



Tendances actuelles en matière de contrôle de gestion :
de l'entreprise orientée "produit"
à l'entreprise orientée "client"

Séminaire de perfectionnement des formations postuniversitaires 2001

Lundi 12 mars 2001

par

Didier Van Caillie,

Chargé de Cours à l'Université de Liège,
Responsable du Service de Diagnostic et Contrôle de
l'Entreprise
Professeur Invité à HEC Liège

Sophie Arnould,

Assistante au Service de Diagnostic et Contrôle de l'Entreprise,
Université de Liège

HEC•LIEGE
rue Louvrex 14 B - 4000 Liège
Tél. 32 4 232 72 11 Fax : 32 4 232 72 40

Introduction

Les effets conjoints de la globalisation des marchés, de leur déréglementation et du développement des technologies de l'information et de la communication ont conduit l'entreprise, longtemps focalisée sur la maîtrise de sa fonction de production, à accorder à présent une attention croissante, voire exclusive, au client et à la satisfaction continue de ses besoins et attentes : progressivement, les pratiques de gestion des entreprises, orientées initialement essentiellement vers la maîtrise aussi parfaite que possible de leur fonction de production, ont évolué, accordant une attention croissante à l'environnement de l'entreprise (concurrents, fournisseurs mais surtout clients) et à son évolution. Longtemps gouvernée par la dimension "produit", la politique manageriale de l'entreprise s'est peu à peu laissée dominer par la dimension "client" : l'entreprise d'aujourd'hui ne produit plus des biens et des services destinés à des marchés et à des "clients standardisés", elle conçoit, réalise et distribue des biens et surtout des services qui répondent aux attentes et besoins spécifiques de "clients arlequins"¹.

L'aptitude à suivre et, idéalement, à anticiper les changements survenant au sein de cet environnement est devenue un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à moyen et long terme. Mais pour pouvoir s'exercer efficacement, cette aptitude nécessite des outils et des techniques spécifiques :

- outils de veille stratégique, concurrentielle ou technologique pour identifier aussi tôt que possible les indices d'une évolution nouvelle de l'environnement de l'entreprise,
- outils de traitement de l'information pour permettre la prise de décisions sur base d'informations pertinentes,
- outils de contrôle de gestion pour mesurer avec précision les conséquences à la fois des décisions prises et des évolutions de l'environnement de l'entreprise.

Il n'est dès lors pas étonnant que le contrôle de gestion ait lui aussi connu une mutation profonde au cours de ces 10 dernières années, passant d'une simple fonction opérationnelle de calcul des coûts (et surtout des coûts de revient) et d'identification des écarts budgétaires, ordinairement dépendante du département financier ou comptable de l'entreprise, à une fonction beaucoup plus stratégique de pilotage du changement dans l'entreprise, relevant directement de la direction générale ou de la direction des opérations et intégrant des informations à la fois quantitatives et qualitatives, transversales et spécifiques.

Dans ce contexte, ce séminaire a pour but de dresser un panorama des tendances de fond qui entraînent aujourd'hui *l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion multiforme*, intégrant à la fois *un contrôle de gestion opérationnel*, dominé par la volonté de maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent la vie quotidienne de l'entreprise au

¹ Pour reprendre une expression propre à Bernard Dubois, qui exprime clairement le fait que le client standardisé (aux attentes conçues comme homogènes, rationnelles et stables, auquel il est possible de proposer un produit relativement standardisé qui, s'il revêt des caractéristiques de qualité et de coût raisonnables, trouvera toujours preneur) a fait place aujourd'hui à un consommateur "caméléon" et "arlequin", consommateur multidimensionnel profondément versatile, "intégrant les différentes valeurs de la consommation, les revendiquant toutes et semblant passer de l'une à l'autre sans jamais les opposer", exigeant dès lors un produit qui satisfasse aux conditions de prix, de qualité et de disponibilité que lui, consommateur arlequin, décide.

travers de toutes ses activités, et un *contrôle de gestion stratégique*, dominé par la volonté de permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise, changement lui-même issu de l'impérieuse nécessité de continuellement s'adapter aux nouvelles contraintes et opportunités offertes par l'environnement de l'entreprise.

Pour ce faire,

- dans un premier temps, nous allons analyser les implications en matière de pratique de gestion des principales évolutions macro-économiques et comportementales qui ont caractérisé le contexte économique et social dans lequel s'est déroulée la "vie des affaires" au cours de la dernière décennie et identifier les principales évolutions apparues dans le domaine du contrôle de gestion au cours de cette même période, en comprendre les raisons et essayer d'en déduire des pratiques de "bonne gestion" ;
- dans un second temps, nous allons présenter un outil particulièrement intéressant et caractéristique de ce qui constitue aujourd'hui le contrôle de gestion stratégique : la "Balanced ScoreCard" ;
- enfin, dans un troisième temps, nous allons présenter et analyser ensemble la manière dont la fonction de contrôle de gestion a évolué concrètement au sein d'une moyenne entreprise située dans les Ardennes et voir quels sont les outils qui y ont été mis en place pour assurer à la fois un contrôle de gestion opérationnel efficace et un contrôle de gestion stratégique qui sert réellement à la prise de décisions stratégiques et au pilotage du changement.

1. De l'entreprise orientée "produit" à l'entreprise orientée "client", une évolution à 180°

1.1. L'impératif de création de valeur et ses implications

L'impératif de création continue et permanente de valeur a, depuis toujours, dicté la conduite des entreprises et des organisations : les entreprises, les organisations, les Administrations Publiques, ... ne peuvent en effet subsister que si elles répondent aux attentes des acteurs qui les ont créées, qu'il s'agisse d'actionnaires privés, de particuliers cherchant à promouvoir un idéal ou d'autorités publiques visant à répondre aux besoins de leurs administrés.

La satisfaction de ces attentes², si pas systématiquement à court terme, du moins à moyen et long terme, est une condition nécessaire qui justifie la survie de l'entreprise ou de l'organisation. Si celle-ci n'est jamais ou très rarement rencontrée, l'entreprise ou l'organisation disparaît.

Dans le monde de l'entreprise, cet impératif de création de valeur s'est le plus généralement matérialisé par la nécessité de maximiser la valeur de l'entreprise du point de vue de ses actionnaires-propriétaires³, ce qui implique en fait simplement que le rendement

² Par le biais d'un niveau de rémunération adéquat des fonds mis à la disposition d'une entreprise privée par ses actionnaires, du succès de foule rencontré par l'organisation de manifestations diverses par une ASBL ou par la rencontre effective des besoins de base des administrés.

³ Cette maximisation de la valeur de l'entreprise peut se matérialiser sous différentes formes, susceptibles elles-mêmes de se combiner entre elles : le maintien sur longue période d'un niveau de dividendes élevé, la mise en réserve systématique des résultats bénéficiaires, la constitution d'un patrimoine immobilier ou

économique retiré des facteurs de production utilisés par l'entreprise soit supérieur au coût de ces facteurs de production⁴.

D'un point de vue managérial, ceci implique à son tour que l'entreprise soit capable de générer, par ses produits et les services qu'elle rend, des recettes élevées (donc un chiffre d'affaires) de manière récurrente tout en maîtrisant les conditions de coût dans lesquelles ces recettes sont réalisées (donc en maîtrisant au mieux le coût des facteurs de production utilisés, qu'il s'agisse de main d'œuvre, d'outil de production ou de ressources financières) : la maximisation de la valeur de l'entreprise sera donc logiquement assurée si l'entreprise maximise le rapport "Recettes / Dépenses" de manière continue et permanente⁵.

Les travaux de Michaël Porter (1985), qui commencent à paraître au début des années '80, viennent étayer cette logique dominante en montrant que, théoriquement, l'entreprise trouve les sources de son potentiel de création de valeur :

- soit en parvenant à différencier ses produits et ses services de ceux de ses concurrents, quittant de ce fait le jeu de la concurrence parfaite où les prix sont fixés par le marché en tentant de se créer une situation de "quasi-monopole" génératrice d'une rente due au fait que l'entreprise peut imposer un prix élevé à ses clients puisqu'elle est la seule à proposer à ses clients tel produit ou tel service et que celui-ci répond à un besoin effectif de ces clients : l'accent est alors mis sur la maximisation du poste "Recettes" ;
- soit en parvenant à mieux maîtriser que ses concurrents les coûts des facteurs de production utilisés, gagnant ainsi une marge de manœuvre qui lui permet d'entamer éventuellement une guerre de prix qui permettrait à l'entreprise de continuer à être rentable alors que ses concurrents, vu le niveau plus élevé de leurs coûts, ne le seraient plus et seraient amenés, si la situation devait perdurer, à quitter le marché : l'accent est alors mis sur la minimisation du poste "Dépenses" ;
- soit en combinant une stratégie de différenciation des produits et des services et une stratégie de domination par les coûts.

