



HAL
open science

Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle

Bernard Gumb

► **To cite this version:**

Bernard Gumb. Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle. Gestion et management. Université Robert Schuman - Strasbourg III, 2005. Français. NNT: . tel-00205064

HAL Id: tel-00205064

<https://theses.hal.science/tel-00205064>

Submitted on 24 Jan 2008

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE DE DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION
Université Robert Schuman – Strasbourg

**DES MYTHES FONDATEURS DU CONTRÔLE DE
GESTION ET DE LEURS PROLONGEMENTS : LE CAS
DE L'INFORMATIQUE DÉCISIONNELLE**

Présentée et soutenue publiquement par Bernard GUMB
le 17 juin 2005 à Strasbourg

JURY :

Directeur de recherche : M. Gilles LAMBERT, Professeur des Universités, Université Robert Schuman – Strasbourg.

Rapporteurs :

M. Michel ALBOUY, Professeur des Universités, Institut d'Administration des Entreprises de Grenoble.

M. Philippe LORINO, Professeur à l'ESSEC – Cergy.

Suffragants :

M. François MEYSSONNIER, Professeur des Universités, Université Paul Verlaine – Metz.

M. Thierry NOBRE, Professeur des Universités, Université Robert Schuman – Strasbourg.

SOMMAIRE

SOMMAIRE	p. 1
Liste des figures	p.4
REMERCIEMENTS	p. 6
PRÉAMBULE	p. 7
INTRODUCTION ET GENÈSE DE LA PROBLÉMATIQUE	p. 8
1. Intuitions personnelles et champ disciplinaire	p. 8
2. Questions de recherche	p. 12
3. Choix méthodologiques	p. 15
4. Plan de recherche	p. 24
5. Indices de proximité	p. 25
<u>Partie I</u> – L'ÉVOLUTION DU CONTRÔLE DE GESTION : HISTOIRE D'UNE FUSION	p. 30
1. Travaux antérieurs	p. 31
1.1. Le siècle de la comptabilité dans la gestion de l'entreprise (1820-1920)	p. 32
1.2. Émergence et diffusion du contrôle de gestion (1920-1970)	p. 33
1.3. Doutes et "refondation" (1970-????)	p. 35
2. Le sens de notre approche historique	p. 36
3. Les prémisses	p. 37
4. L'éclosion	p. 48
4.1. La complexité	p. 48
4.2. Le modèle Sloan-Brown	p. 53
4.3. Les centres de responsabilité	p. 57
4.4. Le développement de l'audit	p. 58
4.5. La sophistication des calculs de coût	p. 60
4.5.1. Coûts standard et <i>uniform costing</i>	p. 61
4.5.2. Les sections homogènes	p. 63
4.6. Les procédures de choix des investissements	p. 66
5. La généralisation	p. 70
5.1. Le paradigme militaire	p. 71
5.1.1. La logistique	p. 72
5.1.2. L'analyse de la valeur	p. 74
5.1.3. La recherche opérationnelle	p. 73
5.1.4. La planification stratégique	p. 79
5.2. Autres vecteurs de diffusion	p. 80
5.2.1. Les <i>business schools</i>	p. 80
5.2.2. Les missions de productivité	p. 82
5.2.3. Les cabinets conseil	p. 83
5.2.4. L'extension sectorielle	p. 85
5.3. L'âge d'or	p. 86

