

Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises

Christophe GERMAIN*

Audencia Nantes École de Management

Classification JEL : M100, M410

Correspondance :

Audencia Nantes. École de Management

8, route de la Jonelière, BP 31 222

44 312 Nantes Cedex 3

Email : cgermain@audencia.com

Résumé : Toutes approches confondues, un type idéal de tableau de bord incorporant des indicateurs physiques et centré sur le pilotage de la performance émerge aujourd'hui de la littérature. La question se pose de savoir si cette conception « idéale » développée au sein du champ académique est adoptée par les entreprises et plus particulièrement par les PME. Les résultats d'une enquête réalisée auprès de 83 entreprises et l'analyse de six cas montrent que les pratiques de tableaux de bord des PME se rapportent globalement à quatre types d'instrument. Deux d'entre eux seulement peuvent être qualifiés d'outils de pilotage.

Mots clés : indicateurs – tableaux de bord – outils de pilotage – *reporting* – PME.

Abstract : The different approaches to performance measurement systems have a common objective : to represent the chains of causality that connect performance to strategy. And today, an ideal model of dashboard emerges in the literature. Yet it is worth questioning whether this concept developed in the academic sphere is incorporated into company practice. Based on the results of a survey of 83 small and medium-sized enterprises and six case studies, this article shows that small and medium-sized enterprises typically used four types of dashboards. Only two are genuine performance measurement systems.

Key words : indicators – dashboards – performance measurement systems – *reporting* – SME.

* L'auteur remercie les deux évaluateurs anonymes pour leurs remarques et leurs commentaires. Il est professeur de contrôle de gestion à Audencia Nantes et membre du CRECCI (Centre de Recherches en Contrôle et Comptabilité Internationale) de l'Université Montesquieu-Bordeaux 4.

Toutes approches confondues, un type idéal de tableau de bord, symbole d'un « nouveau » contrôle de gestion plus stratégique et orienté vers le pilotage de la performance (Bourguignon, 2003), émerge aujourd'hui de la littérature. Combinaison d'indicateurs financiers et physiques, l'outil a pour mission de traduire la stratégie au niveau opérationnel et d'assurer un suivi des actions qui sont à l'origine de la performance. Or, la question se pose de savoir si cette conception « idéale » développée au sein du champ académique est adoptée par les entreprises, sachant qu'elle émane avant tout d'un travail conceptuel. L'histoire montre, en effet, qu'il y a souvent un écart, s'agissant des outils de gestion, entre les développements théoriques et les pratiques (Argyris, 1990 ; Edwards et Emmanuel, 1990), cette remarque valant tout particulièrement pour les PME (Nobre, 2001).

Partant de ce constat, l'objectif de la recherche consiste à identifier les types de tableaux de bord implantés dans les PME de façon à les qualifier et évaluer dans quelle mesure ils se rapprochent ou non des modèles diffusés par la littérature. Les résultats de plusieurs recherches empiriques montrent que les techniques budgétaires et les systèmes de calcul de coûts sont plutôt peu élaborés dans ces entreprises. Il est donc tentant de conclure qu'il en va également des tableaux de bord. Mais, comme le souligne Malo (2000), il existe, à ce jour, peu d'études informant de la forme que les outils prennent dans la PME.

La première partie de l'article présente la problématique de la recherche. Le protocole et la méthodologie utilisés pour l'étude empirique sont exposés dans une deuxième partie. Pour conclure, les résultats de la recherche sont présentés, puis analysés.

1. La problématique de la recherche

Au plan conceptuel, le contrôle de gestion a été positionné au départ à l'interface des activités de planification stratégique et des activités opérationnelles, dans un rôle confiné au contrôle de la bonne utilisation des ressources, comme en témoigne la définition proposée par Anthony en 1965 : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Cette conception est aujourd'hui largement remise en cause, au motif qu'il importe désormais, sous la pression d'un environ-

nement toujours plus dynamique et compétitif, de rapprocher les niveaux stratégique et opérationnel, d'analyser l'organisation sous l'angle des processus, et enfin de ne plus s'en remettre exclusivement au langage financier pour évaluer la performance (Bouquin, 1994). Ces exigences sont à l'origine de la « redécouverte » des tableaux de bord.

Le tableau de bord suscite en effet, depuis quelques années déjà, un intérêt soutenu de la part des professionnels et des académiques qui lui reconnaissent des qualités que ne possèdent pas les budgets ou les techniques de calcul de coûts. Si le tableau de bord est un concept à « géométrie variable », la revue des principaux articles qui lui sont consacrés montre que les auteurs retiennent et comparent finalement deux grandes catégories d'outils : les tableaux de bord stratégiques (le *balanced scorecard* anglo-saxon ou le navigateur d'origine scandinave par exemple) et les tableaux de bord de gestion de tradition plus française (Kaplan et Norton, 1996 ; Epstein et Manzoni, 1997, 1998 ; Mendoza et Zrihen, 1999a ; Gervais, 2000 ; Malo, 2000 ; Bourguignon et al., 2002 ; Horngren et al. 2003). Bien que présentant des différences notoires, les instruments appartenant à ces deux catégories se rejoignent sur un certain nombre de points (tableau 1) qui correspondent aux caractéristiques que l'on attribue dans la littérature aux tableaux de bord dits de pilotage (Lorino, 1997 ; Malo, 2000).