Dans la mesure où l'entreprise est rarement la seule à agir sur son marché et est confrontée quotidiennement aux évolutions des besoins et attentes de ses clients et aux mouvements tactiques et stratégiques de ses concurrents, de ses fournisseurs et de son environnement large (marché du travail, marchés financiers, Pouvoirs Publics ...), la mise en œuvre effective de ces schémas stratégiques théoriques n'est jamais aisée et nécessite évidemment

intellectuel (know-how, savoir-faire, R&D ...) important susceptible d'être transmis aux héritiers sont, par exemple, autant de faits qui matérialisent la création de valeur générée par une entreprise.

⁴ En termes financiers, ceci implique simplement que la rentabilité finale dégagée par les actifs de l'entreprise (la rentabilité économique ou rentabilité de l'actif total) soit supérieure au coût des capitaux mis à la disposition de l'entreprise (le "coût du capital" au sens anglo-saxon du terme, qui intègre à la fois le coût de la dette de l'entreprise et le taux de rémunération normal des fonds propres mis à la disposition de l'entreprise par ses actionnaires, compte tenu des conditions en vigueur sur les marchés financiers et du risque spécifique à l'activité de l'entreprise).

⁵ Soulignons que maximiser ce rapport "Recettes / Dépenses" revient en fait à maximiser de manière continue et permanente le résultat net de l'entreprise, puisque celui-ci naît de la différence entre les recettes totales et les dépenses totales de l'entreprise.

un suivi et une adaptation permanente, qui justifie l'existence même de la fonction de contrôle de gestion au sein de toute entreprise.

La fonction de contrôle de gestion se voit dès lors attribuer un double but :

1. Fondamentalement, elle doit fournir aux décideurs de l'entreprise les éléments d'information pertinents qui leur permettent de savoir quand, où et comment l'entreprise crée de la valeur.
2. Plus opérationnellement, elle doit fournir à ces mêmes décideurs les éléments d'information pertinents qui leur permettent de savoir si les choix stratégiques effectués par l'entreprise pour créer de la valeur portent leurs fruits et si les décisions opérationnelles qui matérialisent ces choix stratégiques dans la vie quotidienne de l'entreprise débouchent effectivement sur des résultats conformes aux attentes.

Soulignons enfin que la perception de la façon dont l'entreprise peut créer de la valeur a fortement évolué au fil du temps, sous l'influence d'évolutions macro- et microéconomiques majeures : l'entreprise orientée 'produit', en quête permanente de la parfaite maîtrise continue de ses coûts, fait place progressivement, depuis un peu plus d'une décennie, à l'entreprise orientée 'client', à la recherche de la différenciation absolue.

Nous analysons dès lors à présent les raisons de cette évolution et ses conséquences en matière de techniques de comptabilité de gestion et d'organisation de la fonction de contrôle de gestion. Soulignons toutefois que cette analyse, vu le contexte dans lequel nous la présentons, est volontairement simplifiée et globalisante, ce qui peut lui donner un aspect "caricatural" et/ou simpliste aux yeux de certains lecteurs ; elle traduit toutefois une vision rétrospective de l'évolution des comportements managériaux partagée par de nombreux auteurs ⁶.

1.2. L'entreprise orientée "produit" ou la quête de la parfaite maîtrise des coûts

1.2.1. Sous l'emprise de la fonction de production de l'entreprise

Jusqu'au début des années '80, la toute grande majorité des entreprises voient leur mode de gestion opérationnel et stratégique dominé par la fonction de production : l'entreprise est alors souvent conçue comme une organisation de moyens humains, techniques et financiers qui conçoit et développe des produits que les marchés absorbent d'une manière ou d'une autre.

Plusieurs éléments à caractère micro et macro-économique justifient cet état de fait :

- La réglementation et la régulation des marchés, souvent essentiellement nationaux et étroits, est généralement importante et empêche l'apparition de marchés

⁶ Voir par exemple les analyses faites, au niveau scientifique, par De Rongé (1998), Anthony et Govindarajan (1998) ou Kaplan et Norton (1996) ou par des praticiens expérimentés, tels que Alard et Diringier (2000), Cardot (1998), Chevalier (2000), de Longeaux (1994) ou Van Der Ghinst (1998).

réellement "parfaitement" concurrentiels : le nombre de concurrents au sein d'un même secteur est dès lors souvent limité.

- En conséquence, la toute grande majorité des secteurs industriels et commerciaux est dominée, dans les économies occidentales, par de grandes ou de très grandes entreprises ⁷, dont l'attitude et les orientations stratégiques conditionnent souvent l'évolution sectorielle.
 - o La création de valeur naît certes de la valeur que les clients accordent aux produits de l'entreprise, mais ces clients, dont les besoins et attentes ne sont appréhendés souvent que de manière grossière, sont abordés globalement : la consommation de masse règne en maître et les stratégies de création de valeur mettent dès lors l'accent avant tout sur la maîtrise à tout instant des coûts de l'entreprise.
 - o L'offre de produits se focalise sur l'offre de produits relativement standardisés, dont le processus de production peut être facilement maîtrisé et donner naissance à des économies d'échelle et d'apprentissage d'autant plus importantes que les volumes écoulés sont importants : les marchés de volume sont dès lors privilégiés.
 - o Au plan opérationnel, la priorité est donnée à la gestion à court terme de l'entreprise, dans la mesure où l'environnement de l'entreprise (concurrents, fournisseurs et évolution technologique) est relativement stable et peu susceptible de provoquer de mauvaises surprises. De manière imagée, l'entreprise et son environnement évoluent alors souvent sur deux routes parallèles, parfois reliées entre elles par quelques routes de liaison.
 - o Au plan organisationnel, la structure fonctionnelle classique inspirée du modèle taylorien domine ⁸, le contrôle de l'organisation s'effectuant essentiellement par le biais d'une hiérarchie forte et bien structurée. En corollaire, l'organigramme de l'entreprise et son évolution à moyen terme est une préoccupation managériale dominante, car elle conditionne

⁷ La plupart des tissus industriels et commerciaux nationaux sont certes constitués d'une majorité de Petites ou Moyennes Entreprises, mais le rôle qui leur est attribué est souvent celui d'entités productives complémentaires des grandes entreprises, soit qu'elles travaillent en sous-traitance pour ces grandes entreprises, soit qu'elles restent confinées sur des marchés de niche dont les caractéristiques de la demande sont extrêmement spécifiques ou qu'elles n'opèrent que sur un marché géographique étroit.

L'influence de ces PME sur leur environnement économique, proche ou plus lointain, est alors extrêmement limitée, à tel point qu'il faudra attendre le milieu des années '70 et les grandes crises pétrolières pour que leur impact potentiel sur le développement économique régional ou national ne commence à susciter un intérêt particulier du monde scientifique et des Pouvoirs Publics et que n'apparaissent les premières mesures spécifiques de soutien au développement des PME.

⁸ Une fonction de production dominante, soutenue par une fonction financière chargée d'optimiser le coût des ressources financières rares de l'entreprise et par une fonction de Recherche et Développement chargée d'assurer l'évolution du portefeuille de produits de l'entreprise dans des conditions compatibles avec les forces et le potentiel technique de celle-ci. Les fonctions de gestion du personnel, de marketing et de vente sont aussi présentes dans l'entreprise, mais parfois de manière très peu développée ; le plus souvent, elles ne sont pas considérées comme des fonctions prioritaires et les dirigeants qui les animent ont souvent peu de chance d'arriver rapidement au sommet hiérarchique de l'entreprise.

l'évolution des individus dans la hiérarchie et donc dans la structure de pouvoir et de contrôle de l'entreprise.

1.2.2. Ses implications dans le domaine du contrôle de gestion

Dans un contexte où la valeur créée par l'entreprise est perçue comme provenant essentiellement d'une parfaite maîtrise continue des coûts, il n'est pas étonnant que la fonction "contrôle de gestion" émerge progressivement comme une activité particulière ou une sous-entité de la fonction financière et surtout comptable de l'entreprise, en mettant d'abord l'accent sur la comptabilisation des coûts.

