

Les Tableaux de Bord Stratégiques

Analyse typologique, proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration

Grégory Wegmann
ATER Faculté Jean Monnet, Université Paris 11-Orsay,
55, rue Diderot,
94300 Vincennes
tél : 01-43-98-96-37
e-mail : wegmannng@yahoo.fr

Résumé :

Cette communication a pour objectif de démontrer la pertinence d'un instrument de gestion pour résoudre la problématique de l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique, et de préciser les conditions de cette pertinence. Nous montrerons dans un premier temps que le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1998) s'inscrit dans le cadre de cette problématique et se rattache de façon plus générale à un type d'instruments que nous intitulerons le Tableau de Bord Stratégique. Après avoir présenté les contours de cet outil générique, nous en développerons une typologie. Ce travail sera l'occasion d'expliquer en quoi le tableau de bord stratégique répond de façon pertinente à la problématique posée.

Dans un second temps, nous proposerons une démarche contingente en expliquant que tel ou tel type de tableau de bord stratégique convient de préférence à tel ou tel type d'entreprise. Puis nous proposerons deux modes de mise en œuvre de l'instrument, chacun étant adapté à un profil de tableau de bord stratégique. Cette partie aura pour objectif de montrer sous quelles conditions et selon quelles modalités un tableau de bord stratégique peut s'avérer pertinent pour une entreprise.

Dans un troisième temps, nous décrirons un processus de mise en place d'un tableau de bord stratégique dans une grande entreprise française d'assurances à caractère mutualiste. A cette occasion, nous montrerons à quel type de tableau de bord stratégique peut être rattaché l'outil développé au sein de cette entreprise, ainsi qu'à quel mode de mise en place. Cette dernière partie, en procurant une illustration pratique, appuiera notre propos relatif à l'intérêt du tableau de bord stratégique pour résoudre notre problématique de l'articulation entre le contrôle de gestion et le management stratégique.

Mots clés :

Tableau de Bord Stratégique Intégré, Balanced Scorecard, Tableaux de bord stratégiques scandinaves, Capital Intellectuel, Contrôle de gestion stratégique

Cette communication a pour objectif de démontrer la pertinence d'un instrument de gestion pour résoudre la problématique de l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique, et de préciser les conditions de cette pertinence. Nous montrerons dans un premier temps que le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1998) s'inscrit dans le cadre de cette problématique et se rattache de façon plus générale à un type d'instruments que nous intitulerons le Tableau de Bord Stratégique. Après avoir présenté les contours de cet outil générique, nous en développerons une typologie, fruit d'un travail de recherche à caractère livresque et empirique dont les résultats ont déjà été présentés (enquête par questionnaire et entretiens). Ce travail sera l'occasion d'expliquer en quoi le tableau de bord stratégique répond de façon pertinente à la problématique posée.

Dans un second temps, nous proposerons une démarche contingente en expliquant que tel ou tel type de tableau de bord stratégique convient de préférence à tel ou tel type d'entreprise. Puis nous proposerons deux modes de mise en œuvre de l'instrument, chacun étant adapté à un profil de tableau de bord stratégique. Cette partie aura pour objectif de montrer sous quelles conditions et selon quelles modalités un tableau de bord stratégique peut s'avérer pertinent pour une entreprise.

Dans un troisième temps, nous décrirons un processus de mise en place d'un tableau de bord stratégique dans une grande entreprise française d'assurances à caractère mutualiste. A cette occasion, nous montrerons à quel type de tableau de bord stratégique peut être rattaché l'outil développé au sein de cette entreprise, ainsi qu'à quel mode de mise en place. Cette dernière partie, en procurant une illustration pratique, appuiera notre propos relatif à l'intérêt du tableau de bord stratégique pour résoudre notre problématique de l'articulation entre le contrôle de gestion et le management stratégique.

Nous rappelons en préambule qu'un Tableau de Bord Stratégique (désormais TBS) a pour objectif d'articuler le pilotage stratégique d'une entreprise et son pilotage opérationnel, autrement dit de résoudre la problématique de l'articulation du contrôle de gestion au management stratégique. Aussi, cet instrument est né conjointement de réflexions en contrôle de gestion et en management stratégique. C'est pourquoi il se situe dans la lignée de travaux en Contrôle Stratégique (Sarrazin et Ruefli, 1981 ; pour une synthèse, Gbaka, 1996), en Gestion Stratégique des Coûts (Shank et Govindarajan, 1989) et en Contrôle de Gestion Stratégique (Simmonds, 1981 ; Bromwich, 1990 ; Teller, 1999). Un TBS regroupe des indicateurs stratégiques qui traduisent les objectifs stratégiques d'une entreprise et des indicateurs de résultat qui permettent d'analyser si ces objectifs ont été atteints. Ces

indicateurs peuvent être financiers, quantitatifs ou qualitatifs de façon à refléter la stratégie dans toute sa complexité, ainsi que de façon à proposer une vision multidimensionnelle de la performance d'une entreprise. Enfin, ces indicateurs sont réunis selon des axes stratégiques, choisis et ordonnés en fonction de la stratégie déployée. En outre, un TBS s'appuie de préférence sur un pilotage par processus et par activités de l'organisation (Lorino, 2001). Un certain nombre d'outils et de pratiques managériales peuvent être utiles au déploiement d'un TBS. Nous pensons aux méthodes de "benchmarking" (étalonnage) et de "target costing" (Coûts Cibles) qui peuvent aider à la définition de critères relatifs à l'environnement concurrentiel et à aux produits. Nous pensons également au management par la qualité totale, utile à la définition d'indicateurs relatifs à la qualité des produits et services, mais également à la définition de critères relatifs au fonctionnement des processus organisationnels. Nous pensons enfin à la méthode ABC ("Activity Based Costing", coûts à base d'activités) ou encore la méthode ABB ("Activity Based Budgeting") qui peuvent aider à faire le lien entre la gestion opérationnelle des coûts et la gestion stratégique. De façon générale, il convient de réfléchir à la façon dont on peut tirer profit des différents outils de contrôle de gestion pour la mise en œuvre de TBS.

