

2m11.2975.8

**ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES
AFFILIÉE À L'UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL**

**La cohabitation du budget et du tableau de bord
dans l'organisation**

par

Annick St-Jean

Science de la gestion

Mémoire présenté en vue de l'obtention
du grade de maître ès sciences
(M. Sc.)

m 2002
No 25

Juin 2002
©Annick St-Jean, 2002



DÉCLARATION DE L'ÉTUDIANT
ÉTHIQUE EN RECHERCHE AUPRÈS DES ÊTRES HUMAINS

Recherche avec collecte directe d'informations

Cette recherche a impliqué une collecte d'informations auprès de personnes et/ou une consultation de données concernant des personnes et ne faisant pas partie du domaine public, qui a (ont) débuté avant le 1^{er} janvier 2000, date de mise en vigueur de la politique de l'École des HEC en matière d'éthique en recherche auprès des êtres humains. Voilà pourquoi, nous n'avons pas demandé au Comité d'éthique de la recherche d'évaluer si le projet était conforme à cette politique.

Titre de la
recherche :

La cohabitation du budget et du
Tableau de bord dans l'organisation

Date du début de la
la collecte de données :

novembre 1999

Nom de l'étudiant :

Annick St-Jean.

Signature :

Annick St-Jean

Date :

24 / 12 / 01

Nom du directeur
de recherche :

Alexander Mercereau

Signature :

Alexander Mercereau

Date :

de 24 décembre 2001

Sommaire

Les nombreuses préoccupations soulevées au cours des dernières années à l'égard des systèmes budgétaires pour mesurer la performance des organisations ont mené certaines organisations à intégrer le tableau de bord au sein de leur système de contrôle de gestion. Les rôles similaires attribués au budget et au tableau de bord dans la littérature, nous a amené à nous interroger à savoir comment ces deux outils peuvent cohabiter au sein d'une même organisation? L'objectif de cette étude a été d'observer, de documenter et d'analyser un modèle de cohabitation des deux outils.

Dans le modèle de cohabitation retrouvé chez de Dutailier International Inc. (DII), les budgets constituent des outils servant principalement à l'établissement des objectifs financiers, à l'autorisation des dépenses ainsi qu'au contrôle des coûts. Les tableaux de bord sont des outils davantage axés sur la prise de décisions. Ils permettent également le contrôle des éléments stratégiques non financiers. Les rôles de délégation, de motivation, d'apprentissage organisationnel et de rémunération sont également et majoritairement attribués aux tableaux de bord.

L'étude du cas de DII a également permis de soulever certaines hypothèses de recherche à l'égard de facteurs contextuels qui seraient intéressantes de tester dans des recherches futures.

TABLE DES MATIÈRES

Sommaire	i
Table des matières	i
Liste des figures	v
<hr/>	
INTRODUCTION	1
<hr/>	
CHAPITRE 1 : REVUE DE LA LITTÉRATURE	6
<hr/>	
1.1. Les budgets	6
1.1.1. L'émergence des budgets	6
1.1.2. Le contexte des années 80 et 90	11
1.1.3. Les rôles du budget	12
1.2. Le tableau de bord	14
1.2.1. L'émergence des tableaux de bord	14
1.2.2. Le concept du tableau de bord	17
1.2.2.1. Le modèle d'Atkinson et al.	18
1.2.2.2. Le modèle de Lynch et Cross	19
1.2.2.3. Le modèle de Kaplan et Norton	21
1.2.3. Les rôles du tableau de bord	27
1.3. La cohabitation du budget et du tableau de bord	29
1.3.1. Propos de Kaplan et Norton	30
1.4. Conclusion	34
<hr/>	
CHAPITRE 2 : MÉTHODOLOGIE	35
<hr/>	
2.1. Le choix de la méthode	35
2.2. Choix du site de recherche	36
2.3. La cueillette des données	37

CHAPITRE 3 : PRÉSENTATION DU CAS DE DUTAILIER INTERNATIONAL INC.	41
3.1. Description de l'organisation	41
3.2. La structure de Dutailier International Inc.	41
3.3. L'organigramme de Dutailier International Inc.	43
3.4. La planification stratégique et opérationnelle chez DII	45
3.5. Le suivi des objectifs stratégiques et opérationnels	49
3.5.1. Le processus budgétaire chez DII	51
• Le processus d'établissement et d'approbation des budgets	51
• Le suivi des budgets et la divulgation des résultats financiers	53
3.5.2. Les tableaux de bord chez DII	55
• La sélection des indicateurs des tableaux de bord	56
• Le processus d'établissement des cibles à atteindre	57
• Le tableau de bord consolidé	59
• Les tableaux de bord d'entreprise	61
• Le tableau de bord distribution	62
• Le tableau de bord exploitation	64
• Le suivi des tableaux de bord	66
3.6. Le programme de rémunération chez Dutailier	67
3.6.1. Les composantes du système de rémunération incitative actuel	68
3.6.2. Les objectifs visés par ce nouveau système	70

CHAPITRE 4 : ANALYSE ET DISCUSSION	71
<hr/>	
4.1. L'attention accordée au processus budgétaire chez DII	71
4.1.1. La stratégie choisie et les avantages concurrentiels de l'entreprise	72
4.1.2. La grande taille et la forte décentralisation de l'organisation	73
4.2. Analyse et comparaison du modèle de cohabitation du budget et du tableau de bord de Kaplan et Norton et de DII	74
4.2.1. La principale explication de la différence entre les deux modèles	76
4.2.2. Les implications d'une perspective financière moins précise	78
4.3. La présence de relation cause à effet	80
4.4. La complémentarité des deux outils à l'égard du contrôle	83
4.5. Le système de rémunération de DII	86
CONCLUSION	90
<hr/>	
BIBLIOGRAPHIE	93
<hr/>	

Liste des figures

Figure 1 :	The Focus of a Performance Measurement System	p.19
Figure 2 :	Pyramide du rendement	p.20
Figure 3:	La traduction de la stratégie en actions	p.22
Figure 4 :	Translating Vision and Strategy : Four Perspectives	p.23
Figure 5 :	Chain of Cause-and-Effect Relationship in a Balanced Scorecard	p.24
Figure 6 :	The Principles of a Strategic-Focused Organization	p.25
Figure 7 :	Making Strategy a Continual Process	p.32
Figure 8 :	Composition de Dutailier International Inc.	p.42
Figure 9 :	Organigramme et structure des comités de DII	p.44
Figure 10 :	La planification stratégique et opérationnelle chez DII	p.45
Figure 11 :	Le suivi des objectifs chez DII	p.49
Figure 12 :	Tableau de bord consolidé de DII	p.60
Figure 13 :	Tableau de bord distribution de DII	p.63
Figure 14 :	Tableau de bord exploitation de DII	p.65
Figure 15 :	Les composantes de la rémunération incitative chez DII	p.69
Figure 16 :	Schéma représentant la fréquence et la nature de l'information véhiculée chez DII	p.79
Figure 17 :	Exemples de relations cause à effet entre les indicateurs des tableaux de bord de DII	p.82
Figure 18 :	La fréquence de divulgation de l'information, les éléments contrôlés et le type de contrôle	p. 85
Figure 19 :	Rôles du processus budgétaire et des tableaux de bord chez DII	p.91

INTRODUCTION

L'origine des budgets remonte au 18^e siècle (Chatfield, 1977). Cependant l'outil financier a connu une grande popularité au cours de l'ère industrielle soit de 1920 à 1970, où les facteurs de succès des entreprises reposaient sur le volume et les économies d'échelle et où les principales contraintes de réussite étaient la capacité, la main-d'oeuvre et le capital (Hope & Fraser, 1997).

Aujourd'hui, l'environnement organisationnel est fort différent. En effet, la mondialisation des marchés bouleverse l'environnement et par le fait même les pratiques de gestion:

« There is no question that business is becoming more complex than ever before, requiring organizations to operate on a global scale in real-time, providing products and services without benefit of inventory or permanent staff, increasing trade in intangibles, (for example: information products, financial services, internet-based and other on-line services, etc.) Success depends on a workforce that continuously increases its capacity to rapidly deliver innovative goods and services and on taking advantage of the vast amount of available information. » (Measuring Knowledge Assets, Society of Management Accountants of Canada, 1999a, p. 2)

Selon Hope et Fraser (1997, 1998, 1999), cette nouvelle réalité a manifestement des implications sur la façon de gérer et de mesurer la performance. Toujours selon ces auteurs, les organisations ont davantage besoin de prévisions solides, de contrôles efficaces, de systèmes d'informations fournissant un meilleur aperçu de la

performance réelle de l'entreprise, de flexibilité, de vitesse de réaction, de créativité au niveau stratégique, de gestionnaires motivés, etc.

Selon Kloot (1997), le besoin de nouveaux types de systèmes de mesure de la performance est de plus en plus important compte tenu de la vague de réingénierie des processus organisationnels et des analyses de la chaîne de valeur¹. Les analyses de la chaîne de valeur étant basées sur les relations horizontales² au sein de l'organisation (Porter, 1985; Horngren & al., 1994), le contrôle de gestion traditionnel basé sur les systèmes budgétaires (relations verticales³) (Otley, 1994), doit maintenant inclure des mesures non financières.

Pour répondre à ces « *nouveaux* » besoins, plusieurs organisations ont intégré et mis en place, au sein de leur système de contrôle de gestion⁴, un tableau de bord de gestion (Hoffecker & Goldenberg, 1994; Kaplan & Norton 1997, Epstein & Manzoni, 1997; Hope et Fraser, 1999). Bien que cet outil ne soit pas nouveau, l'engouement pour celui-ci semble s'être accru considérablement au

¹ Outil de gestion qui décompose l'entreprise en activités pertinentes au plan stratégique dans le but de comprendre le comportement des coûts.

² Relations entre les fonctions et les départements d'une organisation

³ Relations entre les niveaux hiérarchiques d'une organisation

⁴ Anthony & Govindarajan (1998) définissent le contrôle de gestion comme étant un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en oeuvre ses stratégies de manière efficace et efficiente.

cours des dernières années⁵. Le tableau de bord étant principalement connu sous le terme Balanced Scorecard⁶, modèle développé par Kaplan et Norton (1992). Cependant, plusieurs consultants et gestionnaires utilisent le terme tableau de bord en référence à un ensemble de mesures financières et non financières⁷.

Compte tenu du nouvel environnement organisationnel, certains auteurs se sont interrogés sur la place des budgets traditionnels dans les organisations modernes. Selon Hope & Fraser (1997, 1998 et 1999) ainsi que Bunce & Fraser (1997), le budget n'a plus sa raison d'être dans le contexte de gestion actuel des organisations:

« ... it cannot readily deploy strategy because it is applied organisationally... it is not based on a rational model of resource consumption... it fails to drive lasting improvement or generate congruent behaviour... it is bureaucratic, takes too much time and adds too little value. » (Bunce & Fraser, 1997, p. 32.)

Tandis que plusieurs auteurs croient encore aux vertus du budget dans la gestion organisationnelle (Kaplan & Norton, 1996a; Anthony & Govindarajan, 1998, Fortin, Mandron et Vézina, 1999).

⁵Depuis quelques années, plusieurs auteurs ont écrit sur l'importance de l'information non financière pour la gestion des organisations modernes oeuvrant dans un environnement en constante évolution (Johnson & Kaplan, 1987; Birchard, 1995; Low & Siesfeld, 1998).

⁶Instrument de suivi des performances organisé autour de quatre perspectives : la perspective financière, la perspective clients, la perspective processus internes et la perspective du développement des compétences.

⁷Les mesures financières correspondent à des expressions métriques sous forme monétaire. L'utilisation du terme non financier peut faire référence à des mesures métriques autre que monétaires ainsi qu'à des mesures qualitatives, c'est-à-dire des mesures non métriques sans expression monétaire comme un niveau de satisfaction des clients qualifié comme mauvais ou bon.

« (The budget) permits to fine tune the strategic plan; to help coordinate the activities of the several parts of the organization; to assign responsibility to managers, to authorize the amounts they are permitted to spend, and to inform them of the performance that is expected of them; and to obtain a commitment that is a basis for evaluating a manager's actual performance. » (Anthony & Govindarajan, 1998, p. 375.)

Selon Otley (1999), bien que le tableau de bord soit un outil très intéressant pour la gestion organisationnelle, il est insuffisant:

« ... it seems unlikely that an organization can survive using just the balanced scorecard without the normal budgetary apparatus... What is needed is an examination of how the two techniques can be linked in a productive and complementary manner » (p. 376)

Ce présent mémoire vise à déterminer **comment le processus budgétaire et le tableau de bord cohabitent dans le système de contrôle de gestion de l'organisation.**

La méthodologie utilisée pour répondre à cette question est une étude de cas. L'entreprise choisie fait usage du budget et du tableau de bord comme outils de gestion depuis quelques années. Les entrevues ainsi que l'étude de documentation ont été les méthodes de collecte de l'information utilisées dans le cadre de cette étude. Le travail a nécessité l'élaboration d'un guide d'entrevue qui a été utilisé lors des rencontres effectuées avec des personnes impliquées dans les processus de planification (tableau de bord) et de budgétisation.

La présente étude vise à élaborer un modèle préliminaire de cohabitation du budget et du tableau de bord dans une organisation utilisant les deux outils. Cette étude aidera les entreprises à repenser et à repositionner le budget dans leur organisation, en plus d'amener de nouvelles avenues de recherche.

Le premier chapitre de cet ouvrage comporte trois principaux volets soit le budget, le tableau de bord, la cohabitation du budget et du tableau de bord. Les deux premiers volets présentent l'émergence des deux outils ainsi qu'une description des rôles de chacun. Tandis que le troisième volet fait le survol de la littérature portant sur la cohabitation des deux outils au sein de l'organisation.

Le second chapitre discute de la méthodologie de recherche utilisée. Le chapitre trois présente les résultats de la recherche. Le dernier chapitre présente l'analyse des résultats de la recherche et la conclusion.

CHAPITRE 1 : REVUE DE LA LITTÉRATURE

1.1. Les budgets

1.1.1. L'émergence des budgets

L'origine de la budgétisation remonte au 18^e siècle en Angleterre (Chatfield, 1977). Le budget était considéré comme un outil restrictif permettant de vérifier et de limiter le pouvoir du roi relativement à la perception des taxes et pour limiter les dépenses des officiers publics (Theiss, 1937).

Plusieurs entreprises américaines ont adopté la budgétisation à la fin des années 1920 (Rautenstrauch and Villers, 1968). On retrouvait les mêmes concepts derrière l'utilisation de cet outil par les entreprises soit: le contrôle et la limitation des dépenses (Theiss, 1937).

Selon Tsuji (1975) et Wells (1977), le développement des budgets des entreprises américaines repose en grande partie sur l'émergence de la profession comptable ainsi que sur le travail des ingénieurs, Towne, Church, Halsey et Taylor, durant la période de 1880 à 1920. Leur travail visait principalement à standardiser les opérations et assurer l'efficacité⁸ des opérations. Ainsi, les budgets se sont surtout développés dans l'optique de mesurer l'efficacité⁹ en terme de

⁸ Rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en place

⁹ Rapport entre les résultats obtenus et les objectifs

différence entre la performance réelle et la performance standard. Au milieu des années 1930, le budget était perçu comme un mécanisme assurant la maximisation de l'efficacité des départements par le contrôle budgétaire. Ainsi, les gestionnaires départementaux étaient en mesure de repérer les erreurs et les inefficacités et les corriger (Hawkins, 1935; Banks, 1937). Cette forte préoccupation pour l'efficacité a influencé l'adoption du concept du contrôle par exception:

« Through the budget, control was to be effected by a system of variations which disclose inefficiencies, and operates on the principle of exception, whereby normals may be neglected and attention focussed on the exceptional cases » (Morris, 1936, p. 925)

Selon Marquette & Fleischman (1992), les premiers budgets flexibles sont apparus au cours des années 1930. À cette époque, on pouvait remarquer que la budgétisation de la production dans plusieurs entreprises, était déjà une technique bien établie. Ces entreprises développaient des budgets pour la planification court terme et long terme, pour les flux monétaires et pour les investissements (Rogers, 1932).

La budgétisation des revenus et des dépenses des entreprises était supportée par la communauté. Les banques commençaient à offrir, à l'époque, plus de crédit aux entreprises qui élaboraient des budgets (Theiss, 1937).

Beaucoup de comptables de l'époque percevaient le budget comme un instrument de contrôle, tandis que seulement une minorité de comptables reconnaissaient au budget un rôle plus équilibré entre la planification et le contrôle (Parker, 1986). Ce n'est que quelques années plus tard que le rôle de planification des budgets a connu son importance :

« Budgeting is not merely control : it is not merely forecasting : it is an exact rigorous analysis of the past the probable and desired future experience with a view to substituting considered intentions for opportunism in management » (Stones, 1952, p. 31)

L'établissement de budgets par fonction, activité et projet, est arrivé vers 1949 (Chatfield, 1977). Ce n'est qu'au cours des années 1960 qu'est apparu le programme Programming-Planning-Budgeting System (PPBS). De par ce programme, les planificateurs pouvaient ainsi produire différents scénarios d'actions (Chatfield, 1977).

Dans les années 1970, un article de Peter Pyhrr (1970) présentait la budgétisation à base zéro, pratique utilisée, à l'époque chez Texas Instruments. Selon Boisvert (1991):

« En obligeant les gestionnaires à formuler et à justifier leurs objectifs, leurs stratégies et leurs plans, à étudier différentes façons de conduire leurs activités et à analyser plusieurs niveaux d'activités, le budget à base zéro les aide à atteindre les objectifs fixés et renforce probablement l'efficiencia de l'utilisation des ressources. » (p. 86)

Ce n'est que vers les années 1950 que plusieurs chercheurs se sont intéressés aux impacts comportementaux et organisationnels de la participation des subordonnés au processus de budgétisation. Les résultats de l'étude de Stedry (1960) sur la relation entre les différents niveaux de budgets et les niveaux d'aspiration des subordonnés¹⁰ ont indiqué que dans certaines situations, un niveau de standard élevé menait à de meilleures performances, alors que des standards faibles semblaient diminuer les aspirations des subordonnés.

L'étude de Hofstede (1968) a démontré qu'il existait des limites quant à l'utilisation des standards pour augmenter la motivation et la performance. Des standards perçus comme étant injustes ou inatteignables pouvaient entraîner une baisse de motivation et une diminution de la performance. En fait, son ouvrage « The Game of Budget Control » (1968) présente les différents jeux pouvant jaillir de la budgétisation.

L'article de Birnberg et al. publié en 1983, discute également des différents comportements dysfonctionnels et non désirables qui peuvent s'infiltrer dans l'organisation lors d'activités de contrôle. Leur étude vise à développer un modèle de contrôle qui minimise ce type de comportements, par la considération du degré de connaissance du

¹⁰Personnes placées sous l'autorité d'une autre

travail et du degré de mesure et de fiabilité des données. Ainsi, ils détermineront que l'utilisation des budgets pour des fins de contrôle n'est pas approprié lorsque le degré de connaissance du travail et le degré de mesure et de fiabilité sont faibles.

Merchant (1981) s'est attardé à certains facteurs influençant le développement des systèmes budgétaires comme la taille des organisations, la diversité ainsi que le degré de décentralisation. Son étude a démontré que plus l'entreprise est grande, diversifiée et décentralisée, plus l'organisation va utiliser le budget d'une manière formelle. L'entreprise va également accorder une grande importance au respect des budgets. À l'opposé, les plus petites entreprises accorderont moins d'importance aux budgets :

« Smaller, more centralized firms tend to rely more highly on direct supervision and more frequent personal interactions and less on formal budget communications. »

Shields & Shields (1998) ont, quant à eux, étudié les facteurs incitant la participation à la budgétisation. Les principales raisons ressorties de leur analyse statistique sont l'asymétrie de l'information, la coordination et la motivation. Abernethy & Brownell (1999) se sont intéressés aux rôles des budgets dans les organisations qui effectuent un changement stratégique. L'étude de ces derniers a démontré que

l'utilisation de budgets interactifs¹¹ peut faciliter la gestion du changement organisationnel.

1.1.2. Le contexte des années 80 et 90

Au cours des 1920 à 1970, les organisations avaient développé des systèmes sophistiqués permettant de mesurer la performance financière (Hope & Fraser 1997). Les budgets occupaient une place centrale dans les systèmes de gestion des organisations.

Cependant, les années 80 et 90 ont été marquées par un contexte et un environnement économique bien différent. La concurrence s'est intensifiée, la production de masse a laissé place à une production plus spécialisée occasionnant un accroissement du besoin d'informations de gestion à l'interne et le besoin d'améliorer la gestion des coûts (Kaplan 1984).