La prise en charge de la comptabilité analytique de l'organisation devient ainsi la première mission confiée au contrôleur de gestion : celui-ci doit d'abord veiller à chiffrer de manière aussi précise que possible les coûts complets (intégrant ainsi à la fois les charges directes et les charges indirectes) imputables aux différents objets de coûts suivis dans l'entreprise, à savoir essentiellement ses produits et plus rarement ses principaux clients. Ce suivi s'effectue au travers des différentes étapes successives du processus de production de l'entreprise, débouchant sur le calcul de coûts d'achat, de coûts de production (parfois détaillés à différents niveaux intermédiaires, en fonction de la complexité ou de l'importance de certaines étapes particulières du processus de production), de coûts de distribution et, in fine, de coûts de revient complets :

- Dans la mesure où bon nombre de secteurs d'activité ont une structure non parfaitement concurrentielle, les entreprises dominantes y ont un niveau de contrôle souvent important sur le niveau de leur prix de vente, généralement accepté tel quel par un volume de clients suffisamment important pour générer le niveau de création de valeur souhaité par la firme et n'ayant pas d'autres possibilités de trouver sur le marché des produits identiques⁹ à ceux qui leur sont proposés par l'entreprise¹⁰.
- L'identification de coûts de revient complets aussi précis que possible devient de fait la principale préoccupation du contrôle de gestion, dans la mesure où ces coûts de revient débouchent souvent, en fonction des spécificités de chaque secteur, sur la détermination du prix de vente des produits de l'entreprise, en augmentant d'une marge quasi systématique le coût de revient complet du produit.

Une autre préoccupation managériale s'impose ensuite rapidement comme une seconde fonction essentielle du contrôle de gestion : la comptabilité budgétaire et son complément inévitable, le contrôle budgétaire. En effet, dans la mesure où la politique managériale se focalise à la fois sur la maîtrise des coûts et sur les perspectives de développement à court, voire à moyen terme, le budget devient un outil d'aide à la gestion particulièrement utile, car il permet de baliser à l'avance les étapes que devront franchir dans un futur rapproché les différents départements de l'entreprise sur les chemins qui doivent a priori les conduire à

⁹ En termes de caractéristiques techniques et/ou de fonctionnalités.

¹⁰ Le lecteur comprend dès lors aisément que les problématiques de collusion entre entreprises dominantes, de cartel, voire de monopole, sont sous-jacentes à cet état de fait et vont expliquer partiellement l'apparition des phénomènes de déréglementation, de dérégulation et de globalisation progressive des marchés.

rencontrer les différents objectifs stratégiques de l'entreprise et sa finalité ultime de création de valeur. L'élaboration du budget et, surtout, l'identification des écarts apparaissant en cours d'exercice entre les montants budgétés et les montants effectivement enregistrés (voire éventuellement l'origine immédiate de ces écarts, à savoir un écart dû à une évolution inattendue soit des prix, soit des quantités, soit des deux simultanément) deviennent alors deux missions particulièrement importantes confiées au contrôleur de gestion.

Dans la foulée, une troisième préoccupation managériale s'impose souvent rapidement : le souhait de synthétiser cet ensemble colossal d'informations produites par le contrôle de gestion (parfois au prix de contraintes administratives et procédurales fort lourdes et dont la pertinence est mal comprise et vécue au sein de l'entreprise) en un nombre plus limité d'informations susceptibles réellement d'aider à de multiples prises de décision dans l'entreprise. Ce souci de transformer une information comptable souvent vaste et complexe en un élément effectif d'aide à la décision se traduit alors :

- par la volonté de calculer et de suivre régulièrement les différentes marges qui traversent la vie de l'entreprise (marges sur coûts de revient bien sûr, mais aussi les marges qui naissent au travers des différentes étapes successives du processus de production, de façon à identifier les activités génératrices de coûts excessifs¹¹ et nécessitant de ce fait une réorganisation ou une reconception) ;
- par le souci de synthétiser cette information comptable et financière au travers de tableaux de bord financiers, permettant à la fois l'information et le contrôle de la Direction Générale et le suivi opérationnel au sein des différents départements ou des différentes fonctions de l'entreprise ;
- par la volonté d'identifier au sein de l'entreprise des coûts variables en fonction du volume d'activité et des coûts fixes, globalement constants sur une période de temps donnée et/ou sur une plage d'activité élargie, permettant ainsi d'analyser de manière anticipée la rentabilité d'investissements futurs en calculant des points d'équilibre et des seuils de rentabilité en fonction d'un certain nombre de scénarii d'évolution probables : l'approche de comptabilisation en coûts complets se voit ainsi complétée par une approche en coûts variables et une approche en coûts semi-complets, qui ont en outre le grand mérite, au plan de la gestion quotidienne de l'entreprise, de faire apparaître des coûts placés sous la responsabilité directe d'un certain nombre d'acteurs clairement identifiés dans l'organigramme de l'entreprise¹².

¹¹ Le plus souvent par rapport à des normes ou des coûts standards établis sur base d'historiques pris au sein de l'entreprise même.

¹² Ces approches permettent de facto de rendre certains acteurs de l'entreprise clairement responsables des coûts (voire des recettes) engendrés dans l'entreprise, puisque, par leurs décisions, ils ont le pouvoir de faire évoluer à la hausse ou à la baisse des coûts devenus ainsi contrôlables. La voie est ainsi ouverte à une organisation de l'entreprise sous la forme de centres de coûts, de centres de dépenses, de centres d'investissement, voire éventuellement de centres de profit si il est possible, techniquement et organisationnellement, de déterminer des recettes (et donc des prix de transfert internes) à l'intérieur même du processus de conception, de production et de distribution de l'entreprise.

Cette accumulation progressive de missions essentiellement opérationnelles confiées au contrôle de gestion aboutit le plus souvent à l'apparition d'une véritable fonction de contrôle de gestion opérationnel. D'un point de vue organisationnel, elle constitue généralement une composante essentielle de la fonction comptable et financière de l'entreprise, voire une fonction totalement autonome, située sur un pied d'égalité avec la fonction financière de l'entreprise et étroitement liée avec la fonction informatique¹³, devenue elle aussi au fil des ans et en parallèle une fonction essentielle à la bonne gestion de toute entreprise.

¹³ Il n'y a en effet pas de contrôle de gestion possible s'il n'y a pas une organisation administrative et procédurale qui permet réellement de collecter ponctuellement les informations crédibles nécessaires à son exercice et s'il n'y a pas une organisation informatique qui permet réellement le transfert, la compilation et le traitement de ces mêmes informations (cette double organisation administrative et informatique de la récolte, du suivi et du traitement de l'information relève de facto du 'système d'information' de l'entreprise).

1.3. L'entreprise orientée "client" ou la quête de la différenciation absolue

1.3.1. Les raisons d'une évolution vers la domination de la fonction commerciale

Au cours des années '70, de multiples facteurs, tant macro- que microéconomiques, apparaissent et se confortent mutuellement pour expliquer la mutation profonde qui va bouleverser les conceptions managériales dominantes dès le début des années '80 et va provoquer une réorientation à 180° des "bonnes pratiques de gestion", faisant passer l'entreprise de l'emprise du produit à l'emprise du client :

- D'abord, les graves crises pétrolières des années '70, peu anticipées et souvent mal gérées par la plupart des grandes entreprises, amènent ces dernières à reconcevoir complètement leur relation par rapport à leur environnement. Une prise de conscience importante se fait jour : l'entreprise ne vit pas **avec** son environnement (en parallèle de celui-ci), elle vit **dans** son environnement et ce, quelle que soit la puissance économique apparente liée à sa taille.
- Dès lors, l'anticipation de tout changement susceptible de modifier le comportement des différentes composantes de cet environnement (client, concurrent, fournisseur, technologie essentiellement) et l'aptitude à intégrer ce changement dans le mode de fonctionnement stratégique **et** opérationnel de l'entreprise deviennent des facteurs-clés de succès pour la réussite de toute stratégie de création de valeur : la politique managériale adoptée dans l'entreprise ne peut plus dès lors se focaliser sur le court terme, elle doit intégrer l'évolution de l'entreprise dans son environnement à moyen et long terme.
 - o Concrètement, il devient impératif, pour toute entreprise, de suivre l'évolution des différentes composantes de son environnement et de mettre en place les outils de veille concurrentielle¹⁴, de veille technologique¹⁵ et surtout de veille commerciale¹⁶ qui lui permettent d'anticiper les évolutions prévisibles de cet environnement.
 - o Simultanément, il s'avère par ailleurs souvent nécessaire de revoir la manière dont l'entreprise produit : trop souvent, l'entreprise fonctionnelle traditionnelle, dans une illusion de meilleure maîtrise des coûts, a été amenée à intégrer en son sein un nombre pléthorique d'activités, qu'elle gère trop souvent mal car elle ne dispose pas de la multiplicité des compétences et des savoir-faire nécessaires à la maîtrise d'activités qui sortent de son métier de

¹⁴ Sous peine d'être surprise par une initiative stratégique majeure d'un concurrent existant ou par l'apparition impromptue d'un nouveau concurrent puissant.

