accounting Research*, vol. 7, n° 2, p. 271-280.

Cauvin E. (1994), « Développement et test du modèle de comptabilité par activités : une application dans les services », *Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion*, Université Aix-Marseille 3.

Charreaux G. (2002), « Variation sur le thème : à la recherche de nouvelles fondations pour la finance et la gouvernance d'entreprise », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 3, p. 5-68.

Charreaux G. (2004), « Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance partenariale à la gouvernance cognitive », *Cahier de Recherche, Fargo*, n° 1040101, janvier.

Cooper R. et Kaplan R.S. (1988) « Measure costs right: Make the right decisions », *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.

Cooper R. et Slagmulder R. (2003), « Interorganizational costing, part 1 & 2 », *Cost Management*, vol. 17, n° 5 & 6, p. 14-21 & 12-24.

Cooper R. et Slagmulder R. (2004), « Interorganizational cost management and relational context », *Accounting, Organization and Society*, vol. 29, pp. 1-26.

Cyert R.M. et March J.G. (1963), *A Behavioural Theory of the Firm*, Prentice Hall.

Demeestère R. et al. (1997), *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, Paris.

Dubé T. et Gosselin M. (2002), « Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion », *23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse, 16 et 17 mai.

Edvinsson L. et Malone M. (1997), *Intellectual Capital, Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*, New York, HarperBusiness.

Edvinsson L. et Malone M. (2000), *Le capital immatériel de l'entreprise : identification, mesure, management*, Maxima.

Epstein M.J. et Roy M.J. (1997), « Environmental management to improve corporate profitability », *Journal of Cost Management*, novembre-décembre, p. 26-34.

Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: a stakeholder approach*, Pitman, Boston.

Gervais M. et al. (2009), « Le Time Driven Activity Based Costing (TDABC): New Wine, or Just New Bottles? », *Congrès de l'AFC*, Strasbourg, 27-29 mai, 31 p.

Hamel G. et Prahalad C.K. (1990), « The Core Competence of the Corporation », *Harvard Business Review*, vol. 68, n°3, p. 79-92.

Hartmann F.G. (2000), « the appropriateness of RAPM: toward the further development of theory », *Accounting, organizations and Society*, vol. 25, n° 4/5, p. 451-482.

Horngren C.T. et al. (2005), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 12th edition, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey.

Hrebiniak L. et Joyce W. (1986), « The strategic importance of managing myopa », *Sloan Management Review*, vol. 28, n° 1, p. 5-15.

Ittner C.D. et Larcker D.F. (1997), « Mutuality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance », *Accounting, Organization and Society*, vol. 22, n° 3-4, p. 293-314.

Ittner C.D. et Larcker D.F. (2002), « Determinants of Performance Measure Choices in Worker Incentives Plans », *Journal of Labour Economics*, vol. 20, n° 2, p. 58-90.

Jensen M.C. (2001), « The Corporate Objective Function », *European Financial Management*, vol. 7, n° 3, p. 297-317.

Jensen M.C. et Meckling W.H. (1992), « Specific and General Knowledge, and Organizational Structure », *in* L. Werin et H. Wijkander (Eds), *Contract Economics*, Blackwell, p. 251-274.

Johnson H.T. (1988), « Activity based information: a blueprint for world class management-accounting », *Management Accounting*, June, p. 23-30.

Johnson, H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting Systems*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2007), *Time-driven Activity-based Costing*, Harvard Business School

Press, Boston.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Actions*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan R.S. et Norton D. (1998), *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2004), *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2006), *Alignment*, Harvard Business School Press, Boston.

Keys D.E. et van der Merwe A. (2002), « The Case for RCA… », *Strategic Finance*, vol. 83, n° 10 & 11.

La villarmois O. (de) et Levant Y. (2007), « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 1, p. 149-182.

Mévellec P. (2005), *Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod, Paris.

Moon P. et Bates K. (1993), « Core analysis in strategic performance appraisal », *Management Accounting Research*, vol. 4, p. 139-152.

Naro G. et Travaillé D. (2009), « A la recherche des fondements conceptuels et méthodologiques du Balanced Scorecard : le modèle de Kaplan et Norton revisité à travers le cadre conceptuel des leviers de contrôle », *30ème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Strasbourg, 27-29 mai.

Nelson R. et Winter S. (1982), *An Evolutionary of Economic Change*, Belnap Press of Harvard, University Press.

Nonaka I. et Takeuchi H. (1997), *La connaissance créatrice : la dynamique de l'entreprise apprenante*, de Boeck Université.

Penrose E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press, Oxford, UK.

Perera S. *et al.* (1997), « Customer-focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-financial Performance Measures: A Research Note », *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, n° 6, p. 557-572.

Poincelot E. et Wegmann G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 11 vol. 2.