Les années 1980 ont été marquées par l'émergence du mouvement de la Qualité Totale qui a sensibilisé les gestionnaires à l'importance de la qualité des produits et des services pour le maintien de l'avantage concurrentiel (Deming, 1986). Quelques années plus tard, plusieurs entreprises ont mis l'emphase sur la clientèle par l'implantation de programmes orientés sur les marchés et sur la gestion des relations

¹¹On parle d'interactivité lorsqu'il y a des échanges continus entre la haute direction et les niveaux inférieurs de gestion et/ou entre les gestionnaires des différentes fonctions de l'organisation.

avec les clients (Kaplan et Norton, 2001). Tandis que d'autres entreprises ont opté pour la réorganisation de leurs processus organisationnels clés ou pour l'amélioration de la gestion de leur ressources humaines par la motivation et la formation ou pour l'implantation de nouvelles technologies de l'information dans le but de développer davantage leurs avantages concurrentiels (Eccles, 1991). Ainsi, le nouveau contexte des années 1980 et 1990 ont amené plusieurs entreprises à réaliser que l'avenir de certaines industries reposait maintenant sur des éléments non financiers comme la qualité et le service à la clientèle, les ressources humaines ainsi que les technologies, et que ces éléments affectaient la performance financière des organisations (Eccles, 1991; Kaplan, 1984; Johnson & Kaplan, 1987). Selon ces auteurs, les mesures financières et comptables traditionnelles n'étaient plus des outils adéquats pour la prise de décision dans les organisations modernes.

C'est donc au cours des années 80 et 90, que certains gestionnaires ont commencé à chercher de nouveaux moyens pour mesurer la performance. C'est à cette époque que le concept du tableau de bord de gestion incluant des mesures financières et non financières a fait son apparition dans certaines organisations.

1.1.3. Les rôles du budget

Bien que plusieurs auteurs remettent en question l'utilisation des

données comptables et financières pour la gestion des organisations, Anthony & Govindarajan (1998) ainsi que Fortin, Mandron et Vézina (1999) affirment que le contrôle budgétaire occupe toujours une place importante parmi les techniques modernes de gestion des organisations. Il comprend l'établissement des objectifs (planification) et l'évaluation des résultats (contrôle).

Les rôles actuels du budget dans les organisations sont nombreux (Antony & Govindarajan, 1998; Fortin Mandron et Vézina, 1999; Hoffstede; 1968) :

- ◆ Établissement des objectifs
- ◆ Communication des objectifs au sein de l'organisation
- ◆ Coordination de l'ensemble des activités de façon cohérente avec les objectifs de l'organisation
- ◆ Évaluation de la performance
- ◆ Délégation et la motivation des dirigeants à l'atteinte des objectifs
- ◆ Autorisation des dépenses
- ◆ Gestion trésorerie

1.2. Le tableau de bord

1.2.1. L'émergence des tableaux de bord

Le tableau de bord est principalement connu en Amérique sous le terme *Balanced Scorecard*, modèle développé par Kaplan et Norton (1992). Cependant, plusieurs consultants et gestionnaires utilisent le terme *tableau de bord* en référence à un ensemble de mesures financières et non financières.

Le concept du tableau de bord n'est pas nouveau. En France, son utilisation remonte au tournant du siècle (Epstein & Manzoni, 1998). Selon Epstein & Manzoni (1997), l'outil a été développé par des ingénieurs désirant mieux comprendre les relations cause à effet entre les actions et la performance des processus. De plus, cet ensemble d'indicateurs permettait aux hauts gestionnaires de suivre la progression de l'entreprise, de comparer la performance atteinte aux objectifs établis et d'enclencher des actions correctives au besoin.

Selon Epstein & Manzoni (1998), les premiers tableaux de bord français étaient composés d'une multitude de mesures (surtout financières) plus ou moins alignées avec la stratégie organisationnelle. Les données recueillies étaient surtout comparées avec les performances des années passées et avec le budget annuel. Les

gestionnaires utilisaient surtout l'outil dans le cadre de la gestion par exception.

Le tableau de bord a été connu beaucoup plus tard en Amérique, vers la fin des années 1970 par le biais des auteurs Kaplan et Norton. Le courant de la gestion de la Qualité Totale, de l'époque, a amené les entreprises nord américaines à reconnaître l'importance de la gestion des indicateurs non financiers (The Society of Management Accountants of Canada, 1999b).

Selon Mooraj, Oyon & Hostettler (1999), une des principales motivations à la source de la création du tableau de bord en Amérique est que les gestionnaires étaient surchargés de données. Ils consacraient ainsi plus de temps à analyser les données qu'à prendre des décisions. Une autre motivation était de palier aux divers biais des systèmes d'information existants basés sur les mesures financières.

Plusieurs auteurs ont maintes fois écrit, et continuent de le faire, que les mesures comptables et financières traditionnelles, largement utilisées dans de nombreuses organisations, constituaient des outils inadéquats pour la prise de décision (Birchard, 1995; Curtis, 1985; Ittner & Larcker 1998; Johnson, 1994; Eccles, 1991; Hoffecker & Goldenberg, 1994; Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1984; Neely & al., 1995).

« Yesterday's accounting results say nothing about the

factors that actually help grow market share and profits - things like customer service innovation, R & D effectiveness, the percent of first-time quality, and employee development. Nor do traditional measurement systems help to assure senior managers that worked in the field are actually carrying out corporate strategy » (Birchard, 1995, p. 43)

Un sondage publié en 1995 par Birchard a démontré que près de 80% des grandes entreprises américaines interrogées ont manifesté leur intention de changer leur système de mesure de la performance.

Selon Ittner & Larcker (1998), les systèmes de mesure de la performance ont une importance énorme au sein des organisations, puisqu'ils jouent un rôle dans le développement des plans stratégiques, dans l'évaluation de l'atteinte des objectifs organisationnels ainsi que dans la rémunération. Plusieurs articles et ouvrages ont été publiés sur le sujet au cours des dernières années¹².

L'insuffisance perçue des systèmes de mesure de la performance traditionnels a suscité une émergence à l'égard des mesures non financières (Atkinson et al; 1997, Birchard, 1995; Cooper & Kaplan, 1991; Eccles, 1991; Hoffeecker & Goldenberg, 1994, Ittner & Larcker 1998; Kaplan & Norton, 1996a).

Selon Cooper & Kaplan (1991) et Eccles (1991), l'utilisation de

¹²Selon les recherches de Neely (1995), près de 3615 articles, traitant la mesure de la performance, ont fait l'objet de publications entre 1994 et 1996 (réf. ABI Database).

mesures non financières permet de mieux comprendre les processus et leur impact sur les objectifs financiers organisationnels. Les études de Fisher (1992) et de Brancato (1995) ont démontré que l'incorporation de mesures non financières au sein des systèmes de mesure de la performance, a fourni à plusieurs organisations une variété de mesures leur permettant de mieux saisir les facteurs inducteurs à la création de valeur de leur organisation.

La combinaison de mesures financières et non financières évoque une nouvelle façon de mesurer la performance. L'incorporation de ces mesures au sein d'un cadre conceptuel comme le tableau de bord constitue donc un nouvel outil important pour la gestion des organisations. Aujourd'hui, on peut retrouver dans la littérature et dans la pratique plusieurs modèles de tableaux de bord comme entre autres: le « Stakeholder Approach » d'Atkinson et al. (1997), le modèle de Lynch et Cross (1991) ainsi que le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1992, 1996b).

1.2.2. Le concept du tableau de bord

Essentiellement, le tableau de bord est un ensemble de mesures financières et non financières relatives aux facteurs critiques de succès (Chow, Haddad & Williamson, 1997). Cependant, certains auteurs ont, depuis quelques années, élaboré davantage les attributs du tableau de bord.

1.2.2.1. Le modèle d'Atkinson et al.

Le modèle proposé par Atkinson et al (1997) repose sur la prémisse que l'organisation moderne constitue un réseau de contrats. Ainsi les relations entre l'organisation et les divers intervenants internes¹³ et externes¹⁴ sont déterminées par ces contrats :

« The contracts specify or imply both what the company expects from each stakeholder group to help it achieve its primary objectives and what each stakeholder expects from the company in return for its cooperation. » (Atkinson et al., 1997, p.27)

Le modèle des auteurs vise à améliorer la performance des objectifs primaires¹⁵ des organisations par le développement d'un système de mesures qui contrôle et évalue l'habileté des processus à atteindre les objectifs secondaires¹⁶ des entreprises (voir figure 1).

Ainsi le système de mesure de la performance devient un outil de supervision des relations contractuelles entre l'organisation et les intervenants :

¹³ Les intervenants internes sont les employés et les fournisseurs.

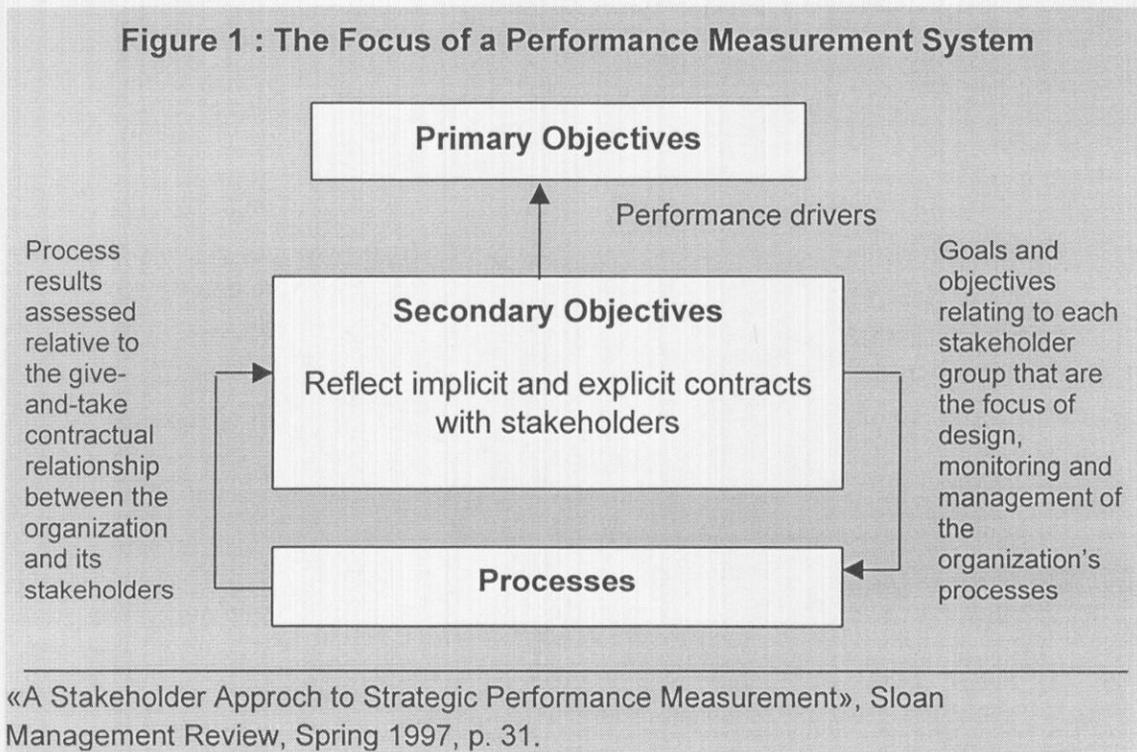
¹⁴ Les intervenants externes sont les clients, les propriétaires et la communauté.

¹⁵ Les objectifs primaires constituent les objectifs des propriétaires.

¹⁶ Les objectifs secondaires sont ce que l'entreprise exige des intervenants dans le but d'atteindre ses objectifs primaires et ce que les intervenants exigent en retour de leur coopération.

« A model for measuring a company's performance helps all members – customers, suppliers, employees and community – understand and evaluate their contributions and expectations. By focusing on the secondary processes for achieving primary objectives, such as profit, the system provides a tool for monitoring implicit and explicit contractual relationships with stakeholders.» (Atkinson et al., 1997, p.25)

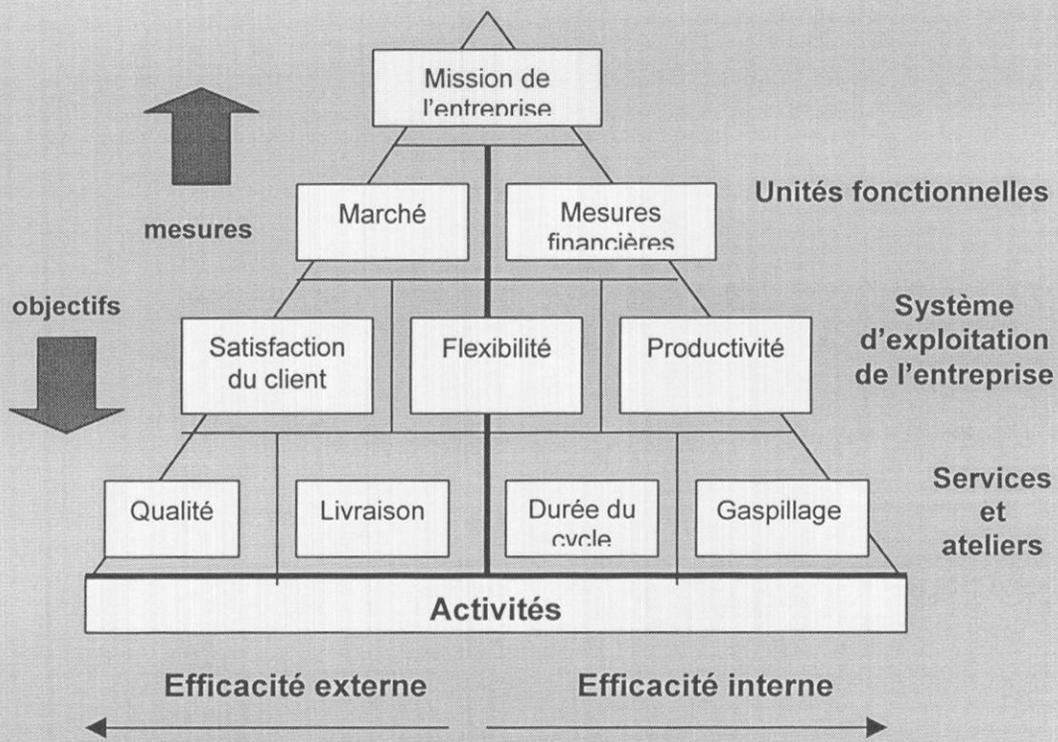
Figure 1 : The Focus of a Performance Measurement System



1.2.2.2. Le modèle de Lynch et Cross

Le modèle de Lynch et Cross (1992) mise sur l'importance de relier le fonctionnement quotidien d'une entreprise à sa mission (voir figure 2). Sous leur modèle, chaque fonction, service et centre de travail doit comprendre, gérer et améliorer les attributs de rendement les plus susceptibles d'aider l'entreprise à réaliser sa mission.

Figure 2 : Pyramide du rendement



Cross, K. F. and Lynch, R. L., «L'importance de l'évaluation du rendement», La Revue CMA, Avril 1992, p. 19

Au sommet de la pyramide du rendement, ce situe la mission de l'entreprise dans laquelle sont définis ses marchés et ses stratégies de démarcation. Au deuxième niveau, on retrouve les unités fonctionnelles, soit les résultats, objectifs et mesures clés de l'entreprise. Les mesures financières visent à mesurer le court terme tandis que le marché mesure le long terme. Au centre de la pyramide, se retrouve le système d'exploitation de l'entreprise qui fait le lien entre les mesures traditionnelles du niveau supérieur et les nouvelles mesures de l'exploitation courante. Ce niveau inclut toutes les fonctions,

activités, politiques, procédures et services de soutien nécessaires au fonctionnement de l'organisation. Le rendement des systèmes d'exploitation est mesuré par la satisfaction de la clientèle, la flexibilité et la productivité. À la base de la pyramide, se retrouvent les facteurs clés du rendement. À ce niveau, chaque fonction et service vise à améliorer la qualité et à accélérer le processus de livraison tout en réduisant le cycle de travail et en diminuant le gaspillage, éléments qui influent sur le rendement des systèmes d'exploitation.

1.2.2.3. Le modèle de Kaplan et Norton

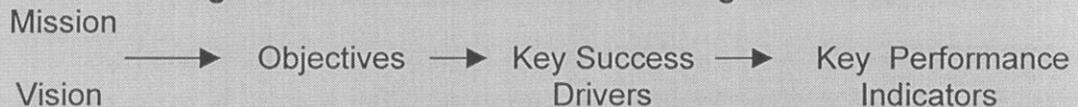
Le modèle de tableau de bord de Kaplan et Norton est probablement le modèle le plus connu et le plus popularisé dans la littérature de gestion du fait que les auteurs, au fil des années, ont publié de nombreux articles sur le sujet. De plus, les auteurs ont fait évoluer leur modèle de tableau de bord au cours des dernières années, passant d'un système de mesure de la performance (Kaplan et Norton, 1992) à un système de gestion stratégique (Kaplan et Norton, 2001a, b).

Leur notion de tableau de bord équilibré (Kaplan et Norton, 1992) fait référence à quatre perspectives, soit les clients, les processus internes, l'innovation et la perspective financière (voir les perspectives de la figure 2). Cette conception vise à réduire le nombre de mesures nécessaires à l'évaluation de la performance, et a pour conséquence d'alléger le flot d'informations. De plus, leur modèle vise à aider les

gestionnaires à cibler leur attention sur les mesures de performance critiques pour l'entreprise.

Selon Eptein & Manzoni (1997) et Kaplan & Norton (1992), le développement du tableau de bord implique une transposition de la mission et de la vision organisationnelles en un ensemble objectifs, auxquels on associe des facteurs clés de succès qui sont traduits en un ensemble d'indicateurs de performance clés (voir figure 3):

Figure 3 : La traduction de la stratégie en actions



Source: EPSTEIN, M., MANZONI, J.-F., «Translating Strategy Into Action», *Management Accounting*, August 1997, pp. 28-36.

Cependant, pour Kaplan & Norton (1997), le tableau de bord est beaucoup plus qu'un ensemble d'indicateurs sur les facteurs clés de succès:

« ... the best Balanced Scorecards are more than collections of critical indicators or keys success factors. The multiple measures on a properly constructed Balanced Scorecard should consist of a linked series of objectives and measures that are both consistent and mutually reinforcing... the scorecard should incorporate the complex set of cause-and-effect relationships among the critical variables, including leads and lags, and feed-back loops, that describe the trajectory of the strategy. The linkages should incorporate both cause-and-effect relationships and mixtures of outcomes measures and performance drivers.»

Kaplan et Norton (1992, 1996c) mettent beaucoup d'importance sur les interrelations entre les perspectives et les mesures du tableau de

bord (voir figures 4 et 5).

Selon eux, ces interrelations permettent aux gestionnaires d'évaluer et de choisir leurs décisions et leurs actions en fonction de leur contribution à la stratégie de l'entreprise. Le tableau de bord doit inclure des mesures financières qui fournissent les résultats sur les actions passées et des mesures opérationnelles qui sont des inducteurs des performances futures.