On peut s'interroger quant à l'adoption par les entreprises de ce modèle de tableaux de bord aux attributs idéaux. Certains auteurs rappellent, par exemple, que les pratiques des entreprises sont disparates et qu'il existe des outils orientés vers la production de données financières, comptables ou budgétaires qui sont souvent qualifiés de tableaux de bord alors qu'ils n'en possèdent pas les caractéristiques (Mendoza et al., 1999). De nombreuses recherches montrent, de la même façon, que les tableaux de bord implantés dans les entreprises sont parfois différents de ceux présentés dans la littérature (Ittner et Larcker, 1998 ; Malmi, 2001 ; Malina et Selto, 2001). Enfin, il a été démontré que les tableaux de bord sont, au même titre que les autres outils de contrôle de gestion, soumis à des contingences qui les amènent à adopter des formes différentes dépendantes du contexte organisationnel dans lequel ils s'insèrent (Germain, 2004). L'interrogation vaut tout particulièrement pour les PME qui ne possèdent pas, semble-t-il, d'outils de contrôle de gestion aussi élaborés que ceux des grandes entreprises (Chapellier, 1994 ; Jorissen et al., 1997 ; Nobre 1997, 2001).

Tableau 1 – Comparaison entre le tableau de bord stratégique et le tableau de bord de gestion

TABLEAU de BORD STRATEGIQUE (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996 ; Edvinsson et Malone, 1997)	TABLEAU de BORD de GESTION (de Guerny et al. 1990 ; Malo, 1992 ; Lebas, 1994 ; Mendoza et Zrihen, 1999b)
Principales différences	
<ul style="list-style-type: none"> – Existence d'un modèle de performance standard. – Démarche « <i>top down</i> » : les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie. 	<ul style="list-style-type: none"> – Modèle de performance <i>ad hoc</i> défini à partir des caractéristiques propres à chaque entreprise et découlant d'une démarche de construction incrémentale et collective. – Démarche « <i>top down</i> » et « <i>bottom up</i> » : le contenu des tableaux de bord est établi, pour partie, en concertation avec les différents responsables.
Principaux traits communs	
<ul style="list-style-type: none"> – Combinaison d'indicateurs financiers et physiques pour évaluer la performance dans sa globalité. – Présence d'indicateurs de pilotage centrés sur les actions en cours et d'indicateurs de résultat. – Choix d'un nombre restreint d'indicateurs. – Souci de traduire la stratégie au niveau opérationnel et de relier les indicateurs aux objectifs stratégiques de l'entreprise. – Accent mis sur l'anticipation et non le constat <i>a posteriori</i>. 	

Au plan théorique, cette situation s'explique par le fait que les outils de contrôle de gestion sont contingents, car soumis à l'influence de facteurs structurels et comportementaux qui, dans le cas des PME, ne favorisent pas leur développement (Nobre, 2001). Plusieurs recherches empiriques démontrent ainsi que la taille de la PME, son environnement, ses ressources financières, sa structure, le profil de son dirigeant composent un contexte peu favorable à l'instrumentation du contrôle et à l'introduction des nouvelles méthodes et techniques de contrôle de gestion développées dans la grande entreprise (Chapellier, 1994 ; Fernandez et al., 1996a, 1996b). Au regard de ces conclusions, on peut s'attendre à ce que les dispositifs de contrôle de gestion des PME demeurent axés sur le contrôle des résultats plus qu'ils ne s'orientent vers les problématiques de pilotage. Néanmoins, compte tenu du peu de connaissances approfondies disponibles aujourd'hui sur le sujet (Malo, 2000), une recherche dont l'objectif consiste à identifier les types de tableaux de bord implantés dans les PME présente de l'intérêt.

2. La méthodologie de la recherche

Une enquête a été effectuée auprès d'un échantillon d'entreprises de 10 à 200 salariés pour recueillir les données nécessaires à la recherche. L'enquête a été complétée par six études de cas.

2.1. L'enquête

L'enquête a été réalisée par voie postale auprès d'un échantillon de dirigeants de PME disposant d'un effectif compris entre 10 et 200 salariés (tableaux 2 et 3) à l'aide d'un questionnaire de 13 pages comportant 50 questions. 91 chefs d'entreprise ont répondu au questionnaire (taux de réponse de 28,79 %). 83 questionnaires ont pu être exploités. Le dirigeant a été choisi comme destinataire de l'enquête sur la base des enseignements de trois projets de recherche-action, d'une enquête préliminaire, de recherches antérieures (Kalika, 1987 ; Chapellier, 1994) et également en s'entourant de précautions dans les consignes adressées pour répondre au questionnaire¹. L'enquête par voie postale a été choisie parce qu'elle permettait de recueillir une quantité significative de données pouvant donner lieu à des traitements statistiques.

Tableau 2 – *La répartition des entreprises par secteur d'activité*

Type d'activité	Nombre d'entreprises
Industrielle	46 (55,4 %)
Commerciale	21 (25,3 %)
Services	16 (19,3 %)

Tableau 3 – *La répartition des entreprises par tranche d'effectifs*

Taille (effectif)	Nombre d'entreprises
De 10 à 49 salariés	25 (30,1 %)
De 50 à 99 salariés	21 (25,3 %)
De 100 à 149 salariés	12 (14,5 %)

¹ Dans la lettre présentant l'enquête, il était indiqué que le questionnaire pouvait être complété par le dirigeant ou rempli par un autre responsable, dans le cas où le chef d'entreprise jugeait que sa connaissance des dispositifs en place était insuffisante. 20 questionnaires ont été ainsi remplis par des individus (essentiellement des contrôleurs de gestion) autres que les chefs d'entreprise.