¹⁵ Sous peine de voir son processus de production et la qualité technique de ses produits rendus complètement obsolètes par une avancée technologique majeure non maîtrisée dans l'entreprise.

¹⁶ Sous peine de mettre sur le marché des produits et des services techniquement au point, mais dont les fonctionnalités et les caractéristiques ne répondent plus aux exigences toujours plus diverses de clients confrontés à une offre de produits de plus en plus différenciés.

base. La course à l'intégration et à la taille n'est plus nécessairement d'actualité et apparaît le souci de se reconcentrer sur ses activités de base, en nouant des relations de partenariat et de sous-traitance durables avec des entités, souvent plus petites, avec lesquelles des relations de confiance sont apparues¹⁷.

- Dans le même temps, des phénomènes de dérégulation et de dé réglementation des marchés¹⁸, initiés conjointement par de multiples acteurs économiques et politiques, conduisent à une globalisation croissante des marchés : les marchés locaux volent en éclats, les barrières douanières se lèvent, l'aptitude à exporter ses produits et services, son savoir-faire et son image devient à son tour un facteur -clé de succès stratégique permettant l'accès à une base de clientèle élevée (et donc à un volume d'activité important) susceptible de permettre à l'entreprise de bénéficier au mieux des phénomènes d'économie d'échelle¹⁹.
- Enfin, le développement important et constant, depuis le début des années '70, des technologies de l'information dans un premier temps (télévision, publicité, presse ...), de la communication dans un second temps (Internet, commerce électronique, ...) a une double conséquence :
 - o Une meilleure information du client, qui doit consacrer des ressources en temps et en argent de plus en plus faibles pour obtenir toutes les informations qu'il désire quant aux caractéristiques et spécificités des produits susceptibles de rencontrer ses besoins et attentes ; du même coup, ses besoins s'affinent et se multiplient et, constamment sollicité par de multiples acteurs (entreprises concurrentes, associations de consommateurs, presse spécialisée...), son comportement devient beaucoup plus versatile,
 - rendant ainsi difficile le maintien de produits totalement standardisés,
 - impliquant de la part de l'entreprise une veille concurrentielle de plus en plus pointue et élargie
 - et obligeant celle-ci à une veille commerciale de tous les instants en vue de maîtriser les paramètres toujours plus nombreux qui permettent d'attirer et surtout de fidéliser le client.
 - o Des possibilités techniques de communication plus rapides et largement diversifiées, tant à l'intérieur de l'entreprise que vers son environnement, faisant de ce fait de la politique de communication et de la maîtrise du

¹⁷ Ce nouveau souci managérial, fondé sur les notions conjointes de confiance et de qualité, explique en partie l'émergence et l'intégration croissante des pratiques de la certification (ISO, HACCP, ...), du travail en "Juste à temps" et du travail en réseau dans les politiques de production de l'entreprise.

¹⁸ Sous-tendus eux-mêmes par des volontés politiques et économiques fortes d'harmonisation des pratiques politiques, commerciales et fiscales.

¹⁹ Ce phénomène peut à son tour relancer la course à la taille, mais généralement par intégration (fus ion, acquisition, absorption) d'entités économiques ayant le même métier de base et partageant idéalement une culture d'entreprise relativement identique.

système d'information deux autres facteurs essentiels dans la maîtrise du processus de création de valeur de l'entreprise.

La conjonction de ces différents phénomènes a pour conséquence que ce processus de création de valeur est dominé peu à peu par le client, qui décide à quel prix et quand il accepte les produits de l'entreprise. En outre, il apparaît vite que ce processus ne peut être maîtrisé à moyen et long terme que si l'entreprise parvient à anticiper et à intégrer le changement dans ses pratiques quotidiennes : il n'y a donc de création de valeur que si les attentes et les besoins des clients sont effectivement rencontrés en permanence par les produits et surtout les services annexes offerts par l'entreprise et que si les différentes activités présentes au sein de l'entreprise sont toutes créatrices de valeur pour le client.

1.3.2. Les implications de cette évolution dans le domaine du contrôle de gestion

Cette évolution fondamentale de la politique managériale de l'entreprise se traduit inévitablement par une évolution profonde du contrôle de gestion. Si le contrôle de gestion opérationnel, focalisé sur le suivi et la maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent la vie de l'entreprise, reste une des missions essentielles du contrôle de gestion, celui-ci se voit en outre confier un ensemble d'autres missions à caractère plus stratégique, visant à permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise.

A côté du contrôle de gestion opérationnel apparaît donc progressivement un contrôle de gestion stratégique, avec des objectifs et des outils spécifiques :

- La nécessité de concevoir le fonctionnement de l'entreprise non plus en termes de fonctions ou de départements, mais en termes d'activités réellement effectuées au sein de l'entreprise et l'obligation d'identifier clairement les activités créatrices ou destructrices de valeur au sein de la société conduit dans un premier temps à enrichir la panoplie des techniques traditionnelles de comptabilisation des coûts de nouvelles techniques, basées sur l'enregistrement des coûts et des marges par activités et processus : les techniques de comptabilisation des coûts dites d'Activity-Based Costing et de Process-Based Costing²⁰ font ainsi leur apparition au début des années '80, rapidement suivies par les approches plus managériales d'Activity-Based Management et de Process-Based Management, davantage destinées à permettre le suivi du fonctionnement homogène de l'entreprise et à faciliter l'identification et la mise en œuvre de mesures correctrices d'éventuels dysfonctionnements.
- La panoplie des tableaux de bord financiers s'enrichit quant à elle progressivement de tableaux de bord plus stratégiques, associant à la fois des indicateurs financiers et des indicateurs qualitatifs non financiers et donnant du fonctionnement de l'entreprise et de son évolution au fil du temps une vision globale et transversale permettant de

²⁰ L'entreprise est alors considérée comme un ensemble homogène et cohérent d'activités élémentaires se traduisant par des actes concrets dans la vie quotidienne de l'entreprise (la prise de commandes auprès de clients, la réception des achats, la formation du personnel ...), ces activités pouvant elles-mêmes être regroupées en des ensembles plus vastes mais toujours homogènes, les processus principaux de l'entreprise. Ces activités et ces processus sont tous complémentaires les uns des autres, non redondants et visent tous à atteindre un but identique : la création de valeur finale pour le client.

voir si réellement les décisions stratégiques prises produisent un effet. Des outils spécifiques (tels que la Balanced ScoreCard détaillée ultérieurement) apparaissent au début des années '90, permettant d'extraire, hors des multiples informations produites par le contrôle de gestion opérationnel, des informations à caractère plus stratégique et permettant de les intégrer dans des tableaux de bord synthétiques et transversaux qui donnent une vision globale du fonctionnement des différentes composantes de l'entreprise, et surtout de leurs interrelations.

- Enfin, une mission nouvelle de suivi des attentes et de la satisfaction de cet acteur primordial dans le processus de création de valeur de l'entreprise qu'est le client est de plus en plus fréquemment confiée au contrôleur de gestion : des tableaux de bord et des outils de suivi spécifiques (tels que des tableaux synthétiques issus des démarches stratégiques de "Client Relationships Management" ou de "Customer Connections"²¹) sont ainsi progressivement intégrés parmi les outils traditionnels du contrôle de gestion, renforçant du même coup l'influence exercée par le client sur la vie de l'entreprise.

Peu à peu, le contrôle de gestion s'impose donc comme une fonction essentielle de la gestion de toute entreprise, visant à permettre à la fois son pilotage stratégique et opérationnel et à en donner une vision transversale et globale.

Progressivement, une interactivité forte apparaît par ailleurs entre le contrôle de gestion et les autres grandes fonctions de la gestion de l'entreprise (notamment la gestion des ressources humaines, le marketing et la finance), ce qui provoque de plus en plus fréquemment, au plan organisationnel, son rattachement direct à la direction générale ou à la direction des opérations et laisse aussi de plus en plus souvent apparaître, surtout dans les entreprises à la structure complexe, une organisation de la fonction même de contrôle de gestion sous forme pyramidale, le contrôle de gestion stratégique étant attaché directement à la direction générale ou à la direction de la stratégie et étant alimenté en informations par des unités de contrôle de gestion opérationnelles, rattachées aux différentes unités opérationnelles de l'entreprise²².