I Le Tableau de Bord Stratégique intégré et ses déclinaisons

I-1 Les tableaux de bord stratégiques, outils de pilotage stratégique et de contrôle de gestion

Le figure 1 propose un modèle générique de TBS que nous avons intitulé le TBS intégré. Nous distinguons d'une part les principaux axes stratégiques liés aux ressources humaines d'une entreprise (le capital humain), et d'autre part les principaux axes stratégiques liés aux ressources structurelles (le capital structurel). L'axe apprentissage organisationnel et renouvellement et développement, ainsi que les axes se rapportant au capital humain, regroupent les indicateurs les plus avancés, c'est-à-dire ceux qui traduisent la vision à long terme d'une entreprise. Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996, 1998) ont montré en quoi le Balanced Scorecard (et donc plus généralement les TBS) permet une meilleure articulation entre le contrôle de gestion et la stratégie. Grâce à une articulation logique entre des indicateurs de nature stratégique et des indicateurs de nature opérationnelle, les démarches de contrôle de gestion s'inscrivent dans la réflexion stratégique.

Différemment, les TBS version scandinave, dont le modèle le plus connu est le “ Navigator ” (Navigateur, Edvinsson et Malone, 1997) de l’entreprise suédoise d’assurances Skandia, privilégient des dimensions internes du pilotage telles que les ressources humaines et les ressources technologiques et organisationnelles. Ils se fondent sur des stratégies basées sur les ressources et les compétences clés (Hamel et Prahalad, 1990).

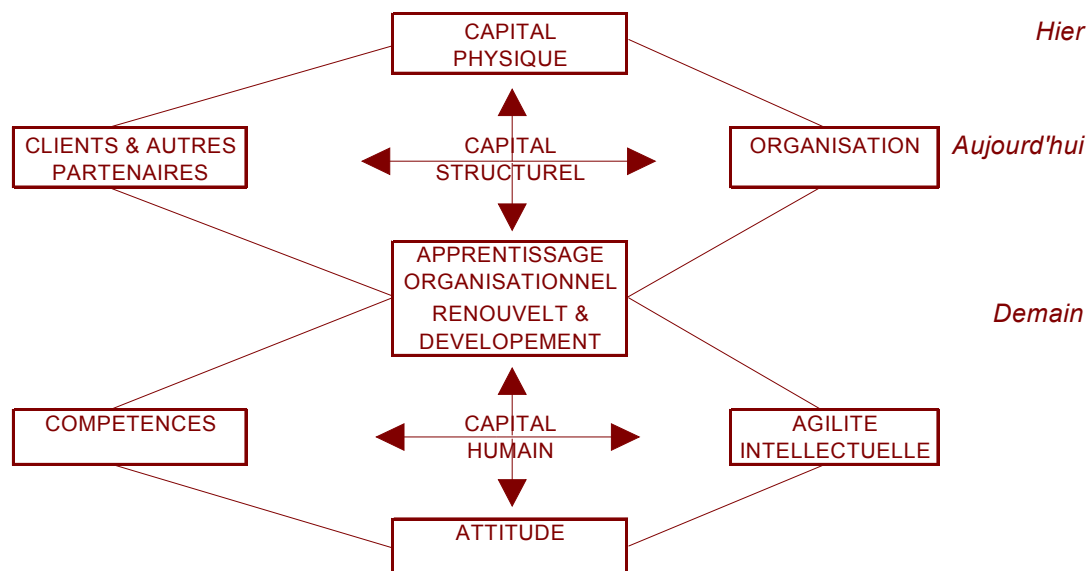


FIGURE 1
Le Tableau de Bord Stratégique Intégré



FIGURE 2

Tableau de bord stratégique générique anglo-saxon

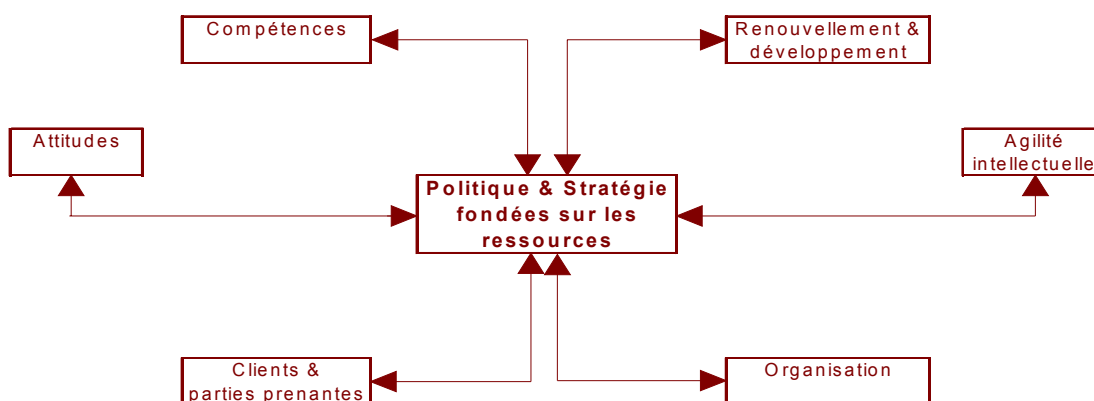


FIGURE 3

Tableau de bord stratégique générique scandinave

I-1-2 Les indicateurs stratégiques génériques des versions anglo-saxonnes et scandinaves des tableaux de bord stratégiques

Le tableau 1 propose une liste des 24 indicateurs stratégiques génériques les plus utilisés. Ces indicateurs sont regroupés par grand type de TBS, puis par axe stratégique.

Tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne	Tableaux de bord stratégiques version scandinave
Dimension clients et environnement concurrentiel : 1- satisfaction des clients, 2- parts de marché, 3- acquisition de nouveaux clients, 4- qualité produits et services	Dimension capital humain : 13- influence des compétences sur la performance (valeur compétences), 14- savoirs et savoir-faire, 15- formations stratégiques, 16- comportement, 17- capacités d'innovation
Dimension financière : 5- chiffre d'affaires, 6- gestion des actifs, 7- valeur actionnariale	Dimension clients et relations avec les autres parties prenantes : 18- image de marque, 19- investissements commerciaux
Dimension apprentissage organisationnel : 8- productivité individuelle, 9- satisfaction des employés	Dimension organisationnelle : 20- adaptabilité des processus, 21- adaptabilité des infrastructures, 22- maîtrise des flux d'informations
Dimension processus internes et innovation : 10- efficacité des processus (production, innovation...), 11- efficacité des infrastructures, 12- investissements en R et D	Dimension financière : 23- valeur future pour les parties prenantes, 24- valeur dégagée pour les parties prenantes

TABLEAU 1

Les 24 indicateurs génériques

I-1-3 Typologie des tableaux de bord stratégiques

Le tableau 2 affine la typologie des TBS. Nous distinguons en effet trois TBS de type anglo-saxon (Kaplan et Norton, 1998 ; Atkinson, 1998), deux TBS de type scandinave (Edvinsson et Malone, 1997 ; Sveiby, 1997) et un TBS mixte. Ce tableau présente également des entreprises qui ont adopté, ou seraient susceptibles d'adopter l'un ou l'autre des TBS proposés. Ces exemples sont tirés de la littérature ainsi que d'une enquête que nous avons menée.

