
ECOLE POLYTECHNIQUE
CENTRE NATIONAL DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

**Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre
théorique de Simons**

Nicolas Berland
Jean-Pierre Ponsard
Olivier Saulpic

Septembre 2005

Cahier n° 2005-024

LABORATOIRE D'ECONOMETRIE

1 rue Descartes F-75005 Paris
(33) 1 55558215

<http://ceco.polytechnique.fr/>
<mailto:labecox@poly.polytechnique.fr>

Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons

Nicolas Berland¹
Jean-Pierre Ponsard²
Olivier Saulpic³

Septembre 2005

Cahier n° 2005-024

Résumé: Simons (1995) a proposé de différencier les systèmes diagnostique et interactif selon la nature de l'engagement des responsables opérationnels. L'objet de cet article est d'introduire deux autres dimensions pour mieux différencier ces deux modes de contrôle : le caractère plus ou moins générique des systèmes informations et le degré plus ou moins objectif des systèmes d'incitations qui les accompagnent en pratique. Cette grille élargie apporte un nouvel éclairage sur les débats récurrents internes au contrôle de gestion depuis les travaux de Johnson et Kaplan (1987). En particulier elle permet de caractériser des outils tels que le balanced score card ou la mise en place d'indicateurs de création de valeur (EVA) comme représentatifs soit du contrôle interactif soit du contrôle diagnostique. Plutôt que d'opposer ces approches la grille proposée met alors en évidence leur nécessaire complémentarité.

Abstract: The taxonomy extends the distinction between diagnostic and interactive control systems by adding two new dimensions to the one introduced by Simons (1995) which focuses on the nature of the involvement of operational managers. The first new dimension concerns the degree of specificity of the information system used by the control system. The second dimension concerns the degree of objectivity of the incentive system that is associated with the control system. This three dimensional taxonomy provides an interesting framework to discuss the recurrent attempts to renovate management control that followed the severe criticism of Johnson and Kaplan (1987). In this framework, the balanced score card would be representative of interactive systems while the value creation approaches such as EVA would be of diagnostic systems. Strengths and weaknesses of each approaches may then be discussed as the potential benefit associated with a joint parallel approach.

Mots clés : Instrumentation de gestion, incitation, coordination, contrôle interactif, contrôle diagnostique.

Key Words : Management devices, incentives, coordination, interactive control, diagnostic control.

Classification JEL: M400

¹ IAE de Poitiers

² Laboratoire d'Econométrie, CNRS et Ecole polytechnique.

³ ESCP-EAP

Les travaux de Simons (1991, 1994, 1995) sur l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion par les managers en situation de changement stratégique l'ont conduit à définir une nouvelle grille de lecture de ces systèmes, articulée autour d'une distinction entre : systèmes interactifs de contrôle et systèmes diagnostiques de contrôle. Cette grille suscite des travaux de recherche de plus en plus nombreux qui traduisent son intérêt pour l'analyse et la conception des systèmes de pilotage (Bisbe & Otley, 2004, Bruining et *al.*, 2004, Davila, 2000, Marginson, 2002, Sponem, 2004). Elle renvoie à ce que nous considérons être traditionnellement le contrôle de gestion sous sa forme chiffrée.

Bien qu'elle soit novatrice, cette grille de lecture reste pourtant étrangement déconnectée des grands débats dans le domaine du contrôle de gestion (développement de l'*activity-based costing*, des tableaux de bord stratégiques, de la mesure de la création de valeur...). Tout se passe comme si Simons avait ignoré ces débats qui n'apparaissent jamais comme des éléments importants dans sa réflexion alors qu'ils sont omniprésents dans les revues académiques et professionnelles. Le point de départ de cet article consiste en fait à tirer parti de ces travaux pour enrichir la réflexion théorique de Simons.

Par exemple, alors que Johnson et Kaplan (1987) avaient mis l'accent sur le découplage entre les systèmes financiers de contrôle et les enjeux opérationnels pour expliquer la perte de pertinence du contrôle de gestion, certaines approches ont insisté sur l'importance de faire apparaître les flux physiques derrière les flux financiers (Chassang, 1987). Ils ont surtout insisté sur l'importance d'associer les opérationnels au processus de contrôle. Le *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1996) est représentatif de ces approches. D'une certaine manière on peut le considérer comme un système interactif selon Simons. Noter que le terme « interactif » fut en fait utilisé indépendamment par Tanguy dès 1989 pour qualifier le processus budgétaire correspondant à ce renouveau du contrôle de gestion.

Par ailleurs, les approches associées à la création de valeur telles que l'EVA (Stewart, 1991) conduisent à mettre en place des systèmes de contrôle qu'il semble naturel de qualifier de diagnostique. En effet, ils sont axés sur un engagement financier vis à vis d'actionnaires externes à l'entreprise plutôt que sur des négociations internes le long de la ligne hiérarchique (Jensen, 2001).