FIGURE 4: Translating Vision and Strategy: Four Perspectives

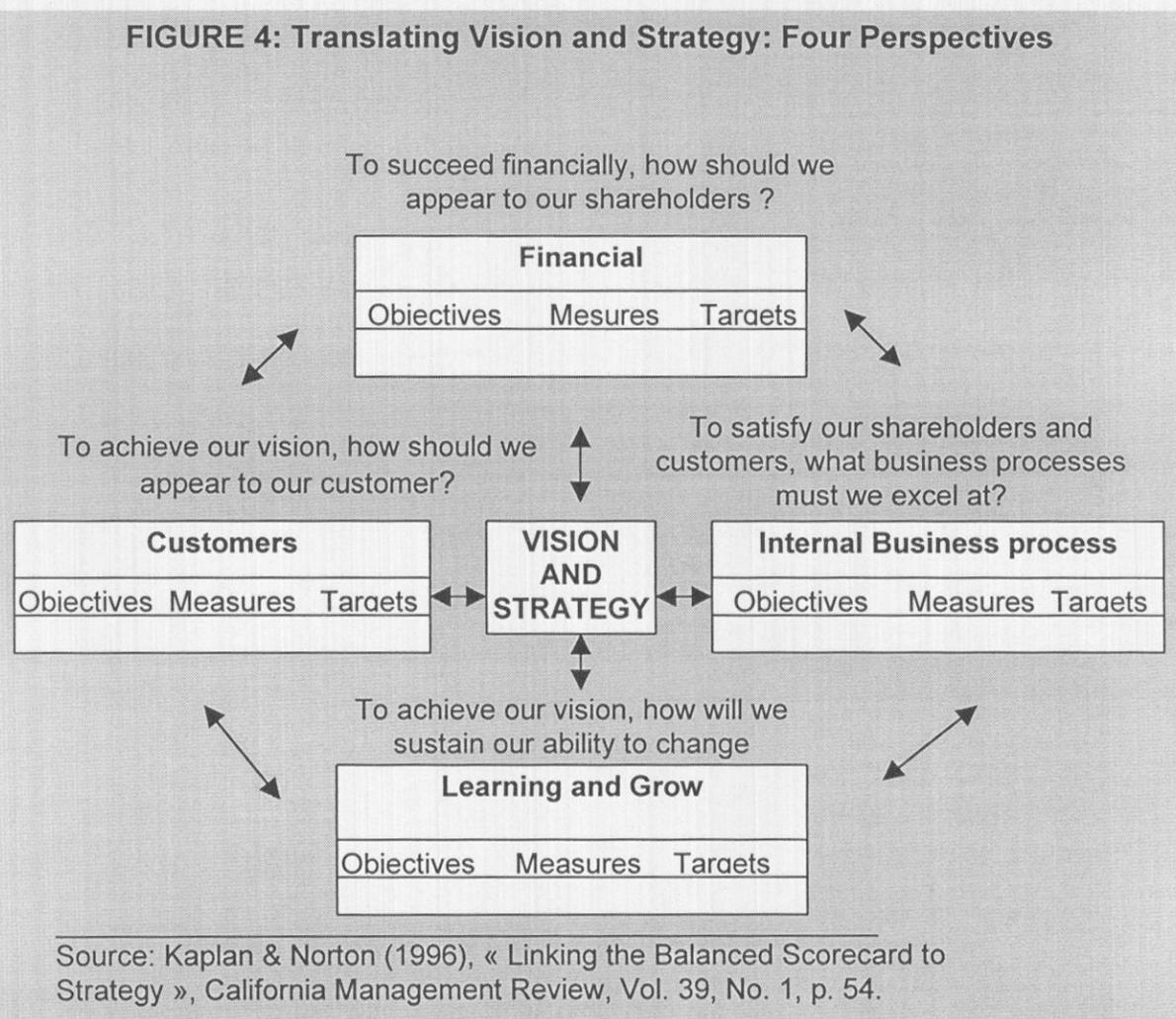
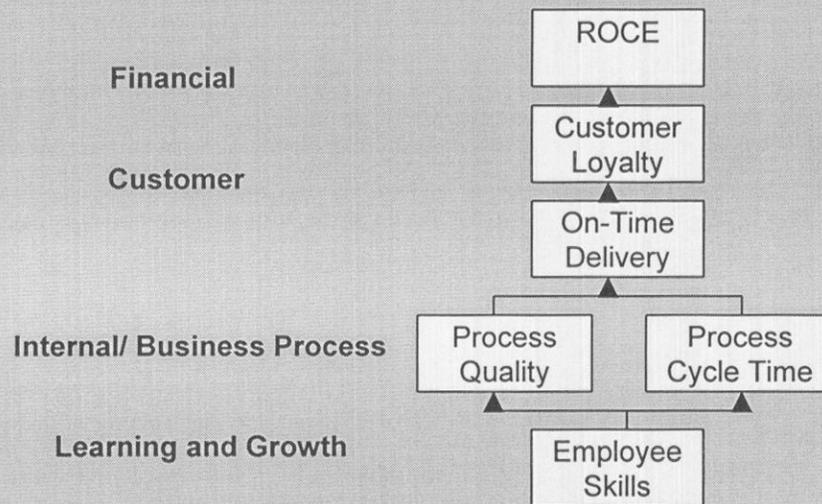


FIGURE 5: Chain of Cause-and-effect Relationship in a Balanced Scorecard

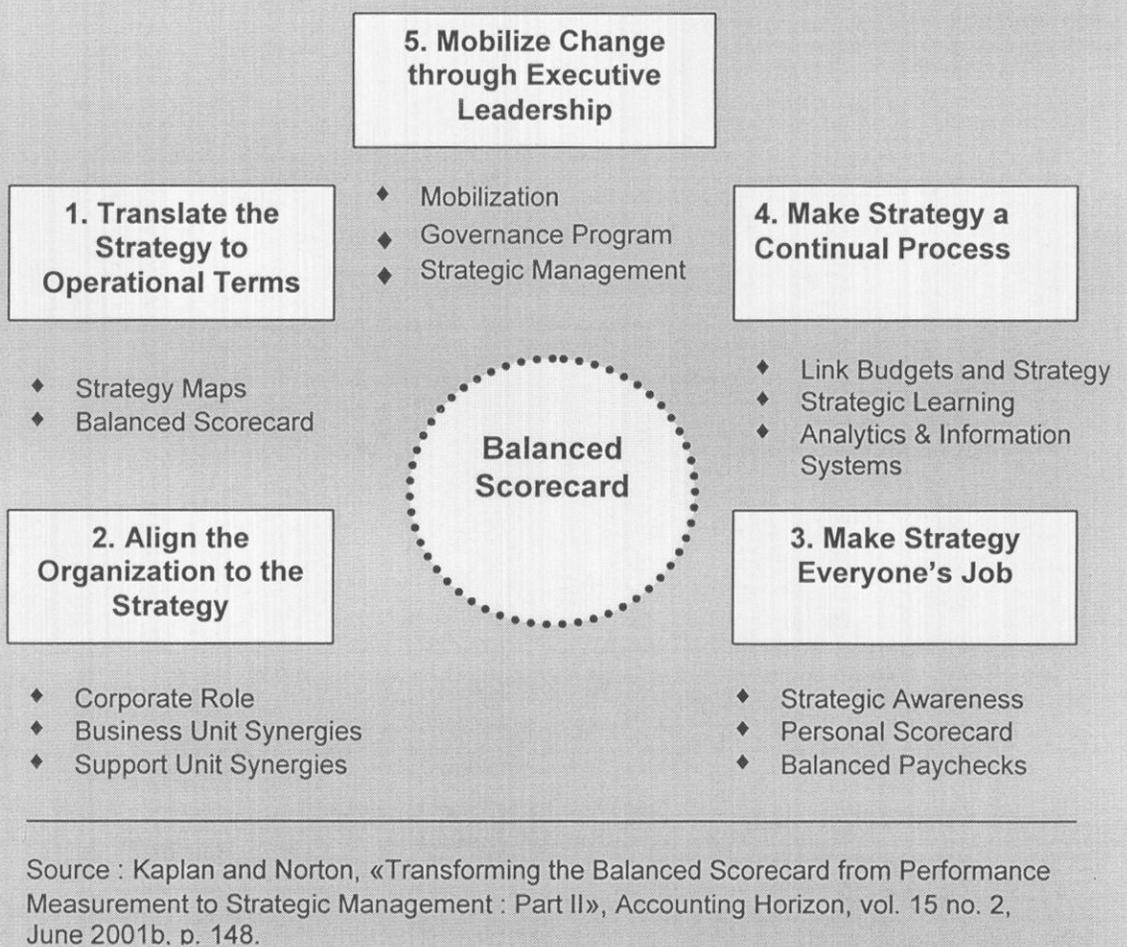


Source: KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., « Why Does Business Need A Balanced Scorecard », Journal of Cost Management, May - June 1997, pp. 5-10.

Dans les articles de 1992, 1996 et 1997 publiés par Kaplan et Norton, le tableau de bord constitue un outil important pour mesurer la performance organisationnelle. Dans leur plus récent ouvrage, *The Strategy-Focused Organization* (2001a), les auteurs présentent leur modèle de tableau de bord, non seulement comme un système de mesure de la performance, mais aussi comme un système de gestion stratégique. Ce système repose sur cinq principes (voir figure 6).

Le premier principe consiste à traduire la stratégie en termes opérationnels, par la détermination des éléments critiques de croissance et par l'élaboration d'un tableau de bord corporatif.

Figure 6 : The Principles of a Strategic-Focused Organization



Le deuxième principe vise à aligner l'ensemble de l'organisation à la stratégie. Les auteurs élaborent sur le fait que les organisations sont constituées de plusieurs unités et départements ayant chacun leurs propres opérations et souvent leur propre stratégie. Il est donc important que les stratégies individuelles soient reliées et intégrées. Le tableau de bord corporatif doit guider le développement des tableaux de bord des unités et le choix des différents indicateurs de mesure de la performance. Pour ce faire, chaque unité doit formuler sa stratégie à la

lumière de ses concurrents, les opportunités du marché et ses processus critiques tout en respectant la stratégie organisationnelle établie par la haute direction afin de créer une synergie entre les différentes parties de l'organisation.

Faire de la stratégie, l'objectif quotidien de tous constitue le troisième principe présenté par les auteurs. Ce principe nécessite non seulement que chaque stratégie et tableau de bord des unités respecte les priorités corporatives, mais aussi que chaque employé comprenne ces stratégies afin que leurs gestes et leur travail contribuent à l'atteinte de ces dernières. Les auteurs commentent :

«Individuals and departments at lower levels are challenged to develop their own objectives in light of the broader priorities; in some cases, personal scorecards are used to set personal objectives. Many pleasant surprises result from this process as individuals find new ways to do their jobs and identify areas outside their normal responsibilities to which they can contribute». (Kaplan et Norton 2001b)

Selon les deux mêmes auteurs, certaines entreprises vont même jusqu'à relier des systèmes de compensation au tableau de bord. Ce type d'initiative alimente l'intérêt et la motivation des employés à l'atteinte des objectifs établis.

Un autre principe important est de faire de la stratégie un processus continu. Ce processus intègre la gestion de tactiques et la

gestion de la stratégie. La gestion de tactiques implique l'analyse des résultats financiers par rapport aux budgets. Cependant, selon les auteurs, cette gestion est insuffisante. Elle doit inclure un volet d'analyse de la stratégie. L'adoption du tableau de bord permet cet double apprentissage (double loop process) par l'alignement du processus budgétaire à la planification stratégique.

Le dernier principe présenté par les auteurs vise la mobilisation et le changement. Les quatre premiers principes touchent principalement l'outil et les différents processus de support. Cependant, pour être véritablement efficace, un bon système de gestion stratégique nécessite, selon les auteurs, plus que des processus et un bon outil, il doit y avoir un changement dans les habitudes de gestion de l'organisation. De nouveaux processus de gestion doivent être définis, démontrés et intégrés au sein des valeurs de l'organisation. Les auteurs parlent de la formation d'équipes stratégiques, de communications ouvertes, de réunions afin de bien intégrer la nouvelle approche de gestion.

1.2.3. Les rôles du tableau de bord

Plusieurs auteurs s'accordent sur les principaux rôles du tableau de bord dans l'organisation (Hoffecker & Goldenberg, 1994; Kaplan & Norton, 1996b; Epstein & Manzoni, 1997; Hope & Fraser,

1997,1998,1999). Parmi ces rôles, on retrouve:

- ◆ la traduction de la vision organisationnelle en objectifs (mesures de performance),
- ◆ la communication de la stratégie (objectifs) à tous les niveaux organisationnels,
- ◆ la coordination des activités et des investissements en fonction des objectifs à atteindre (par l'étude des relations cause à effet entre les indicateurs),
- ◆ la présentation de la performance de l'organisation en quelques mesures (accès rapide à l'information pour la prise de décision),
- ◆ la prévision, la mesure et le contrôle de la performance (avec des indicateurs témoins et guides¹⁷),
- ◆ la révision de la stratégie (objectifs et plans d'actions),
- ◆ la délégation de la prise de décision, sans oublier que ce dernier peut être partie du système de rémunération.

¹⁷Les indicateurs guides sont liés aux moyens d'action choisis pour assurer la gestion. Les indicateurs témoins sont utilisés pour communiquer des données sur la performance et revoir les actions posées. Les indicateurs guides permettent à l'entreprise d'être pro active, c'est-à-dire qu'ils permettent à l'entreprise de s'adapter et de prendre des mesures correctives avant que les résultats financiers ne se concrétisent. Pour une autre référence, voir Boisvert 1998.

1.3. La cohabitation du budget et du tableau de bord

Les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés pour assister les gestionnaires dans leurs fonctions de planification, de prise de décisions, de motivation, de coordination, de communication des objectifs, de rétroaction et d'intégration des activités au sein des organisations complexes (Kloot, 1997).

Il peut exister, au sein d'une organisation, une multitude de systèmes de contrôle de gestion autant formels qu'informels. Ces systèmes influencent les comportements de façon volontaire ou involontaire. Cependant, il est essentiel que ces systèmes soient cohérents, de sorte que les employés reçoivent un message constant (Mooraj, Oyon & Hostettler, 1999).

Le processus budgétaire et le tableau de bord étant des systèmes de contrôle de gestion nous amène à nous interroger à savoir comment ces deux outils peuvent cohabiter au sein d'une même organisation? Bien que la littérature sur les budgets et les tableaux de bord abondent, il n'existe aucune recherche empirique précise sur la cohabitation des deux outils (Otley, 1999). Certains auteurs ont cependant avancé quelques liaisons entre les deux systèmes.

1.3.1. Position de Kaplan et Norton

Dans leur volume, Kaplan et Norton (1996b) mentionnent que dans la plupart des organisations, la planification stratégique et le processus budgétaire sont confiés à des départements différents. La planification stratégique relève généralement de la haute direction. Cette activité est faite de façon périodique et résulte en un plan stratégique avec des objectifs précis variants de 3 à 10 ans. Cependant, ces objectifs restent trop souvent dans l'oubli au cours de l'année, période durant laquelle toutes les attentions sont alignées sur le processus budgétaire, processus se déroulant en parallèle au premier.

Toujours selon ces deux auteurs, au cours de l'année, les résultats et les budgets sont les principaux éléments de discussion des nombreuses réunions. On y discute des écarts et des diverses actions pour y remédier. Tandis que la planification est très peu discutée durant cette même période.

Pour Kaplan & Norton (1996a), le tableau de bord est l'outil qui permet de relier la planification stratégique avec le processus budgétaire:

« Managers should use their Balanced Scorecard to implement an integrated strategy and budgeting process. The business must align its financial and physical resources to the strategy. Long capital budgets, strategic initiatives, an annual discretionary expenses must all be directed to

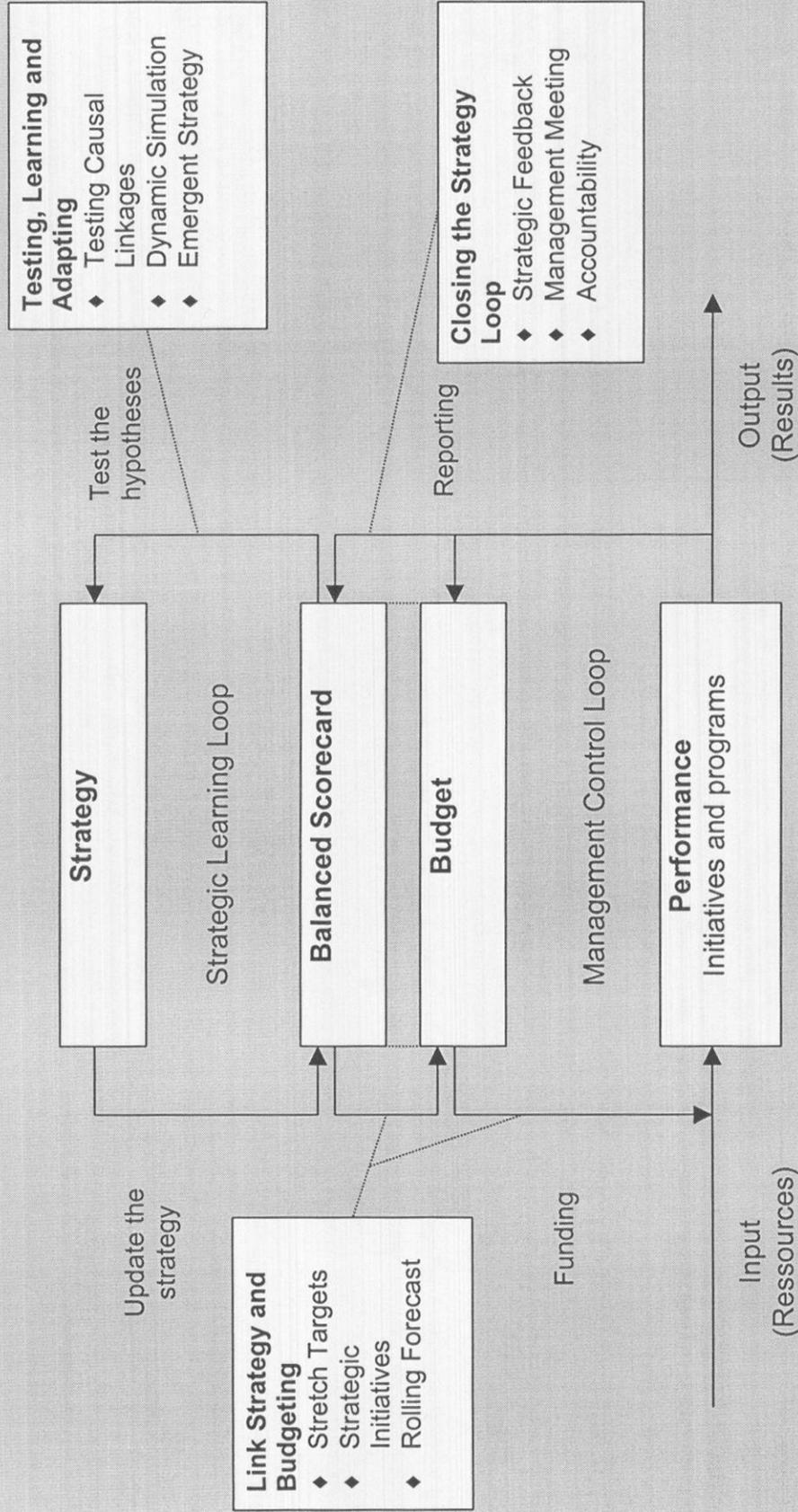
achieving ambitious targets for the objectives and measures on the scorecard. » (Kaplan & Norton, 1996a, p. 224)

Pour ce faire, les gestionnaires doivent identifier les avenues prometteuses et établir des objectifs à long terme pour chacune des perspectives. Ensuite, ils déterminent quelles actions (initiatives) vont mener à ces objectifs, ils identifient les mesures qui vont permettre de suivre l'atteinte des objectifs en plus d'établir le budget annuel qui va marquer la progression vers la stratégie choisie (Kaplan & Norton, 1996a).

Dans leur nouvel ouvrage, Kaplan et Norton (2001a) présente un modèle plus étoffé de cohabitation du budget et du tableau de bord. L'adoption du tableau de bord devrait introduire un processus d'apprentissage double pour gérer la stratégie. Ce processus intègre la gestion de tactiques et la gestion de la stratégie, par l'utilisation de trois importants sous-processus (voir figure 7).

Le premier sous-processus vise à relier la stratégie au processus budgétaire. Ainsi, le tableau de bord est utilisé à titre de filtre pour évaluer les investissements potentiels et les diverses initiatives proposées. Un budget opérationnel est également établi permettant l'autorisation des dépenses pour la production et la distribution des produits et services, pour la promotion et la vente de ces derniers aux clients.

Figure 7 : Making Strategy a Continual Process



Source : Source : Kaplan and Norton, «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management : Part II», Accounting Horizon, vol. 15 no. 2, June 2001b, p. 153.

Le second sous-processus consiste à introduire les réunions de gestion afin de réviser la stratégie. Ces réunions doivent être planifiées et tenues mensuellement ou trimestriellement afin que l'ensemble des gestionnaires puissent discuter des résultats du tableau de bord et de la stratégie organisationnelle.

Le dernier sous-processus fait intervenir la notion d'apprentissage et de modification de la stratégie. Le tableau de bord constitue un outil représentant différentes hypothèses à l'égard de la stratégie (relation cause à effet). Les résultats des différents indicateurs présents au sein du tableau de bord permettent aux gestionnaires de déterminer si les actions mises en place ont permis d'atteindre les objectifs et la stratégie prédéterminés. Certaines organisations vont également étudier les opportunités de développer de nouvelles stratégies afin de les intégrer au sein du tableau de bord en cours d'année. Ainsi le tableau de bord devient un outil en constante évolution, à l'affût de nouvelles idées et de nouveaux apprentissages (système interactif de contrôle).

1.4. Conclusion

Le premier chapitre de ce travail a permis de survoler la littérature discutant du budget et du tableau de bord. Certains rôles traditionnels du budget et du tableau de bord étant similaires, il est intéressant de s'interroger sur la cohabitation de ces outils dans une même entreprise. Leurs rôles traditionnels respectifs sont-ils les mêmes?

Dans leurs ouvrages Kaplan et Norton (2001a) ont élaboré un modèle de cohabitation. Les auteurs perçoivent le tableau de bord comme un outil permettant de relier la stratégie au processus budgétaire. Ce modèle de cohabitation proposé ainsi que les divers rôles attribués aux deux processus serviront de base d'analyse pour les résultats de la présente recherche.

Les prochaines sections présentent la méthodologie de recherche, la présentation du cas ainsi que la discussion des résultats et la conclusion.

CHAPITRE 2 : MÉTHODOLOGIE

La présente étude vise à déterminer comment le processus budgétaire et le tableau de bord s'intègrent au sein du système de contrôle de gestion de l'organisation. Bien que plusieurs écrits portent sur chacun des outils, l'aspect cohabitation semble très peu approfondie. Ainsi, l'approche privilégiée pour entreprendre cette étude est à la fois descriptive et exploratoire.

Cette étude est de nature descriptive, car la description constitue la pierre angulaire de notre objectif, et exploratoire parce qu'elle est, à notre connaissance, l'une des premières à s'intéresser à ce sujet.

2.1. Le choix de la méthode

Le choix de l'instrument de recherche s'est effectué en fonction de l'objectif de travail. En effet, l'étude de la cohabitation du budget et du tableau de bord exige une information approfondie sur l'arrimage des deux outils ainsi que sur son contexte organisationnel. Ainsi, nous avons choisi l'étude de cas. L'étude de cas compte parmi les stratégies importantes de recherche dans les sciences sociales. En effet, d'après Yin (1991, p. 13), l'étude de cas est une enquête empirique qui :

« investigates a contemporary phenomenon within its real life context; when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident; and in which multiple sources of evidence are used. »

Compte tenu de la nature exploratoire et descriptive de cette recherche ainsi que de la difficulté de recruter des entreprises expérimentant la cohabitation des deux outils, une seule étude de cas fut préconisée. Les propos de Bruns et Kaplan (1987) appuient ce choix :

« Parce que les phénomènes du contrôle de gestion se produisent seulement dans les organisations complexes, avec une interaction riche de gens, de produits, de processus, de marchés, de technologie et de cultures, les systèmes de contrôle de gestion doivent être étudiés dans le contexte où ils sont développés et où ils fonctionnent. »

2.2. Choix du site de recherche

La recherche sur le terrain visait donc à trouver une organisation qui détenait et utilisait ces deux outils depuis quelques années. Un premier contact a été effectué auprès de M. Roch Bilodeau, vice-président administration et finances du Groupe Dutailier inc. M. Bilodeau avait tenu une conférence à l'Institut International de Recherche (IIR), à Montréal, en avril 1999 sur les tableaux de bord et les différents indicateurs de performance développés chez Dutailier International (DII).