		Exemples extraits de la littérature	Exemples extraits de l'enquête	Exemples d'indicateurs
TBS version anglo-saxonne	TBS externes	Banque de Montréal	Sommer Allibert	taux de service (%) image de marque (enquête externe)
	TBS équilibrés	Mobil, NRO, Pioneer Pétroleum	NCR Europe et France	PDM relative/leaders, EVA, revenus/employé
	TBS internes	modèles qualité totale	Valéo	
TBS version scandinave	TBS capital humain	Skandia, Telia, Ramboll	GrandVision La Poste	enquête/conscience stratégique évolution taux de conflictualité
	TBS capital structurel	Consultus, Carl Bro, Systematic		
TBS mixtes		Celemi, ABB, Xerox	Grande société française d'assurances	promotion de l'esprit mutualiste

TABLEAU 2

Les Différents Tableaux de Bord Stratégiques

Pour illustrer de façon plus concrète notre propos, le tableau A présenté en annexe propose des exemples de mesures associées aux 24 critères génériques présentés dans le tableau 1.

I-2 Quel type de tableau de bord stratégique privilégier ?

Nous présentons à présent des éléments qui permettent à un manager d'apprécier le type de TBS adapté aux spécificités de son entreprise. Nous avons recueilli ces éléments lors d'une enquête par questionnaire et entretiens, ainsi qu'en étudiant la littérature managériale sur ce thème.

De façon générale, le recours à des TBS n'a d'intérêt que si les processus technologiques et organisationnels sont complexes. Un TBS a en effet pour objectif premier de résoudre des problèmes d'articulation entre les dimensions stratégiques et opérationnelles du management. Ces difficultés interviennent dans des entreprises de taille respectable, où les échelons

stratégiques et opérationnels sont éloignés et où les chaînes de valeur sont relativement complexes. Les structures de ces entreprises, souvent organisées en centres de responsabilité, montrent alors leurs limites. Des formules à base de processus deviennent alors pertinentes.

Si une entreprise privilégie des dynamiques organisationnelles traditionnelles, alors les versions anglo-saxonnes des TBS conviendront. Ces dynamiques impliquent que la direction générale et les départements financiers et du contrôle de gestion jouent un rôle prépondérant dans le développement de l'instrument.

- Dans ce cadre, si l'objectif de maximisation de la valeur de l'entreprise pour ses actionnaires et ses clients est prioritaire alors le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1998) sera particulièrement adapté.

- En revanche, si cet objectif n'est pas fondamental, un TBS au profil mixte sera plus adapté. Pour ce TBS, plusieurs types de stratégies peuvent être choisies, que ce soient des stratégies d'adaptation aux évolutions concurrentielles, de gestion des coûts, de satisfaction des parties prenantes ou de valorisation des ressources.

- Le TBS interne convient si les managers accordent de l'importance à l'appréciation de la qualité des produits, des services et des processus de leur entreprise.

- Le TBS externe se limite à une analyse de l'environnement concurrentiel et à une intégration de cette analyse dans un outil de pilotage.

Si le manager privilégie des dynamiques organisationnelles plus novatrices, et en particulier des processus où les opérationnels prennent une part active dans l'élaboration des TBS, alors les versions scandinaves (Edvinson, 1997, Roos et al., 1997, Sveiby, 1997) peuvent convenir.

- Si les compétences des différents acteurs d'une entreprise constituent un facteur déterminant de la stratégie de celle-ci, alors un TBS centré sur le capital humain est pertinent.

- Si en revanche les ressources organisationnelles (technologies et systèmes d'information) sont discriminantes, alors un TBS centré sur le capital structurel sera plus adapté.

Plusieurs études tendent enfin à montrer qu'un environnement incertain, associé à des processus complexes sont des conditions favorables à l'utilisation de TBS version scandinave. Dans ce cas, il est en effet plus facile de déployer une stratégie fondée sur les ressources (Hamel et Prahalad, 1990), qu'une stratégie fondée sur les spécificités de l'environnement, environnement difficile à caractériser.

La figure 4 synthétise les différents critères de choix à prendre en considération avant d'entamer une démarche d'élaboration d'un TBS.

Il est important de mener une réflexion sur l'adaptation des structures organisationnelles à l'instrument de gestion à implanter. Il convient en particulier que le contrôle de gestion, acteur important pour la mise en place et le fonctionnement d'un TBS, acquière dans son champs d'actions une dimension stratégique. Le contrôle de gestion peut par exemple dépendre directement de la direction générale ou bien encore, des missions à caractère stratégique peuvent lui être confiées. Pour une entreprise qui opte pour un TBS version anglo-saxonne, le développement d'une cellule de veille stratégique au sein du département contrôle de gestion ou management stratégique s'avérera pertinent. De même la mise en place des procédures de *benchmarking* peut être utile.

Si une entreprise opte pour un TBS version scandinave, les processus de mise en œuvre sont plus complexes, notamment du fait du caractère plus subjectif des critères à bâtir. C'est pourquoi il est impératif, comme cela a été fait chez Skandia (Edvinson et Malone, 1997), de composer une "brigade" dédiée au déploiement du TBS. Cette équipe a à sa tête un "manager du capital intellectuel". L'équipe aura en particulier pour tâche d'aider les unités stratégiques à définir différentes mesures en procédant notamment à des enquêtes de satisfaction dans différents services, à des enquêtes de motivation, à des études de qualité ou encore à des études relatives au respect des délais.