Six études de cas (tableau 4) ont été réalisées suite à l'enquête quantitative pour approfondir les résultats obtenus. 24 interlocuteurs (6 dirigeants, 2 contrôleurs de gestion, 4 responsables comptables, 7 responsables fonctionnels et 5 responsables opérationnels) ont été interviewés dans le cadre d'entretiens directs d'environ 1 heure conduits à l'aide d'un guide d'interview. Dans tous les cas, il a été possible de consulter les tableaux de bord utilisés par les personnes interviewées.

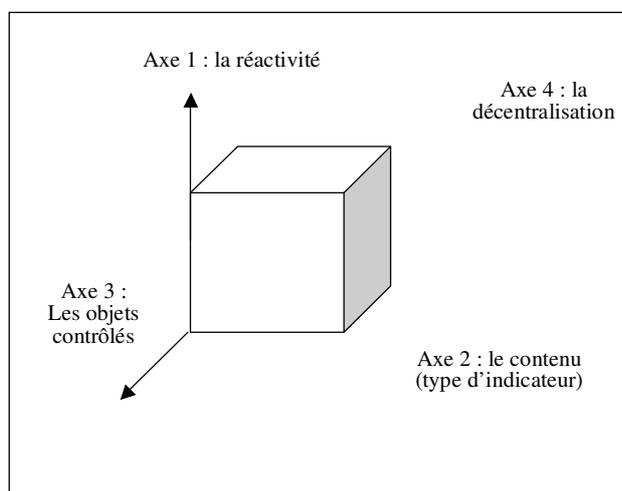
Tableau 4 – Les principales caractéristiques des entreprises étudiées dans le cadre des études de cas

Caractéristiques	Entreprise A	Entreprise B	Entreprise C	Entreprise D	Entreprise E	Entreprise F
Activité	Négociation immobilière	Fabrication de produits pharmaceutiques	Commerce de bois et produits dérivés	Télécommunication et transmission de données	Commerce de détails (appareils électroniques et matériels hi-fi)	Fabrication de compteurs électriques
Effectifs	20	100	50	180	45	200
Situation	Chiffre d'affaires en croissance régulière depuis 5 ans	Chiffre d'affaires multiplié par 100 lors des 5 dernières années	Chiffre d'affaires stable depuis 2 ans	Chiffre d'affaires en croissance depuis 2 ans	Chiffre d'affaires en croissance de 15% sur les 2 dernières années	Chiffre d'affaires stable depuis 2 ans
Situation concurrentielle	Leader du marché régional pour 50 % des activités	Leader national sur le segment de marché de la phytothérapie	Largement en retrait par rapport aux entreprises qui sont sur le même segment de marché	Leader sur le marché régional	Leader sur le marché régional	A perdu sa position de leader sur son marché, il y a 2 ans.
Objectifs stratégiques	Adapter le métier de l'entreprise aux nouveaux besoins des clients.	Devenir le leader en GMS des produits à base de plantes. Développer les marchés périphériques à fort effet de synergie	Reprendre des parts de marché aux entreprises concurrentes	Maintenir la place de leader (grâce à la qualité du service) et développer des produits nouveaux	Maintenir la place de leader	Reconquérir les parts de marché perdues par une baisse des prix des produits.
Type de structure	Entrepreneurial	Fonctionnel	Entrepreneurial	Divisionnel	Divisionnel	Fonctionnel
Présence d'un service contrôle de gestion	Non. Contrôle de Gestion réalisé par le service comptable	Non. Contrôle de Gestion réalisé par le service comptable	Non. Contrôle de Gestion réalisé par le service comptable	Oui.	Non. Contrôle de Gestion réalisé par le service comptable	Oui.

2.2. L'instrument d'observation des tableaux de bord

Le tableau de bord est entendu au départ dans une acceptation très large afin de ne pas se limiter à une conception particulière de l'outil et d'élargir l'observation à toutes les formes qu'il peut prendre dans la pratique. Il est défini comme : « *un ensemble d'indicateurs choisis et conçus pour permettre au manager d'être informé de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son champ de responsabilité, et des événements qui peuvent influencer cette performance dans le futur* ». Sur la base des enseignements de la littérature, d'une enquête préliminaire et des informations recueillies tout au long des trois projets de recherche-action, un concept opératoire isolé (Quivy et van Campenhout, 1995) a été construit pour déterminer les critères d'analyse des tableaux de bord et élaborer l'instrument de leur mesure. 13 variables (tableau 5) se rapportant à quatre attributs essentiels du tableau de bord (figure 1) ont finalement été retenues pour l'observation .

Figure 1 – Les axes d'analyse des tableaux de bord



La réactivité des tableaux de bord est mesurée en demandant aux répondants d'indiquer quels sont la fréquence (freq) et le délai (del) d'édition des tableaux de bord. Cinq modalités de réponse sont proposées pour la fréquence (1. annuelle, 2. trimestrielle, 3. mensuelle, 4.

hebdomadaire, 5. quotidienne) et le délai (1. un à plusieurs jours, 2. une à deux semaines, 3. plusieurs jours, 4. un jour, 5. en temps réel). Une évaluation, sur une échelle sémantique différentielle à cinq points, du degré de présence des indicateurs prévisionnels (indp) et des indicateurs de suivi (inds) complète l'appréciation du niveau de réactivité des tableaux de bord.