Suite à un premier entretien téléphonique avec M. Bilodeau, une première rencontre fut planifiée afin de présenter brièvement le présent projet de recherche. Outre la conférence tenue à Montréal l'an dernier, M. Bilodeau a également collaboré à la conception d'un ouvrage sur les

indicateurs de performance¹⁸ avec quelques professeurs des HEC-Montréal en 1996.

L'approbation du présent projet représentait pour M. Bilodeau une nouvelle occasion de partager l'expérience de DII avec les milieux de la recherche et de la pratique.

2.3. La cueillette des données

La cueillette d'informations s'est effectuée en quatre rencontres. Chacune de ces rencontres a été enregistrée et retranscrite pour des fins d'analyse. La forme des entrevues choisie a été l'entrevue *centrée*, qui consiste en des rencontres de durée relativement courte (d'environ une heure trente) et où le choix des enquêtés et surtout des objectifs sont très précis (Merton et al., 1990). Grawitz (1981) précise certaines caractéristiques de ce type d'entrevue:

« Avant d'interroger ces sujets, des hypothèses ont été élaborées. Le chercheur a déterminé les facteurs de la situation dont il veut rechercher l'influence et établi un cadre de questions ou guide d'entrevue... La liberté de l'enquêteur et de l'enquêté n'est pas totale, mais limitée par le cadre de la recherche. »

Comme il a été dit plus haut, la première rencontre visait, dans un premier temps, à présenter le projet de recherche à M. Bilodeau. Advenant la participation de Dutailier à la présente étude, le second

¹⁸ « Les indicateurs de performance », publié par l'Ordre des CGA (1996).

objectif était de divulguer brièvement le type d'informations recherchées dans le cadre de la recherche afin de déterminer quelles seront les personnes à rencontrer. Cette première rencontre a donc permis de planifier les rencontres futures en plus de recueillir de la documentation sur la structure et le contenu des tableaux de bord de l'organisation.

L'étude de la documentation a permis, dans un premier temps, de connaître les composantes des tableaux de bord pour éventuellement être en mesure de confronter les informations aux utilités du budget et des tableaux de bord recueillies au cours des entrevues. En effet, selon Yin (1991, p. 81):

« For case studies, the most important use of documents is to corroborate and augment evidence from other sources. »

L'information recueillie au cours de ce premier entretien ainsi que l'analyse de la documentation a permis de réajuster le guide d'entrevue initial en vue des prochaines rencontres.

La deuxième entretien s'est fait avec Mme Bélanger, analyste financier senior mandatée sur le projet d'élaboration des tableaux de bord. Cette rencontre a permis de recueillir l'information nécessaire sur le processus planification stratégique ainsi que sur le processus budgétaire, à savoir :

- quels sont les principales étapes de chacun de ces processus?

- pourquoi fait-on ces processus?
- quelles sont les personnes impliquées dans ces processus?
- à quelle période de l'année ces processus sont-ils mis en place?
- quels sont les éléments analysés?
- quels sont les documents élaborés?
- qui a accès à ces documents?
- que font les utilisateurs avec ces documents?
- quels ont été les impacts de l'arrivée des tableaux de bord sur ces deux processus?
- existe-il un lien entre ces processus et la rémunération?

La rencontre suivante faite avec M. Bilodeau a permis de compléter l'information sur les différents tableaux de bord de DII, à savoir :

- quels sont les motifs qui ont amenés DII à implanter et utiliser des tableaux de bord?
- quel sont les étapes de l'élaboration des tableaux de bord?
- quels sont les personnes impliquées dans ce processus?
- quels sont les utilisateurs des tableaux de bord?
- à quelle fréquence sont compilés et distribués les informations sur des tableaux de bord?
- comment sont analysés les résultats des tableaux de bord?
- quels sont les utilités de chaque tableau de bord?
- existe-il un lien entre les tableaux de bord et la rémunération?

Une dernière entrevue s'est faite avec M. Bilodeau afin de clarifier certains aspects vagues et non approfondis relativement à l'information recueillie au cours des premières entrevues et au sein de la documentation.

CHAPITRE 3 : PRÉSENTATION DU CAS DE DUTAILIER INTERNATIONAL INC.

3.1. Description de l'organisation

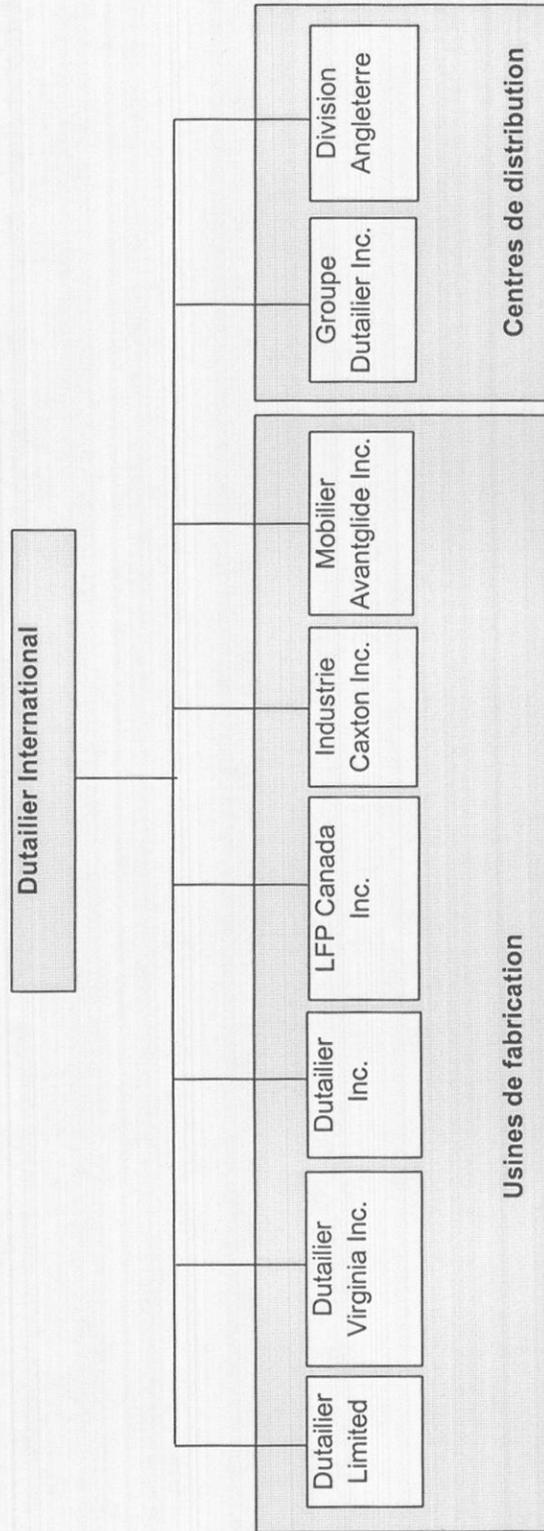
Dutailier International Inc. (DII) est une société par actions fermée qui a été créée en 1978. Depuis 1988, l'entreprise se spécialise dans la fabrication et la commercialisation d'ensemble de fauteuils et de tabourets oscillants. DII compte actuellement plus de 785 employés et affiche un chiffre d'affaires de plus de 85 millions de dollars.

Les produits de DII sont vendus dans deux secteurs distincts : les marchés traditionnels d'ameublement ainsi que les magasins spécialisés dans l'ameublement juvénile. En tout, près de cent vingt agents manufacturiers répartis en Amérique, en Europe et en Asie représentent efficacement l'entreprise à travers le monde.

3.2. La structure de Dutailier International Inc.

DII constitue un groupe de 8 entreprises. Ce groupe compte six usines de fabrication dont quatre au Québec, une aux États-Unis et une autre en Angleterre. DII possède également 2 entreprises de distribution une au Québec et l'autre en Europe (voir figure 8). Chaque entreprise est un centre de profits basé sur un système de prix de transfert. Son siège social est situé à St-Pie-de-Bagot, en Montérégie.

Figure 8: Composition de Dutailier International Inc.

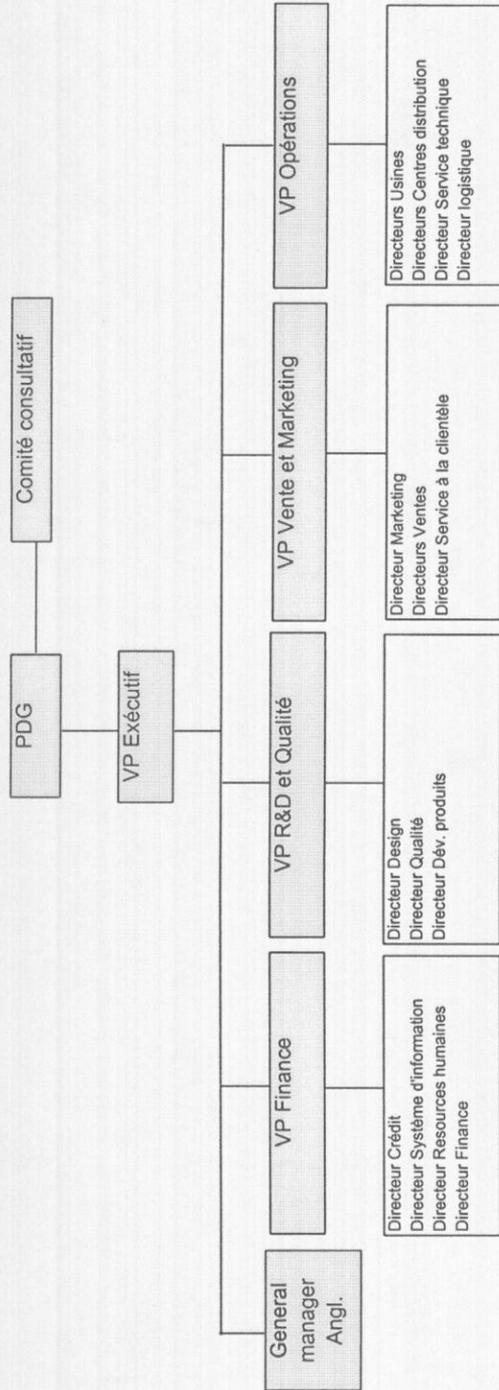


3.3. L'organigramme de Dutailier International Inc.

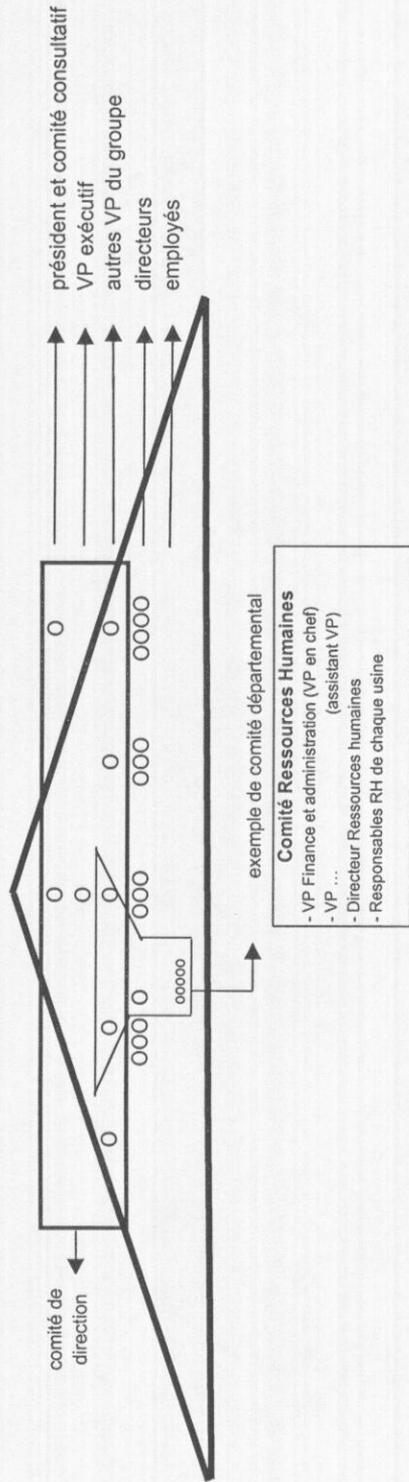
La conception de l'organigramme de DII fait abstraction des différentes entreprises du groupe. Dans cet organigramme, on retrouve 4 principaux niveaux (voir figure 9). Le premier niveau étant occupé par le président directeur général, soit M. Fontaine. Sous le PDG, on retrouve le vice président exécutif. Le troisième niveau est composé du general manager de l'Angleterre ainsi que les vice présidents Finance, R&D et Qualité, Marketing et Opérations. Sous les différents VP, se situent l'ensemble des directeurs et leur équipe.

On retrouve également au sein de DII des comités (voir figure 9) soit le comité consultatif, formé de gens d'affaires externes à DII, le comité de direction et les comités départementaux. Le comité de direction, formé du président et des vice présidents, voit à la gestion de l'ensemble des entreprises du groupe. Les comités départementaux voient à la bonne gestion des départements. Ces derniers sont généralement composés du directeur responsable du département, de quelques membres de son équipe ainsi que d'un minimum de deux vice présidents de DII (dont le supérieur immédiat et un autre VP du groupe). La structure et la composition des comités permettent d'assurer une bonne circulation de l'information à tous les échelons de DII.

Figure 9: Organigramme de Dutailier International Inc.

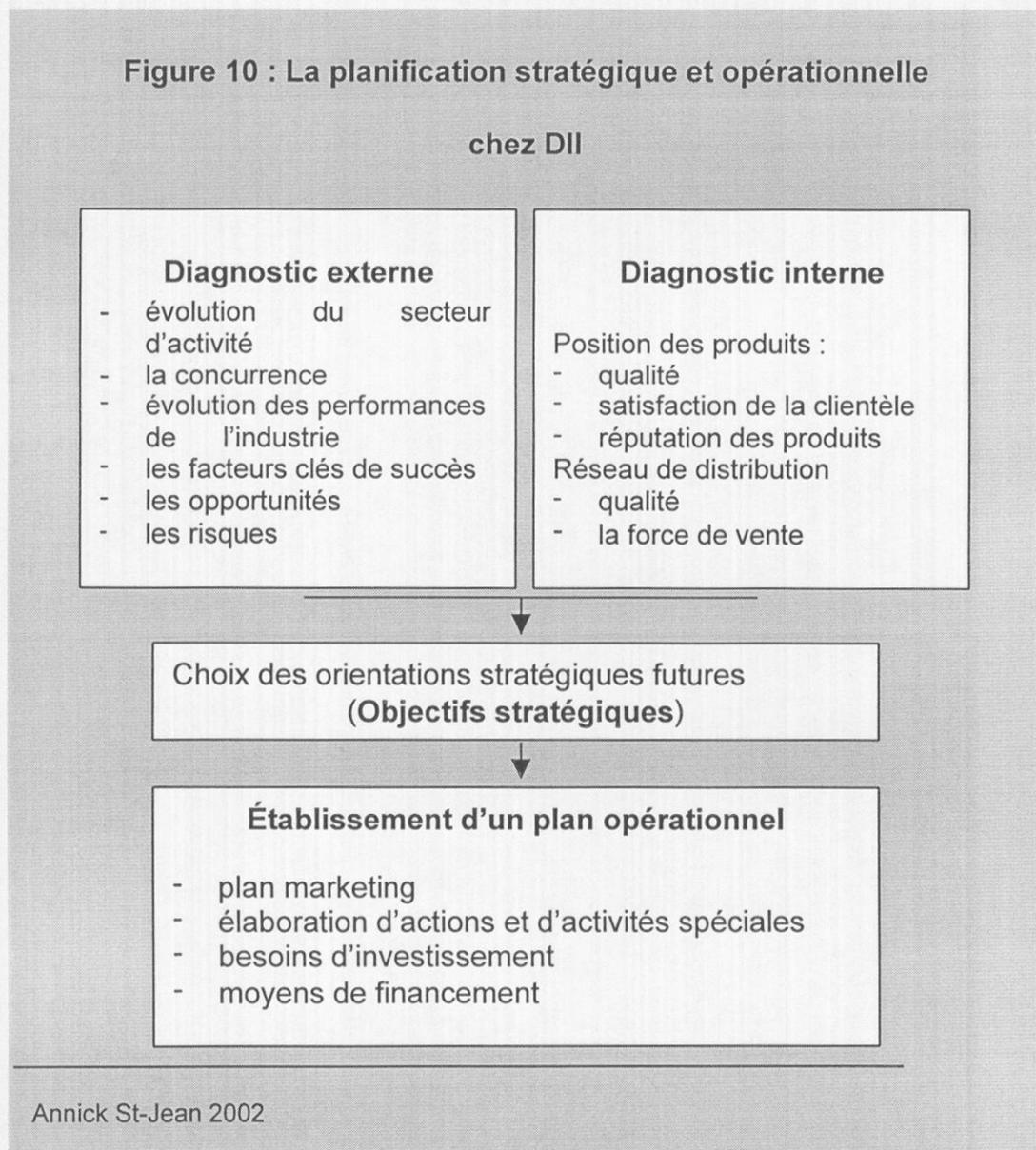


Structure des comités de DII



3.4. La planification stratégique et opérationnelle chez DII

La planification stratégique chez DII constitue le noyau central du système de contrôle de gestion. À tous les trois ans, le comité de direction se réunit pour faire le diagnostic formel de l'organisation et de son secteur d'activité, dans le but de planifier les objectifs stratégiques pour les 3 années à venir (voir figure 10).



Au cours de ces rencontres, le comité analyse l'évolution du secteur d'activité, la concurrence, les performances de l'industrie, les facteurs clés de succès, les opportunités ainsi que les risques. Un diagnostic détaillé de l'entreprise est également fait. Le comité évalue la position des produits (qualité, satisfaction de la clientèle, réputation...) ainsi que la qualité et la force de vente du réseau de distribution. Ces diverses analyses visent à établir les forces, les faiblesses et les compétences distinctives de DII.

Les résultats de ce diagnostic a permis, entre autres, aux dirigeants de soulever les différents avantages concurrentiels de DII, soit la qualité des produits et du service à la clientèle ainsi que la grande variété des modèles fabriqués, éléments qui ont donné naissance à leur mission d'entreprise:

« Nous voulons être reconnus pour notre caractère innovateur, autant dans le développement de produits que dans nos façons de faire »

« Notre raison d'être consiste à procurer une satisfaction maximale à nos clients :

◆ vis-à-vis des consommateurs, nous visons à procurer des produits de qualité, leur apportant tout le confort, la détente ainsi que l'apparence recherchée, répondant ainsi à leur attentes actuelles et pressenties;

◆ vis-à-vis des détaillants, nous visons à leur procurer, via nos produits et la qualité de nos services, une occasion d'affaires qui soit durable, lucrative et facile (zéro souci!) »

« Notre gestion s'appuie sur la rigueur, le respect mutuel, l'engagement réciproque, le travail d'équipe et le développement continu de chaque membre de notre équipe au sein de l'entreprise ». (www.dutailier.com)

C'est à partir de la mission d'entreprise et de l'évolution du secteur et des marchés que le comité de direction établit ses stratégies d'actions. Les principaux objectifs stratégiques établis lors de la planification se retrouvent au sein du tableau de bord consolidé pour les éléments non financiers et les objectifs de ventes et dans le budget consolidé pour les objectifs de rentabilité. M. Bilodeau commente :

*«Au cours de la dernière planification stratégique, le comité de direction a établi des objectifs précis de **rentabilité globale** pour les 3 prochaines années (marge brute et marge nette consolidées).*

*Ces objectifs ont été établis en misant sur notre **côté innovateur**, sur la **fidélisation de notre clientèle**, sur l'implantation d'un **nouveau système informatique** et sur l'**engagement de nos employés dans la chaîne de service**. »*

Pour assurer l'atteinte des objectifs de rentabilité fixés, diverses actions et activités spéciales ont été déployées et mises en place par le comité de direction :

- En ce qui concerne les employés, le comité de direction a planifié l'embauche d'un conseiller en ressource humaine pour chacune des usines. Cette stratégie visait à maintenir et à améliorer les communications avec les employés et les formations offertes.
- Pour le volet innovation, le comité de direction s'est assuré de réserver un budget spécial pour la recherche et de développement de nouveaux produits. Les nouveaux produits sont essentiels pour DII, puisqu'ils permettent de se démarquer de la concurrence. Des objectifs de ventes de nouveaux produits ont également été fixés.
- Au niveau des technologie de l'information, le comité de direction a choisi d'implanter un nouveau système d'information (ERP) afin d'améliorer la production de l'information ainsi que pour se démarquer dans leurs pratiques de gestion.

- Pour s'assurer de la fidélisation de la clientèle, un comité spécial a été formé afin de mettre sur pied un sondage mesurant la satisfaction de la clientèle (baromètre). De plus, des objectifs de délais de livraison ont été fixés.