Nous proposons une nouvelle grille qui permet de fonder de tels jugements sur des critères précis. Au delà de la nature de l'implication des managers utilisée par Simons, nous proposons de tenir compte à la fois de la nature du système d'information et de la nature du

système d'incitations. Le système de contrôle s'appuie-t-il sur un système d'information générique ou spécifique ? Le système d'incitation associé au système de contrôle repose-t-il sur des critères objectifs ou subjectifs ? Cette construction théorique éclaire d'un jour nouveau les discussions sur l'efficacité de tel ou tel système. Elle souligne aussi la nécessaire complémentarité entre les approches alors que celles-ci ont souvent été opposées en pratique (Otley, 2001).

Dans la section 1 nous rappelons la théorie de Simons. Dans la section 2, nous étendons la grille de Simons en introduisant deux dimensions nouvelles : nature du système d'information et nature du système d'évaluation. Dans la section 3, nous effectuons une relecture théorique des tentatives de rénovation du contrôle de gestion à la lumière des résultats obtenus dans la section 2. De cette analyse, nous esquissons des pistes de recherche futures en soulignant la nécessaire complémentarité entre les systèmes diagnostic et interactif.

LA REDEFINITION DU CONTROLE SELON SIMONS

Simons (1995) définit le contrôle de gestion « moderne » comme "les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation". Nous appellerons tout simplement « système de contrôle » ce que recouvre cette expression.

1.1 UNE TYPOLOGIE DES SYSTEMES DE CONTROLE

La première contribution de Simons est de proposer une typologie des systèmes de contrôle en distinguant :

- le contrôle diagnostique (Simons, 1995, 59). Ce contrôle se fait via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise ou plus généralement les informations qui sont nécessaires aux managers. Le but est d'être assez exhaustif dans la mesure de la performance. Cet aspect du contrôle doit souvent être informatisé de façon à libérer du temps pour les managers et les contrôleurs car l'information à traiter est volumineuse.
- le contrôle interactif (Simons, 1995, 95). Il s'agit pour les managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et de s'impliquer personnellement dans leurs décisions. Leur attention est alors focalisée sur l'un des outils du contrôle. L'information produite par l'outil de gestion choisi devient obsessionnelle chez les managers et leur sert à s'interroger sur le fonctionnement de

l'organisation qu'ils dirigent. Ces informations ne doivent pas être trop volumineuses pour être assimilables par le manager qui est pris par ailleurs par de multiples tâches. Certains outils du contrôle vont être utilisés par les managers pour s'impliquer personnellement dans la gestion et interagir avec leurs subordonnés. D'autres outils du contrôle (plus nombreux) seront utilisés pour un contrôle diagnostique plus distancié fondé sur une gestion par exception. Selon Simons, ce qui permet de choisir un moyen de contrôle interactif plutôt qu'un autre est le type d'incertitude que les managers doivent contrôler. En fonction des points qui apparaissent critiques pour la performance, le type de contrôle interactif utilisé sera différent d'une entreprise à l'autre. Simons dresse une liste de facteurs permettant de relier l'outil et le type d'incertitude à gérer. Par exemple :

- Quand la concurrence se fait sur la technologie, les entreprises doivent être sensibles à protéger leurs compétences technologiques (gestion de brevets, suivi des compétences techniques). Quand la concurrence se fait uniquement sur la satisfaction perçue du client, elles doivent veiller à développer des compétences marketing. Quand l'entreprise opère sur des marchés régulés, elle devra être ouverte sur l'extérieur afin de s'assurer qu'elle maîtrise correctement les réseaux d'influence.
- Quand les chaînes de valeur sont complexes et nécessitent de multiples arbitrages, les systèmes détaillés de planification industriels sont les plus appropriés. Quand ces chaînes de valeur sont simples, les managers pourront se contenter de suivre des mesures d'input et d'output.
- Quand le temps est la principale variable sur laquelle se fait la concurrence et que les réactions sont rapides, alors les managers devront suivre l'évolution des ventes, sinon ils utiliseront des systèmes globaux de planification financière.

La notion de contrôle interactif apporte donc un éclairage original tant au niveau des outils proprement dits (adaptés aux enjeux de l'entreprise) qu'au niveau de l'usage qui en est fait. Cet éclairage va bien avec l'idée qu'il y a une différence à faire entre les outils du contrôle, le travail du contrôleur et le processus de contrôle (Bouquin, 2004).