6. La remise en cause	p. 89
6.1. Le doute	p. 89
6.1.1. Les niveaux de contrôle	p. 89
6.1.2. La rationalité limitée	p. 92
6.1.3. La pertinence perdue	p. 96
6.1.4. L'insaisissable performance transversale	p. 102
6.2. La refondation	p. 104
6.2.1. Les liens reconstitués	p. 104
6.2.1.1. Vers la stratégie	p. 104
6.2.1.2. Vers la valeur	p. 110
6.2.1.3. Vers le multidimensionnel	p. 113
6.2.2. Histoire d'une fusion	p. 117
6.2.2.1. Communauté mythologique	p. 118
6.2.2.2. Concomitance historique	p. 122
6.2.2.3. Un modèle en trois axes	p. 127
6.2.3. Conclusion : évolution des concepts, perdurance des mythes	p. 131
 <u>Partie II</u> – MÉTHODOLOGIE	 p. 133
 1. Une approche constructiviste	 p. 133
2. Ce que notre enquête n'est pas	p. 139
3. Élaboration des guides d'entretien	p. 141
4. Les entretiens	p. 143
5. Le premier dépouillement	p. 150
6. Le deuxième dépouillement	p. 163
7. Interprétation : mythes et paradoxes	p. 168
7.1. Repérage des mythes	p. 168
7.2. Confrontation au modèle	p. 175
7.2.1. Retour vers le modèle	p. 176
7.2.2. Les entretiens relus au travers du modèle	p. 177
 8. Le troisième dépouillement (analyse lexicale Sphinx Lexica®)	 p. 181
8.1. Retour sur les limites	p. 182
8.2. Rappel des objectifs	p. 183
8.3. Le comptage des occurrences	p. 184

<u>Partie III</u> – EXPLOITATION DES DONNÉES RECUEILLIES	p. 193
1. Analyse thématique	p. 193
1.1. Le couple CG et ID en tant que "groupe-pilote"	p. 193
1.2. Le groupe-négatif et la recherche d'oppositions	p. 197
2. Représentations, modèles et cartes	p. 199
2.1. La codification des variables	p. 200
2.2. Analyses factorielles de correspondance	p. 204
2.3. Mesure des spécificités lexicales	p. 209
2.4. Cartes cognitives	p. 214
3. Confrontation avec la littérature	p. 224
3.1. Perdurance du mythe	p. 224
3.2. Valeur relative	p. 227
3.3. Perceptions positives	p. 229
3.4. L'impact	p. 230
CONCLUSIONS	p. 233
1. Confirmations et infirmations	p. 233
1.1. Confirmations	p. 233
1.2. Infirmations et limites	p. 235
2. Perspectives et pistes futures	p. 236
Bibliographie	
Annexe 1 – Glossaire des abréviations	p. 239
Annexe 2 – Les slogans	p. 255
Annexe 3 – Le guide d'entretien	p. 259
Annexe 4 – Les entretiens	p. 262

LISTE DES FIGURES (incluant les TABLEAUX)	
Figure 1 – Figuration des champs disciplinaires	p. 10
Figure 2 – Cartographie sommaire par zone	p. 22
Figure 3 – Le <i>Return on Investment</i>	p. 55
Figure 4 – Schématisation de la méthode des sections homogènes	p. 64
Figure 5 – Le modèle originel de Gorry & Scott-Morton	p. 90
Figure 6 – CG et ID : les trois axes de l'intégration	p. 129
Figure 7 – Les phases de la rationalité substantive	p. 129
Figure 8 – Les phases de la rationalité procédurale	p. 130
Figure 9 – Répartition des répondants en fonction de trois facteurs	p. 144
Figure 10 – Tableau synoptique des entretiens (par caractéristiques)	p. 149
Figure 11 – Tableau synoptique des entretiens (par thèmes)	p. 154
Figure 12 – Tableau synoptique des derniers entretiens (par thèmes)	p. 165
Figure 13 – Une double interprétation des récits	p. 169
Figure 14 – Les items du modèle et les récits correspondants	p. 181
Figure 15 – Les occurrences les plus citées	p. 185
Figure 16 – Classement des occurrences non suggérées	p. 186
Figure 17 – Le "groupe pilote" de récits	p. 196
Figure 18 – La sélection des références en opposition supposée au "groupe pilote"	p. 198
Figure 19 – Les récits classés en fonction de la variable Modèle	p. 200
Figure 20 – Les récits classés en fonction de la variable CGID	p. 200
Figure 21 – Les récits classés en fonction de la variable Veille 1	p. 201
Figure 22 – Les récits classés en fonction de la variable Veille 2	p. 201
Figure 23 – Les récits classés en fonction de la variable Taille	p. 202
Figure 24 – Les récits classés en fonction de la variable Type décision	p. 202