2. Un outil de contrôle de gestion stratégique : la "Balanced ScoreCard"

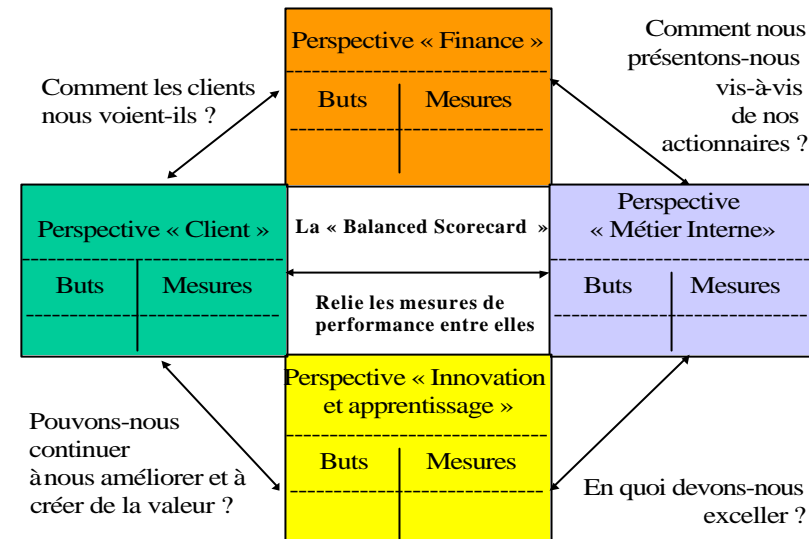
La « Balanced ScoreCard²³ » est un outil de gestion développé par Kaplan et Norton au début des années '90. Littéralement, cette expression signifie « la carte des scores équilibrée » ou « la carte des performances équilibrée ». Cet instrument, comme son nom l'indique, fournit une carte représentant les performances de l'entreprise dans son ensemble. Sur cette carte vont apparaître différents indicateurs de performance liés à différentes visions de l'entreprise. Les différentes performances dégagées sont ensuite reliées entre elles en une suite de relations de causes à effets pour former un tout unique : l'entreprise.

²¹ Sur ce point, voir Alard et Dirringer (2000).

²² Souvent organisées elles-mêmes sous la forme de Business Units et/ou de centres de profit.

²³ Référencée sous le sigle "BSC" dans la suite de l'exposé.

Concrètement, considérons le graphique ci-dessous. La BSC y comprend 4 axes : le client, le métier interne, l'innovation et l'apprentissage et la finance. Ces 4 axes proposent chacun une vision particulière de l'entreprise et chacune de ces approches poursuit ses propres buts et détermine ses propres mesures de performance. Toutefois, vu que ces 4 perspectives sont liées les unes aux autres, ces buts et performances particuliers interagissent pour faire émerger une vision de la performance globale de l'entreprise.



2.1. La composition de la « Balanced ScoreCard »

La BSC est composée de 4 éléments distincts qui, mis ensemble, permettent de représenter l'entreprise dans sa globalité. Pour appliquer correctement cet outil d'aide à la gestion, il est primordial de comprendre les deux points suivants, sans quoi la BSC ne peut porter ses fruits:

- 1) la signification des 4 axes : client, métier interne, innovation et apprentissage, finance ;
- 2) leurs interrelations.

2.1.1. La signification des axes de la BSC

2.1.1.A. La perspective « client »

S'il est vrai que le client est un élément indispensable à la survie de l'entreprise, il est logique qu'on lui accorde une place importante au sein de cet outil de gestion. Pourtant, trop souvent, cette perspective «client » a été oubliée par les gestionnaires et c'est pour

remédier à cette lacune que la BSC intègre cette vision dans l'un des 4 éléments constituant la performance de l'entreprise, en faisant même un élément essentiel de son fonctionnement en considérant qu'il est fondamental que l'entreprise se voit au travers des yeux de ses clients.

2.1.1.B. La perspective « métier interne »

Les clients ne se fournissent pas dans n'importe quelle entreprise. Ils choisissent de préférence telle ou telle entreprise parce que ses produits sont de meilleure qualité, parce qu'ils sont moins chers ou encore parce qu'ils sont plus à la mode ... En général, le choix n'est jamais neutre. Ainsi, pour se distinguer de la masse des concurrents, l'entreprise doit choisir un élément de différenciation qui lui permettra d'attirer les clients. Cet élément qui sera sa compétence d'excellence caractérise son métier interne. La perspective du métier interne oblige l'entreprise à « se spécialiser » dans un ou plusieurs domaines.

2.1.1.C. La perspective « innovation et apprentissage »

Sans innovation, sans mesure d'apprentissage, l'entreprise, tôt ou tard, s'essouffle et meurt. Dans un environnement aussi mouvant qu'aujourd'hui, il est nécessaire que l'entreprise évolue sans cesse et qu'elle essaie de dénicher de nouveaux créneaux. C'est pour garantir la survie de l'entreprise que la BSC intègre cette perspective.

2.1.1.D. La perspective « finance »

Comme auparavant, les mesures financières gardent toute leur importance dans la mesure de la performance globale de l'entreprise. La seule différence est qu'elles ne sont plus les seules mesures de performance sur lesquelles l'attention des décideurs de l'entreprise doit se porter.

En résumé, ces 4 perspectives permettent de répondre aux 4 questions suivantes :

- 1) Comment le client perçoit-il l'entreprise ?
- 2) Dans quoi ou par quoi l'entreprise doit-elle exceller ?
- 3) L'entreprise est-elle capable de s'améliorer et de créer de la valeur ?
- 4) Comment l'entreprise apparaît-elle aux yeux de ses actionnaires ?

2.1.2. Les liens entre les 4 perspectives de la BSC

La BSC ne serait rien si elle était simplement composée des 4 optiques que nous venons d'énoncer. Elle prend tout son sens grâce aux interrelations qui existent entre ces 4 perspectives.

La première perspective, la perspective « client », tend à déterminer si l'entreprise satisfait les consommateurs. Or, la satisfaction des consommateurs ne naît pas d'un coup de baguette magique, elle est le résultat final de tout un mécanisme de fonctionnement interne à l'entreprise, lui-même fait d'un ensemble coordonné de processus et d'activités. Un

fonctionnement interne défaillant donne un résultat externe fragile. C'est pour garantir le bon fonctionnement interne que la BSC intègre la deuxième dimension : le métier interne. Par cette approche, les managers s'obligent à accorder une attention particulière aux opérations internes les plus critiques aux yeux des consommateurs. Ainsi, s'ils excellent dans les facteurs que le client estime important, l'entreprise sera en mesure de satisfaire ses clients.

Toutefois, le métier interne dans lequel l'entreprise a choisi d'exceller n'est pas immuable. En effet, le marché évolue, les attentes des consommateurs changent et l'entreprise doit continuellement se remettre en question. La voie pour combattre la concurrence et rencontrer les besoins du consommateur se modifie donc constamment. Pour gérer ce changement, la troisième perspective de la BSC intervient, l'innovation et l'apprentissage. C'est par ce biais que l'entreprise garantit son futur : en lançant de nouveaux produits, en créant plus de valeur pour le consommateur et en améliorant inlassablement son processus opérationnel. Elle reste ainsi compétitive et assure la satisfaction de ses clients.

Finalement, la perspective financière entre en jeu pour synthétiser ce fonctionnement et voir si in fine il est rentable et s'il améliore réellement la performance financière de l'entreprise. En effet, même si l'entreprise satisfait ses clients, qu'elle possède un bon fonctionnement interne et qu'elle est capable d'innover, rien dans ces trois éléments ne garantit une bonne performance financière.

2.2. La mise en œuvre de la BSC

Concrètement, comment mettre en œuvre la BSC et comment implanter ses 4 dimensions dans un outil de contrôle de gestion réellement utilisable ?

Dans la mesure où le but ultime de la BSC est de traduire la stratégie de l'entreprise en une suite coordonnée d'actions aux effets mesurables, une démarche d'implantation en 5 étapes s'impose naturellement :

2.2.1. Traduire la vision de l'entreprise

Tout d'abord, la vision stratégique de l'entreprise doit être traduite en objectifs à atteindre et en moyens à utiliser. Cette traduction a un double objectif :

- Elle oblige les managers à discuter entre eux de ce qu'est la stratégie de leur entreprise et les force à se mettre d'accord et à comprendre la stratégie de la même façon.
- En traduisant la stratégie, les managers s'assurent que ceux qui doivent l'appliquer concrètement, la comprennent. Ainsi, la stratégie *traduite* peut servir de fil conducteur aux actions opérationnelles.

Cette traduction est la phase préliminaire indispensable à la mise en œuvre de la BSC. Sans compréhension de la stratégie, la BSC ne servira qu'à bien peu de choses.