1.2 INTERET DE CETTE TYPOLOGIE POUR COMPRENDRE LA MISE EN ŒUVRE DES SYSTEMES DE CONTROLE

Dans son article de 1994 consacré à une série d'études longitudinales Simons suit l'arrivée d'un nouveau dirigeant dans 10 entreprises pendant 18 mois. Son intention est de caractériser la manière dont ces dirigeants mobilisent les instruments de pilotage pour changer

profondément le fonctionnement de l'organisation. L'analyse des cas étudiés met en évidence deux régularités :

- après une période de quelques mois, une nouvelle orientation stratégique est annoncée, des engagements chiffrés sont pris, les systèmes de contrôle diagnostique sont alors mobilisés pour quantifier les nouvelles orientations stratégiques, préciser les engagements pris, mesurer les progrès accomplis ; ces systèmes jouent un rôle primordial dans la communication avec les partenaires externes de l'entreprise ;
- ce n'est que bien plus tard, dans la deuxième année, que les systèmes interactifs seront mobilisés, il s'agira alors de convaincre l'ensemble de l'organisation (notamment le *middle management*) que tout le monde travaille dans la même direction au travers notamment d'un système d'indicateurs communs ; ces systèmes permettent au *top management* de challenger leurs subordonnés et d'identifier les incertitudes majeures qui peuvent invalider la stratégie retenue.

Ce déphasage dans le temps indique encore que des rôles différents sont affectés aux deux systèmes de contrôle mais ne dit rien sur les articulations l'un par rapport à l'autre. Donnons un exemple repris de ces études de cas.

Avant l'arrivée du nouveau dirigeant la stratégie de l'entreprise pouvait être caractérisée comme une stratégie de volume dans un marché mûr. Le système interactif était centré sur le suivi hebdomadaire des ventes par destinations. Ces données remontaient jusqu'au dirigeant. Les discussions dans les réunions de direction portaient sur les prix, les campagnes de promotion, le packaging, et ceci à tous les niveaux.

Le nouveau dirigeant décide de mettre l'accent sur une stratégie focalisée sur les nouveaux produits et l'innovation. Le système interactif va mettre l'accent sur les études de marché, le suivi des concurrents, le marketing, la rentabilité des marques. Les ventes par destinations sont toujours collectées mais le dirigeant ne les regarde plus, c'est à son contrôleur de l'avertir si nécessaire, et tout le monde sait qu'il ne les regarde plus.

Dans un cas comme dans l'autre les enjeux opérationnels sont tendus vers des objectifs bien identifiés et partagés au sein de toute l'organisation. Tout le monde a pris conscience que la stratégie a changé.

Revenons sur les relations entre les deux systèmes à travers cet exemple. Il est difficile de dire que le système interactif est un composant du système diagnostique, ou que le système diagnostique permet un bouclage économique de l'ensemble des décisions. On a plutôt le sentiment d'une juxtaposition des deux types de systèmes qui remplissent des rôles différents. Pour Simons, le système diagnostique est un système de *reporting* classique, une fois les

variables pertinentes bien définies, alors que le système interactif est un instrument de dialogue pour convaincre, mobiliser les énergies, canaliser les idées nouvelles et finalement maintenir la pression, une fois l'orientation stratégique retenue. Ils sont complémentaires dans l'action mais pas au niveau de la représentation de l'entreprise.

La typologie de Simons est utile pour mieux se repérer dans la mise en œuvre des systèmes de contrôle dans une entreprise. Nous en proposons maintenant une extension destinée à enrichir l'intérêt de ce repérage.

2 UNE EXTENSION DE LA GRILLE DE SIMONS

Simons souligne l'importance de l'implication des managers pour faire une première typologie des systèmes de contrôle. Il met donc l'accent sur le système de management, c'est-à-dire des modalités d'animation du système de contrôle. Nous proposons d'introduire deux autres dimensions :

- la nature du système d'informations (format, système de traitement et de mise à disposition des informations) : le système est-il
 - o plutôt *générique* ? peut-il être facilement transposé d'une entreprise à une autre entreprise ?
 - o plutôt *spécifique* ? s'appuie-t-il sur une réflexion stratégique propre à l'entreprise concernée ?
- la nature du système d'évaluation (évaluation de la performance des individus, systèmes de sanction - récompense) : les jugements que l'on peut former à partir des indicateurs générés par le système de contrôle sont-ils
 - o plutôt *objectifs* ? relatifs à des standards externes ?
 - o plutôt *subjectifs* ? relatifs à des critères qualitatifs dont l'appréciation peut dépendre du jugement d'un responsable hiérarchique ?

Nous postulons alors l'existence d'une certaine cohérence entre ces trois dimensions, cohérence explicitée dans le tableau 1. Dans ce tableau nous distinguons entre deux systèmes « types » de contrôle, que nous proposons d'appeler « diagnostique » et « interactif », en référence à la première dimension explicitée par Simons, le système de management sous-jacent. Dans ces conditions, un système diagnostique s'appuie plutôt sur un système d'information générique et appelle des évaluations objectives, tandis qu'un système interactif s'appuie plutôt sur un système d'information spécifique et appelle des évaluations subjectives.