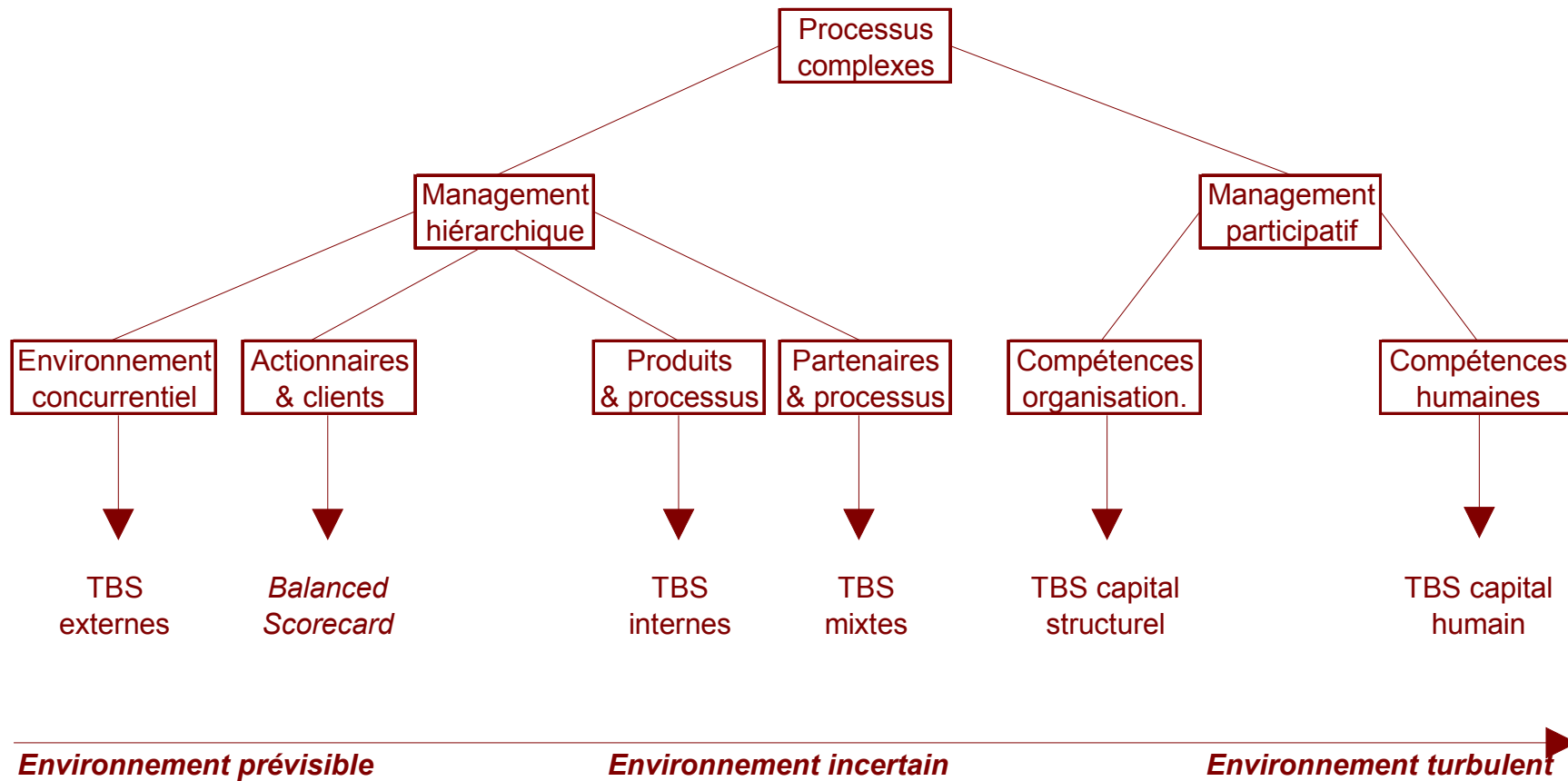


FIGURE 4
Les déterminants du Tableau de Bord Stratégique Intégré

II Les modalités et conditions de mise en place des Tableaux de Bord Stratégiques

Cette partie a pour objet de présenter de mode génériques de mise en place des tableaux de bord stratégiques. Le premier mode se réfère à une approche normative et orientées "connaissances " (Vaivio, 1999 ; David, 1998). Le second mode renvoie à une démarche participative et orientées " relations ".

II-1 Guide de mise en place d'un tableau de bord stratégique version anglo-saxonne : les différentes étapes

1- Clarifier le projet (0-4^e mois)

Dix dirigeants se réunissent afin de bâtir un TBS. Il s'agit de générer un consensus sur les objectifs stratégiques. Le comité exécutif établit une première liste d'objectifs stratégiques et de mesures comme base de discussion pour les dirigeants, ainsi qu'un classement hiérarchique des axes stratégiques et entame une réflexion sur leur articulation.

2a- Communiquer la stratégie à la hiérarchie intermédiaire (4^e-5^e mois)

Il s'agit d'expliquer et de faire accepter les raisons qui justifient la construction d'un TBS. Un sous-groupe par axe stratégique est formé. Ces sous-groupes intègrent des responsables fonctionnels et des managers N-1. 3 ou 4 objectifs pour chaque axe stratégique sont ensuite proposés, avec une description détaillée de ceux-ci, ainsi qu'avec une liste de mesures leur correspondant.

2b- Développer les tableaux de bord stratégiques des unités (6^e-9^e mois)

En prenant appui sur le modèle du TBS générique. Il est recommandé de débiter par un projet pilote dans une unité pilote choisie de façon pertinente.

3a- Eliminer les investissements non génériques (6^e mois)

Le processus entamé permet de mettre en évidence les investissements qui revêtent un caractère stratégique et donc d'écarter les investissements non stratégiques.

3b- Lancer les programmes de changement (6^e mois)

Pendant que les unités construisent leur TBS respectif, il convient de réfléchir aux adaptations organisationnelles ainsi qu'aux adaptations au niveau des outils de gestion à mettre en œuvre.

4- Examiner les tableaux de bord stratégiques des unités (9^e mois)

Le PDG et l'équipe dirigeante contribuent à définir la stratégie des unités.

5- Affiner le projet (12^e mois)

Le TBS générique est affiné à l'examen des TBS des unités.

6a- Communiquer le tableau de bord stratégique générique à toute l'entreprise (>12^e mois)

A cette occasion, une brochure présentant les intentions et le contenu du TBS est diffusée dans l'ensemble de l'entreprise. Par ailleurs, les mesures définies devront être reliées aux bases de données et aux systèmes d'information.

6b- Fixer des objectifs individuels de performance (13^e-14^e mois)

Pour les managers des trois premiers niveaux.

7- Actualiser le plan stratégique à long terme et le budget (15^e-17^e mois)

Pour chaque mesure, des objectifs à 5 ans sont établis. La première année du plan quinquennal devient le budget annuel (méthode des budgets glissants).

8- Etablir les bilans mensuels et trimestriels (>18^e mois)

Durant cette phase, la direction générale approuve les TBS des unités et les bilans opérationnels mensuel et trimestriel sont établis.

9- Etablir le bilan stratégique annuel (début 2^e année) et actualiser la stratégie

Durant cette phase, le comité exécutif définit 10 objectifs stratégiques et chaque unité aligne sa stratégie et son TBS sur ces 10 objectifs.

10- Relier la performance individuelle au tableaux de bord stratégique générique (25^e-26^e mois).