2.2.2. Communiquer la stratégie et l'intégrer dans l'entreprise

Lorsque la stratégie est traduite, elle doit être communiquée aussi bien vers la direction générale que vers la base de l'entreprise. En effet, pour qu'une stratégie soit efficace, il faut avant tout convaincre de sa pertinence ceux qui doivent l'appliquer.

Toutefois, même si tous les échelons de l'entreprise comprennent la stratégie, il n'est pas garanti que les objectifs individuels et les objectifs de l'entreprise concordent. C'est pourquoi il faut en outre fixer des objectifs concrets à atteindre partout et à tous les niveaux de l'entreprise.

2.2.3. Adapter la stratégie à l'organisation de l'entreprise

Il est ensuite utile de développer une BSC pour chaque division opérationnelle de l'entreprise susceptible d'intégrer les quatre dimensions de la BSC : client, métier interne, apprentissage et innovation, finance. Les managers de ces divisions doivent analyser leur département et trouver leurs propres avantages compétitifs. Cette analyse n'est pas une simple analyse de surface mais une analyse laborieuse qui réclame de la part des responsables concernés une grande compréhension de leurs opérations.

2.2.4. Choisir les indicateurs de performance

Lorsque cette analyse est terminée, les managers peuvent passer à la phase du choix des mesures de performance qui serviront à évaluer la performance des 4 axes. Ces mesures doivent être des mesures quantifiables et objectives, leur nombre doit être limité (environ 15-20 mesures) et ces mesures doivent évaluer la performance des opérations sur une base du court terme tout en gardant une perspective de long terme qui doit garantir le succès de la stratégie.

Notons que cette phase ne peut pas se faire avant la traduction et la communication de la stratégie car le choix de bonnes mesures ne peut s'opérer si ce qui doit être mesuré est inconnu.

Pour illustrer nos propos, nous envisageons le choix des mesures de performance pour les deux premières perspectives, client et métier interne.

Pour la perspective client, les mesures de performance choisies seront celles qui reflètent les critères de satisfaction les plus importants aux yeux des clients. En général, ces éléments sont :

- le délai de livraison ;
- la qualité²⁴ ;
- la qualité du service ;

²⁴ Qui peut être mesurée, par exemple, par le taux de rebut et par le taux de livraisons effectuées à temps.

- le coût qui n'est finalement qu'un des éléments auxquels le client accorde de l'importance.

Pour la perspective interne, l'entreprise choisira dans quel domaine exceller. Pour cela, elle doit :

- se regarder et voir ce qu'elle peut offrir aux consommateurs
- prêter attention à la perspective client qui va lui dire ce que les clients estiment important et donc sujet à discriminer les produits/services présents sur le marché.

Concrètement pour réussir son métier interne, l'entreprise doit décomposer les facteurs critiques de satisfaction des consommateurs (délai, qualité, coût...) au travers de l'organigramme. Ainsi, chaque employé, individuellement, peut connaître les actions, les décisions et les activités qui contribuent à la mission de l'entreprise.

2.2.5. Tester l'applicabilité du modèle sur un projet-pilote

La mise en œuvre de la BSC est une tâche contraignante qui demande du temps et de l'énergie. C'est pourquoi avant de l'appliquer à toute l'entreprise, il est généralement opportun de lancer un projet pilote pour en tester l'applicabilité réelle dans l'entreprise.

2.3. Les conditions de réussite de la BSC

Pour augmenter les chances de réussite de la BSC, il y a quelques conditions à respecter :

- Tout d'abord, la direction générale doit se sentir impliquée et s'impliquer concrètement dans la mise en œuvre de la BSC et ce, pour deux raisons :
 - Elle possède souvent l'image la plus complète des visions et priorités de l'entreprise et peut par conséquent définir le mieux sa stratégie.
 - Si la direction générale ne s'implique pas dans la préparation et la mise en œuvre de la BSC, elle relègue implicitement cet outil au second rang et par conséquent, la BSC ne pourra jamais être considérée, au sein de l'entreprise, comme un instrument de gestion performant.
- Il est ensuite important que les responsables de chaque département fassent eux-mêmes l'analyse stratégique de leurs opérations et proposent eux-mêmes leurs propres mesures de performance. En effet, ce n'est pas à la direction générale d'intervenir dans cette phase car ce n'est pas elle qui détient la meilleure connaissance du service mais bien les responsables des entités opérationnelles. De cette façon, la BSC a plus de chance de refléter les véritables opérations et le véritable niveau de performance de l'entreprise. De plus, en impliquant les personnes concernées, la BSC sera plus facilement adoptée par les employés.
- Concernant le choix des mesures de performance, il faut encore souligner un écueil à éviter : les responsables ne doivent pas se laisser influencer par les mesures existantes au sein de l'entreprise. En effet, il est tentant de substituer une mesure un peu moins pertinente mais existante à une mesure idéale mais non existante pour empêcher une augmentation de coût et de travail. Pratiquement, les gestionnaires doivent préalablement choisir un ensemble de mesures de performance idéales et ensuite, pour une question de budget, de temps et d'énergie, conserver ces mesures idéales ou opter pour d'autres mesures plus simples ou moins coûteuses.
- Avoir un système d'information performant est également une condition indispensable à la mise en œuvre de la BSC. En effet, si le système d'information n'est pas fiable, s'il n'est pas capable de livrer à temps l'information nécessaire, il sera le tendon d'Achille de tout le système. Les mesures de performance prévues seront moins pertinentes que prévues et l'objectif de la BSC ne pourra pas être rencontré : donner un aperçu rapide et *fiable* de la performance de l'entreprise et de son origine.

- Enfin, il est important de ne pas considérer la BSC comme un outil à prendre tel quel et à mettre en œuvre ex abrupto. La BSC est une manière de procéder qui doit être adaptée à chaque entreprise en fonction de sa stratégie, de sa culture et de sa technologie. De plus, les managers doivent se garder de considérer la BSC comme le remède à tous les maux. En effet, les mesures sélectionnées pour évaluer la performance des 4 dimensions, et plus particulièrement des dimensions client, métier interne et innovation et performance, dérivent de la vision qu'a l'entreprise du monde et de ses facteurs de succès. Toutefois, rien n'assure que cette vision soit correcte et la BSC ne peut rien y changer. Celle-ci ne fait que traduire la stratégie de l'entreprise. Si celle-ci est défailante, la BSC ne pourra y remédier, elle pourra juste envoyer un signal d'alarme aux gestionnaires²⁵. La BSC n'est donc pas une solution miracle !

Finalement, pour savoir si la BSC mise en place fonctionne correctement, il suffit de vérifier une chose : la BSC donne-t-elle un aperçu clair et rapide de la performance de l'entreprise ? Logiquement, une personne extérieure à l'entreprise doit être capable, grâce à la BSC, de voir au travers de l'entreprise et de comprendre ou du moins d'appréhender sa stratégie. Une BSC qui n'est pas transparente n'est pas un bon outil de gestion.

2.4. Les principaux avantages de la BSC

Les avantages de la BSC sont multiples :

- En général, il arrive un moment où l'entreprise ne sait plus comment grandir et, dans ces moments, la BSC force les décideurs à se remettre en question et à redéfinir leurs objectifs : comment créent-ils de la valeur pour le consommateur ? quels sont leurs avantages compétitifs ? quelles sont leurs faiblesses ? La BSC oblige à donc traduire la stratégie en objectifs opérationnels effectifs. De cette façon, elle a tendance non seulement à améliorer la compréhension et la mise en œuvre de la stratégie, mais elle peut également mettre en évidence des domaines où il y a des problèmes d'implémentation de la stratégie.
- Ensuite, la BSC synthétise sur un simple tableau des éléments de l'entreprise qui sont en général considérés comme fortement disparates : les clients, la stratégie, les finances, la gestion interne, la R&D... Elle permet ainsi de combler un manque d'intégration de l'information trop souvent rencontré dans les entreprises et donne une vision transversale incomparable de la performance de l'entreprise. Grâce à cette intégration, la BSC empêche la sous-optimisation des actions en montrant les conséquences que celles-ci peuvent avoir sur les autres dimensions du fonctionnement de l'entreprise : une amélioration dans un domaine peut être atteinte au dépens d'un autre domaine ou une amélioration dans un domaine peut amener une amélioration dans un autre domaine.

²⁵ Par exemple, la BSC peut montrer que les performances opérationnelles s'améliorent mais que la performance financière globale de l'entreprise stagne, ce qui veut dire qu'il y a un problème au niveau de la définition même de la stratégie de l'entreprise et de son aptitude à créer réellement de la valeur.