Figure 25 – Les récits classés en fonction de la variable SI	p. 203
Figure 26 – Analyse croisée des variables CGID / Veille 2	p. 205
Figure 27 – Analyse croisée des variables CGID / Modèle	p. 206
Figure 28 – AFC multiples CGID / Veille 2 / Modèle	p. 207
Figure 29 – AFC Type de décision / Modèle	p. 208
Figure 30 – Tableau lexical croisé avec la variable CGID	p. 210
Figure 31 – Lexiques spécifiques par modalité de la variable CGID	p. 211
Figure 32 – Tableau de sélection du lexique spécifique croisé avec la variable CGID	p. 213
Figure 33 – Associations lexicales croisées avec la variable CGID	p. 214
Figure 34 – Carte de causalité du récit n°1	p. 216
Figure 35 – Carte de causalité du récit n°3	p. 218
Figure 36 – Carte de causalité du récit n° 4	p. 220
Figure 37 – Carte causale du récit n° 5	p. 221
Figure 38 – Carte causale du récit n° 12	p. 223

REMERCIEMENTS

Je tiens ici à remercier :

- Messieurs Albouy et Lorino, pour avoir accepté d'être les rapporteurs de cette thèse, ainsi que Messieurs Nobre et Meyssonier pour avoir accepté de faire partie du jury.
- Tous ceux et celles – famille, compagne et amis – qui m'ont encouragé à mener à terme ce travail, même lorsque cela impliquait une moindre disponibilité de ma part.
- Quelques personnes dont l'aide aura été concrète et précieuse : Christophe Bonnet, Armelle Godener, Jose Götsch et d'autres pour leurs conseils avisés ; Lamya Benamar, Antoine Théry, Nicole Cochet, Michel Polski, Jean-Philippe Solvay pour leur aide ; Jean-Claude Michel pour son travail assidu et avisé de relecture.
- Tous les dirigeants et managers qui ont répondu favorablement à ma demande d'entretien, acceptant de donner de leur temps pour répondre à mes questions.

PRÉAMBULE

Le présent travail est le fruit d'une réflexion ancienne de son auteur. Lors de ses expériences professionnelles – notamment dans le conseil –, celui-ci aura été frappé, comme d'autres l'auront été avant lui, par les différences entre les modèles de gestion et la pratique sur le terrain.

Plus tard, au cours de ses activités d'enseignement et de formation, l'auteur cherchera à intégrer cette prise de conscience dans ses approches. Par le biais du contrôle de gestion, il aura l'occasion d'aborder diverses problématiques qui le conduiront à des projets de recherche davantage orientés vers la gestion telle qu'elle se pratique que telle qu'elle devrait se pratiquer. Une autre prise de conscience est venue se superposer à cette conviction initiale : l'engouement des entreprises pour les systèmes d'information intégrés est venu réactiver le contrôle de gestion en rendant possible ses prétentions au contrôle stratégique.

Il y aurait donc deux mythologies qui se rejoignent et qui s'alimentent l'une l'autre : celle d'un contrôle de gestion au champ de plus en plus élargi, et celle de systèmes d'information dédiés à la prise de décision, y compris en matière stratégique. L'auteur s'est intéressé à ce champ nouveau, étudiant la littérature y afférant, et découvrant ainsi que son regard critique était partagé jusque dans des travaux récents mettant l'accent sur les problèmes liés à l'"implémentation" de ces fameux systèmes intégrés.

Il y avait donc matière à conduire une recherche à la fois conceptuelle (sur la constitution d'une mythologie) et empirique (sur la pratique de la décision stratégique). La rencontre avec M. le Professeur Gilles Lambert, dont les travaux de recherche ont porté sur des problématiques proches, sera décisive. Elle permettra de préciser les contours et les objectifs de ce sujet vaste et pluridisciplinaire, puis d'esquisser une méthodologie à même de l'explorer. Pour tout ceci, M. Gilles Lambert doit être vivement remercié.