Les managers qui assurent les missions décrites peuvent venir des différents horizons fonctionnels d'une entreprise (planification, stratégie, finance, contrôle, qualité, ressources humaines, ..), pour peu qu'ils soient en adéquation avec la philosophie générale des TBS. Pour la gestion de la transition, il convient de distinguer l'architecte, l'agent de changement et le communicateur.

II-2 Guide de mise en place d'un tableau de bord stratégique selon un mode participatif : les différentes étapes

1- La volonté de bâtir un tableau de bord stratégique doit émaner clairement de la direction générale (0-4^e mois)

Un comité exécutif définit la stratégie générale de l'entreprise en sachant que les ressources et les compétences de l'entreprise sont considérées comme un élément fondamental de cette stratégie. Ce comité établit une première liste d'objectifs stratégiques comme base de discussion pour les groupes de travail transversaux qui sont constitués. Ce comité propose également un certain nombre d'axes stratégiques sans proposer de classement de ceux-ci.

2a- Composer des premiers groupes de travail réunissant des membres du comité exécutif et des membres de la hiérarchie intermédiaire (4^e-5^e mois).

Il s'agit d'abord de communiquer la stratégie, de l'expliquer et de faire accepter les raisons qui justifient la construction d'un TBS. Il s'agira également pour ces groupes de travail d'examiner les objectifs stratégiques ainsi que les axes stratégiques formulés par le comité exécutif. Ces groupes peuvent émettre des critiques motivées sur ces formulations ainsi qu'élaborer des propositions. Enfin, ces groupes de travail proposent une liste de mesures correspondant aux objectifs qu'ils ont formulé.

Un sous-groupe par axe stratégique est formé. Un sous-groupe ad'hoc est également formé. Celui-ci a pour mission de critiquer les choix des axes stratégiques proposés par le comité exécutif, de proposer des réarrangements, voir de proposer de nouveaux axes. Ces sous-groupes intègrent des responsables fonctionnels et des managers N-1. 3 ou 4 objectifs pour chaque axe stratégique sont ensuite proposés, avec une description détaillée de ceux-ci, ainsi qu'avec une liste de critères génériques leur correspondant.

Le comité exécutif se réunit à nouveau (retour d'expérience) afin d'examiner les propositions effectuées par les groupes de travail. Lors de cette réunion, le comité précise les objectifs stratégiques et les axes stratégiques retenus ainsi qu'une liste retravaillée des critères génériques leur correspondant.

2b- Des groupes de travail sont constitués dans chaque unité stratégique (6^e-9^e mois)

Ces groupes sont constitués de managers originaires de différentes fonctions, mais aussi d'employés. Ces groupes ont pour fonction de développer les TBS de leur unité respective en prenant appui sur le modèle du TBS générique. Ils ont également l'occasion de formuler des remarques sur des problèmes de cohérence entre le TBS générique et le TBS qu'ils sont en train de bâtir.

En raison des spécificités du TBS générique (accordant une place prépondérante aux dimensions humaines et organisationnelles), ces groupes de travail ont à réfléchir à des mesures qualitatives impliquant notamment de mettre en œuvre des démarches d'enquête dans leur unité. En cela, ils sont épaulés par l'équipe mise en place. Il est envisageable de débiter par un projet pilote dans une unité pilote, choisie de façon pertinente.

3a- Eliminer les investissements non génériques (6^e mois)

3b- Lancer les programmes de changement (6^e mois)

L'équipe chargée de déployer le TBS évalue les changements organisationnels nécessaires pendant que les unités construisent leur TBS respectif.

4- Remonter les travaux des unités stratégiques (9^e mois)

A nouveau, une démarche de retour d'expérience est organisée de telle façon que les travaux de ces groupes de travail influencent les choix des groupes de travail regroupant des managers, ainsi que les orientations du comité exécutif.

5- Affiner le projet (12^e mois)

Le TBS générique est affiné à l'examen des TBS des unités et vice-versa. Il convient d'appliquer une procédure de réévaluation à l'ensemble des indicateurs. La pertinence de ces indicateurs, leur définition et leurs mesures doivent être examinées simultanément par les différents groupes situés à des niveaux hiérarchiques différents.

6a- Communiquer le tableau de bord stratégique générique à toute l'entreprise (>12^e mois)

A cette occasion, une brochure présentant les intentions et le contenu du TBS est diffusée dans l'ensemble de l'entreprise. Le TBS générique est en outre accessible sur le réseau intranet pour tous les employés de l'entreprise (axes stratégiques, critères génériques, mesures). Les contributions des différentes unités stratégiques à l'architecture de ce TBS générique sont par ailleurs explicitées.

6b- Fixer des objectifs de performance (13^e-14^e mois)

Il s'agit d'objectifs individuels pour les managers des trois premiers niveaux et d'objectifs individuels et collectifs pour le reste du personnel.

7- Substituer le tableau de bord stratégique au plan stratégique à long terme ainsi qu'au budget (15^e-17^e mois)

Sur la base des critères génériques du TBS, des objectifs à 5 ans sont établis.

8- Etablir les bilans mensuels et trimestriels (>18^e mois)

Durant cette phase, les TBS des unités sont réexaminés par les groupes de travail managériaux et le comité exécutif.

9- Actualiser la stratégie par le comité exécutif

La stratégie est actualisée au fur et à mesure de la construction du TBS générique et des TBS des unités.

10- Relier les performances individuelles et collectives au tableau de bord stratégique générique (25^e-26^e mois)

S'agissant des systèmes de récompense, il convient de privilégier des modes d'attribution subjectifs basés sur une évaluation de contributions individuelles et collectives plutôt que sur des résultats. Par exemple, un bonus collectif lié à la capacité des unités à établir des prévisions proches des résultats peut s'avérer pertinent.

Une équipe projet avec à sa tête un “manager des tableaux de bord stratégiques” (ou “manager du capital intellectuel”) est constituée. Les membres de cette équipe ont pour mission d'aider à la réflexion les différentes équipes de travail (rôle de consultant externe).

Ce groupe de travail a aussi pour mission d'initier des projets qui permettent d'aboutir à un mode de construction et de fonctionnement interactif des TBS. Il peut s'agir :

- de pratiques de simulation et d'analyse de scénarios, exercices qui concernent tous les groupes de travail¹.
- De rédactions de bilans d'initiatives au niveau des unités stratégiques,
- et de pratiques de résolution de problèmes en équipes.

Les développements relatifs aux nouvelles technologies de l'information pourront être d'un précieux secours dans la promotion de démarches participatives. Nous pensons en particulier :

- aux EIS (Everybody information systems, systèmes d'information pour tous) interactifs,
- à l'intranet,
- aux logiciels de simulation qui encouragent la discussion et l'émergence de consensus au sein des groupes de projets à partir de quelques hypothèses de base.