Pour chacune des actions et activités déployées et mises en place, des objectifs ont été fixés et sont suivis à l'aide des tableaux de bord de DII.

Une fois les orientations et les objectifs stratégiques établis, le comité de direction délègue à l'équipe marketing les tâches d'examiner et évaluer différents scénarios de vente permettant d'atteindre les objectifs de rentabilité. M. Bilodeau explique :

«Une fois que l'objectif de marge brute a été fixée par le comité de direction, l'équipe marketing entre en jeu. L'équipe développe différentes stratégies de vente selon les marchés, les secteurs et les gammes de produits. Elle peut décider de prendre plus de marge sur un produit et moins sur un autre... en autant que l'ensemble des stratégies de vente respecte la marge brute consolidée fixée par la haute direction. Ce travail donnera lieu au plan marketing de DII.

Dans leur dernier plan marketing, l'équipe finance a misé sur une stratégie de maintien des marchés canadien et américain (secteur juvénile) qui représentent près de 90% de nos ventes et des objectifs de développement des marchés européen et américain (secteur traditionnel) représentant environ 10% de nos ventes.

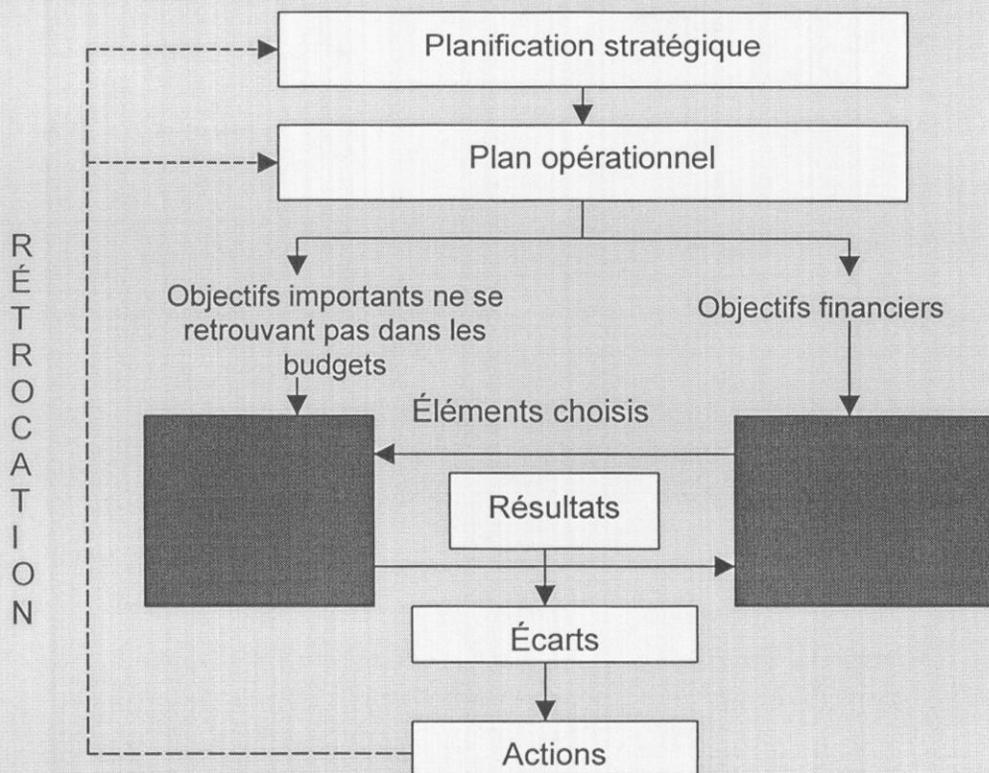
Pour chacun de ces marchés, l'équipe marketing a établi des cibles de ventes que l'on retrouve au sein des tableaux de bord consolidé et distribution et dans les budgets. »

La finalisation du plan opérationnel est faite par le comité de direction. Ce dernier discute du plan marketing proposé par l'équipe marketing. De plus, il analyse et établit les besoins d'investissement et de financement requis pour la mise en œuvre des différentes stratégies déployées.

3.5. Le suivi des objectifs stratégiques et opérationnels

Le suivi des objectifs stratégiques et opérationnels de DII se fait par le biais du processus budgétaire et du système de tableaux de bord (voir figure 11).

Figure 11: Le suivi des objectifs chez DII



La transposition des objectifs stratégiques et opérationnels dans les tableaux de bord et dans les budgets s'effectue conjointement avant la fin de l'année fiscale (31 mars).

Les tableaux de bord permettent principalement de suivre les objectifs importants ne se retrouvant pas dans les budgets, c'est-à-dire les objectifs non financiers ou les objectifs découlant des hypothèses servant à l'élaboration des budgets. L'établissement de certains de ces objectifs (cibles) va influencer l'allocation de ressources monétaires, par conséquent l'élaboration des budgets.

Parmi les autres objectifs présents au sein des tableaux de bord de DII, on retrouve également les objectifs de ventes provenant des budgets. L'inclusion des ventes dans les tableaux de bord permet aux utilisateurs de suivre l'évolution des affaires, de mettre en place des actions visant à corriger certaines déviations des ventes ainsi que d'extrapoler les résultats financiers avant la sortie officielle de ces derniers.

Les budgets, quant à eux, sont les seuls outils faisant état de la rentabilité de DII. Ainsi, le suivi des objectifs stratégiques et opérationnels nécessite le suivi judicieux des deux processus.

Les deux prochaines sections présentent de façon plus exhaustive le processus budgétaire et le processus des tableaux de bord de DII.

3.5.1. Le processus budgétaire chez DII

Chez DII, les budgets sont les principaux outils permettant de transposer les objectifs stratégiques et opérationnels en mesures financières détaillées. Le processus budgétaire vise à assurer l'efficacité et l'efficience par le suivi et l'analyse des objectifs de rentabilité, de la consommation des ressources et des autres dépenses. Par l'analyse des résultats, ce processus permet aux utilisateurs de mettre en place des actions correctives pour remédier aux écarts ainsi que de revoir les hypothèses servant de base à l'établissement des budgets. Le respect du budget chez DII figure comme une entente contractuelle entre chaque directeur et le vice président finance.

◆ Le processus d'établissement et d'approbation des budgets

Le processus d'établissement des budgets est dirigé par le directeur financier. Trois mois avant la fin de l'exercice financier, l'équipe finance formée du directeur financier, des contrôleurs¹⁹ des usines et des analystes, fournit à tous les directeurs les chiffres à ce jour. À partir de ces chiffres et des objectifs stratégiques et opérationnels fixés pour la

¹⁹ Les contrôleurs relèvent du directeur financier et agissent comme personnes ressources pour les directeur d'usine.

prochaine année, les directeurs revoient leur budget pour les trois derniers mois de l'année et élaborent leur budget pour la prochaine année. L'équipe finance leur fournit toute l'information nécessaire pour établir leurs prévisions, comme le précise M. Bilodeau, VP finance et administration :

«à partir du plan marketing...l'équipe finance fournit les objectifs de volume, de chiffre d'affaires par territoire, par réseau de distribution, par produit... Pour les directeurs d'usine, on leur fournit encore plus d'informations...comme les objectifs de production, la mise à jour de leur prix de revient... de sorte que chaque directeur puisse élaborer le budget annuel de son unité. »

Une fois les budgets établis, ils sont transmis au département finance pour être analysés et consolidés. Chaque budget est analysé par M. Bilodeau et le directeur financier. Selon M. Bilodeau :

« le processus d'acceptation est relativement simple ...à partir du prix de revient les prix de vente étant fixés par l'équipe marketing... et nos politiques de prix de cession interne étant identiques dans toutes les usines... on connaît donc automatiquement la marge qu'une usine doit faire. On peut donc aisément voir si les prévisions sont réalistes et «challenger» les directeurs sur leurs chiffres...

On procède à la validation des budgets de chaque usine et de chaque département. Donc, lorsque nous arrivons avec un document consolidé, nous avons normalement très peu de surprises. Par contre si le budget consolidé ne nous permet pas d'atteindre nos objectifs de rentabilité, d'autres correctifs sont apportés. »

La dernière étape du processus d'acceptation se fait au niveau du comité de direction de DII. Une fois le budget approuvé, ce dernier est décomposé sur une base mensuelle afin de pouvoir produire des états

financiers mensuels comparatifs (budget / résultats réels) par entreprise, département et des états financiers mensuels consolidés.

◆ Le suivi des budgets et la divulgation des résultats financiers

À tous les mois, l'équipe finance fournit à chaque directeur l'état financier de son unité et les écarts détaillés. Les directeurs et les contrôleurs s'assoient ensemble afin de déterminer les causes des différents écarts avant la publication officielle des résultats financiers (10^{ème} jour ouvrable après la fin de mois). Les budgets et les états financiers mensuels permettent à chaque directeur de suivre l'atteinte des objectifs de rentabilité fixés au cours de l'année et de mettre en place des mesures correctives au besoin. Suite à la publication des résultats, des réunions mensuelles sont organisées, au besoin, entre les directeurs, leur supérieur (vice président) et M. Bilodeau afin de faire le point sur les différents écarts dégagés dans les états financiers et les diverses actions mises en place pour y remédier.

À la sortie des résultats financiers, une attention particulière est mise sur la consommation des matières premières, les coûts de main-d'œuvre directe et les frais généraux de fabrication pour les usines de fabrication. Puisque l'ensemble de ces coûts représentent près de 65% des coûts totaux de DII. Dans le cas des centres de distribution tous les comptes de dépenses sont soigneusement analysés.

Les états financiers sont également distribués au comité de direction. À chaque réunion²⁰, M. Bilodeau présente au comité de direction les résultats par entreprise, par marché et par réseau de distribution:

« ... à mesure que les chiffres sortent, nous en discutons au comité de direction... nous discutons également des différentes actions qui ont été mises en place pour remédier aux écarts... et s'il y a d'autres alignements qui doivent être pris soit au niveau des dépenses marketing, des frais d'administration, des usines... les signaux sont donnés au comité de direction... via les VP, cela redescend jusqu'aux directeurs. »

Le processus budgétaire est très important chez DII, puisqu'il permet d'assurer le niveau de rentabilité fixé en début d'année. M. Bilodeau commente :

« Les profits permettent d'assurer la possibilité de réinvestissement pour des projets long terme... actuellement, nous développons le marché européen... depuis 1994 Dutailier Limited (division Europe) ne fait pas de profit... DII subventionne donc actuellement le développement du marché européen. Et cela est possible grâce la rentabilité que nous avons en Amérique du Nord. Éventuellement ce marché deviendra rentable et nous pourrions commencer à développer le marché de l'Amérique du sud »

Bien que le suivi des budgets soit très important chez DII, la haute direction demeure tout de même flexible, M. Bilodeau commente :

« Les budgets chez DII font l'objet d'un suivi très scrupuleux,

²⁰ Le comité de direction se réunit 8 fois par ans pour discuter des résultats financiers cumulatif ainsi que du suivi des tableaux de bord.

par contre on ne dira jamais à nos gens que le budget étant dépassé, ils doivent mettre leurs projets dans leur tiroir car on ne veut plus en voir...

On est beaucoup plus flexible que cela. Si un projet est présenté et que les coûts et les bénéfices sont apparents avec un payback court... c'est certain que nous allons être plus enclin aux dépassements de budget ou à des modifications budgétaires. Au même titre qu'à l'intérieur d'un budget, les sommes peuvent être déplacées d'un poste à l'autre de façon assez simple... en respectant le processus d'autorisation.

Je pense que nous avons un système assez flexible, qui permet aux gens... même en cours d'année de réagir à différentes situations. »

3.5.2. Les tableaux de bord chez DII

On retrouve chez DII, 2 grandes catégories de tableaux de bord, soit le tableau de bord consolidé et les tableaux de bord d'entreprise.

Tableau de bord consolidé (mensuel)

Tableaux de bord d'entreprise

- Tableau de bord distribution (hebdomadaire)
- Tableau de bord exploitation (journalier)

Les tableaux de bord sont des outils dont la production et la distribution précèdent la sortie des états financiers. Ils ont été élaborés et implantés chez DII afin de remplir certains besoins précis qui étaient difficiles ou impossibles de combler par le processus budgétaire en place :

- Besoin rapide d'informations pertinentes pour la prise de décision (besoin d'être pro actif)

- Besoin de suivre des objectifs clés hors budget comme les délais de livraison, la satisfaction de la clientèle, la qualité...
- Besoin d'imputer le niveau d'atteinte des objectifs stratégiques à la rémunération incitative

◆ La sélection des indicateurs des tableaux de bord

Le projet de sélection d'indicateurs pour les tableaux de bord consolidé, distribution et exploitation a été mené par Mme Bélanger, analyste financier. La première étape de son travail a consisté à noter les différents indicateurs suivis par la haute direction et par les gestionnaires des centres de distribution et les usines de fabrication. Elle a ensuite complété cette liste en étudiant le document détaillé de la planification stratégique.

La seconde étape de son mandat a été de mener un sondage auprès des utilisateurs éventuels des tableaux de bord. Chaque utilisateur a dû évaluer l'importance de chaque indicateur dans le cadre de sa gestion. Mme Bélanger a ensuite compilé et pondéré chaque indicateur pour en arriver à présenter un premier projet de tableaux de bord.

La finalisation du projet a été faite par le comité de direction. Ce dernier s'est assuré que les indicateurs finaux sélectionnés correspondaient bien à des éléments pertinents pour la prise de décision aux différents échelons de l'organisation ainsi qu'à des

éléments non financiers stratégiques. Les indicateurs devaient également être disponibles rapidement. Ainsi, pour répondre à ce dernier critère, le comité de direction a choisi d'exclure les indicateurs de rentabilité, qui nécessitent plusieurs jours de compilation (sortie des états financiers).

Les tableaux de bord sont mis à jour par le département finance de DII et distribués aux utilisateurs à tous les jours de la semaine pour le tableau de bord exploitation, à tous les mercredis pour le tableau de bord distribution et environ 7 jours ouvrables après la fin de mois pour le tableau de bord consolidé:

Ex :

Août

				1 ■	2 ■	3
4	5 ■	6 ■	7 ■▲	8 ■	9 ■◆	10
11	12 ■	13 ■	14 ■▲●	15 ■	16 ■	17
18	19 ■	20 ■	21 ■▲	22 ■	23 ■	24
25	26 ■	27 ■	28 ■▲	29 ■	30 ■	

- = distribution du TB exploitation quotidien pour la journée précédente
- ▲ = distribution du TB distribution hebdomadaire couvrant la semaine précédente
- ◆ = distribution du TB consolidé mensuel couvrant le mois précédent
- = distribution des états financiers mensuels couvrant le mois précédent

◆ Le processus d'établissement des cibles à atteindre

Certaines cibles (voir figures 12, 13 et 14 des tableaux de bord) proviennent directement des budgets, d'autres des hypothèses ayant servi à l'établissement des budgets et certaines, des objectifs stratégiques non financiers. Pour les cibles non financières, ces

dernières sont établies par le comité de direction au cours de la planification stratégique. M. Bilodeau précise :

« Dans un premier temps, le comité regarde l'évolution des résultats des indicateurs les années précédentes. Par la suite, s'il dispose de l'information, il regarde la position de nos concurrents... finalement il s'interroge sur les attentes de nos clients à l'égard de ce que devraient être les résultats de ces indicateurs de sorte à maximiser leur satisfaction... après cette analyse le comité établit les objectifs (cibles) pour chaque indicateur non financier des tableaux de bord... tout en tenant compte des coûts/bénéfices qu'entraînerait l'établissement des cibles »

L'analyse des coûts/bénéfices de la détermination des cibles est une étape très importante, puisqu'elle va influencer l'allocation de certaines ressources autant humaines, matérielles que monétaires, comme le mentionne M. Bilodeau :

« Prenons par exemple le délai de livraison moyen... Si nous calculons que notre délai de livraison est de 21 jours et que celui des concurrents est de 19 jours... et que nous désirons le diminuer à 15 jours. Avant de fixer cette cible, nous devons évaluer quelles sont les ressources qui doivent être mobilisées pour atteindre cet objectif... Si nous devons implanter un nouveau système et embaucher 3 nouveaux planificateurs... il est possible que cela n'en vaille pas la peine... alors, le comité optera peut-être pour une cible de 19 jours... ce qui nous permettrait de nous mettre en ligne avec la compétition et d'avoir un bon retour sur investissement... »

Toutes les cibles sont déterminées et transposées dans les tableaux de bord au début de l'année fiscale de DII.

Les prochaines sections présentent de façon plus détaillée les différents tableaux de bord que l'on retrouve chez DII.

- Le tableau consolidé

Le tableau consolidé compte vingt et un indicateurs financiers et non financiers. Ces indicateurs sont regroupés selon les volets stratégiques (voir figure 12).

Parmi le volet Croissance et développement des affaires, on retrouve des indicateurs comme le montant total des ventes, les ventes selon les secteurs de distribution, le montant des commandes, le nombre de nouveaux clients, l'indice de satisfaction de la clientèle etc. Pour le volet Délais de livraison, des indicateurs de délais de livraison moyens sont suivis. Pour les trois autres volets, soit l'Innovation, les Technologies de l'information ainsi que les Ressources humaines, on retrouve des indicateurs comme le pourcentage de ventes provenant de nouveaux produits, le degré d'avancement du projet ERP, le nombre total d'employés, le nombre d'employés directement affectés à la production, la variation du personnel au cours du mois etc.

Ce tableau de bord permet au comité de direction de comparer mensuellement les résultats des indicateurs pour l'ensemble de l'organisation avec les cibles préalablement établies lors de la planification stratégique. Les écarts sont présentés sous forme chiffrée et sous forme de pourcentage de variation. Ils sont inscrits en vert ou en rouge selon s'ils respectent les cibles fixées ou non. Les résultats de

Figure 12: TABLEAU DE BORD CONSOLIDÉ DE DII

Mois juillet 2000 17/52	Titre de l'indicateur de performance	unité de mesure	PERFORMANCE À DATE		Variation en %	Amér. du Nord	Grande Bret.	Allem	France et CEE	Commentaires
				CIBLE						
CROISSANCE & DÉVELOPPEMENT DES AFFAIRES										
	Cibles annuelle vente	\$ milliers		B						
	Ventes du mois	\$ milliers		B						
	Ventes année à date	\$ milliers		B						
	Ventes année à date "Juvénile"	\$ milliers		B						
	Ventes année à date "Ameublement"	\$ milliers		B						
	Ventes année à date "Avantglide et Métal"	\$ milliers		B						
	Commande du mois	\$ milliers		H						
	Commandes année à date	\$ milliers		H						
	Carnet de commandes	\$ milliers		H						
	Nouveau client cumulatif (parmi FT 100)	nbr		D						
	Client inactif AAD (qté au dessus de x\$)	nbr		D						
	Baromètre: satisfaction qualité/prix	%		D						
	Nbr. de réclamations / produits vendus	%		D						
	Délai de perception	jrs		HC						
DÉLAIS DE LIVRAISON										
	Délai de livraison moyen "stock" pour le mois	jrs		D						
	Délai livraison moyen "régulier" pour le mois	jrs		D						
INNOVATION										
	Ratio ventes nouveaux modèles (à date)	%		BC						
TECHNOLOGIE DE L'INFORMATION										
	Degré avancement: projet ERP	%		D						
RESSOURCES HUMAINES										
	Nombre total employés	nbr		H						
	Nombre d'employés MOD	nbr		H						
	Variation/mois précédent	nbr		HC						
	Nombre de grief en suspens / cumul AAD	nbr		D						

voir légende

légende

- B: donnée provenant directement des budgets
- H: donnée provenant directement des hypothèses ayant servi à l'établissement des budgets
- D: donnée provenant des objectifs stratégiques
- C: donnée non directe, nécessitant un calcul

chaque indicateur sont également décomposés selon les marchés géographiques, soit l'Amérique du Nord, la Grande-Bretagne, l'Allemagne et les autres pays d'Europe.

Le suivi du tableau de bord consolidé permet de suivre quelques indicateurs clés de gestion de DII. M. Bilodeau mentionne:

« Actuellement, nous éprouvons quelques difficultés au niveau des délais de livraison. Suite à des discussions, le comité de direction a décidé d'autoriser les gens de la production à avoir recours à la sous-traitance pour certaines pièces. Cette décision nous permet donc d'accroître notre capacité de production pour être en mesure d'améliorer nos délais de livraison... d'assurer la satisfaction de notre clientèle et par le fait même, assurer notre rentabilité à long terme...»

Bien que le tableau de bord consolidé soit principalement destiné au comité de direction, il est également distribué à tous les mois à l'ensemble des directeurs. Ainsi, ils peuvent suivre l'atteinte des objectifs stratégiques, objectifs qui sont également reliés à leur bonus de fin d'année.

- Les tableaux de bord d'entreprise

Outre le tableau de bord consolidé qui permet de suivre la performance vers l'atteinte des objectifs stratégiques de l'ensemble des entreprises faisant parties de l'organisation, on retrouve également un tableau de bord pour chaque type d'entreprise. Compte tenu qu'il existe 2 types d'entreprise au sein de DII, soit les usines de fabrication et les

centres de distribution, on retrouve également deux types de tableaux de bord d'entreprise, soit le tableau de bord distribution et tableau de bord exploitation (fabrication). Ces tableaux de bord permettent aux différents responsables des unités ainsi qu'au comité de direction de suivre certains éléments clés de la gestion des usines et des centres de distribution.