- De plus, les mesures de performance devant être quantifiables, le succès de la stratégie devient, par ricochet, quantifié. La stratégie n'est plus alors une notion un peu floue, réservée à la compréhension de la direction générale et rappelée aux employés comme étant le but ultime de l'entreprise mais elle devient une notion concrète qui peut être mesurée et quantifiée dans la gestion journalière.
- La BSC permet en outre de pallier au problème des systèmes de contrôle trop souvent focalisés sur des mesures financières et peu axés sur le développement de la stratégie de long terme. Elle permet ainsi de relier le long terme (la stratégie) et le court terme (les actions et décisions journalières).
- La BSC peut enfin servir aux décideurs pour fixer des priorités. En effet, elle peut les aider à ne retenir que les projets qui contribuent réellement à la réalisation de la stratégie de long terme.

2.5. Les désavantages de la BSC

A côté des nombreux avantages de la BSC coexistent toutefois plusieurs zones d'ombre qu'il ne faudrait pas passer sous silence avant de considérer son implémentation effective dans l'entreprise :

- Tout d'abord, la BSC donne une grande liberté aux décideurs car elle leur demande de prendre leurs responsabilités et de choisir leurs propres mesures de performance. Cette liberté peut toutefois être mal perçue ou mal assumée par certains.
- De plus, la BSC donne une visibilité accrue de la performance de l'entreprise et de ses divisions. Cette transparence peut gêner certains managers qui y voient une mesure de contrôle supplémentaire de la part de la direction générale.
- Une autre difficulté relative à la mise en œuvre de la BSC est relative au choix des mesures de performance. En effet, à l'expérience, lorsque l'on demande aux décideurs de choisir des mesures de performance, ils ont tendance à avancer des mesures non quantifiables au lieu de mesures quantifiables. Un premier problème est donc de trouver des mesures quantifiables qui pourraient résumer leur performance. Toutefois, un second problème se fait ressentir car il est rare que les seules mesures physiques suffisent à appréhender toute la logique de l'entreprise. Les mesures qualitatives entrent également en ligne de compte et ne sauraient être totalement remplacées par des mesures quantifiables.
- Enfin, la BSC, bien qu'étant un outil simple dans son concept, reste compliquée à mettre en œuvre car elle demande un temps certain avant d'être réellement opérationnelle et car elle réclame l'implication totale de nombreuses personnes, de différents niveaux et ayant des opinions divergentes.

2.6. En résumé

En résumé, la BSC donne un aperçu rapide mais compréhensible de la performance de l'entreprise et devient de ce fait un outil de contrôle de gestion stratégique qui permet aux

organisations de clarifier leur stratégie et de la traduire en actions : la BSC force donc l'entreprise à regarder vers l'avant et non en arrière, comme trop souvent les tableaux de bord financiers traditionnels le font.

Finalement, pour citer Kaplan et Norton, « *What you measure is what you get* ». Et nous pourrions ajouter : vous ne pouvez améliorer ce que vous ne pouvez mesurer.

3. Un voyage au pays du vécu ...

Voyons à présent, au travers d'un cas concret, comment l'évolution des tendances apparues au cours des 20 dernières années dans le domaine du contrôle de gestion s'est traduite concrètement dans la vie d'une entreprise.

A priori, sur base de ce qui vient d'être énoncé, le lecteur pourrait peut-être avoir l'impression que les évolutions mises en exergue ont surtout influencé le comportement des grandes entreprises et que seules ces dernières sont concernées par les divers outils et méthodes qui viennent d'être exposés, du fait de leur grande taille, de l'ampleur des moyens dont elles disposent et de la complexité supposée de leurs activités.

En réalité, il n'en est rien. La complexité et la diversité des activités de l'entreprise, la volonté de ses dirigeants d'être maîtres de leur avenir et de combattre l'incertitude par tous les moyens, une culture d'entreprise ouverte au changement sont en effet les facteurs contingents qui déterminent, davantage que la taille de l'entreprise, la nature et le degré de sophistication du contrôle de gestion qu'elle met en place.

L'entreprise Wood Construct²⁶ en est un bel exemple. Celle-ci est née au début des années '70, sur les cendres d'une vieille entreprise familiale tombée en disgrâce faute d'un reprenneur au sein de la famille. Située dans les Ardennes, elle exerce son métier de base dans le domaine de la construction en bois ; à l'origine focalisée, lors de sa reprise, sur la fabrication de petits chalets en bois destinés essentiellement à servir d'entrepôts, de granges ou d'abris de jardin, elle a progressivement étendu le champ de ses activités à la conception, à la fabrication d'éléments pré-fabriqués et à la réalisation sur site de véritables maisons d'habitation en bois. Ses repreneurs, trois frères, ont des compétences de base complémentaires qui expliquent cette évolution : le premier est ingénieur-architecte, le second est un ancien entrepreneur général qui a revendu son affaire personnelle pour tenter l'aventure de Wood Construct et le troisième a mené à son terme un diplômé en gestion avant d'entrer dans l'affaire familiale.

À l'origine, l'entreprise concentre les 8 membres de son personnel, son siège administratif et son site de production au même endroit, en plein cœur des Ardennes. Aujourd'hui, le siège administratif est toujours situé au cœur des Ardennes, avec le site de production des éléments préfabriqués ; l'entreprise compte par ailleurs deux entités commerciales, l'une en Flandre Orientale, l'autre en Suisse, et un site de production et de conception de nouveaux modèles d'habitation, situé dans les Vosges dans les locaux d'un concurrent tombé en faillite et racheté en 1995. L'entreprise compte à présent 70 personnes employées à temps plein et réalise un chiffre d'affaires de 600.000 Euros (en ayant notamment construit 80 maisons d'habitation familiales en 2000, en Belgique (55), France (15) et Suisse (10)).

Dès l'origine, il apparaît que l'entreprise rachetée souffre de gros problèmes de rentabilité, imputables essentiellement à une méconnaissance des coûts de revient exacts des chalets en bois fabriqués à l'époque : si les coûts directs de production sont connus avec relativement de précision, les charges indirectes sont par contre méconnues, ce qui conduit à fixer des

²⁶ Pour des raisons de confidentialité, il s'agit naturellement d'un nom d'emprunt.

prix de vente souvent très proches du seuil de rentabilité, voire, surtout lors des derniers mois d'activité, en dessous de ce seuil de rentabilité.

Dès le milieu des années '70, la nécessité de mettre en place un véritable système de comptabilité analytique apparaît donc aux yeux des dirigeants de Wood Construct. Placé sous la responsabilité du directeur comptable et financier et de son aide, ce système de comptabilité analytique a pour première mission de répartir les coûts de l'entreprise en coûts directs et indirects et de déterminer les coûts de revient complets de chaque produit et, dans la foulée, des clients les plus importants.

Très vite, la transformation de l'entreprise en un concepteur et un entrepreneur capable de réaliser des maisons d'habitation en bois nécessite d'avoir des informations analytiques plus précises afin de mieux préparer les décisions d'investissement et leur timing ; la comptabilisation en coûts complets est ainsi vite complétée par une approche des coûts en termes de coûts variables et de coûts fixes, la volonté de l'entreprise étant essentiellement d'identifier les investissements et les nouvelles activités qui permettent de couvrir rapidement leurs coûts variables propres, dégageant de ce fait des marges pour couvrir les coûts fixes additionnels liés à la croissance de l'entreprise (en raison notamment d'investissements importants en machines, en parc automobile et en un outil informatique de pointe, destiné à la fois à la gestion et à l'aide à la conception assistée des maisons).

Dès le milieu des années '80, il semble clair que l'attitude des consommateurs change, que leurs demandes sont de plus en plus précises et diversifiées, qu'il est de plus en plus souvent nécessaire d'agir en tant qu'entrepreneur général et qu'il est de ce fait indispensable de se constituer un réseau de partenaires et de sous-traitants de confiance avec lesquels nouer des relations d'affaires inscrites dans la durée, que de nombreux petits concurrents (souvent d'ancienne tradition familiale) connaissent du coup des difficultés financières majeures (étant de plus en plus souvent incapables de répondre aux attentes nouvelles de leurs clients dans des conditions de coût raisonnables) et constituent autant d'opportunités de croissance par rachat potentiellement intéressantes.

La maîtrise de ces évolutions stratégiques, à la fois rapides et majeures, induit rapidement une nouvelle mission attribuée au contrôle de gestion : donner aux gestionnaires opérationnels (deux directeurs de production, un directeur du design architectural, un directeur commercial, un directeur du personnel) et aux patrons de l'entreprise (le directeur général, le directeur des opérations et le directeur financier) des informations synthétiques suffisamment précises et pertinentes pour assurer un suivi transversal des différentes opérations de l'entreprise. Le tableau de bord financier fait donc sa grande entrée parmi les outils de gestion de l'entreprise.