Tableau 1 – Caractéristiques additionnelles aux systèmes de contrôle interactif et diagnostique

Systèmes types de contrôle	Système de management	Système d'informations	Système d'évaluation
Diagnostique	Délégation aux contrôleurs de gestion, Suivi et feedback par exception en vue de positionner l'entité en termes de performance	Repose sur une batterie de critères issus principalement du P&L , de ratios classiques (ROCE, ...) et de conventions définies par le contrôle de gestion (prix, coûts standards) pour décomposer les agrégats comptables au niveau des unités (centres de profit)	Références à des standards objectifs (cible budgétaire, coût du capital, benchmarking avec concurrents...) Evaluation individualisée de chaque unité
Interactif	Forte implication des managers opérationnels le long de la ligne hiérarchique Focalisation sur les priorités stratégiques de l'entité Suivi et feedback fréquent directement par les opérationnels sur la base d'un système d'indicateurs	Repose sur des indicateurs spécifiques reliés à l'activité et aux enjeux majeurs identifiés (liens avec les opérations)	Basés sur le jugement managérial du supérieur avec des indicateurs qualitatifs Evaluation du degré d'implication des individus et/ou des équipes

Cette extension de la grille de Simons constitue un enrichissement qui est bien en phase avec les observations de la section 1.2. en ce qui concerne le système d'évaluation. La mise en place du système diagnostique telle que rapportée dans cette section nous semble en partie orientée sur l'appréciation externe de la performance, celle-ci devant s'apprécier par rapport à des standards objectifs. Au contraire, le système interactif ne génère des évaluations que de manière indirecte, la pression sur les collaborateurs pourra être intense mais restera le plus souvent non formalisée.

En ce qui concerne la nature du système d'informations, la distinction que nous proposons n'est pas relevée par Simons. Il insiste au contraire sur la neutralité du système d'informations en tant que tel. Il y a là un point qu'il convient d'approfondir. En fait, Simons s'est surtout intéressé aux dirigeants d'entreprise et ses observations ne sont pas descendues au niveau des opérations. Or, c'est précisément à ce niveau que notre typologie a du sens, notamment lorsqu'elle porte sur le degré d'implication des managers dans une relation transversale et non pas verticale. Considérons par exemple une relation entre une entité de production et une entité commerciale, on peut alors différencier entre une relation de type « diagnostique » et de type « interactif ». Dans le premier cas, cette relation s'appuie sur un système d'informations standard (quantités et coûts figurant dans le budget et servant à définir des prix standards repris ensuite dans les tableaux de bord et les analyses de variances) ; dans le second cas, la

relation s'appuie sur une représentation spécifique des flux physiques de l'activité (incluant éventuellement les fournisseurs et les clients) pour se rapprocher par exemple d'un pilotage en juste à temps.

La nouvelle grille étant définie, et des systèmes de contrôle types identifiés, on pourrait s'interroger sur la cohérence interne à chaque système type. Plutôt que d'aborder cette question de manière abstraite nous allons montrer que cette grille élargie permet une relecture originale et fructueuse de certaines démarches ayant visé à un moment ou à un autre à renouveler le contrôle de gestion pour mieux répondre à des changements stratégiques. A ce titre, elle permet en effet de mieux comprendre l'opposition entre les démarches opérationnelles et les démarches incitatives (fondées sur la création de valeur à partir d'indicateurs comme l'EVA, Economic Value Added, le CFROI, cash-flows return on investment...).

3 UNE RELECTURE DE DEUX TENTATIVES DE RENOVATION DU CONTROLE DE GESTION

De manière un peu schématique, on peut situer les recherches sur le contrôle de gestion par rapport à la publication de l'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987). Dans cet ouvrage célèbre, les auteurs présentaient un réquisitoire documenté à l'encontre du contrôle de gestion tel que pratiqué à l'époque dans de nombreuses entreprises anglo-saxonnes. Ils notaient la coupure entre ces systèmes et la gestion opérationnelle de l'entreprise. Les systèmes de contrôle, essentiellement comptables, s'appuyaient sur un découpage fin dans l'entreprise entre fonctions et entre services, et encourageaient une approche incrémentale et locale dans l'élaboration des budgets. Les opérationnels qui utilisaient ces systèmes pouvaient être conduits à prendre des décisions totalement stupides par rapport aux vrais enjeux de l'entreprise. En effet, d'après l'analyse des auteurs, la gestion opérationnelle exigeait quant à elle une grande réactivité de l'ensemble de l'entreprise requérant une plus grande coordination entre fonctions et entre services, ceci pour faire face aux challenges d'une firme confrontée de plus en plus à un environnement technique et/ou commercial très incertain.

Ce diagnostic fut largement partagé par les praticiens. Il fut à l'origine d'un courant important de contributions notamment de la part de consultants. Otley (2001) classe ces contributions en deux grandes familles :

- une première famille autour d'une vision de plus en plus stratégique des systèmes de contrôle (partant de l'Activity-Based-Costing ou ABC et allant maintenant jusqu'au

Balanced Scorecard ou BSC) ; ces travaux furent notamment impulsés par Kaplan et développés ensuite avec le consultant David Norton (Kaplan et Norton, 1996) ;¹

- une deuxième famille, démarrée plus tardivement, s'attachant plutôt à mieux maîtriser l'aspect incitatif des systèmes de contrôle ; ces travaux furent notamment impulsés par Stern et développés ensuite par le cabinet de consultants Stern&Stewart (Stewart, 1991, Stern, Stewart and Chew, 1996) mais aussi par de nombreux autres cabinets de conseil.