Tableau 5 – *L'instrument de mesure des tableaux de bord*

Dimensions	Variables associées	Codification
La réactivité (0,68) *	- Fréquence d'édition - Délai de production - Degré de présence des indicateurs de suivi - Degré de présence des indicateurs prévisionnels	I. freq del inds indp
Le contenu (0,68)	Degré de présence des données : - financières - physiques - qualitatives	dfin dphy dql
Les objets contrôlés (0,70)	Degré de présence des indicateurs relatifs : - à la performance financière - aux clients - aux variables clés de gestion liées aux objectifs stratégiques de l'entreprise - aux éléments incorporels - à des variables externes	indf indcl II. indvcg indinc indve
Le degré de décentralisation	Niveaux hiérarchiques couverts	III. dec

* Valeur du coefficient de l'alpha de Cronbach.

Le degré de présence des données financières (dfin), des données physiques (dphy), des données qualitatives (dql), mesuré également sur une échelle sémantique différentielle à cinq points, permet de déterminer la nature du contenu des tableaux de bord.

Pour évaluer la capacité des tableaux de bord à couvrir la performance dans ses différentes dimensions constitutives et à traduire la stratégie au sein de l'entreprise, les répondants doivent exprimer, sur une échelle sémantique différentielle à cinq points, le degré de présence dans les tableaux de bord des indicateurs relatifs à la performance financière (indf), aux clients (indcl), aux variables clés de gestion reliées aux objectifs stratégiques (indvcg), aux éléments incorporels (indinc), aux variables externes (indve).

Le degré de décentralisation des tableaux de bord est évalué en fonction des niveaux hiérarchiques (direction, niveaux fonctionnels, niveaux opérationnels) auxquels sont implantés les outils.

À titre d'information complémentaire, il a été demandé aux participants à l'enquête d'indiquer sur une échelle sémantique différentielle à cinq points dans quelle mesure ils utilisent leurs tableaux de bord :

1. pour s'informer des résultats de l'entreprise,
2. pour diffuser la stratégie dans l'entreprise et suivre la performance des activités en relation avec les objectifs stratégiques.

Les données collectées lors de l'enquête quantitative ont fait l'objet d'une analyse en composantes principales (ACP) pour observer les tableaux de bord d'un point de vue multidimensionnel et identifier d'éventuels liens entre les variables les caractérisant. Sur la base des résultats de l'ACP, une classification ascendante hiérarchique (CAH) a ensuite été effectuée, à partir des coordonnées des 83 entreprises de l'échantillon. La répartition des entreprises de l'échantillon entre les types de tableaux de bord préalablement mis en évidence a ainsi été identifiée.

3. L'identification de quatre types de tableaux de bord

L'analyse en composantes principales et la classification ascendante hiérarchique réalisées à partir des données collectées montrent que les entreprises de l'échantillon se répartissent entre quatre types de tableaux de bord aux attributs très différents.

3.1. Présentation et interprétation des résultats de l'ACP

Trois axes factoriels (ou composantes principales) ont été retenus pour résumer l'information de départ provenant des 13 variables caractéristiques des tableaux de bord. Les trois axes factoriels ont des valeurs propres de 4,97, 1,59 et 1,25 et représentent respectivement 38,24 %, 12,19 % et 9,64 % de la variance du nuage de points initial (soit 60,07 % au total). La quatrième composante principale n'apporte aucune information exploitable, bien que sa valeur propre soit supérieure à 1.

L'analyse des corrélations entre les variables et la première composante principale indique que tous les attributs des tableaux de bord contribuent à l'inertie du premier axe factoriel. Les variables sont corrélées entre elles positivement et se positionnent à gauche de l'axe (coordonnées négatives) (tableau 6).

Lorsque cette situation se présente, il est admis que la première composante principale définit « un facteur taille » (Saporta, 1990) exprimant le fait que tous les individus sont rangés sur l'axe par valeurs croissantes de l'ensemble des variables. Dans le cas présent, cela signifie que les tableaux de bord sont homogènes sur le plan de leur complexité instrumentale, puisque les variables sont solidaires entre elles. L'axe 1 oppose donc des tableaux de bord très peu élaborés à des outils qui détiennent l'ensemble des attributs observés et qui peuvent donc être qualifiés de sophistiqués d'un point de vue instrumental.

Tableau 6 – *Les contributions des variables explicatives aux composantes principales*

Variables *	r** (Axe 1)	r (Axe 2)	r (Axe 3)
freq	- 0,48	0,56	0,44
del	- 0,52	0,45	0,59
inds	- 0,61	0,17	- 0,35
indp	- 0,59	0,16	0,16
dfin	- 0,36	0,47	- 0,55
dphy	- 0,77	- 0,01	0,01
dql	- 0,74	- 0,37	- 0,04
indf	- 0,40	0,52	- 0,31
indcl	- 0,68	- 0,06	0,12
indvcg	- 0,72	- 0,30	- 0,08
indei	- 0,75	- 0,41	0,09
indve	- 0,71	- 0,42	- 0,37
dec	- 0,52	- 0,05	- 0,37

* La codification retenue pour les variables est la suivante : freq pour la fréquence de diffusion des tableaux de bord ; del pour le délai de production des tableaux de bord ; inds pour le degré de présence des indicateurs de suivi ; indp pour le degré de présence des indicateurs prévisionnels ; dfin pour le degré de présence des données financières ; dphy pour le degré de présence des indicateurs physiques ; dql pour le degré de présence des indicateurs qualitatifs ; indf pour le degré de présence des indicateurs relatifs à la performance financière ; indcl pour le degré de présence des indicateurs relatifs aux clients ; indvcg pour le degré de présence des indicateurs relatifs aux variables clés de gestion ; indei pour le degré de présence des indicateurs relatifs aux éléments incorporels ; indve pour le degré de présence des indicateurs relatifs aux variables externes ; dec pour le degré de décentralisation des tableaux de bord.