Poincelot E. et Wegmann G. (2006), « Perspectives on non-financial indicators as a strategic management accounting tool: A French inquiry », *Cahier du Fargo n° 1060905*, 28 pages (http://www.u-bourgogne.fr/LEG/WP/1060905.pdf)

Poincelot E. et Wegmann G. (2008), « Les motivations des managers utilisant des critères non

financiers : une analyse empirique », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 14, vol. 1, p. 69-92.

Ponssard J.P. et Tanguy H. (1993), « Planning in firms as an interactive process », *Theory and Decision*, vol. 34, p. 139-159.

Roy S. (1999), « Managing Intellectual Capital: the work with the Navigator in the Skandia group », *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 4, n° 1, p. 59-67.

Schendel D.E. et Hofer C.W. (1979), *Strategic Management: A New View of Business Policy and Planning*, Little Brown, Boston-Toronto.

Shank, J. et Govindarajan V. (1989), *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*, Burn Ridge Inc, Illinois.

Schreyögg G. et Steinmann H. (1987), « Strategic Control: A New Perspective », *Academy of Management Review*, vol. 12, n° 1, p. 91-103.

Simmonds K. (1981), « Strategic Management Accounting », *Management Accounting*, vol. 59, n° 4, p. 26-29.

Simon H.A. (1947), *Administrative Behaviour, a Study of Decision Making Processes in Administrative Organizations*, Free Press, New York.

Simons R.L. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° ½, p. 127-143.

Simons R.L. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston.

Teller R. (1999), *Le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Editions Management et Société, Paris.

Thomas C. et Gervais M. (2008), « Le problème du regroupement des activités dans la modélisation ABC », *Journée des IAE*, 23 p., Lille, septembre.

Tomkins C. et Carr C. (Eds) (1996), « Special Issue on Strategic Management Accounting », *Management Accounting Research*, Vol. 7, p. 165 – 167.

Vaivio J. (1999), « Exploring a non-financial management accounting change », *Management Accounting Research*, vol. 10, p. 409-437.

Ward K. (1993), « Accounting for a sustainable competitive advantage », *Management Accounting*, vol. 71, n° 9, p. 36 s.

Wegmann G. (2000), « Les tableaux de Bord Stratégiques : analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois. », *Gestion 2000*, n° 1, janvier-février, p. 19-35.

Wegmann G. (2001 a), « *Le Contrôle de Gestion Stratégique. Contributions théoriques, instrumentales et empiriques à la résolution de la problématique de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion* », Doctorat en Sciences de Gestion, IAE de Paris, Université Paris 1, Panthéon-Sorbonne.

Wegmann G. (2001 b), « The Strategic Scorecards: an instrumentation of the Strategic Management

Accounting », *Congrès de l'European Accounting Association (EAA)*, Athènes.

Wegmann G. (2006), *Pilotage des coûts et des performances – Une lecture critique des innovations en contrôle de gestion*, éditions EMS, Management et Société, Colombelles, France.

Wegmann G. (2007 a), « Analyse critique de quatre prolongements à la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n° 399, mai.

Wegmann G. (2007 b), « Developments around the Activity-based Costing method: A state of the art », *7th International Management Control Systems Research Conference*, ESCP-EAP, Paris, 12-14th September.

Wegmann G. (2008 a), « The Balanced Scorecard as a knowledge management tool: A French experience in a semi-public insurance company », *The ICFAI Journal of Knowledge Management*, vol. 6, n° 3, p. 22-38.

Wegmann G. (2008 b), - « Maif, un Balanced Scorecard qui assure », *in* Simon E. Et Joffre O., *Cas en Management Stratégiques*, éditions EMS.

Wegmann G. (2008 c), « Comparaison Balanced Scorecard et Navigator », *Afnor éditions*, 10 p., VII – 10 – 13, Novembre.

Wegmann G. (2008 d), « Comptabilité de gestion et théorie de l'architecture organisationnelle – De la théorie à la pratique managériale : une réflexion centrée sur l'ABC », *Congrès du réseau des IAE*, 11-12 septembre, Lille.

Wegmann G. et Nozile S. (2009), « La méthode ABC au sein des services informatiques d'un grand groupe », *Revue Française de Comptabilité*, n° 418, février.

Wegmann G. (2009 a), « Developments around the Activity-based Costing Method: State-of-the Art and Case Study », *ICFAI University Journal of Accounting Research*, Vol. VIII, n° 1, p. 7-22.

Wegmann G. (2009 b), « Les tableaux de bord du capital intellectuel », *Afnor Editions*, VI-10-12, Avril.

Wegmann G. (2009 c), « Les évolutions de la comptabilité de gestion – Essai de positionnement par rapport à la méthode ABC et étude de cas », *Congrès de l'AFC*, Strasbourg, 27-29 mai, 19 p.

Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, Macmillan, Inc., New York.

Wilson R.M. (1995), « Strategic Management Accounting », *in* Ashton D. et al. (eds), *Issues in Management Accounting*, 2nd ed., Prentice Hall, New York, p. 159-190.