❖ Le tableau de bord distribution (hebdomadaire)

Le tableau de bord distribution (voir figure 13) permet de comparer les résultats hebdomadaires des centres de distribution avec les cibles fixées. Tout comme le tableau de bord consolidé, les écarts sont présentés sous forme chiffrée et sous forme de pourcentage de variation. Ils sont présentés en vert ou en rouge selon s'ils respectent les cibles fixées ou non. Tous les indicateurs sont comptabilisés de façon globale et par gamme de produits soit : Dutailier, Ultramotion, AvantGlide et Métal.

Le tableau de bord distribution constitue un ensemble de 20 indicateurs permettant de mesurer la performance des centres de distribution en regard au volume d'affaires, au service à la clientèle et après vente ainsi qu'au niveau des inventaires. On retrouve donc des indicateurs comme les ventes, les commandes, la satisfaction de la clientèle, les délais de livraison et les inventaires.

Figure 13: TABLEAU DE BORD DISTRIBUTION DE DII

Semaine finissant le 12 août 2000 19/52	Titre de l'indicateur de performance	PERFORMANCE À DATE		Variation en %	GAMME			Commentaires
		unité de mesure	CIBLE		😊	😊	😊	
VOLUME D'AFFAIRES								
	Ventes de la semaine	\$ milliers	B					
	Ventes du mois à date	\$ milliers	B					
	Ventes année à date	\$ milliers	B					
	Ventes année à date UK	\$ milliers	B					
	Ventes année à date (an précédent)	\$ milliers	B					
SERVICE À LA CLIENTÈLE								
	Carnet de commandes	\$ milliers	H					
	Carnet de commandes UK	\$ milliers	H					
	Prix moyen en commande	\$	HC					
	Commandes - semaine	\$ milliers	H					
	Commandes - MAD	\$ milliers	H					
	Commandes - AAD	\$ milliers	H					
	Commandes - AAD (an précédent)	\$ milliers	H					
	Ratio commandes "stock"	%	HC					
	Délai de livraison "stock" moyen	jrs	D					
	Délai de livraison "régulier" moyen	jrs	D					
INVENTAIRES								
	Quantité facturée (hebdo)	nbr	H					
	Entrée des commandes (quantité)	nbr	H					
	Unités de bois et métal en inventaire	nbr	H					
	Unités de coussins en inventaire	nbr	H					
	\$ en main - produits finis	\$ milliers	B					

voir légende

légende

- B: donnée provenant directement des budgets
- H: donnée provenant directement des hypothèses ayant servi à l'établissement des budgets
- D: donnée provenant des objectifs stratégiques
- C: donnée non directe, nécessitant un calcul

Le tableau de bord distribution permet aux utilisateurs (membre du comité de direction et l'ensemble des directeurs) de suivre hebdomadairement certaines informations clés évitant d'attendre les états financiers pour réagir. M. Bilodeau commente :

« ...cela permet aux gens d'avoir une vue globale du chiffre d'affaires de l'entreprise. Ils ont également l'information sur l'entrée de commandes ce qui leur permet de développer une meilleure perception de où vont nos affaires... qui peuvent aussi affecter leur unité... comme par exemple si nos ventes de chaises de métal vont moins bien que prévues, alors les directeurs des usines peuvent s'attendre que cela va influencer leur volume de fabrication, le nombre de personnes à embaucher... et modifier la planification de leur production. »

«...de plus, connaissant notre point mort (\$) et la structure de nos coûts, le suivi de l'évolution des ventes, du carnet de commandes, du délai de livraison moyen... nous permet d'avoir une idée rapide des états financiers. Les utilisateurs sont donc en mesure de réagir rapidement avant même que les résultats financiers se concrétisent. »

❖ Le tableau de bord exploitation (journalier)

Le tableau de bord exploitation comporte une cinquantaine d'indicateurs (voir figure 14). Il permet de visualiser les résultats de chaque indicateur pour chaque journée de la semaine.

On y retrouve de l'information sur l'entrée de commandes, la production, le niveau des inventaires et les expéditions concernant les

Figure 14: TABLEAU DE BORD EXPLOITATION DE DII

USINES (ST-PIE, LFP, CAXTON, VIRGINIE, MOBILIER AVANTGLIDE)

Description	Dimanche XX-XX-XXXX	Lundi XX-XX-XXXX	Mardi XX-XX-XXXX	Mercredi XX-XX-XXXX	Jeudi XX-XX-XXXX	Vendredi XX-XX-XXXX	Samedi XX-XX-XXXX
CHAISES ET TABOURETS							
Entrée des commandes:							
Detailler: chaises							
Detailler: tabourets							
Ultramotion: chaises							
Ultramotion: tabourets							
Métal: chaises							
Métal: tabourets							
Avantglide: chaises							
Avantglide: tabourets							
Total de l'entrée des commandes							
Total en \$							
Production réelle:							
Detailler St-Pie							
LFP							
Caxton							
Métal: chaises							
Métal: tabourets							
Total Métal							
Avantglide: chaises							
Avantglide: tabourets							
Detailler Virginie							
Total de la production							
Inventaire groupe:							
Chaises							
Tabourets							
Ultramotion: chaises							
Ultramotion: tabourets							
Métal: chaises							
Métal: tabourets							
Avantglide: chaises							
Avantglide: tabourets							
Total de l'inventaire actif							
Total de l'inventaire inactif							
Expéditions:							
Total expéditions de cadres et tabourets							
Total expéditions en \$							
COUSSINS							
Entrée des commandes:							
Chaises							
Tabourets							
Total de l'entrée des commandes en \$							
Production réelle:							
Detailler St-Pie							
Sous-traitants							
Detailler Virginie							
Total de la production							
Inventaire groupe:							
Chaises							
Tabourets							
Total de l'inventaire actif							
Total de l'inventaire inactif							
PRODUCTIVITÉ							
Backlog St-Pie (semaine)							
Backlog LFP (semaine)							
Backlog Caxton (semaine)							
Backlog Virginie (semaine)							
Backlog Métal (semaine)							
Backlog Avantglide (semaine)							
Backlog Coussins (semaine)							
Délai de livraison "régulier" jour calendrier (0 entrée 20)							
Délai de livraison "stock" jour calendrier (0 entrée 20)							
Backlog (5-10-15-20) en \$							
Inventaire en \$							
EN CÉDULE							
St-Pie chaises							
St-Pie coussins							
LFP							
Caxton							
Métal							
Avantglide							
Virginie chaises							
Virginie coussins							

fauteuils, les tabourets et les coussins pour chaque gamme de produits. Ce tableau de bord permet également de suivre le temps/usine pour remplir les carnets de commandes (backlog) et la production en cours (cédules) pour chaque usine ainsi que les délais de livraison.

En outre, le suivi des indicateurs du tableau de bord exploitation permet de niveler la production au sein des usines de DII, dans le but de minimiser les délais de livraison qui constituent un enjeu stratégique de démarcation pour DII. M. Bilodeau commente :

« Le suivi d'indicateurs comme les cédules (ce que l'usine a mis en production) et les backlogs (temps requis pour fabriquer les items sur le carnet de commandes de l'usine) permettent de niveler la production des usines pour assurer un délai de livraison moyen acceptable. Ainsi, nos délais de livraison ne sont pas affectés par le fait qu'une usine soit plus surchargée comparativement aux autres. »

◆ Le suivi des tableaux de bord

Une fois les résultats des indicateurs publiés et distribués, par l'équipe finance, chaque membre du comité doit s'assurer que les indicateurs sous sa responsabilité respectent les cibles établies. Si les résultats ne sont pas satisfaisants, cette personne avec les autres membres du comité départemental affecté doivent s'assurer de mettre en place des actions pour corriger la situation. Les résultats ainsi que les actions correctives mises en place font l'objet de discussion lors des rencontres du comité de direction, comme le mentionne M. Bilodeau :

« ... par exemple, si l'on décèle un écart important touchant les délais de livraison, la personne responsable (vice-président Opération) arrive normalement à la réunion du comité de direction en présentant les actions que son équipe a mis en place pour remédier à l'écart... l'application d'actions correctives est généralement faite avant même qu'il y ait eu réunion du comité... Les réunions servent surtout à faire état de la situation et à permettre à chaque responsable concerné de présenter les mesures qu'il a mises en place afin de remédier aux lacunes soulevées au sein des tableaux de bord... »

3.6. Le programme de rémunération chez Dutailier

La popularité grandissante et les retombées positives des programmes de rémunération incitative au cours de la dernière décennie a conduit Dutailier International à élaborer un système de bonis pour les membres de sa direction.

Il y a plusieurs années, un premier système a été mis en place permettant de rétribuer les bénéficiaires exclusivement en fonction de la performance de leur unité versus leur budget respectif. Ce système axé sur l'atteinte des budgets individuels a laissé place, vers le milieu des années 90, à un système davantage axé sur l'atteinte des objectifs organisationnels. M. Bilodeau commente :

« ... nous avons éliminé du système de rémunération incitative le volet atteinte des budgets départementaux pour les directeurs. On considère ce volet comme étant une tâche courante d'un gestionnaire pouvant affecter la rémunération de base lors de l'évaluation salariale périodique plutôt que

les bonis... »

Le programme de rémunération incitative actuel représente quelques centaines de milliers de dollars par an pour l'ensemble de l'organisation. Ce programme est actuellement destiné aux directeurs et aux vice-présidents de l'organisation, soit une vingtaine de personnes. La haute direction compte bientôt étendre ce programme à tous les autres cadres, soit les superviseurs, les contremaîtres, les conseillers et les contrôleurs de division.

3.6.1. Les composantes du système de rémunération incitative actuel

Le système de rémunération incitative chez DII a un lien très étroit avec les objectifs stratégiques. Il tient compte des 4 principaux volets de la planification stratégique soit la Croissance, expansion des affaires et Rentabilité globale, les Délais de livraison, l'Innovation et la Technologie. De plus, le système incorpore un volet individuel (voir figure 15).

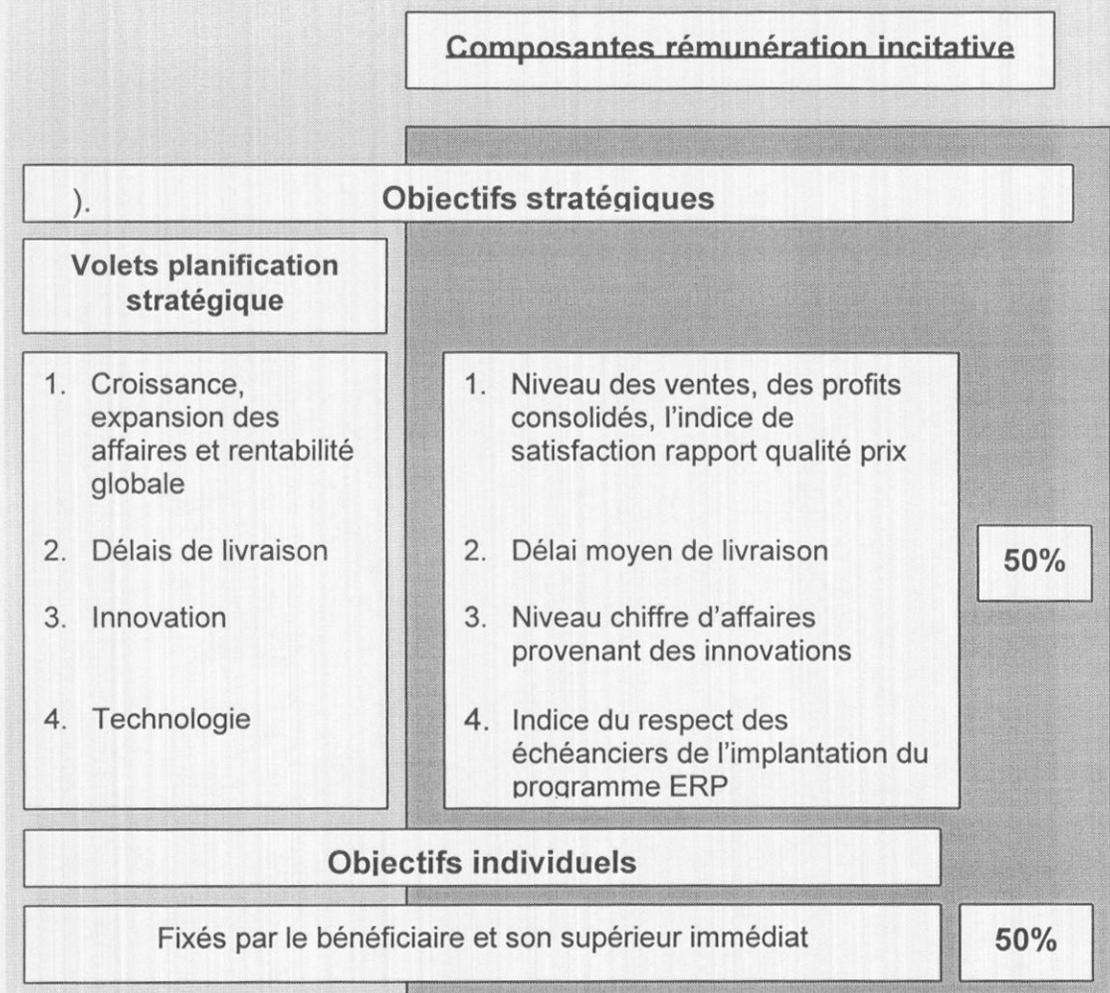
Selon ce programme, 50% des bonis distribués aux bénéficiaires est fonction de l'atteinte des objectifs organisationnels fixés lors de la planification stratégique. Le second 50% des bonis repose sur l'accomplissement de tâches individuelles non courantes sélectionnées par le bénéficiaire et son supérieur. M. Bilodeau en tant que supérieur nous précise sa façon de procéder en ce qui concerne les volets

individuels :

« Moi personnellement, je dis à mes gens (subordonnés) de me lister les priorités de leur département pour la prochaine année... parmi ces priorités, j'en choisis 2 ou 3 qui deviennent les objectifs individuels de ces gens.

Par exemple, l'an dernier, le directeur de crédit a effectué un travail spécial sur l'archivage de données électroniques dans le cadre du projet ERP (Entreprise Ressource Planning). Il a donc fait la recherche de logiciels, analyser les coûts et proposer un plan d'action... travail qui a été évalué et pris en compte pour le volet individuel du programme de rémunération incitative »

Figure 15 : Les composantes de la rémunération incitative chez DII



L'information sur l'évolution des résultats du programme (volet stratégique) est communiquée aux bénéficiaires à tous les trimestres sous forme de tableau de bord graphique présentant les résultats à ce jour versus les cibles visées. Éventuellement, la haute direction compte présenter cette information sur une base mensuelle de façon à permettre un meilleur suivi des résultats par les bénéficiaires.

3.6.2. Les objectifs visés par ce nouveau système

Les objectifs visés par le système de rémunération de bonis actuel sont de créer une synergie au sein de DII et inciter les gens à aller au-delà de leurs tâches quotidiennes. M. Bilodeau commente :

« Le volet corporatif (stratégique) de ce programme amène les gens à prendre conscience des interrelations entre les départements et les unités... ce qui fait en sorte que ce volet crée une synergie d'équipe dans l'organisation... »

Tandis que le volet individuel, incite les gens à faire les choses différemment, à faire de nouvelles choses, à développer de nouvelles approches, à mettre en place de nouveaux projets... de façon à faire progresser DII... plutôt que de se limiter à faire leurs tâches courantes.

Je crois que jusqu'à maintenant ces objectifs ont été atteints. »

CHAPITRE 4 : ANALYSE ET DISCUSSION

Ce présent mémoire vise à déterminer comment deux systèmes de mesure de la performance comme le processus budgétaire et le processus tableau de bord peuvent cohabiter au sein d'une même organisation.

4.1. L'attention accordée au processus budgétaire chez DII

Compte tenu des nombreuses critiques à l'égard de l'utilisation de mesures strictement financières dans le cadre de la gestion courante des organisations, l'arrivée du tableau de bord devrait, selon la littérature, susciter grandement l'intérêt et l'attention des gestionnaires. Par conséquent, on pourrait croire que cet intérêt envers le tableau de bord devrait atténuer légèrement l'attention portée aux processus budgétaires.

L'étude de DII est particulière. Bien qu'une attention importante soit accordée aux tableaux de bord, l'intérêt envers le processus budgétaire ne semble pas s'être atténué. Les facteurs susceptibles d'expliquer ce constat sont :

- La stratégie choisie et les avantages concurrentiels de l'entreprise
- La grande taille et la forte décentralisation de l'organisation

4.1.1. La stratégie choisit et les avantages concurrentiels de l'entreprise

Dans leur étude, Govindarajan et Shank (1992), mettent beaucoup d'emphase sur le fait que les systèmes de contrôle de gestion sont des outils servant à l'implantation des stratégies. Compte tenu que les stratégies choisies diffèrent selon les organisations, les systèmes de contrôle de gestion devraient se façonner afin de satisfaire les spécificités des stratégies à implanter.

Dans leur article, les auteurs proposent trois types de stratégies qu'une entreprise peut adopter : une stratégie de développement (build), une stratégie de maintien (hold) ou une stratégie de suivi (harvest). Le type de stratégie adoptée ainsi que le type d'avantage concurrentiel²¹ que l'organisation choisi de développer pour se démarquer dans ses marchés influent, selon les auteurs, sur le système de contrôle de gestion nécessaire pour l'organisation et par le fait même l'importance qui est accordée au processus budgétaire.

Dans le cas de DII, bien que les avantages concurrentiels de DII ne reposent pas sur les bas prix, mais plutôt sur la variété des produits et sur la qualité des produits et du service à la clientèle, le contrôle des coûts constitue tout de même un aspect important. En effet, compte

²¹ Une entreprise peut choisir de se démarquer de la concurrence par les bas prix ou par des éléments autres que les prix comme la marque, le service à la clientèle, la qualité des produits, la diversité des produits, etc.

tenu du poids relatif de la stratégie de maintien des marchés qui correspond à près de 90% des recettes totales de DII, comparativement à 10%, la portion des recettes provenant des marchés en expansion, l'utilisation des budgets comme outils de contrôle permet, à l'entreprise, d'assurer la rentabilité requise pour sa survie et le développement de nouveaux marchés.

Ainsi, l'intérêt soutenu à l'égard de l'atteinte des budgets chez DII, pourrait donc s'expliquer en partie par l'arrimage des stratégies adoptées ainsi que des avantages concurrentiels développés par l'organisation.

4.1.2. La grande taille et la forte décentralisation de l'organisation

Merchant (1981) a étudié l'approche budgétaire dans les organisations. Son étude empirique a démontré que l'approche budgétaire varie en fonction du contexte organisationnel. En effet, plus l'entreprise est grande, diversifiée et décentralisée, plus l'organisation a tendance à utiliser le budget d'une manière formelle. L'auteur a également observé que la performance des organisations est plus grande dans les entreprises de grande taille qui utilisent une approche budgétaire participative et qui accordent une grande importance au respect des budgets.

Ainsi, le maintien de l'intérêt accordée au processus budgétaire chez DII pourrait donc s'expliquer en partie par l'importance de la taille de DII (785 employés et son chiffre d'affaires de plus de 85 millions de dollars) et par sa forte décentralisation (présence de 8 entreprises réparties en Amérique du nord et en Europe), éléments qui, selon Merchant (1981), accentuent la nécessité et l'importance des budgets dans l'organisation.

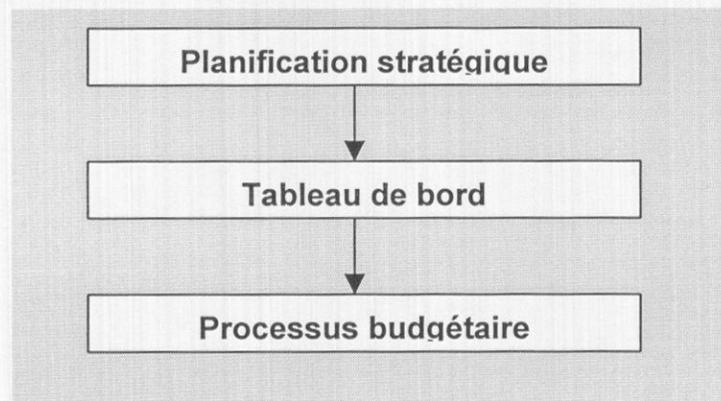
Cette première section d'analyse a permis de soulever des hypothèses qui sont susceptibles d'expliquer pourquoi l'importance à l'égard du processus budgétaire semble soutenue chez DII et ce, même suite à l'arrivée du processus de tableaux de bord au sein de l'organisation.

Il serait donc intéressant, dans des recherches futures, de tester si, en effet, ces éléments contextuels influencent la nature de la cohabitation du processus budgétaire et du processus de tableaux de bord dans l'organisation.