** r correspond au coefficient de corrélation linéaire calculé entre les axes principaux et les variables choisies pour caractériser les tableaux de bord.

La seconde composante principale représente un « facteur de forme » et fait apparaître une opposition entre les tableaux de bord à

caractère « financier et comptable » (d_{fin}, ind_f) qui sont produits dans des délais courts (del) et à des périodicités rapprochées (freq) et les tableaux de bord plus orientés vers le pilotage, dont le contenu accorde une part significative aux données qualitatives (d_{ql}), aux indicateurs relatifs aux éléments incorporels (ind_{ei}), aux variables externes (ind_{ve}) et aux variables clés de gestion (ind_vcg).

La troisième composante principale différencie les tableaux de bord édités rapidement (del) et diffusés souvent (freq), des outils qui, composés d'indicateurs de suivi (inds) de nature financière (d_{fin}, ind_f), font l'objet d'une décentralisation jusqu'aux niveaux opérationnels de l'entreprise (dec).

3.2. Les résultats de l'analyse typologique

La Classification Ascendante Hiérarchique (CAH) réalisée à partir des coordonnées des 83 entreprises de l'échantillon sur le plan factoriel $\frac{1}{2}$ (figure 2) restituant l'essentiel de l'information des variables d'origine aboutit à la formation de quatre groupes d'organisations représentatives de quatre types de tableaux de bord (figure 3).

Figure 2 – *Le positionnement des variables sur les axes factoriels 1 et 2*

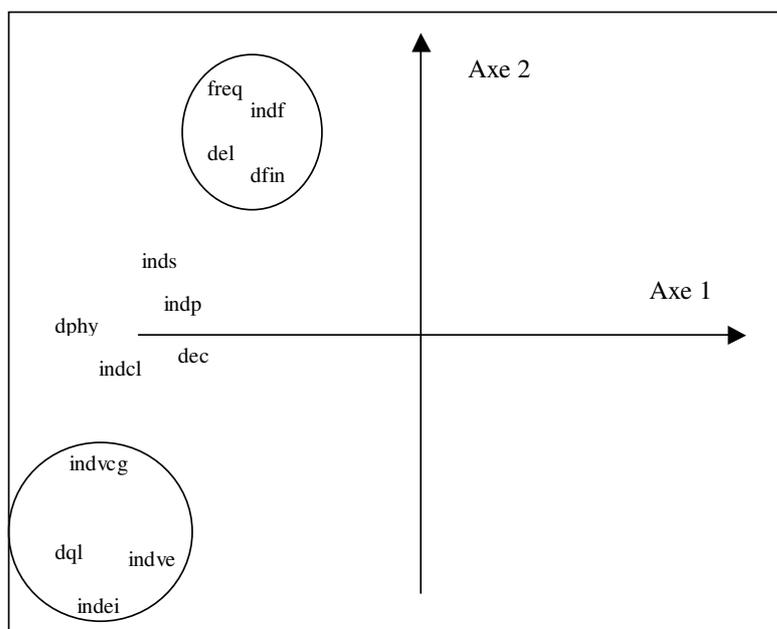
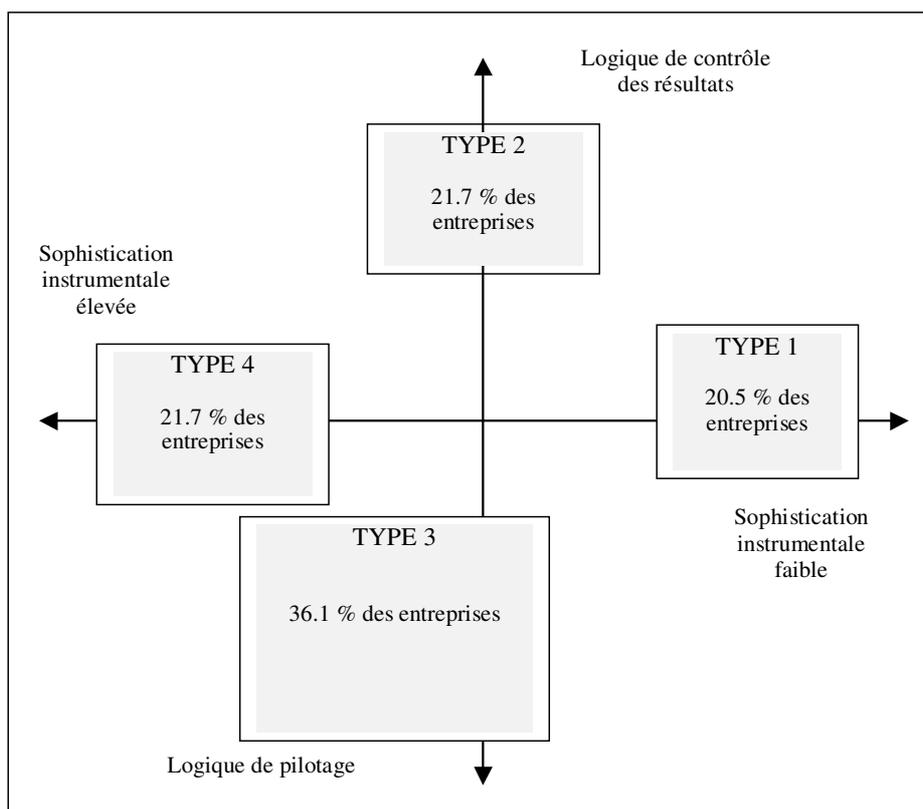