III Description de la mise en place du Tableau de Bord Stratégique de Mutassur.

Nous proposons dans cette section la description détaillée des premiers mois d'un processus de mise en place d'un TBS de type mixte mené dans une grande société française d'assurances à caractère mutualiste dénommée Mutassurⁱⁱ.

III-1 La première phase : des origines du projet à la formulation des objectifs stratégiques

Description du déroulement de la première phase de janvier à mars 2001.

III-1-1 Les origines du tableau de bord stratégique chez Mutassur.

Le manager en charge de la stratégie est à l'origine du projet. Il a constaté en effet un défaut d'articulation entre la vision stratégique à 2005, initiée par la direction générale, et la formulation des objectifs annuels. Les projets annuels sont définis au niveau des responsables des différentes entités. Or, pour ces responsables, la vision stratégique à 2005 est trop vague pour qu'ils puissent construire leurs projets annuels à partir de cette vision.

A l'occasion d'un stage sur le thème du Balanced Scorecard, ce responsable de la stratégie a estimé que ce type d'instrument pourrait permettre de résoudre le problème que nous venons de décrire. C'est ainsi qu'après avoir obtenu l'assentiment de la direction générale, ce manager débute en janvier 2001, avec l'aide du responsable du contrôle de gestion et l'aide d'un consultant externe, les premières étapes de la conception d'un TBS. Aussi, le point de départ que nous avons observé correspond bien à la problématique sus-jacente à l'élaboration des tableaux de bord stratégiques.

III-1-2 La définition des perspectives et la conception d'un guide d'entretien

La première étape a consisté à concevoir en janvier 2001 un guide d'entretien. Ce guide a été élaboré conjointement par des membres de la cellule de veille stratégique et du département contrôle de gestion, épaulés par le consultant externe. Ce guide a été l'occasion de définir les perspectives stratégiques du TBS, en référence à la vision stratégique 2005. Les perspectives retenues lors de cette étape étaient les suivantes :

- une perspective mutualiste et économique destinée à combiner des exigences d'ordre financier et d'ordre social,

- une perspective sociétaires,
- une perspective modes de contact (contacts avec les sociétaires),
- une perspective processus internes,
- et une perspective apprentissage organisationnel.

Au début de la réflexion, les perspectives financières et mutualistes étaient distinctes. Mais la réflexion a abouti à l'idée que la combinaison de ces deux exigences caractérisait de façon pertinente la raison d'être de l'entreprise Mutassur.

Ce guide comportait également de nombreuses questions qui ont été posées aux neuf membres de la direction générale, ainsi qu'aux vingt cinq cadres supérieurs de l'entreprise. Ces entretiens avaient pour objet de sensibiliser les personnes interrogées au concept de TBS, de recueillir leurs opinions notamment concernant le choix des perspectives stratégiques, et de recueillir leurs propositions concernant les objectifs stratégiques sous-jacents aux perspectives définies.

III-1-3 Fin de la première phase : liste de 20 objectifs stratégiques arrêtée

Le consultant externe a ensuite traité les réponses des interviews recueillies auprès des directeurs généraux et des cadres supérieurs. Grâce à un traitement statistique des données collectées, un classement des objectifs stratégiques proposés par les managers interrogés a émergé. Par ailleurs, des divergences concernant les objectifs stratégiques pertinents ont été mises en évidence.

Les 22 et 23 mars, un séminaire réunissant le top-management a été organisé (une vingtaine de managers environ y participait). Cette réunion a été l'occasion de faire avancer le processus sur les points suivants.

- Le choix définitif des perspectives stratégiques.

Les perspectives stratégiques présentées dans le guide d'entretien ont été confirmées, à l'exception de la perspective " modes de contact " qui a été intégrée dans la perspective processus internes. L'instrument se compose donc de quatre axes stratégiques.

- Le dépassement des divergences relatives aux choix des objectifs stratégiques observées à l'occasion des entretiens.

Ce dépassement a permis d'arrêter une liste de 20 objectifs stratégiques à moyen terme (à horizon 2005).

- Et les premières propositions d'indicateurs génériques.

Il est intéressant de préciser la méthode qui a été employée pour déterminer les objectifs stratégiques pertinents et en particulier, les relations de causalité qui les lient.

Le consultant externe a proposé que soient respectées deux normes :

- il convient d'une part que de chaque objectif ne partent pas plus de trois liens de causalité et qu'à ce même objectif n'arrivent pas plus de trois liens de causalité,
- et il convient d'autre part qu'aucun lien de causalité ne saute une perspective.

Les architectes du projet chez Mutassur, et en particulier les responsables de la stratégie et du contrôle de gestion, ont promu la méthode suivante :

- déterminer d'une part quelle est la contribution d'un objectif stratégique à un autre ou à plusieurs autres objectifs stratégiques,
- et d'autre part déterminer quels chemins il faut parcourir pour atteindre cet objectif.

En outre, nos interlocuteurs nous ont confié que la représentation schématique des objectifs stratégiques et des liens de causalité sous la forme d'une cartographie (système de bulles et de flèches) ne leur paraissait pas pertinente. Un tel schéma, proposé par le consultant (ainsi que par Kaplan et Norton, 1998), leur paraît trop confus. Aussi, ils ont choisi de représenter les liens de causalité entre les objectifs, perspective stratégique par perspective stratégique, et de privilégier l'utilisation de rectangles plutôt que de bulles.

III-2 La deuxième phase : la définition des indicateurs

Description du déroulement de la deuxième phase d'avril à fin juin 2001.

III-2-1 Les acteurs qui participent à cette phase

Si la première phase s'est déroulée selon un processus assez hiérarchique, le déroulement de la seconde phase apparaît comme plus participatif. A ce stade du processus, la direction générale et le groupe réunissant le top-management délèguent le projet à d'autres acteurs, les responsables de la stratégie et du contrôle de gestion continuant à piloter la mise en place de l'instrument. Ces acteurs s'organisent de la façon suivante.

- Une équipe de soutien à la démarche d'implantation composée de six personnes réunissant des membres de la cellule stratégique et des membres du département contrôle de gestion. Cette équipe a reçu une formation du consultant externe et a pour mission d'aider les groupes de travail qui élaborent les indicateurs.
- Quatre groupes de travail réunissant de huit à dix personnes sont chargés de bâtir des indicateurs relatifs à la perspective stratégique qu'ils ont chacun en charge.