DES MYTHES FONDATEURS DU CONTRÔLE DE GESTION ET DE LEURS PROLONGEMENTS : LE CAS DE L'INFORMATIQUE DÉCISIONNELLE

INTRODUCTION ET GENÈSE DE LA PROBLÉMATIQUE

1. Intuitions personnelles et champ disciplinaire

La genèse de notre travail réside dans des conclusions issues de nos recherches antérieures, ainsi que de nos perceptions pratiques et pédagogiques du contrôle de gestion. Il y a ainsi deux axes originels dans notre présent travail :

- Une conviction, étayée par des observations quant aux pratiques, d'une forte permanence dans les logiques mises en œuvre par les contrôleurs dans l'exercice de leur métier. Bien que vivement critiqués par des académiciens et des consultants, les outils traditionnels de contrôle (qu'ils soient financiers, analytiques ou budgétaires) perdurent dans les entreprises, à tel point qu'on les retrouve jusque dans les applications s'appuyant sur les technologies les plus avancées.
- Les éditeurs informatiques, qui précisément commercialisent ces applications, tendent à utiliser, dans leurs argumentaires, la thématique d'une forte "valeur ajoutée" de l'information de gestion. Y compris dans des solutions qui dépassent nettement le cadre du contrôle de gestion (comme les progiciels de gestion intégrés), celui-ci détient une position clé, à la fois dans la modélisation conceptuelle et dans les finalités telles qu'elles sont exprimées.

Sans lien apparent, ces deux perceptions nous ont pourtant conduits à une réflexion qui se trouve être à l'origine une intuition "à deux étages" :

- À un premier niveau, nous partageons avec d'autres auteurs la conviction que le contrôle de gestion (CG) recèle une dimension mythologique. Souvent masquée par des techniques opératoires d'inspiration comptable ou mathématique, cette dimension ressort bel et bien des discours et récits sur la discipline. C'est probablement ce qui explique la perdurance de méthodes et de démarches dont la pertinence est par ailleurs remise en cause.
- À un second niveau, plus éloigné de notre discipline originelle, nous avons perçu un autre pan de cette mythologie managériale : le mythe de l'aide à la décision. Présent dans une partie importante de l'offre informatique contemporaine (on parle d'ailleurs d'"informatique décisionnelle"), ce thème va être confronté au premier. L'hypothèse à vérifier serait alors la suivante : la dite informatique décisionnelle (ID) ne doit pas tant son succès à son impact amont (sur la décision des dirigeants) qu'à ses implications en aval (sur le comportement des opérationnels)¹.

Notre thèse s'appuie donc sur deux convictions qui se recoupent. L'une, que nous appellerons "la perdurance des mythes fondateurs du CG", l'autre que nous appellerons "le mythe technologique de l'ID ". Nous serons évidemment conduits à nuancer et amender ces convictions, dont nous étudierons la portée au cours de notre analyse historique.

Pour des raisons que nous développerons plus loin, le présent travail n'est pas de nature hypothético-déductive. Nous considérons que le sujet ici traité est mal connu, d'autant plus qu'il se situe aux confins de trois champs disciplinaires importants dans les sciences de gestion :

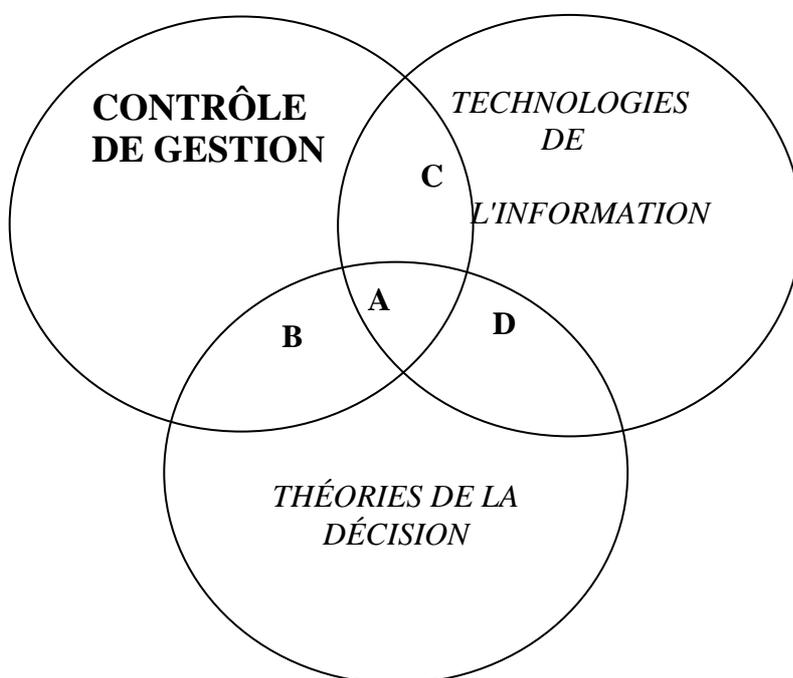
- Le CG, qui constitue à la fois une discipline académique et un métier bien ancré dans les entreprises.