Figure 3 – Les types de tableaux de bord présents dans les PME : la description des tableaux de bord



Les outils de type 1 ne peuvent pas prétendre au qualificatif de tableaux de bord. Ils n'en détiennent en effet aucun des attributs. Il s'agit de tableaux rudimentaires adoptant souvent la forme d'un compte de résultat. Leur rôle consiste essentiellement à informer du résultat d'exploitation mensuel de l'entreprise. Ces instruments sont présents dans 20,5 % des organisations de l'échantillon. Ce sont surtout les entités de petite taille évoluant dans le secteur des services qui recourent à ce type d'outil. On retrouve par exemple ce type d'instrument dans l'entreprise A (tableau 7).

Tableau 7 – Les principales caractéristiques des tableaux de bord des entreprises étudiées dans le cadre des études de cas

Caractéristiques des tableaux de bord	Entreprise A	Entreprise B	Entreprise C	Entreprise D	Entreprise E	Entreprise F
Type de présentation	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres et graphiques	Tableaux de chiffres et graphiques	Tableaux de chiffres	Tableaux de chiffres et graphiques animés
Fréquence d'édition	Hebdomadaire	Trimestrielle	Mensuelle	Quotidienne, puis synthèse mensuelle	Quotidienne, puis synthèse mensuelle	Quotidienne, puis synthèse mensuelle
Destinataires	Le dirigeant	Le dirigeant et 2 responsables fonctionnels	Le dirigeant et les responsables fonctionnels	Le dirigeant, les responsables fonctionnels et opérationnels	Le dirigeant	Le dirigeant, les responsables fonctionnels
Type d'indicateurs	Indicateurs comptables et financiers	Indicateurs comptables et financiers, indicateurs physiques (en très faible quantité)	Indicateurs comptables et financiers, indicateurs physiques (en très faible quantité)	Indicateurs financiers et indicateurs physiques centrés sur les clients	Indicateurs financiers, complétés par quelques indicateurs physiques centrés sur la performance des responsables de rayons.	Indicateurs physiques et indicateurs financiers (en plus faible quantité)
Exemples d'indicateurs	Chiffre d'affaires, coûts, marge d'exploitation, charge de structure, résultat d'exploitation	Chiffre d'affaires, coûts, quantités fabriquées, quantités vendues, productivité, résultat d'exploitation, besoin en fond de roulement, frais des commerciaux, coûts des intérimaires, taux de marge, taux d'absentéisme.	Chiffre d'affaires, quantités vendues, stocks (en valeur et quantités), coûts d'achat matières, prix de vente moyen, résultat d'exploitation, taux de marge.	Chiffre d'affaires, satisfaction clients réclamations clients, nouveaux clients, parts de marché, résultat d'exploitation, marge d'exploitation, chiffre d'affaires réalisé sur les nouveaux services proposés aux clients.	Chiffre d'affaires, parts de marché, satisfaction clients, nombre de garanties vendues, stocks, résultat d'exploitation, marge d'exploitation, formation.	Chiffre d'affaires, coûts de revient, marge, coûts main d'œuvre, productivité, taux d'absentéisme, % de produits défectueux, délai moyen de production, stocks, coûts matières premières.
Présence d'indicateurs reliés aux objectifs stratégiques	Non	Non	Non	Oui	Oui	Oui
Présence d'indicateurs de reporting	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui (en très faible quantité)
Forme du contenu	Indifférenciée	Indifférenciée	Indifférenciée	Différenciée selon les destinataires. Ensemble organisé de manière pyramidale	Indifférenciée	Différenciée selon les destinataires. Ensemble organisé de manière pyramidale
Type	Type 1	Type 2	Type 2	Type 4	Entre le type 2 et le type 3	Type 3

Les instruments de type 2 implantés dans 21,7 % des entreprises affichent des caractéristiques très proches de celles des outils de *reporting* ou des tableaux de bord « de suivi budgétaire » (Mendoza et al., 1999). Leur contenu est financier et comptable (c'est le cas pour les ta-

bleaux de bord des entreprises B et C) et très largement composé de données de contrôle budgétaire. Le rôle de ces outils moyennement décentralisés consiste à informer périodiquement la direction de l'entreprise des résultats des responsables fonctionnels afin de rapprocher les résultats réels des prévisions et d'établir des écarts. Ces instruments ne sont pas des outils de pilotage. Ils sont utilisés plutôt dans les PME industrielles et commerciales dont l'effectif oscille entre 100 et 200 salariés.