4.2. Analyse et comparaison du modèle de cohabitation du budget et du tableau de bord de Kaplan et Norton et de DII

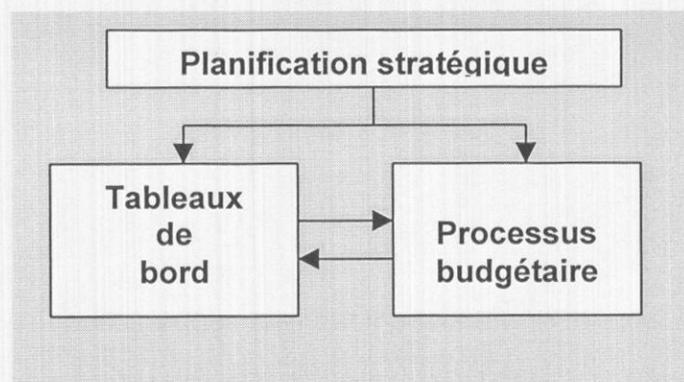
Essentiellement, dans le modèle de gestion stratégique de Kaplan et Norton (2001a), le tableau de bord est l'outil qui permet de relier la planification stratégique et le processus budgétaire. Dans leur

modèle, le tableau de bord et le processus budgétaire forment qu'un seul processus séquentiel au sein de l'organisation, où le tableau de bord, reflet de l'ensemble des objectifs stratégiques (financiers et non financiers) influence l'établissement du budget.



Ainsi toutes les décisions relatives à l'allocation des ressources sont filtrées par le biais du tableau de bord. Dans ce modèle, le tableau de bord est au centre du système de contrôle de gestion de l'organisation.

L'étude de DII présente un modèle de cohabitation différent, dans lequel le processus budgétaire est influencé à la fois par les tableaux de bord et par la planification stratégique. De même que l'établissement des budgets influence l'établissement de certaines cibles présentes au sein des tableaux de bord.



Ainsi, dans ce modèle, le processus de tableaux de bord ainsi que le processus budgétaire sont conjointement au centre du système de contrôle de gestion.

4.2.1. La principale explication de la différence entre les deux modèles

Le modèle de tableau de bord de Kaplan et Norton (1992, 1996a) intègre quatre perspectives, le financier, les processus internes, les clients et l'innovation et la technologie. Leur modèle vise à fournir aux managers un panorama succinct, juste et complet de l'évolution de leurs affaires. Cependant, la mise à jour d'un tel modèle nécessite un certain temps, entre autre pour les indicateurs de la perspective financière où l'on retrouve fréquemment des indicateurs de rentabilité (nécessitant la production des états financiers).

Les perspectives que l'on retrouve au sein des tableaux de DII recourent en quelque sorte celles présentées dans le modèle de Kaplan et Norton à l'exception que l'on retrouve chez DII une perspective financière moins précise.

En effet, pour la perspective financière des tableaux de bord de DII, la haute direction a préconisé l'accès rapide à l'information plutôt que la précision de l'information. Le suivi des ventes et du carnet de commandes est suffisant, selon les dires de M. Bilodeau, pour estimer

l'évolution de la rentabilité qui sera dégagée à la fin du mois et ce, compte tenu de la connaissance et de la bonne maîtrise de leur structure de coûts. Cette décision de la haute direction de DII est cohérente avec les propos de Camillus (1986) disant:

« One of the most commonly encountered decisions in the design of the MIS (Management Information System) is the choice between timelessness and accuracy of information. It is often possible to approximate performance figures before final, accurate, legally acceptable figures are obtained. I believe that if there is a question as to which figures to be used in an MIS – approximate, speedily obtained information or accurate, delayed information – the question should be resolved in favor of approximate, timely information. » (Camillus, 1986, p.111)

Cette décision de la haute direction de DII à l'égard du contenu de la perspective financière des tableaux de bord permet aux gestionnaires de DII d'obtenir certaines informations pertinentes rapidement et fréquemment pour les aider dans le cadre de leur travail. Bien que le suivi des ventes et du carnet de commandes permettent d'estimer la rentabilité qui sera dégagée à la fin du mois, les états financiers (processus budgétaire) demeurent les seuls outils faisant état de la rentabilité. Ainsi, le modèle de cohabitation retrouvé chez DII positionne le processus budgétaire, tout comme le processus des tableaux de bord, au centre du système de contrôle de gestion de l'organisation.

4.2.2. Les implications d'une perspective financière moins précise

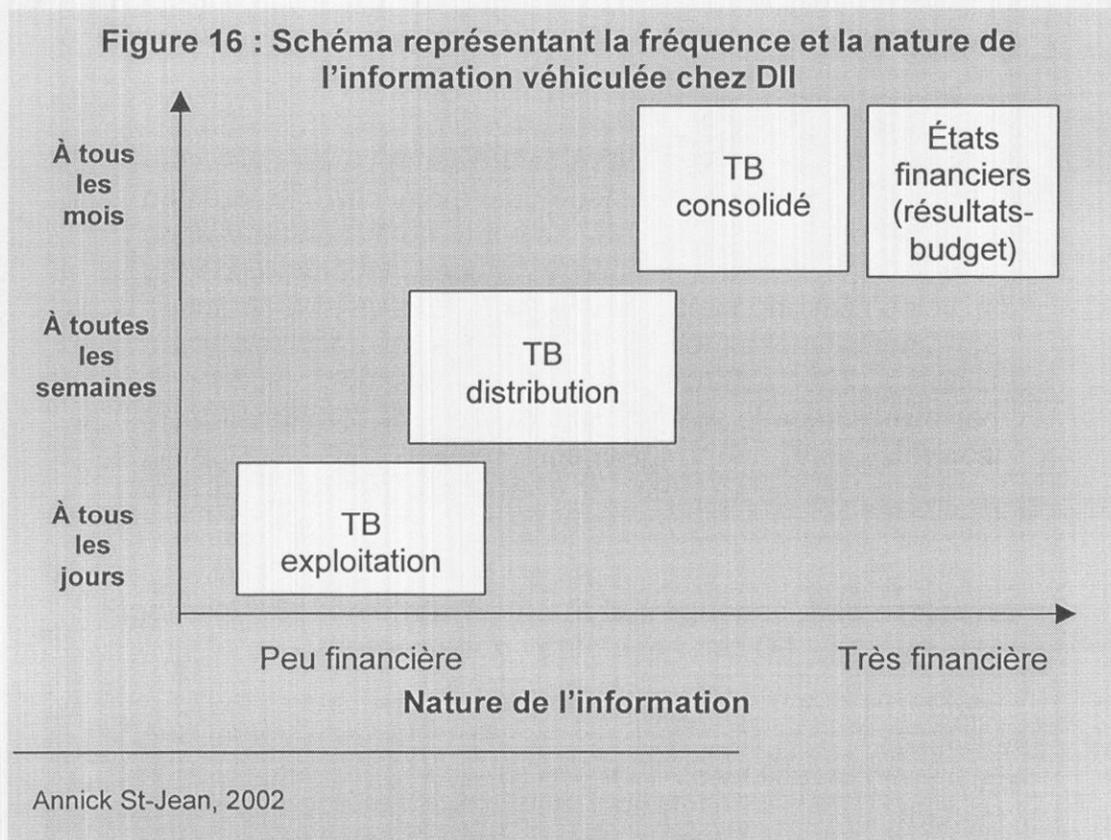
Cette renonciation à l'absolue précision de l'information financière accélère la mise à jour des tableaux de bord et par le fait même, la divulgation de l'information.

Chez DII, les tableaux de bord sont mis à jour et distribués dans un laps de temps très court. De plus, leur périodicité étant plus fréquente que les états financiers, cela assure une alimentation constante d'informations pour la prise de décisions. Ainsi les gestionnaires sont en mesure de réagir avant même que les résultats financiers officiels sortent.

L'étude plus approfondie de la nature du contenu des tableaux de bord de DII permet de constater que plus on s'éloigne des opérations pour se rapprocher de la haute direction, plus la nature de l'information tend à être financière plutôt que non financière. On remarque également que la fréquence de mise à jour et de distribution de l'information diminuent plus on s'éloigne des opérations (voir figure 16). Ces constats sont cohérents avec les propos de Camillus (1986) disant:

« ... information contained in formal, routine reports should be tailored to the specific requirements of individual recipients... The content and frequency of reports should show certain trends based on the hierarchical level of the managers. For instance, managers of the lowest level of responsibility centers would tend to receive reports frequently, say daily or weekly, with much detail focusing on physical rather than monetary measures. Managers at the

next level would receive less frequently reports, say weekly or monthly, with more aggregated information and with a greater emphasis on monetary indicators. At the level of the general manager, reports might be prepared monthly or quarterly, with even more financial content and less detail. In a well-designed MIS (Management Information System), the frequency of formal reports should decrease as we go up in the hierarchy, and the content also changes with an increasing bias toward financial rather than physical information. » (Camillus, 1986, p. 109)



Bien que la fréquence et la nature de l'information véhiculée soient des éléments importants pour la prise de décisions, la quantité d'informations transmise joue également un rôle déterminant pour des raisons de coûts, d'économie de temps et de compréhension. Camillus (1986) commente :

« ... information gathering and dissemination should be kept to a minimum, for two reasons. The obvious reason is that information is expensive not only in terms of the time and effort devoted to collection, analysis, and presentation but also in terms of the time wasted by executives on unimportant and trivial information. To the extent that management attention is diverted from the most appropriate priorities, irrelevant or less important information results in great cost for the firm. In addition, information must be kept to a minimum to ensure that managers can fully comprehend the material. Human capabilities are limited; the mind cannot readily absorb and understand large amounts of information. » (Camillus, 1986, p. 109)

Ce besoin de minimiser la quantité d'informations transmises est une des principales raisons de l'apparition des tableaux de bord au sein des organisations.

Nous pouvons donc prétendre, compte tenu de la fréquence et la nature de l'information véhiculée, que chez DII, le tableau de bord constitue un outil plus utile pour la prise de décisions que le budget.

4.3. La présence de relation cause à effet

Plusieurs auteurs et particulièrement Kaplan et Norton ont beaucoup écrit sur l'importance des relations cause à effet entre les indicateurs des différentes perspectives du tableau de bord. Selon eux, les objectifs peuvent être considérés comme des jeux d'hypothèses basés sur des relations cause à effet. Le tableau de bord, de par sa conception, devrait permettre d'enclencher un processus de retour d'informations afin de permettre de tester, valider ou modifier les

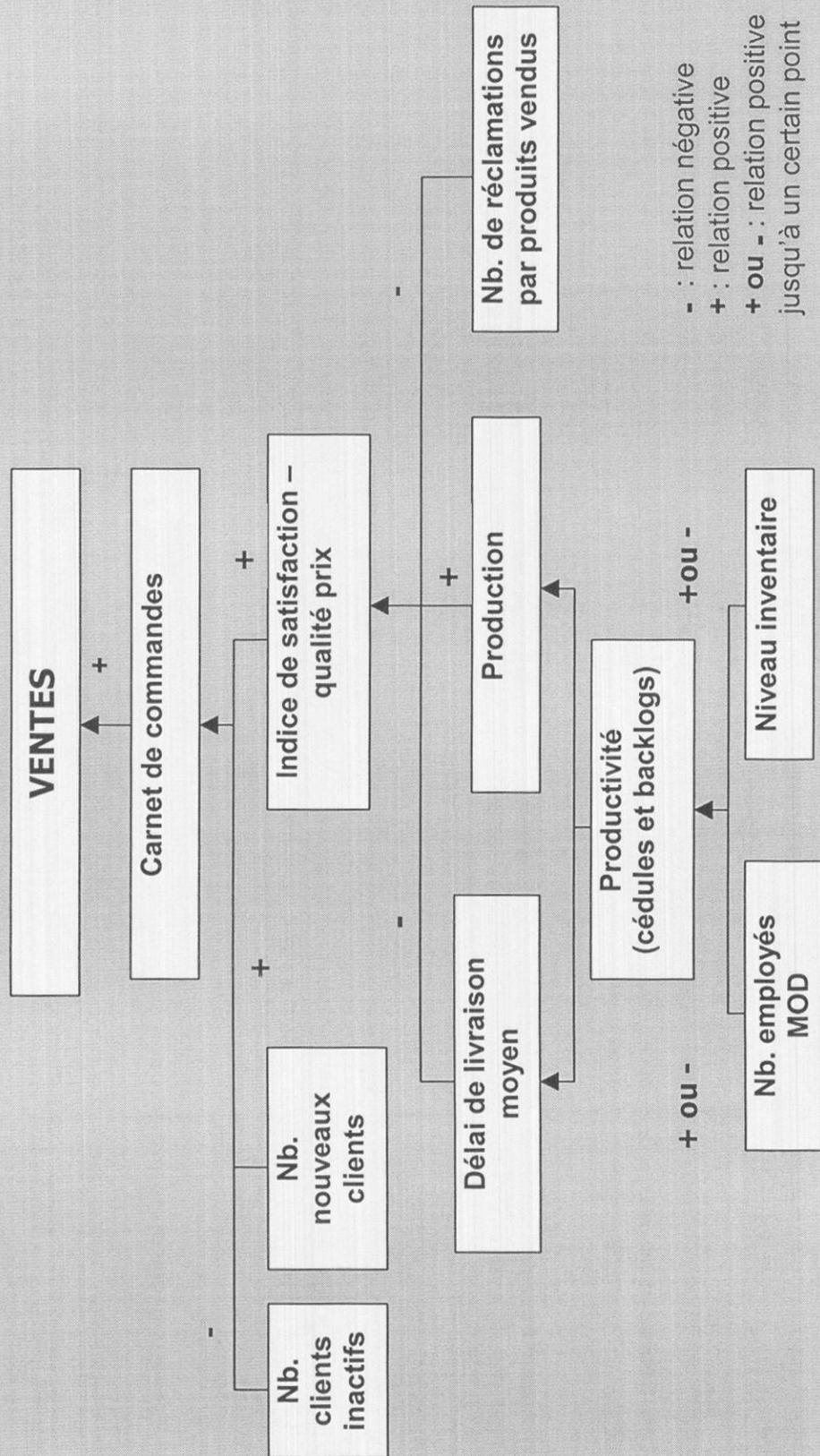
hypothèses qui sous-tendent ces objectifs. Pour ce faire, le tableau de bord doit contenir des indicateurs de résultats ainsi que des indicateurs de moyens.

Au cours des entrevues effectuées auprès de M. Bilodeau, plusieurs relations logiques entre les indicateurs des tableaux de bord de l'entreprise ont été soulevées. La figure 17 illustre quelques exemples de ces relations de cause à effet que l'on retrouve chez DII.

Le niveau des inventaires et le nombre de personnes travaillant à la production influe, jusqu'à un certain point, positivement la productivité des usines. Cette productivité a un impact positif sur l'indice de satisfaction qualité-prix. Tandis que le délai de livraison moyen et le nombre de réclamations par produit vendu ont un impact négatif sur ce même indice. Les indicateurs qui influencent positivement le carnet de commandes et les ventes sont le nombre de nouveaux clients ainsi que le niveau de satisfaction de la clientèle (qualité-prix). Contrairement au nombre de clients inactifs, qui lui, influence négativement les commandes et le niveau des ventes.

Aucune de ces relations n'a encore fait l'objet de tests statistiques. Elles ont été établies de façon intuitive, au fil des années. Il est donc impossible de quantifier l'impact réel de la variation d'un indicateur sur le résultat d'un autre indicateur. Cependant, le suivi de ces indicateurs

Figure 17 : Exemples de relations cause à effet entre les indicateurs des tableaux de bord de DII



permet, tout de même, aux différents gestionnaires de se familiariser et de comprendre les interrelations entre les différents éléments suivis de sorte à améliorer la qualité de leurs décisions. La présence de ces relations permet également aux utilisateurs des tableaux de bord d'avoir un aperçu de ce que seront les résultats à la fin du mois (en prétendant que la structure de coûts sera respectée).

4.4. La complémentarité des deux outils à l'égard du contrôle

Traditionnellement et encore aujourd'hui, le budget détaillé constitue le principal outil de contrôle dans de nombreuses entreprises (Otley, 1999).

Selon Simons (1995), le contrôle fait intervenir trois principales activités : la mesure, le calcul d'écart (entre la mesure et le standard préalablement déterminé) ainsi que l'application d'actions permettant de corriger ces écarts.

Chez DII, les budgets ainsi que les tableaux de bord consolidé et distribution constituent, de par leur conception ainsi que leurs utilités, des outils de contrôle. Bien que le tableau de bord exploitation permette aux responsables des unités de production de prendre certaines décisions importantes et de suivre des indicateurs clés, l'absence de cibles à atteindre ne permet pas de qualifier ce tableau de bord comme un outil de contrôle.

4.4.1. Présence de contrôles pro actifs²² et réactifs²³ chez DII (voir fig. 18)

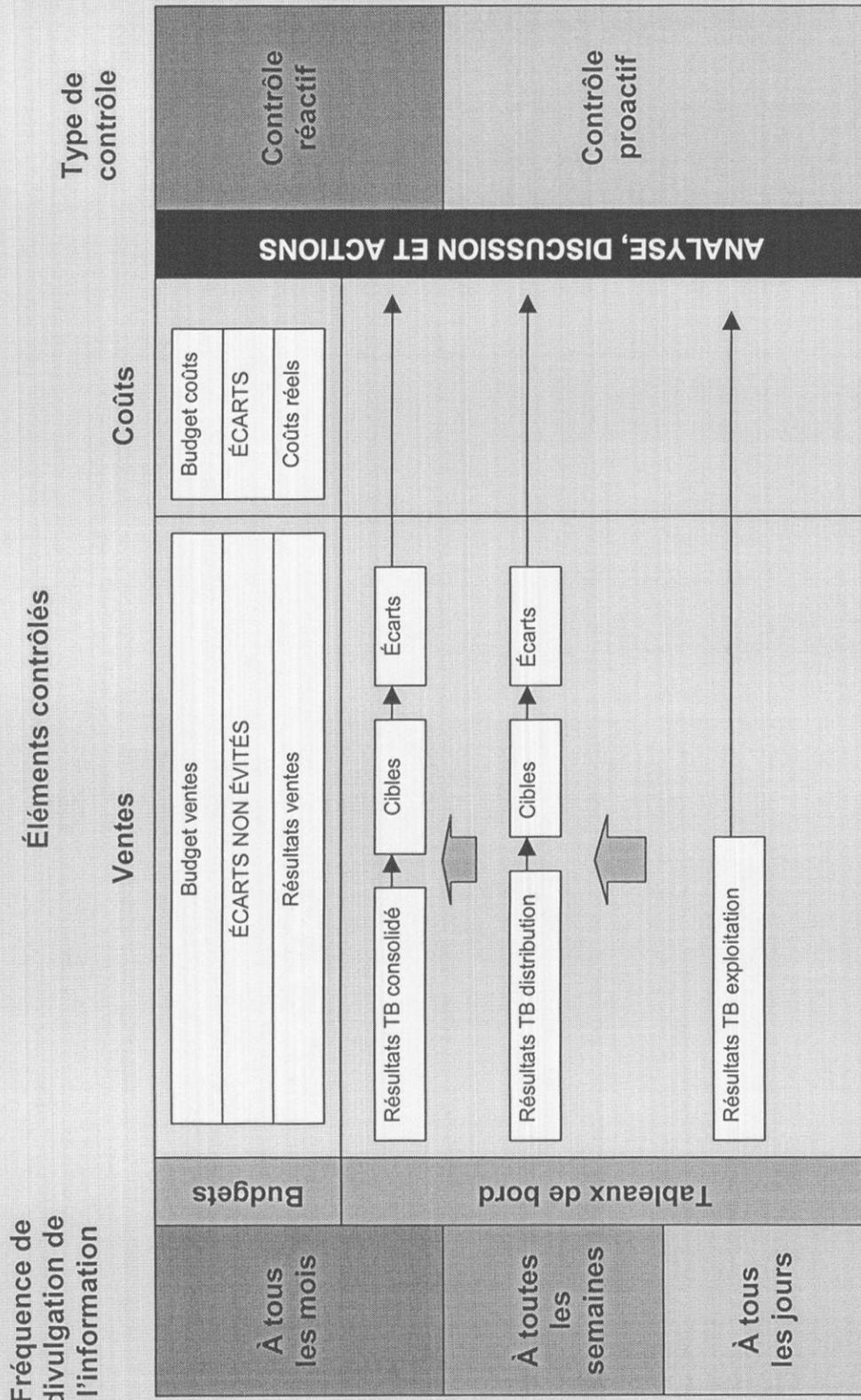
Bien que tous les tableaux de bord chez DII ne soient pas tous qualifiés comme des outils de contrôle, la présence d'interrelations entre les différents indicateurs présents au sein de ceux-ci permet aux utilisateurs d'effectuer un contrôle sur les éléments affectant les ventes. La nature et la fréquence de divulgation de l'information des tableaux de bord permettent donc aux gestionnaires d'exercer un contrôle continu sur les ventes, contrôle que l'on peut qualifier pro actif, puisque celui-ci s'effectue en cours de mois, avant la sortie des états financiers. Ce contrôle vise à maximiser les chances d'atteindre les objectifs de ventes fixés au sein des budgets.

Les budgets ainsi que les résultats financiers permettent également aux différents gestionnaires d'effectuer un contrôle, cependant, ce dernier est plutôt réactif, puisqu'il est effectué après la sortie des résultats financiers officiels. Bien que ce contrôle touche les éléments affectant les ventes, il prend surtout son importance sur les éléments de coûts et les dépenses qui ne sont pas suivis dans les tableaux de bord. Les budgets de DII sont donc les principaux outils

²² Se dit des contrôles orientés vers le futur, visant à prévoir les problèmes et à prendre les mesures pour y faire face de manière positive.

²³ Se dit des contrôles où l'on fait que réagir aux situations qui se présentent (par opposition à pro actif).

Figure 18 : La fréquence de divulgation de l'information, les éléments contrôlés et le type de contrôle



permettant de mesurer l'efficacité des ressources et le respect des autres dépenses.