¹ Ainsi posée, l'hypothèse peut boucler la boucle : elle reste valable si nous remplaçons "la dite informatique décisionnelle" par "le contrôle de gestion". Dans ce cas nous ne ferions que reprendre des conceptions récentes sur l'évolution du contrôle, développées, nous le verrons, par certains auteurs.

- Les technologies de l'information, dont l'évolution récente a transformé bien des aspects de la pratique managériale.
- Les théories de la décision, elles aussi revisitées au gré des courants et des apprentissages, et dont on peut penser qu'elles ont été influencées par les deux champs précédents.

La figure 1 donne une cartographie de ces champs disciplinaires.

Fig. 1 Figuration des champs disciplinaires



La zone B-A-C-D représente notre champ de recherche. Le contrôle de gestion est notre "point de vue", notre corpus de départ, que nous analyserons sous ses aspects historiques et sémiologiques.

La zone B + A couvre la problématique décisionnelle du contrôle de gestion. Donc, en ce qui nous concerne, elle traduit la partie décisionnelle de la mythologie du contrôle de gestion en particulier, voire du management by numbers en général.

La zone A est notre cœur de cible, à l'intersection des trois champs. C'est là que convergent nos deux thèses initiales. Nous serons conduits à comparer le poids symbolique de cette zone dans les discours à son poids réel dans les pratiques.

Les zones C et D sont a priori moins impliquées, quoique C concerne directement notre premier questionnement (quelle est la perdurance des fondements dans les outils contemporains ?) et D le second (en quoi les technologies de l'information transforment-elles les modalités de prise de décision ?).

Cette distinction des champs disciplinaires, pour schématique qu'elle soit, aura au moins deux intérêts pour nous :

- Elle servira de trame à une cartographie plus détaillée, qui présentera pour chaque domaine (A, B, C et D) les outils et les auteurs de référence.
- Elle sera utile pour organiser à la fois les recherches bibliographiques et, point que nous allons de suite aborder, choisir les méthodologies d'investigation appropriées.

On aura donc compris que cette thèse consiste en un travail exploratoire d'un domaine en constante évolution, où pratique et théorie ne coïncident pas forcément, et auquel se sont intéressés des chercheurs d'obédiences diverses.

2. Questions de recherche

Les deux "méta-hypothèses" évoquées constituent davantage des convictions préalables, à même d'expliquer le choix de notre problématique, plutôt que des pistes opérationnelles. Elles ressortiront de notre analyse historique du champ. Nous ne sommes pas, loin s'en faut, les premiers à nous intéresser à ce champ. Nous avons nécessairement lu des travaux sur la question, travaux dont les conclusions – eu égard à la volatilité technique et conceptuelle du champ – ne sauraient avoir un caractère définitif. La démarche restant de nature exploratoire, il convient de parler de "question de recherche" plutôt que d'hypothèses.

Notre thèse principale, qui découle des deux convictions originelles, peut être résumée ainsi :

Principale 1 (P1) : les systèmes informatiques existants, nonobstant leurs ambitions, ont peu d'impact sur les processus de décision stratégique.

Alors que les systèmes informatiques de contrôle ont depuis plusieurs décennies transformé les modalités de prise de décisions opérationnelles, ils n'ont pas eu d'influence claire sur les processus de prise de décisions stratégiques. Pourtant, une mythologie arguant d'une telle influence continue de peser sur les discours. Pour quelle(s) raison(s) ?