Notre grille d'analyse permet de bien articuler les différences entre ces deux familles d'approches, de montrer que le cheminement intellectuel est distinct, et de mettre en évidence certaines de leurs limites. Le tableau 2 explicite les caractéristiques à la fois du système contrôle traditionnel et des deux familles d'approches visant à le rénover. Pour chacune des deux familles d'approches, nous utilisons la grille proposée pour positionner la nature du problème identifié, puis pour décrire les deux solutions qui furent effectivement proposées. Nous montrons ensuite comment notre grille permet d'analyser les apports et les limites de ces solutions.

¹ Il a existé aussi en France un important courant de contributions que l'on peut associer à cette première catégorie de travaux. Notons par exemple les recherches mobilisées autour du groupe Ecosip (notamment Midler, 1990), autour de la gestion par activités (Lorino, 1991) ainsi que sur la comptabilité par activités (Lebas, 1991, Mévellec, 1990). Notons aussi les travaux sur les nouveaux instruments de pilotage de la production (Hatchuel et Sardas, 1990) ou d'élaboration de budgets interactifs (Tanguy 1992). Les slogans en cours en France autour de ce « renouveau du contrôle de gestion » (Chassang, 1987) se résumait à « faire ré-apparaître les flux physiques derrière les flux financiers », « décloisonner les services », « coordonner les interfaces », « développer une vision partagée de la stratégie »...

Tableau 2 – Historicité des systèmes de contrôle

Applications à l'analyse de systèmes empiriques		Système de management	Système d'informations	Système d'évaluation
Contrôle budgétaire (années 50-70)		Analyse ex ante des budgets Suivi mensuel par le contrôleur avec analyse d'écart	Système comptable (éventuellement le traitement des opérations ventes, achats...) Principes de prix de transferts et d'affectation de coûts communs aux unités	Approche incrémentale basée sur résultat de l'année passée et prévisions budgétaires
Renouveau stratégique du contrôle de gestion (gestion par activités, ABC, BSC...) « interactif »	Problème	effet « rétroiseur »		
	Solution	Utilisation des systèmes de contrôle comme outil de dialogue. Renouveau du rôle du contrôleur Utilisation en termes de pilotage plutôt qu'en termes de reporting	meilleure connexion entre les systèmes comptables et les systèmes opérationnels, approches globales plutôt qu'analytiques	Pas d'évaluation explicite. Mobilisation des équipes sur des enjeux collectifs
Renouveau des systèmes d'incitation (création de valeur, EVA...) « diagnostique »	Problème	déconnexion entre primes payées et résultats financiers de l'entreprise		
	Solution	Utilisation du système de contrôle comme pilier d'un management à distance (« arm's length »)	meilleure connexion entre les systèmes comptables et les indicateurs externes de création de valeur	refonte totale du système d'incitation sur base de standards externes

1. Identification du problème

Dans une certaine mesure les deux approches ont identifié le problème par le constat d'un hiatus entre les performances de la firme et les indicateurs issus du contrôle et censés la mesurer. Mais dans le premier cas, ce hiatus a été localisé plutôt au niveau du système d'information alors que dans le second, le problème semble porter plus sur le système d'évaluation.

Dans le premier cas on a surtout insisté sur les effets pervers des indicateurs issus du contrôle, un des ouvrages les plus populaires véhiculant ces idées fut sans conteste « Le But » de Goldratt et Cox (1986) qui racontait de manière romancée l'échec des outils locaux traditionnels de contrôle pour venir à bout des bouchons, retards, stocks et coûts excessifs dans une gestion d'atelier. L'auteur préconisait une approche globale « à la japonaise ». Ce diagnostic invite à remettre le client au cœur du pilotage et à partir de la stratégie industrielle et commerciale pour construire le bon système de contrôle.

Dans le second cas, ceux sont les rémunérations excessives des dirigeants face à la performance boursière de leurs entreprises qui attirèrent l'attention (les rémunérations versées

dépendent plus de facteurs telles que la taille de la firme que de la performance boursière, Jensen et Murphy, 1990, voir aussi les nombreuses anecdotes au sujet des « jets privés » et autres avantages indus des dirigeants). Sur le papier, ces rémunérations étaient en fait bien souvent associées à des indicateurs de performance comptables facilement manipulables. Ce diagnostic invite à reconstruire un véritable alignement entre les objectifs de l'entreprise (« création de valeur ») et les indicateurs de performance mobilisés pour rémunérer les managers.