Après deux ans, ce tableau de bord financier affiche ses limites : certes, il permet de mettre en évidence des indicateurs financiers traduisant une évolution favorable ou défavorable des différentes fonctions de l'entreprise, mais il ne permet pas d'identifier clairement l'origine des problèmes, ni encore moins de suggérer des pistes d'améliorations nouvelles.

Une refonte profonde du contrôle de gestion a dès lors lieu à ce moment, impliquant le recrutement d'un contrôleur de gestion confirmé additionnel et de deux nouveaux jeunes collaborateurs. Dépendant de la direction financière, le service du contrôle de gestion, riche alors de 4 collaborateurs (un contrôleur de gestion confirmé, l'aide-comptable présent depuis les origines de la reprise et deux jeunes contrôleurs), s'attèle à une double mission :

- Auditer le fonctionnement de l'entreprise (qui a entre-temps connu une forte croissance nourrie par des rachats de petits concurrents, notamment en Suisse et dans les Vosges) pour parvenir à la configurer en termes de processus et d'activités et identifier, parmi l'ensemble d'activités ainsi identifiées, les activités créatrices de valeur et les activités nécessitant une réflexion stratégique nouvelle, car créatrices de trop peu de valeur, voire destructrices de celle-ci. Cette analyse met ainsi en évidence que les activités de soutien commercial et que les activités de recherche de nouveaux clients créent trop peu de valeur par rapport aux moyens mis en œuvre et qu'il est nécessaire d'envisager deux implantations commerciales permanentes proches de marchés prometteurs, en Suisse et dans les Flandres.
- Elaborer et mettre en place un véritable outil de pilotage stratégique de l'entreprise, inspiré du modèle de la "Balanced ScoreCard", mais simplifié et adapté aux besoins réels de l'entreprise, afin de donner aux principaux dirigeants de l'entreprise des indications, à la fois qualitatives et quantitatives, quant au fonctionnement harmonieux des différentes composantes de Wood Construct et les aider à identifier rapidement les causes des dérapages éventuellement constatés.

Depuis la fin 2000, la fonction de contrôle de gestion connaît enfin une nouvelle évolution :

- Les activités de contrôle stratégique et opérationnel répondant à deux finalités complémentaires, il est décidé de créer un véritable département de contrôle de gestion, placé sous la responsabilité directe du directeur-général, et de scinder ce contrôle de gestion, en termes d'organisation du travail, en deux entités séparées amenées à travailler en symbiose, le contrôle de gestion opérationnel (les deux jeunes contrôleurs de gestion se voient ainsi confier de nouvelles responsabilités, en étant détachés respectivement auprès de deux unités opérationnelles chacun) et le contrôle de gestion stratégique, dépendant directement du responsable du service et de son aide.
- Un problème majeur ressort nettement des enseignements tirés de la "Balanced ScoreCard": la difficulté à se fidéliser la clientèle, notamment parmi les grands comptes (promoteurs de villages de vacances, organismes responsables de logements sociaux; ...). Devant la difficulté à isoler les causes exactes de ce problème, un jeune collaborateur, associant à la fois des compétences dans le domaine du marketing et du contrôle, est recruté pour développer, au sein du département de contrôle de gestion mais en partenariat étroit avec les commerciaux de l'entreprise, un outil de CRM (Client Relationships Management) permettant de suivre, au jour le jour, un ensemble d'indicateurs mesurant l'origine de la satisfaction des clients.

Au fil de sa croissance, Wood Construct a donc continuellement cherché à maîtriser l'incertitude et à piloter son évolution, en réaction d'abord, puis en anticipant les évolutions de son environnement. Pour ce faire, l'entreprise n'a pas hésité à faire évoluer son système de contrôle de gestion et n'a pas hésité à y consacrer les moyens humains et informatiques nécessaires, en dépit d'une taille encore modeste : la volonté des dirigeants de l'entreprise d'opter pour un mode de fonctionnement souple et adaptatif et une culture d'entreprise largement ouverte au changement sont, indubitablement, les principales raisons qui expliquent cette évolution du contrôle de gestion d'une telle moyenne entreprise.

En guise de conclusion ...

L'aptitude à suivre et à anticiper les changements survenant au sein de son environnement est devenue un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à moyen et long terme.

Pour pouvoir s'exercer efficacement, cette aptitude nécessite toutefois des outils et des techniques spécifiques :

- outils de veille stratégique, concurrentielle ou technologique,
- outils de traitement de l'information,
- outils de contrôle de gestion pour mesurer avec précision les conséquences à la fois des décisions prises et des évolutions de l'environnement de l'entreprise.

Il n'est dès lors vraiment pas étonnant que le contrôle de gestion ait connu une mutation profonde au cours de ces 20 dernières années, passant d'une simple fonction opérationnelle de calcul des coûts et d'identification des écarts budgétaires, ordinairement dépendante du département financier ou comptable de l'entreprise, à une fonction beaucoup plus stratégique de pilotage du changement dans l'entreprise, relevant directement de la direction générale ou de la direction des opérations et intégrant des informations à la fois quantitatives et qualitatives, transversales et spécifiques.

La fonction de contrôle de gestion est en conséquence devenue véritablement bicéphale, intégrant à la fois un contrôle de gestion opérationnel, dominé par la volonté de maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent la vie quotidienne de l'entreprise au travers de toutes ses activités, et un contrôle de gestion stratégique, dominé par la volonté de permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise, changement lui-même issu de l'impérieuse nécessité de continuellement s'adapter aux nouvelles contraintes et opportunités offertes par l'environnement de l'entreprise.

Bibliographie

Alard P., Diringier D. (2000) : La stratégie de relation client, Editions Dunod, Collection "Fonctions de l'Entreprise", Paris, 293 p.

Anthony R., Govindarajan V (1998) : Management control systems, Ninth Edition, International Edition, Irwin Mc Graw Hill Editions, 869 p.

Cardot C. (1998) : "L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion", Revue Française de Comptabilité, n° 298, Mars, pp. 88-92

Chevalier J. (2000) : "Le périmètre de la fonction comptable", Revue Française de Comptabilité, n° 318, Janvier, pp. 60-63

de Longeaux D. (1994) : "Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis", Echanges, n° 107, 3^{ème} trimestre

Dent J. (1996) : "Global competition : challenges for management accounting and control", Management Accounting Research, Vol. 7, n° 2, Juin, pp. 247-269

De Rongé (1998) : Comptabilité de gestion, Editions De Boeck Université, Collection "Comptabilité, contrôle et finance", Bruxelles, 434 p.

Dubois B. (1996) : "Marketing situationnel pour consommateurs caméléon", Revue Française de Gestion, Septembre- Octobre, pp. 83-89

Govindarajan V. (1988) : "A contingency approach to strategy implementation at the Business Unit level : integrating administrative mechanisms with strategy", Academy of Management Journal, Vol. 31, n° 4, pp. 828-853

Lipe M.G., Salterio S.E. (2000) : "The Balanced Scorecard : judgmental effects of common and unique performance measures", The Accounting Review, Vol. 75, n° 3, Juillet, pp. 283-298

Kaplan R., Norton D. (1992) : "The Balanced Scorecard - Measures that drive performance", Harvard Business Review, Janvier-Février, pp. 71-79

Kaplan R., Norton D. (1993) : "Putting the Balanced Scorecard to work", Harvard Business Review, Septembre-Octobre, pp. 134-147

Kaplan R., Norton D. (1996a) : "Using the Balanced Scorecard as a strategic management system", Janvier-Février, pp. 75-85

Kaplan R., Norton D. (1996b) : Translating strategy into action : the Balanced Scorecard, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Norreklit H. (2000) : "The balance on the balanced scorecard : a critical analysis of some of its assumptions", Management Accounting Research, Vol. 11, pp. 65-88

Otley D. (1994) : "Management control in contemporary organizations : towards a wider framework", Management Accounting Research, Vol. 5, n° 4, Septembre-Décembre, pp. 289-299

Van Der Ghinst P. (1995) : "Le nouveau contrôle de gestion ou du contrôle de gestion par l'aval au contrôle de gestion par l'amont", Echanges, Supplément au n° 114, Juillet-Août

Vlasselaer M. (1997) : Le pilotage d'entreprise - Des outils pour gérer la performance future, Publi-Union

Adresse de contact :

Professeur Didier Van Caillie,

Boulevard du Rectorat, 7 - B31 - Bte 53 - 4000 Liège (Belgique)

Téléphone : (00) (32) 4 366 31 04 - Téléfax : (00) (32) 4 366 28 21

E-Mail : D.VanCaillie@ulg.ac.be - Site Internet : <http://www.sig.egss.ulg.ac.be/vancaillie>