Si l'on veut bien occulter, pour l'instant, le flou qui peut entourer les notions de "stratégie" et de "système informatique", une telle hypothèse est vérifiable sur le terrain. Elle n'en est pas pour autant contre-intuitive, ayant été étayée par maints travaux émanant des trois champs disciplinaires décrits par la figure 1. L'identification de notre propre contribution nécessite donc une seconde déclinaison en trois hypothèses mineures.

Mineure 1 (M1) : valeur relative de l'information de gestion

Il y a convergence historique entre le champ du CG et celui de l'informatique dite décisionnelle : les deux disciplines prétendent apporter des solutions dans les prises de décisions stratégiques. L'observation des pratiques en la matière ne révèle cependant pas de transformation radicale du processus de décision stratégique qui serait lié à ces systèmes d'information. Pour quelle(s) raison(s) ?

Pour bien clarifier ce point de vue, la convergence historique sera traduite par une revue de littérature qui :

- d'une part, montrera de quelle manière le contrôle de gestion (CG) et l'informatique décisionnelle (ID) ont en partie fusionné dans un corpus commun de "solutions".
- d'autre part, confirmera les résistances de la composante stratégique à intégrer – en dehors de laboratoires – le recours aux solutions informatiques.

Mineure 2 (M2) : perceptions spontanément positives

Les dirigeants et *top managers* amenés à raconter leur processus décisionnel, évoquent spontanément les outils informatiques et le contrôle de gestion, qui font partie aujourd'hui de leur culture. La manière dont ils utilisent ces systèmes est toutefois différente, et plus complexe, que dans la mythologie dominante. Quelle est la nature de cette différence ?

Nous voilà au cœur de notre problématique. N'ayant guère de préjugé quant à la nature de cette complexité, notre exploration consiste précisément à mieux la comprendre. Alors que le CG et l'ID ont tous deux fait preuve d'une forte pénétration dans les entreprises, ils ne semblent pas avoir clairement révolutionné la réflexion stratégique. Il y a fort à croire cependant que les pratiques décisionnelles des dirigeants ont été influencées, influence que l'on devrait repérer dans les récits qu'ils en font.

Mineure 3 (M3) : impact aval plutôt qu'impact amont

Pour le CG comme pour l'ID, le succès des solutions ne provient pas tant de leur impact amont sur les décisions des dirigeants que de leur impact aval sur le comportement des opérationnels.

Là encore, un certain nombre de nos lectures et observations préalables ont forgé notre croyance en l'existence d'une mythologie commune au CG et à l'ID, mythologie qui imprègne les perceptions et les discours des acteurs.

S'il était confirmé que le CG et l'ID ne tiennent pas leurs promesses en matière de soutien stratégique (M1), et qu'ils ont malgré tout un impact positif sur la fonction dirigeante (M2), ils doivent donc leur succès à autre chose que leurs vertus d'aide à la décision stratégique. M3 devient alors une méta-hypothèse qui pourrait sous-tendre des travaux ultérieurs, par exemple sur la diffusion des modes managériales.

L'objet du présent travail n'est pas de tester empiriquement ces hypothèses (ce que d'autres ont déjà fait). Celles-ci n'ont pas d'autre but que de diriger notre recherche ; elles sous-tendent notamment la partie historique qui étaiera la pertinence de notre problématique.

3. Choix méthodologiques

La dualité de notre perspective se traduira également dans les choix méthodologiques.

Le champ disciplinaire qui est le nôtre (celui des sciences de gestion), quoique récent dans sa constitution, est l'objet de pratiques de recherche fort diverses [Nobre, 1999]. Néanmoins, la plupart des thèses rédigées dans cette discipline empruntent un raisonnement hypothético-déductif : le chercheur pose une hypothèse, puis s'efforce d'en vérifier la validité au travers d'un protocole méthodologique généralement quantitatif. Une telle méthodologie est assimilée à une démarche positiviste. À l'inverse, d'autres auteurs développent des logiques inductives, en construisant le réel à partir de l'observation de faits. On parle alors de constructivisme.