2. Solutions proposées

Dans le premier cas, le renouveau du contrôle de gestion passe donc par une réflexion stratégique pour mieux prendre en compte les souhaits des clients, cette réflexion débouche alors sur une remise en cause de l'organisation et des systèmes de pilotage. L'automobile a été l'un des secteurs les plus emblématiques à cet égard (Clark, Hayes et Wheelwright, 1988) : les changements ont concerné le raccourcissement des phases de conception, la mise en place de plate-formes communes à plusieurs modèles, des techniques de différenciation retardée... D'une manière générale, ces changements se caractérisent par une vision transversale large permettant le suivi de projets ou d'activités. On a donc remis en cause la représentation de l'entreprise basée sur la juxtaposition de centres de profits. En ce qui concerne les systèmes de contrôle, c'est la conception même du contrôle budgétaire est affectée par ce changement. Cela s'est traduit :

- En termes de système d'information, par l'introduction d'indicateurs dits physiques ou opérationnels dans des systèmes comportant essentiellement des indicateurs financiers ou comptables (Chassang, 1987)
- En termes de système de management par l'idée que les systèmes de contrôle devaient être considérés plus comme des supports au dialogue que comme des outils de contrôle. On a ainsi opposé pilotage à *reporting* et proposé une refonte du rôle (et du profil) des contrôleurs de gestion.

Tanguy (1989) présente une étude de cas particulièrement intéressante dans laquelle il fait le lien entre système d'information et système de management. Il montre comment les différents services opérationnels sont mobilisés par la direction de l'entreprise avec le concours du contrôleur de gestion autour d'une procédure articulant d'une part une représentation physique des flux puis, d'autre part, une représentation financière basée sur des flux physiques cohérents. Cette démarche s'oppose à une procédure classique axée sur l'affectation directe de moyens à ces services et à la fixation d'objectifs reposant sur des prix

de transferts. La nouvelle démarche permet de mettre au jour des marges de manœuvre nouvelles parce que collectives.²

Dans cette proposition, la question du système d'évaluation est le plus souvent restée implicite. L'idée sous-jacente semble que la motivation des individus proviendrait de leur mobilisation au sein d'équipes autour d'enjeux collectifs.

La rénovation du contrôle budgétaire par une démarche de création de valeur a mis l'accent en premier lieu sur les systèmes d'information. L'objectif initial était en effet de reconstruire des indicateurs « économiques » plus représentatifs de la « création de valeur » pour les actionnaires à partir des indicateurs comptables traditionnels. Deux grands outils furent mobilisés. Le premier outil développé par le cabinet Stern&Stewart repose très directement sur le système comptable et sur un indicateur classique connu sous le nom de bénéfice résiduel puis introduit toute une série d'ajustements pour définir une rentabilité moyenne (par exemple en capitalisant les frais de R&D ou les premières années d'exploitation d'un investissement stratégique). Au total plus d'une centaine d'ajustements sont envisagés par Stern&Stewart pour aboutir à un nouvel indicateur connu sous le nom d'EVA. Le second outil consiste plutôt à définir des *cash flows* moyens sur une certaine durée de vie relatives à des investissements projetés ; il est connu sous le nom de CFROI. Cet outil permet de construire des *business plans* plus économiques (avec des phases de rentabilité reliées à des portefeuilles de projets bien identifiés). Il fut notamment développé par le Boston Consulting Group. La presse spécialisée s'est faite l'écho des rivalités commerciales entre ces outils (Myers, 1996). Avec le recul, c'est l'approche EVA qui est allée le plus loin en termes de rénovation des systèmes de contrôle. En effet, cette approche s'est aussi attachée à la dimension système d'évaluation puisqu'elle a débouché sur des propositions de révision complète des systèmes d'incitations des managers (O'Hanlon et Peasnell, 1998). Il est important de noter que l'approche est assez radicale puisqu'elle préconise de fixer les standards non plus sur la base des budgets ou des réalisations de l'année précédente mais en fonction des attentes du marché financier. Toute une technologie de gestion a été mise en place à ce propos pour exploiter le lien entre la valeur boursière et la valeur actualisée des EVA (fixation de niveaux

² Le cas pédagogique intitulé « jeu Champagne » a été élaboré à l'époque pour illustrer ce changement de perspective (de Jaegere et Ponssard, 1990), pour une analyse de ce jeu expérimental en termes de rationalité interactive voir Ponssard et Saulpic (2005).

« *d'expected improvements* » à partir d'une « courbe moyenne » reliant l'*expected improvement* à l'EVA de l'année écoulée, de manière à tenir compte des cycles économiques, O'Byrne, 1997). Il en résulte une déconnexion totale entre le budget et la fixation des primes, déconnexion qui est vue par Jensen (2001) comme un point très positif pour que le budget retrouve son intérêt premier (coordination des plans et prévision des résultats).

Le but de cette proposition est de reproduire les mécanismes d'incitation par le marché à l'intérieur des organisations, elle s'appuie sur un système d'information générique permettant un management à distance.