Ainsi, on retrouve donc, chez DII, une complémentarité entre les budgets et des tableaux de bord à l'égard du contrôle.

4.5. Le système de rémunération de DII

Certains auteurs se sont intéressés à l'impact des systèmes de récompenses et de rémunération (Atkinson & al., 1997 et Cammann, 1976). Selon Cammann (1976), lorsque les récompenses sont liées à des mesures précises ou à l'atteinte d'objectifs précis, les gestionnaires ont tendance à concentrer leur attention sur les mesures de performance leur permettant d'évaluer leurs actions de sorte à pouvoir évaluer leur performance. Comme le précise Eccles (1991):

« What gets measured gets done, particularly when rewards are tied to the measures »

L'étude de Vancil (1979) démontre que les systèmes d'évaluation et de rémunération des organisations sont généralement reliés aux systèmes de contrôle. Salter (1973) mentionne que plusieurs gestionnaires reçoivent une partie de leur rémunération à l'égard de mesures du système de contrôle (i.e. cibles budgétaires, résultats de centres de profit...). L'étude de Govindarajan & Gupta (1985) a démontré que la perception à l'égard de la performance

organisationnelle était plus grande lorsque le système de rémunération était aligné avec les stratégies organisationnelles.

Selon Kaplan & Norton (1996a, p. 220), le tableau de bord peut constituer un système de compensation subjectif « easier and more defensible to administer... and also less susceptible to game playing ».

L'étude de Baiman & Rajan (1995) démontre que les plans de compensation subjectifs peuvent être supérieurs aux plans objectifs, basés sur des formules, puisqu'ils permettent d'incorporer des informations qui autrement seraient ignorées.

Selon Epstein & Manzoni (1998), plus de 60% des répondants (grandes entreprises européennes) utilisant le tableau de bord prétendent lier ce dernier à la compensation des hauts gestionnaires. Tandis que les autres grandes entreprises préfèrent acquérir plus d'expérience avec l'outil avant d'effectuer une telle démarche. Bien que la liaison du tableau de bord à la compensation démontre l'intérêt et l'importance accordée par la haute direction envers l'outil, cette façon de faire comporte des avantages et des désavantages (Epstein & Manzoni, 1998). En effet, selon ces auteurs, il faut s'assurer que les mesures choisies reflètent bien ce que l'on désire mesurer et rétribuer. De plus, la compréhension du lien cause à effet entre la mesure choisie et la performance financière de l'entreprise doit être fiable.

Chez DII, la haute direction a élaboré un système de rémunération basé sur les objectifs stratégiques financiers et non financiers de l'organisation. Ce système a permis au cours des dernières années de sensibiliser davantage les bénéficiaires à l'ensemble des résultats de l'organisation en plus d'inciter ces gens à s'impliquer davantage dans l'avancement de l'entreprise.

Bien que les bénéficiaires ne soient pas évalués en fonction de l'atteinte de leur propre budget, leur bonus tient cependant compte de la rentabilité globale de l'organisation.

Le volet individuel du système de rémunération que l'on retrouve chez DII, correspond aux caractéristiques des systèmes de contrôle interactifs de Simons (1995) et de Kaplan (2001a). Selon Simons, les systèmes de contrôle interactif sont utilisés par les gestionnaires :

« ... to build internal pressure to break out narrow search routines, stimulate opportunity-seeking, and encourage the emergence of new strategic initiatives. » (Simons, 1995)

Le choix des éléments entrant dans le volet individuel du système de rémunération de DII amène le supérieur et le subordonné à discuter et à déterminer les priorités des différents départements pour ainsi chercher à améliorer continuellement chaque unité.

Toujours selon Simons (1995), pour qu'un système de contrôle

soit réellement interactif, il doit être relié à des incitatifs. La récompense attachée à l'atteinte des objectifs évalués n'est généralement pas déterminée par le calcul d'une formule prédéterminée mais plutôt par le jugement subjectif du supérieur. Toujours selon l'auteur, cette façon de récompenser la contribution des individus plutôt que les résultats stimule l'apprentissage organisationnel (organizational learning). Comme les récompenses ne sont pas rattachées à des conditions sous le contrôle des subordonnés, le volet individuel du système de rémunération de DII encourage le partage d'information, l'émergence de nouveaux plans d'action et un apprentissage organisationnel.

Selon Simons (1995), le fait que ce type de rémunération repose sur une évaluation subjective de la performance, les bénéficiaires sont plus enclin à communiquer de l'information sur les problèmes et les opportunités ainsi que de proposer des suggestions et des plans d'actions permettant de démontrer leurs efforts et leur désir de contribution à l'avancement de l'organisation.

CONCLUSION

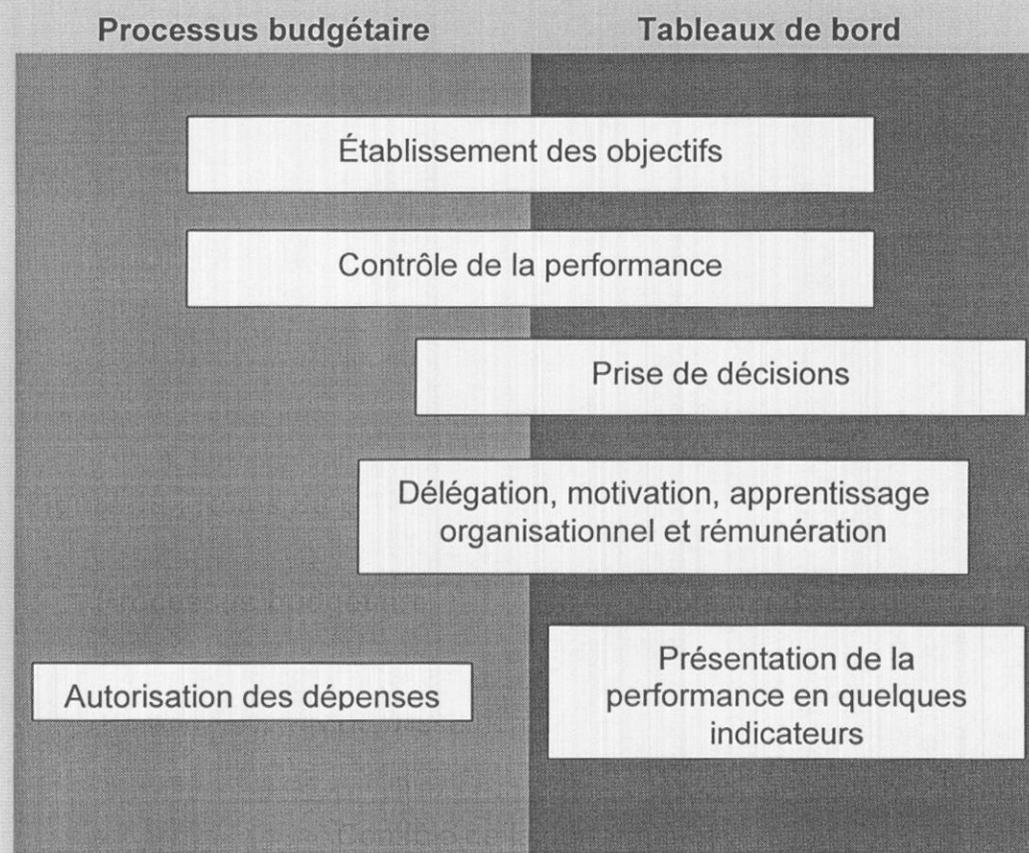
L'objectif de cette recherche visait à positionner le processus budgétaire et le processus de tableau de bord dans le système de contrôle de gestion de l'organisation.

L'analyse de DII, nous a permis dans un premier temps de soulever certains éléments contextuelles susceptibles d'influencer la nature de la cohabitation entre les deux processus.

L'étude de DII a permis, dans un deuxième temps, de documenter un modèle de cohabitation du processus budgétaire et du processus de tableau de bord différent de ce que la littérature présente. Chez DII, compte tenu du contenu des budgets et des tableaux de bord, les deux outils sont conjointement au centre du système de contrôle de gestion de l'organisation. Contrairement à la littérature qui positionne le tableau de bord, comme le seul outil au centre de ce système.

La troisième partie de notre analyse, nous a amené, à partir du modèle de cohabitation de DII, à déterminer l'importance des principaux rôles attribués au processus budgétaire et au processus de tableau de bord dans cette organisation (voir figure 19).

Figure 19 : Rôles du processus budgétaire et des tableaux de bord chez DII



Annick St-Jean, 2002

Notre étude, nous a permis de constater que le processus budgétaire est surtout utilisé à titre d'outil diagnostique chez DII. Il sert à transposer les objectifs stratégiques en des cibles monétaires détaillées, à contrôler l'atteinte des objectifs de rentabilité et la consommation des ressources. Le processus d'établissement des budgets permet également d'assurer l'autorisation des dépenses de tous les départements.

Les tableaux de bord de par leur contenu et leur fréquence de distribution sont utilisés comme système d'aide à la décision. Leur conception permet aux gestionnaires d'avoir un aperçu de la performance des unités organisationnelles en quelques indicateurs. Ils permettent également de suivre des indicateurs clés non financiers qui échappent aux budgets comme la satisfaction de la clientèle, les délais de livraison, le nombre de réclamations par produit vendu etc.

De plus, l'étude de DII démontre que les indicateurs non financiers du tableau de bord consolidé et la rentabilité globale jouent également un rôle important au niveau de la motivation, la rémunération et de l'apprentissage organisationnel.

Cette étude de cas étant de nature descriptive et exploratoire, nous ne pouvons pas généraliser les résultats de cette recherche. Cependant, il serait intéressant d'effectuer une recherche de même nature auprès de plusieurs organisations détenant les deux outils afin de développer davantage la recherche sur la cohabitation de ces outils. Il serait également pertinent d'analyser les différents facteurs contextuels, soulevés lors de l'analyse, susceptibles d'influencer la nature de la cohabitation de ces deux outils au sein des organisations.

BIBLIOGRAPHIE

ABERNETHY, M.A., BROWNELL, P., « The Roles of Budgets in Organisations facing Strategic Change: An Exploratory Study », *Accounting, Organizations and Society*, 24, 1999, pp. 189-204.

ANTHONY, R.N., « Reminiscences About Management Accounting », *Journal of Management Accounting*, Fall, 1989, pp. 1-20.

ANTHONY, R. N., GOVINDARAJAN, V., *Management Control Systems*, Ninth Edition, Mc Graw Hill, 1998, 849p.

ATKINSON, A.A., WATERHOUSE, J.H., WELLS, R.B., « The Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », *Sloan Management Review*, Spring, 1997, pp. 25-36.

BAIMAN & RAJAN, « The informational advantages of discretionary bonus schemes », *The Accounting Review*, Vol. 70, No. 4, Oct. 1995, pp. 557-580.

BANKS, E. H., « Control Exercised Through the Medium of the Budget », *The Canadian Chartered Accountant*, Vol. 30, No. 4, Issue 165, April 1937, pp. 285-294.

BIRCHARD, B., « Making it Count », *CFO*, October 1995, pp.42-51.

BIRNBERG, J. G., TUROPOLEC, L. & YOUNG, S. M., « The Organizational Context of Accounting », *Accounting Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp. 111-113.

BOISVERT, H., *Le Contrôle de Gestion - Vers une Pratique Renouvelée*, ERPI, 1991, 278 p.

BOISVERT, H., *La Comptabilité de Management - Prise de Décision et Gestion*, 2e édition, ERPI, 1998.

BRANCATO, C. K., « New Performance Measures - A Research Report », Report Number 1118-95-RR, New-York, 1995, The Conference Board.

BRUNS, W. J., KAPLAN, R.S., *Accounting & Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business Press, 1987.

BUNCE, P., FRASER, R., « Beyond Budgeting », *Charter*, June 1997, 1p.

CAMILLUS, John, C., *Strategic Planning and Management Control : Systems for Survival and Success*, Lexington Books, 1986.

CAMMANN, C., « Effects of the Use of Control Systems », *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 1, No. 4, 1976, pp. 301-313.

CHATFIELD, Michael, *A History of Accounting Thought*, New York, Robert E. Krieger Publishing Company, 1977, 306p.

CHOW, C.W., HADDAD, K.M., WILLIAMSON, J.E., « Applying the Balanced Scorecard to Small Companies », *Management Accounting*, August 1997, pp. 21-27.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S., *The Design of Cost Management Systems*, Englewood Cliffs, N. J., 1991, Prentice Hall.

CROSS, K.F., LYNCH, R.L., « L'importance de l'évaluation du rendement » *La Revue CMA*, Avril 1992, pp. 18-21.

CURTIS, D. A., « The Modern Accounting System », *Financial Executive*, Jan-Feb 1985, pp. 81-93.

DEMING, W.E., *Out of the Crisis: Quality, Productivity and Competitive Position*, Cambridge University Press, 1986.

ECCLES, R.G., « The Performance Measurement Manifesto », *Harvard Business Review*, January - February 1991, pp.131-137.

EDVINSSON, L., MALONE, M.S., « Intellectual Capital: Realizing your Company's True Value by Finding its Hidden Roots », New York, 1997, HarperCollins.

EPSTEIN, M., MANZONI, J.-F., « Translating Strategy Into Action »,

Management Accounting, August 1997, pp. 28-36.

EPSTEIN, M., MANZONI, J.-F., « Implementing Corporate Strategy: From Tableau de Bord to Balanced Scorecard », *European Management Journal*, Vol. 16, No. 2, April 1998, pp.190-203.

FISHER, « Use of nonfinancial Measures », *Journal of Cost Management*, vol. 6, Spring 1992, pp.31-38.

FORTIN, J., MANDRON, A., VÉZINA, M., *Pratiques de contrôle budgétaire*, publié par l'Ordre des CGA, 1999, 275p.

GOODERHAM, G., La Communication des objectifs et des compromis de l'entreprise, *CMA Magazine*, Février 1998, 1p.

GOVINDARAJAN, V., GUPTA, A. K., « Linking Control System to Business Unit Strategy: Impact on Performance », *Accounting, Organizations and Society*, 1985, pp. 51-66.

GOVINDARAJAN, V., SHANK, J.K., « Strategic Cost Management : Tailoring Controls to Strategies », *Journal of Cost Management*, vol. 6, no 2, Fall, 1992, pp. 14-24.

GRAWITZ, M., *Méthodes des Sciences Sociales*, cinquième édition, Dalloz, Paris, 1981, 1102 p.

HAMMOND, T.H., KNOT, J.H., *A Zero-Based Look at Zero-Base Budgeting*, Transaction Books, New Jersey, 1980, 135p.

HAWKINS, J., « Budgeting in Industry », *The Cost Accountant*, vol. 14, No. 8, January 1935, pp. 271-277.

HOFFECKER, J., GOLDENBERG, C., « Using The Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures », *Cost Management*, Fall 1994, pp. 5-17.

HOFSTEDE, G., *The Game of Budget Control*, London, England, Tavistock Publications Limited, 1968.

HOLDEN, P. E., L. S. FISH, AND H.L. SMITH, *Top Management Organization and Control, A Research Study of Management policies and Practices of Thirty-one Leading Industrial Corporations*, California, London, Stanford University Press, 1941.

HOPE, J., FRASER, R., « Beyond Budgeting...Breaking Through The Barrier To The Third Wave », *Management Accounting*, London, Dec. 1997, pp.20-23.

HOPE, J., FRASER, R., « Managing Without Budgets: The European Experience », *Corporate Controller*, September / October 1998, pp. 11-19.

HOPE, J., FRASER, R., « Beyond Budgeting - Building a New Management Model for the Information Age », *Management Accounting*, January 1999, pp. 16-21.

HOPE, J., FRASER, R., « Budgets: The Hidden Barrier to Success in the Information Age », *Management Accounting*, March 1999, pp. 25-27.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G., & DATAR, S., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8th edition, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1994.

ITTNER, C. D., LARCKER, D. F., RAJAN, M. V., « The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts, *The Accounting Review*, Vol. 72, No. 2, April 1997, pp. 231-255.

ITTNER, C. D., LARCKER, D. F., « Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, pp. 205-237.

JOHNSON, H. T., « Relevance Regained: Total Quality Management and the Role of Management Accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, No. 2, 1994, pp. 259-267.

JOHNSON, H.T., KAPLAN, R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, 263p.

KAPLAN, R.S., « The Evolution of Management Accounting », *The Accounting Review*, Vol. LIX, 1984, pp. 390-418.

KAPLAN, R.S., «Yesterday's Accounting Undermines Production», *Harvard Business Review*, July-August 1984, pp. 95-101.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., « The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance », *Harvard Business Review*, January - February, 1992, pp. 71-79.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., « Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System », *Harvard Business Review*, January-February, 1996a, pp. 75-85.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard - Strategy Into Action*, Harvard Business Press, Boston, 1996b, 311p.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., «Linking Balanced Scorecard to Strategy», *California Management Review*, Vol. 39, No. 1, 1996c.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., « Why Does Business Need A Balanced Scorecard », *Journal of Cost Management*, May - June 1997, pp. 5-10.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Strategy-Focused Organization*, Boston, MA : Harvard Business School Press, 2001a, 381p.

KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management : Part II, *Accounting Horizons*, June 2001b, pp. 147-160.

KERR, S., « On The Folly of Rewarding A, While Hoping for B », *Academy of Management Executive*, 74, February 1995, pp. 7-15.

KLOOT, L., « Organisational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change », *Management Accounting Research*, 1997, 8, pp. 47-73.

LETZA, S. R., « The Design and Implementation of the Balanced

Scorecard », *Business Process Re-engineering & Management Journal*, Vol. 2, No. 3, 1996, pp. 54-76.

LINGLE, J. H., SCHIEMANN, W. A., « From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It? », *Management Review*, American Management Association, March 1996, pp. 56-61.

LOW, J., SIESFELD, T., Measures that Matter: Wall Street Considers Non-Financial Performance More Than You Think, *Strategy & Leadership*, March / April 1998, pp.24-30.

MARQUETTE, R.P., FLEISCHMAN, R.K., « Government / Business Synergie: Early American Innovations in Budgeting and Cost Accounting », *The Accounting Historians Journal*, Vol. 19, No. 2, December 1992, pp. 129-141.

MERCHANT, K.A., « The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance », *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, October 1981, pp. 813-827.

MERTON, R. K., FISKE, M., KENDALL, P.L., *The Focused Interview: A Manual of Problems and Procedures*, 2nd edition, New York: Free Press, 1990.

MOORAJ, S., OYON, D., HOSTETTLER, D., « The Balanced Scorecard: A Necessary Good or an unnecessary Evil? », *European Management Journal*, Vol. 17, No. 5, 1999, pp. 481-491.

MORRIS, D., « Budgetary Control - II », *The Accountant*, Vol. XCIV, No. 3211, June 20th, 1936, pp.925-928.

NEELY, A., « The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next? », *International Journal of Operations & Production*, Vol. 19, No. 2, 1999, pp. 205-228.

NEELY, A. D., GREGORY, M., & PLATTS, K., « Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda », *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15, No. 4, 1995, pp. 80-116.

OTLEY, D. T., « Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework », *Management Accounting Research*, 5, pp. 289-299. 1994

OTLEY, D., « Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research », *Management Accounting Research*, 1999, 10, pp. 363-382.

PARKER, L. D., « The Classical Model of Control in the Accounting Literature », *The Accounting Historians Journal*, Vol. 13, No. 1, Spring 1986, pp. 71-92.

PORTER, M., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York, Free Press, 1985.

PYHRR, P., « Zero-Base Budgeting », *Harvard Business Review*, November-December, 1970, pp. 111-121.

RAUTENSTRAUCH, W. & VILLERS, R., *Budgetary Control*, Revised Edition, New York, Funk and Wagnalis, 1968.

ROGERS, D.M., « Development of the Modern Business Budget », *The Journal of Accountancy*, March, 1932, pp. 186-205.

SALTER, M., « Tailor Incentive Compensation to Strategy », *Harvard Business Review*, 1973, pp.94-102.

SHIELDS, J.F., SHIELDS, M.D., « Antecedents of Participative Budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, 1998, pp. 49-76.

SIMONS, R., *Levers of Control*, HBS Press, Boston, 1995, pp.195.

SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA, *Measuring Knowledge Assets (Draft)*, Management Accounting Guideline, Hamilton, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada, July 1999a.

SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA,
Developing Comprehensive Performance Indicators, 1994 revised
1999b.

STEDRY, A.C., *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs,
New Jersey, Prentice Hall, 1960.

STONES, G. C., « Budgetary Control », *The Accountant*, Vol. cXXVI,
No. 4021, January 12, 1952, pp. 31-34.

THEISS, E. L., « The Beginnings of Business Budgeting », *The
Accountant Review*, Vol. 12, No. 1, March 1937, pp. 43-55.

TSUJI, A., « Shades of the Past: Budgeting in the Early 1900s »,
Managerial Planning, Vol. 23, March-April 1975, pp.23-29.

VANCIL, R.F., *Decentralization: Management Ambiguity by Design*,
Dow Jones-Irwin, 1979.

WELLS, M. C., « Some Influences on the Development of Cost
Accounting », *The Accounting Historians Journal*, Vol. 4, No. 2, Fall
1977, pp. 47-61.

Yin, R. K., *Case Study Research: Design and Methods*, Thousand
Oaks, CA.: Sage Publications, Inc., 1991, 171 p.