Chaque responsable de secteur a proposé aux managers de la stratégie et du contrôle de gestion des intervenants qui assurent soit des fonctions de cadre encadrant, soit des fonctions de technicien. Les responsables des secteurs ont eu une entière autonomie dans le choix de ces intervenants, les uniques critères indiqués étant la disponibilité et la motivation. Les intervenants ont ensuite été répartis par groupe de travail de façon pertinente par les responsables de la stratégie et du contrôle de gestion.

III-2-2 Les étapes qui ont abouti à la définition des indicateurs

Une grande réunion de lancement de cette seconde phase a été organisée. L'ensemble des participants assistait à cette réunion : les membres des groupes de travail, l'équipe de soutien, les managers de la stratégie et du contrôle de gestion, et un membre de la direction générale. Cette réunion a été l'occasion :

- d'exposer la démarche de mise en place du TBS,
- d'explicitier les missions assignées aux uns et aux autres,

- et de mener un travail collectif de “ brainstorming ” sur les perspectives stratégiques.

Après cette réunion, les quatre groupes ont travaillé de manière autonome, une échéance leur ayant été fixée pour la fin du mois de juin 2001.

Le 6 juillet, les quatre groupes ont présenté les résultats de leur travail devant la direction générale. Selon les deux managers que nous avons rencontrés, les objectifs de cette phase, c'est-à-dire la définition des indicateurs, sont atteints au trois quart. Selon eux, il demeure :

- une réflexion à mener relative à la façon de collecter l'information pour certains indicateurs,
- et des problèmes de disponibilité des données et de traitement de ces données pour certains indicateurs.

III-3 La troisième phase : état d'avancement du projet et analyses

A partir du 6 juillet 2001...

III-3-1 Des compléments nécessaires à la seconde phase

De l'avis des managers que nous avons rencontrés, la seconde phase nécessitait d'être complétée sur les points suivants. Ces aspects sont en particulier étudiés par un membre de l'équipe pilote de soutien.

- Une négociation a été menée en juillet 2001 avec les différents groupes de façon à ce que leurs propositions soient en cohérence avec le travail effectué en amont (vision stratégique, perspectives et objectifs stratégiques). Cette démarche atteste de l'existence d'un processus managérial interactif et d'apprentissage en double boucle au niveau de la définition des indicateurs pertinents.
- Le nombre d'indicateurs proposés est réduit de telle sorte qu'à chaque objectif soient associés deux indicateurs, ce qui aboutit à un TBS d'environ quarante indicateurs.
- Et l'information sur ces indicateurs est complétée de façon à résoudre les difficultés que nous avons évoquées à la fin du paragraphe précédent.

III-3-2 Objet principal de la troisième phase : l'inscription de l'instrument dans l'organisation

Selon les responsables que nous avons rencontrés, la troisième phase a comme objectif principal d'inscrire le TBS dans l'organisation. Pour atteindre cet objectif, nos interlocuteurs ont évoqué les points suivants.

- L'outil informatique doit être adapté de façon à ce que le TBS soit dynamique : mise à jour régulière des indicateurs, accessibilité des informations au plus grand nombre, interactivité, etc..

- Le TBS doit être articulé aux plans stratégiques et aux budgets. De l'avis des deux managers rencontrés, l'articulation avec les plans stratégiques, qui transcrivent la vision stratégique, ne pose pas de problème. En revanche, l'articulation avec les budgets nécessite une réflexion approfondie car jusqu'à présent, les projets des unités s'appuyaient peu sur la vision stratégique.

- Une démarche de communication relative au TBS stratégique doit être entreprise dans l'ensemble de l'entreprise.

Afin d'atteindre ces objectifs, les responsables du contrôle de gestion et de la stratégie envisagent de désigner un administrateur du TBS, ainsi que des responsables par indicateur. Ils projettent également de mener des actions de sensibilisation auprès de la direction générale. Ils souhaitent également que soient définies des valeurs cibles pour chaque indicateur. Ils envisagent également d'instaurer dans l'entreprise un système d'intéressement qui soit basé pour partie sur les indicateurs du TBS. Ces différentes actions nécessitent en particulier que le top-management se réinvestisse à nouveau dans le projet (apprentissage en double boucle).

III-3-3 Bilan et analyse du processus décrit

Les responsables rencontrés ont dressé pour terminer un bilan d'étape du processus que nous venons de décrire.

Ils évoquent dans les points positifs :

- le fait tout d'abord que le projet ait respecté le calendrier prévu initialement. Ils précisent qu'ils souhaitaient que le projet soit mené assez rapidement. Si l'on compare le calendrier du

processus que nous venons de décrire avec ceux présentés dans la seconde section, il apparaît alors que le projet de Mutassur a été mené assez rapidement. Il est vrai qu'à la différence du processus décrit dans la section II, un seul TBS est bâti chez Mutassur, et non pas un TBS générique pour la direction générale et un TBS par unité. Une telle approche est adaptée à de très grandes entreprises. L'entreprise étudiée a une taille plus modeste. Mais peut-être que la nécessité de concevoir des TBS au niveau des unités se fera sentir au cours des mois à venir.

- Ensuite, ils estiment que l'emploi des services d'un consultant externe a été bénéfique.
- Enfin, ils ajoutent que les différents participants au projet ont fait preuve d'une grande motivation et d'une bonne implication.

Parmi les points négatifs, nos interlocuteurs ont énoncé :

- la difficulté d'appropriation des objectifs stratégiques générés par le top-management,
- et les inconvénients liés à la démarche participative employée pour la production des indicateurs. Une contradiction apparaît en effet entre le besoin de mettre en cohérence les indicateurs avec les objectifs stratégiques et l'attachement des groupes de travail à leur production.

En se référant à la typologie des tableaux de bord stratégiques que nous avons proposé dans le tableau 2, il apparaît que l'instrument mis en place à Mutassur correspond au modèle de type mixte. Par ailleurs, le processus d'implantation combine une démarche normative et hiérarchique à une démarche participative. Des développements sur le changement organisationnel (Vaivio, 1999) montrent à ce propos l'efficacité qu'il y a à combiner des démarches incrémentales et participatives à des démarches formelles et hiérarchiques. Se limiter au premier type de démarche fait courir le risque d'une marginalisation de l'instrument mis en place et se limiter au second risque de conduire à une non appropriation par les acteurs de cet instrument. Albert David (1998) propose des réflexions analogues lorsqu'il développe la notion " d'innovations mixtes " qui combinent des innovations orientées " connaissances " à des innovations orientées " relations ". Selon David (p. 47, 1998), ces innovations permettent " ...une coordination plus efficace et une forme plus procédurale que substantive du retour d'expérience.. "

Conclusion

Il convient pour conclure de resituer le processus que nous venons de décrire par rapport à la thématique des TBS.