3. Limites de chaque approche

La cohérence des deux solutions proposées pour rénover le contrôle budgétaire est désormais claire et la distinction entre elles très nette. On peut dire que la rénovation stratégique fait le pari qu'une fois la nouvelle stratégie explicitée et le nouveau système d'informations défini, les agents de l'entreprise seront en principe naturellement motivés pour trouver les actions permettant de la réaliser. De fait, le BSC qui représente la version la plus récente de ce renouveau n'aborde pas la question des incitations de manière directe. Par exemple il ne s'interroge pas sur la difficulté à construire un système d'incitation à partir d'un tableau de bord reprenant toute une série d'indicateurs (comment calibrer chaque indicateur et les pondérer). Il ne s'interroge pas non plus sur la difficulté à mettre en œuvre des incitations dans des équipes de manière à éviter les phénomènes de passager clandestin (par une bonne définition des interfaces). Plus fondamentalement, il ne s'interroge pas sur le besoin éventuel de revoir la politique générale de gestion des ressources humaines en fonction des nouveaux modes de coordination préconisés (voir à ce sujet Mottis, 1999).

D'un autre côté, le renouveau par la création de valeur fait le pari que le changement stratégique sera au rendez-vous. Il existe un certain nombre de travaux qui relativisent la portée d'une démarche purement incitative pour rénover le système de contrôle en vue d'un changement stratégique. Ricemen et ali. (2002) ont par exemple évalué l'efficacité comparée de managers selon le système d'incitations mis en place au sein d'une même entreprise ayant adopté sélectivement l'EVA. Cette étude met en évidence l'importance de la congruence interne d'un système de compensation dans l'efficacité perçue du système. Par congruence interne, il faut entendre l'alignement des indicateurs de performance le long de la ligne hiérarchique, alignement réalisé ici par le fait par exemple que l'EVA d'une Division est par construction la somme des EVAs des centres d'investissement rattachés à cette Division. Cette étude souligne aussi qu'un nombre significatif de managers ne comprenaient pas le

système EVA. Cette difficulté de compréhension est également mentionnée par Wallace (1997) et Mottis et Ponssard (2001-2002) alors que Stern assure que le système EVA est plus simple et plus objectif que les systèmes traditionnels (EVA roundtable, 1994). Larmande et Ponssard (2005) soulignent une autre difficulté rencontrée par le système EVA concernant la faible contrôlabilité de l'indicateur (Antle et Demski, 1988). Dans une étude de cas, ils montrent que de nombreux managers considèrent leur primes plus comme le fruit d'un environnement favorable ou défavorable que comme le résultat de leurs efforts. L'intérêt de l'approche EVA, lorsqu'il existe, résiderait plutôt dans la large mise à disposition dans l'entreprise d'un outil pour prendre en compte facilement le coût du capital et non pas dans le schéma incitatif en tant que tel. Ittner et Larker (1998) reviennent sur l'évolution du système EVA chez ATT. Le système initial semble avoir également souffert d'un manque de contrôlabilité puisqu'il fut modifié pour intégrer toute une série d'éléments plus contrôlables comme la satisfaction de la clientèle et la satisfaction des employés. Mais lorsque l'entreprise connut des phases de destruction de valeur (baisse des cours en bourse) suite à des investissements stratégiques peu rentables alors que les bonus internes restaient élevés (grâce au mécanisme des ajustements) le système fut tout simplement abandonné.

4 CONCLUSION ET PISTES DE RECHERCHE

Notre grille d'analyse permet de bien comprendre le fonctionnement et les limites du système traditionnel et des deux tentatives de renouveau. Elle met en évidence le fait que chacune de ces tentatives fait un pari : le pari qu'une fois la stratégie explicitée les managers seront naturellement incités à la mettre en œuvre, le pari que si les incitations sont bien alignées les managers trouveront naturellement la bonne stratégie. Ces limites théoriques correspondent bien aux deux difficultés rencontrées en pratique, difficultés d'autant plus évidentes que chacune de ces approches est le plus souvent mise en œuvre de manière isolée.

Cette réflexion invite à revenir sur le deuxième apport de Simons : la complémentarité diachronique observée entre les systèmes diagnostiques et interactifs. Alors que Simons se contente d'observer cette complémentarité sur le terrain, notre grille d'analyse suggère que cette complémentarité est peut-être rendue nécessaire par les limites intrinsèques de chaque système pris en isolation. Un système diagnostic souffrirait potentiellement d'un déficit en matière de stratégie tandis qu'un système interactif souffrirait potentiellement d'un déficit en matière d'incitation. Si tel était bien le cas, les limites propres à chaque système rencontrées sur le terrain iraient de pair avec la difficulté théorique à définir formellement soit un bon

système diagnostique, soit un bon système interactif, un bon système étant ici un système efficace pour l'entreprise. D'où la complémentarité observée sur le terrain par Simons.