Les outils de type 3 sont les plus représentés parmi les PME de l'échantillon (36,1 %). Parce qu'ils intègrent des indicateurs physiques en complément des indicateurs financiers, ces tableaux de bord couvrent plusieurs dimensions constitutives de la performance. Cela leur permet d'être en prise directe avec les variables d'action et les éléments externes à l'entreprise, dont la performance influe sur le degré de réalisation de la stratégie, et d'assurer une fonction de coordination verticale entre la direction de l'entreprise et les responsables hiérarchiques fonctionnels (les outils sont rarement implantés au niveau opérationnel). On peut conclure ici à la présence de tableaux de bord de pilotage. D'une manière générale, les outils de type 3 apparaissent dans les entreprises industrielles et commerciales au-delà du seuil de 50 salariés (c'est le cas par exemple de l'entreprise F).

Les instruments de type 4, implantés dans 21,7 % des entreprises se différencient des outils de type 3 parce qu'ils sont plus décentralisés, plus orientés vers les clients (voir figure 2) et, surtout, parce qu'ils se composent à la fois d'un système de *reporting* assurant le contrôle des responsabilités déléguées, et d'un système de pilotage (indicateurs physiques, couverture des différentes dimensions de la performance, réactivité, forte décentralisation, lien avec la stratégie) qui permet aux responsables fonctionnels et opérationnels de suivre la performance des activités dont ils ont la charge en relation avec les objectifs qui leur ont été assignés. Cet outil est implanté par exemple dans l'entreprise D, dont la stratégie consiste à demeurer *leader* sur le marché grâce à une qualité de services irréprochable et à la diffusion de nouveaux produits. Ces deux axes de mise en œuvre de la stratégie se concrétisent dans les tableaux de bord par la présence de plusieurs indicateurs orientés vers les clients (satisfaction, réclamations, nouveaux clients, etc.) et vers le développement des nouveaux services proposés à la clientèle. Le dirigeant précise à ce sujet : « *Il est très important de lier le financier et le quantitatif. Les données financières ne sont pas forcément parlantes*

pour un opérationnel. Outre le fait qu'il permet d'expliquer le financier, le quantitatif est le lien avec la stratégie. D'ailleurs, les tableaux de bord que le service de contrôle de gestion édite pour nos différents services sont toujours accompagnés d'une note de synthèse de deux pages qui rappellent les orientations stratégiques de l'année. Ces orientations sont ensuite traduites sous forme d'objectifs dans les tableaux de bord en fonction des indicateurs qui ont été choisis ».

La typologie montre finalement que les pratiques de tableaux de bord des PME se rapprochent de ce qui est recommandé dans la littérature en matière de pilotage de la performance dans un peu plus de la moitié des cas (57,8 % des entreprises de l'échantillon). Les instruments de types 3 et 4 possèdent les attributs communs au tableau de bord stratégique et au tableau de bord de gestion (tableau 1) et peuvent donc recevoir le qualificatif d'outil de pilotage. Il est intéressant de noter que deux styles de pilotage distincts leur correspondent. Le premier (type 3), moyennement décentralisé, privilégie très fortement l'action, l'anticipation et s'exempte de l'évaluation de la performance financière. Le second (type 4), plus décentralisé, réunit les deux orientations en regroupant des indicateurs de pilotage et de *reporting*. Les deux styles se rejoignent néanmoins dans leur volonté d'assurer le lien entre la stratégie et les activités opérationnelles, comme le prouvent les déclarations des utilisateurs des tableaux de bord de type 3 et 4 (tableau 8).

Tableau 8 – L'utilisation des types de tableaux de bord

Types d'utilisation des tableaux de bord	Type 1	Type 2	Type 3	Type 4
Pour s'informer des résultats de l'entreprise (évalué sur 5 points)	4,47	4,70	4,3	4,8
Pour diffuser la stratégie dans l'entreprise et suivre la performance des activités en relation avec les objectifs stratégiques (évalué sur 5 points)	3,29	3,31	4,05	4,33

Ce n'est pas le cas des outils de type 1 et 2 qui sont plutôt utilisés pour « s'informer des résultats de l'entreprise » (tableau 8) et qui demeurent donc confinés dans des schémas de contrôle classiques très éloignés des logiques du pilotage. La présence de ces outils dans les PME s'explique soit parce que certaines organisations, essentiellement de petite taille, recourent à des mécanismes de contrôle informel pour assurer la coordination des activités opérationnelles et le suivi de leur performance (cas des outils de type 1), soit parce que d'autres, de taille

plus importante, privilégient toujours autant, malgré les critiques qui lui sont adressées (Bescos et *al.*, 2004), la technique budgétaire pour suivre et évaluer leur performance (la forme et l'utilisation des outils de type 2 en témoignent).

Conclusion

Depuis la parution en 1987 de l'ouvrage de Johnson et Kaplan faisant état de l'incapacité du langage comptable et financier à saisir l'ensemble des formes de la performance, l'idée d'intégrer des données non financières dans les systèmes de contrôle de gestion a fait son chemin pour être aujourd'hui très largement partagée, tant dans le monde académique que par les entreprises. D'un côté, le « pilotage de la performance » est un thème qui a été maintes fois traité ces dix dernières années dans la littérature, au point qu'il s'est en partie (les titres d'ouvrages l'attestent) progressivement substitué au traditionnel sujet du « contrôle de la gestion » (Bourguignon, 2003). De l'autre, les entreprises ont pris conscience du fait que les mesures financières traditionnelles n'étaient plus suffisantes pour évaluer la performance dans sa globalité et s'assurer de la bonne mise en œuvre de la stratégie (Ittner et Larcker, 2001). Les tableaux de bord ont connu de ce fait un regain d'intérêt qui s'est traduit par l'émergence d'un type idéal d'outil qualifié de « stratégique » ou « de pilotage ».