Le souci des initiateurs du projet chez Mutassur était d'aboutir à une meilleure articulation entre la vision stratégique à horizon 2005 et les objectifs annuels, et de faire en sorte que les divisions prennent conscience de la stratégie. L'objectif ainsi exprimé est donc de promouvoir un contrôle de gestion à orientation stratégique.

Ensuite, le fait de bâtir une perspective mutualiste et économique transcrit la volonté des dirigeants de cette entreprise de ne pas considérer l'objectif de valorisation financière comme prépondérant, comme c'est le cas avec les TBS version anglo-saxonne. Cette perspective démontre la volonté d'associer les objectifs de rentabilité financière aux objectifs de satisfaction des partenaires clés, soit la volonté de promouvoir une vision économico-sociale de la raison d'être de cette entreprise. D'où le constat que le TBS déployé chez Mutassur appartient à la catégorie des TBS mixtes.

Enfin, le processus d'implémentation que nous venons de décrire combine des démarches traditionnelles (apprentissage en simple boucle) à des démarches interactives (apprentissage en double boucle). L'explicitation de la vision stratégique, la définition des perspectives stratégiques et des objectifs stratégiques se sont déroulées suivant un processus hiérarchique traditionnel (haut-bas). En revanche, le processus de définition des indicateurs s'est déroulé de façon interactive, avec des modes d'apprentissage en double boucle constatés.

Une prochaine visite dans cette société nous permettra lors de la conférence de compléter le processus de mise en place décrit.

Bibliographie

Atkinson A.A., “ Strategic Performance Measurement and Incentive Compensation ”, *European Management Journal*, vol. 16, p. 552-561, 1998.

Bromwich M., “ The case for Strategic Management Accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets ”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, p. 27-46, 1990.

David A., “ Outil de gestion et dynamique du changement ”, *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 44-59, 1998.

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

Gbaka A., “ Contrôle de Gestion et Stratégie : déterminants et réalités du processus de contrôle stratégique. Une recherche exploratoire ”, *Thèse de Doctorat Lille 1*, août 1996.

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

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

Kaplan R.S. et Norton D.P., “ Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System ”, *Harvard Business Review*, vol. 74, p. 75-85, janvier-février, 1996.

Kaplan R.S. et Norton D.P., “ Putting the Balanced Scorecard to Work ”, *Harvard Business Review*, vol. 71, p. 134-147, september-october, 1993.

Kaplan R.S. et Norton D.P., “ The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance ”, *Harvard Business Review*, january-february, p. 71-79, 1992.

Lorino Ph., *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d’Organisation, 2001.

Roos J. et al., *Intellectual Capital, Navigating the New Business Landscape*, Mac Millan Business, London, 1997.

Sarrazin J. et Ruefli T., “ Strategic Control of Corporate Development Under Ambiguous Circumstances ”, *Management Science*, vol. 27, n° 10, p. 1158-1170, 1981.

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

Simmonds K., “ Strategic Management Accounting ”, *Management Accounting*, vol. 59, n° 4, p. 26-29, 1981.

Sveiby K., *The New Organizational Wealth, Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Benett-Koehler, San Francisco, 1997.

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

Vaivio J., “ Exploring a non-financial management accounting change ”, *Management Accounting Research*, vol. 10, p. 409-437, 1999.

Critères	Mesures les plus utilisées	Mesures observées dans TBS de..
Satisfaction des clients	durée moyenne relation clients (#), enquête satisfaction clients (%), renouvellement des commandes (%)	Skandia, Dial, Celemi, Sommer Allibert
Part de marché	PDM relative/concurrents (%)	La plupart des utilisateurs de TBS
Acquisition de nouveaux clients	revenus générés des nouveaux clients (%)	Skandia
Qualité des produits et des services	taux de retour (% non qualité)	Très utilisé
Chiffre d'affaires	CA annuel/client	Très utilisé
Gestion des coûts	mesures traditionnelles du contrôle de gestion	Très utilisées
Valeur dégagée pour les actionnaires	critères de rentabilité, EVA, ROCE, ..	Très utilisés Sommer Allibert, Legrand, Peugeot
Productivité individuelle	valeur ajoutée/employé, revenus/employés	Skandia, NCR
Satisfaction des salariés	enquête de satisfaction (%), turnover, ancienneté	Skandia, La Poste, Grandvision
Efficacité des processus	temps moyen de réparation (#), performance/objectifs qualité (%)	NCR, Skandia
Efficacité des infrastructures	couverture réseau, saturation (%)	France Télécom
Investissements en R & D	dépenses R&D/dépenses administratives (%), nombre de licences (#)	Skandia, NCR
Image de marque	Sponsoring (#), enquêtes externes (#)	Grandvision, Banque de Montréal
Investissements commerciaux	dépenses/nouveaux produits/client/an	Skandia
Valeur future pour les parties prenantes	enquête/respect de l'esprit mutualiste (#)	Mutassur
Valeur dégagée pour les parties prenantes	respect de l'équité entre partenaires (#), indice de performance/environnement (%)	Mutassur, Nova Scotia Power
Influence des compétences sur la performance	analyse des entretiens annuels (#), compétences dans la relation clients (#)	La Poste, Celemi
Savoirs et savoir-faire	proportion d'expert (%), VA/expert, VA/employé	La Poste, Celemi
Formations stratégiques	dépenses de formation/salarié	NCR, Skandia, Dial
Comportements	nombre de requêtes/agent (#), indice de leadership (%), absentéisme	La Poste, GrandVision, Skandia, Mobil
Capacités d'innovation	employés dans une position créative (%)	NCR
Adaptabilité des processus	délais de réponse aux demandes/agents/clients	La Poste, Skandia
Adaptabilité des infrastructures	ARTT conclus sans conflit	La Poste, GrandVision
Maîtrise des flux d'information	défauts logiciels (%), dépenses TI/employé (%)	NCR, Skandia

Annexe A

Exemples de mesures relatives aux 24 critères génériques

ⁱ Cf. notamment les outils de simulation TANGO et MANGO développés par Celemi : <http://www.Celemi.com>. Celemi est une société suédoise spécialisée dans l'aide au déploiement de TBS version scandinave. Sveiby (1997) est à l'origine de la création de cette entreprise.

ⁱⁱ Il s'agit d'un nom d'emprunt, les managers que j'ai eu l'occasion de rencontrer ayant préféré conserver l'anonymat.