Cette conjecture devra faire l'objet de nouvelles recherches. Elle nous conduit formuler les pistes et hypothèses suivantes :

- poursuivre l'explicitation théorique des caractéristiques des systèmes interactifs et diagnostiques,
- en particulier, étudier l'impact réciproque des différentes dimensions des systèmes entre elles (impact des systèmes d'évaluation sur les systèmes d'information ou des systèmes de management sur les systèmes d'évaluation, par exemple),
- étudier les interactions possibles et les complémentarités entre systèmes diagnostiques et interactifs.

Ce travail théorique nous paraît devoir être aussi alimenté par des réflexions empiriques prenant appui sur des études de cas.

Bibliographie

Antle R. and J.S. Demski, (1988). "The Controllability Principle in Responsibility Accounting", *The Accounting Review*, Vol 13, n°4, 700-718.

Bisbe J. and Otley D. (2004), "The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation", *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.

Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.

Bruining H., Bonnet M., & Wright M. (2004). "Management Control Systems and Strategy Change in Buyouts". *Management Accounting Research*, 15, p.155-177.

Chassang G. (1987), « Réinventer le contrôle de gestion », *Politique Industrielle*, 9, 89-102.

Clark K. B., Hayes R. H. and. Wheelwright S. C, 1988. *Dynamic manufacturing, creating the learning organization*, The Free Press.

Davila T. (2000), "An Empirical Study of the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development", *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-409

de Jaegere A. et Ponssard J.-P. (1990), « La comptabilité : genèse de la modélisation en économie d'entreprise », *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, mars, 90-98.

EVA roundtable, 1994. *Journal of Applied Corporate Finance*, 7 (Summer), 46-70.

- Goldratt E. M., Cox J. (1986), *Le But : l'Excellence en Production*, Afnor Gestion ed., Paris.
- Hatchuel A., Sardas J. C. (1990), « Métiers et Réseaux, Les Paradigmes Industriels de la GPAO », *Revue Réseaux*, 4, avril-mai.
- Ittner C.D. et Larker, D.F. (1998), “Innovations in Performance Measurement : Trends and Research Implications”, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 205-238.
- Jensen M. C. (2001), “Corporate Budgeting is Broken – Let’s Fix it”, *Harvard Business Review*, November, 84-101.
- Jensen M.C. et Murphy K. (1990). « Performance Pay and Top-Management Incentives », *Journal of Political Economy*, 98(2), 225:264.
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass., Harvard University Press.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard*, Boston, Harvard Business School Press.
- Larmande F. et Ponsard J-P. (2004), « EVA and the Control-Congruence Trade-off : an Empirical Investigation », Ecole Polytechnique, laboratoire d'économétrie, *mimeo*.
- Lebas M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, Septembre, p. 47-63.
- Lorino P. (1991), *Le Contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités*, Paris, Dunod.
- Marginson D. E. W. (2002). "Management Control Systems and their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization". *Strategic Management Journal*, 23, 1019-1031.
- Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- Midler C. (1990), « Instrumentation économique et mutation industrielle : les enseignements d'une recherche chez Renault », in ECOSIP, *Gestion Industrielle et Mesure Economique : Approches et Applications Nouvelles*, Paris, Economica.
- Mottis N., (1999). « Des modèles types contextualisés pour une approche intégrée de la firme : le cas de l'informatique bancaire ». *Revue Economique*, 50, 127 :150.

- Mottis N. and J.-P. Ponssard, (2001-2002). "Value Based Management and the Corporate Profit Center", *European Business Forum*, 8 (Winter), 41-47.
- Myers R. (1996), "Metric wars", *CFO : The Magazine for Chief Financial Officers*, 12, 41-50.
- O'Byrne S., (1997). Executive compensation, *Handbook of Modern Finance*, Ch. E9.
- O'Hanlon J. and K.V. Peasnell (1998). "Wall Street's contribution to management accounting: the Stern Stewart EVA financial management system". *Management Accounting Research*, 9, 421-444.
- Otley D. (2001), "Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management", *British Accounting Review*, 33, 243-261.
- Ponssard J.-P. et Saulpic O. (2005). « Economic Modeling Triggers more Efficient Planning: An Experimental Justification » (à paraître dans *Theory and Decision*).
- Simons R. (1991), "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control System", *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.
- Simons R. (1994), "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal", *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston
- Stewart, G. B., (1991). *The Quest for Value*. New York, NY, Harper Business.
- Stern J., Stewart G. B., Chew D. (1995). "The EVA Financial Management System" *Journal of Applied Corporate Finance*, 8 (Summer), 32-46.
- Sponem S. (2004), « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants », Thèse Paris-Dauphine, Paris.
- Tanguy H. (1989), « La Réhabilitation des Modèles et des Plans dans l'Entreprise : le cas d'une Maison de Champagne », *Cahiers d'Economie et Sociologie Rurales*, 10, 25-64.
- Tanguy H. (1992), « Planification stratégique. Pour un usage rético-rétorique des modèles », *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, 28, 19-29.
- Wallace, J. (1997). "Adopting Residual Income Based Compensation Plans: Do you Get what you Pay for ?" *Journal of Accounting and Economics*, **24**, 275-300.