En s'interrogeant au départ sur le degré de diffusion de cet outil dans les PME et grâce à la mise à jour des principaux types de tableaux de bord implantés dans ces entreprises, la recherche montre qu'un nombre relativement important d'organisations de taille moyenne (42,2 % des entreprises de l'échantillon de l'enquête) n'utilise pas de tableaux de bord dits de pilotage. Les instruments « rudimentaires » et les outils à dominante financière, centrés sur le contrôle des résultats, demeurent largement répandus dans ces entreprises. L'adoption par les PME des modèles de tableaux de bord préconisés par la littérature n'est donc que partielle.

Si ce résultat tend à confirmer la tendance générale de « rusticité » des outils de contrôle de gestion des PME, il se rapproche également des conclusions de certains travaux portant sur les grandes entreprises (Ittner et Larcker, 2001) qui montrent, par exemple, qu'il existe un écart important entre la valeur attribuée par les managers aux critères

de performance non financiers et la qualité de la mesure de ces derniers. Quelle que soit la taille de la structure, il semble donc qu'il existe un décalage entre la prise de conscience de la nécessaire évolution des systèmes de mesure de la performance et la réalité des pratiques. Là réside une piste de recherche future qui consisterait à identifier les facteurs d'inertie qui peuvent expliquer cette situation.

Bibliographie

- Anthony.R.N. (1966), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press.
- Argyris C. (1990), « The Dilemma of Implementing Controls : The Case of Managerial Accounting », *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 6, p. 503-511.
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 10, vol. 1, p. 165-185.
- Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, collection Que sais-je ?.
- Bourguignon A., Malleret V. et Norreklit H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 7-37.
- Bourguignon A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 25-53.
- Chapellier P. (1994), « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2.
- De Guerny J., Guiriec J.C. et Lavergne J. (1990), *Principes et mise en place du tableau de bord de gestion*, Delmas.
- Edvinsson L. et Malone M.J. (1997), *Intellectual Capital, Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower*, HarperBusiness.
- Edwards K.A. et Emmanuel C.R. (1990), « Diverging Views on The Boundaries of Management Accounting », *Management Accounting Research*, vol. 1, n° 1, p. 51-63.

- Epstein M. et Manzoni J.F (1997), « The Balanced Scorecard and Tableau de Bord : Translating strategy into action », *Management Accounting*, vol. 79, n° 2, p. 28-37.
- Epstein M. et Manzoni J.F (1998), « Implementing Corporate Strategy : From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards », *European Management Journal*, vol. 16, n° 2, April, p. 190-203.
- Fernandez V., Picory C. et Rowe F. (1996a), « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME d'Ile de France », in ECOSIP, *Cohérence, pertinence et évaluation*, Économica, p. 207-226.
- Fernandez V., Picory C. et Rowe F. (1996b), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue internationale PME*, vol. 9, n° 1, p. 79-102.
- Germain C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 1, mars, p. 33-52.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de Gestion*, Économica.
- Horngren C., Bhimani A., Datar S. et Foster G. (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Pearson Education.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998), « Innovations in Performance Measurement : Trends and Research Implications », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 205-238.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (2001), « Pour une meilleure mesure de la performance », *Les Échos*, supplément, 14 mars.
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Jorissen A., Devinck S. et Vanstraelen A. (1997), « Planning and Control : Are These Necessary Tools for Success ? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-Sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises », Congrès de l'IAAER, Paris.
- Kalika M. (1987), *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Économica.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), « The Balanced Scorecard, Measures That Drive Performance », *Harvard Business Review*, vol. 70, n° 1, January-February, p. 71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1993), « Putting the Balanced Scorecard to Work », *Harvard Business Review*, vol. 71, n° 5, September-October, p. 134-147.

- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard*, The Harvard Business School Press.
- Lebas M. (1994), « Managerial Accounting in France, Overview of Past Tradition and Current Practice », *European Accounting Review*, vol. 3, n° 3, p. 471-487.
- Lorino P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Éditions d'Organisation.
- Malmi T. (2001), « Balanced Scorecard in Finnish Companies, Some Empirical Evidence », *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 2, p. 207-284.
- Malina. M.A. et Selto F.H. (2001), « Communicating and Controlling Strategy : An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, p. 47-90.
- Malo J.L. (1992), « Tableau de bord », in J.P. Helfer et J. Orsoni (Éds.), *Encyclopédie du Management*, Vuibert, p. 923-939.
- Malo J.L. (2000), « Tableaux de bord », in B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Économica, p. 1133-1144.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F. et Löning H. (1999), *Tableaux de bord pour managers*, Groupe Revue Fiduciaire.
- Mendoza C. et Zrihen R. (1999a), « Le tableau de bord : en VO ou en version américaine ? Comparaison entre le tableau de bord et le balanced scorecard », *Revue Française de Comptabilité*, n° 309, mars, p. 60-66.
- Mendoza C. et Zrihen R. (1999b) « Les tableaux de bord au cœur des processus de changement », *Échanges*, n° 153, mars, p. 57-60.
- Nobre T. (1997), « La gestion stratégique des coûts dans la petite entreprise », *Revue Française de Comptabilité*, n° 291, juillet, p. 19-28.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- Quivy R. et Van Campenhoudt L. (1995), *Manuel de recherche en sciences sociales*, Dunod.
- Saporta G. (1990), *Probabilités, analyse des données et statistique*, Technip.