Comme le montre A. David [DAV 2000], l'opposition systématique de ces deux formes de pensée est parfois caricaturale. Poussée à l'extrême, chacune de ces logiques de méthode conduit à des effets pervers que le sociologue américain C.W. Mills [MIL 1967] a fort bien mis en évidence. L'excès de rigueur dans la déduction relève de l'inhibition méthodologique, et aboutit à l'"Empirisme abstrait". La "Suprême théorie" est le risque inverse : celui de se noyer dans un fétichisme conceptuel en construisant un réel inintelligible.

Pour notre part, nous situons notre travail dans une logique de nature constructiviste. Compte tenu de la diversité d'approche que l'on retrouve au sein de ce courant protéiforme², un tel parti pris ne préjuge en rien de nos choix de méthodes. Afin d'éviter les biais liés aux deux modèles, nous passerons de l'un à l'autre par une forme de triangulation que l'on pourrait appeler, à l'instar de David, une "boucle de raisonnement abduction / déduction / induction".

² Le constructivisme fut d'ailleurs avant tout un mouvement artistique des années vingt. On en retrouve l'esprit dans diverses disciplines : les mathématiques (Brouwer), l'ethnologie (Lévi-Strauss, Mauss), la philosophie (Foucault), la psychologie (Watzlawick, Piaget), la linguistique (Saussure)... On en trouvera une synthèse chez Le Moigne [LEM1995].

La complexité conceptuelle de notre champ nous semblant peu propice à l'exploitation quantitative de données peu standardisées, le recours à l'abduction paraît approprié. Révélée par C.S. Peirce [PEI 1878] qui la considérait comme la seule voie qui puisse conduire à la formulation d'idées nouvelles, cette logique est ainsi définie par G. Koenig : "L'abduction est l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses (...). L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter" [KOE 1993, cité par David, 2000]. En soulignant l'importance de cette démarche dans notre méthode, nous stipulons l'importance de la phase de construction de l'hypothèse. L'élaboration d'hypothèses pertinentes constituera déjà un résultat en soi.

Une telle construction ne s'effectue pourtant pas, loin s'en faut, sur le vide. En premier lieu, nos hypothèses de départ, issues de notre intuition tout en étant étayées par la littérature, nous permettent de délimiter un champ de réflexion. En second lieu, la mise en perspective historique rendra compte de la pertinence théorique de ce champ dans la pratique contemporaine de la gestion. Cette partie centrale montrera notamment comment les fondements théoriques du contrôle de gestion ont survécu à diverses vagues de rénovation des outils. Enfin, les récits des dirigeants quant à leurs propres pratiques décisionnelles nous permettront de prolonger nos questions de recherche, en confrontant les représentations des dirigeants avec les modèles d'interprétation théorique. Il s'agira alors de délimiter la validité des conclusions retenues, travail qui tracera autant de pistes pour des recherches ultérieures. Dans la partie historique comme dans nos entretiens, nous serons face à des discours quant aux pratiques, à des perceptions discursives. L'originalité de ce travail est justement dans la modestie de l'approche : plutôt que de chercher à rendre compte de la représentativité d'un champ théorique – le CG stratégique et / ou l'ID – dans la pratique des entreprises, nous

cherchons avant tout à identifier des permanences dans les perceptions de ces pratiques. C'est précisément en cela que la notion de mythe nous est utile : elle nous sert de transition entre l'approche théorique de l'évolution récente du champ et l'approche empirique de recueil et d'analyse des discours de dirigeants.

À partir de nos hypothèses initiales, il y aura donc deux modalités principales d'investigation.

Chacune se rapporte à un champ disciplinaire :

- La partie concernant l'analyse du **CG en tant que mythologie**, de par sa nature même, exigera un point de vue **historique**. Nous retracerons les grandes étapes (et les discours y afférents) ayant abouti à la formation d'un corpus central des sciences de gestion : le CG. Ce parcours historique n'est pas une fin en soi, et sera axé sur des phases de crise, de remise en cause des théories et des pratiques, phases dont on peut raisonnablement penser qu'elles sont riches en termes "mythanalytiques" [DURAND, 1969] . Outre ce que nous en avons dit plus haut, cette phase historique sera l'occasion de revenir – en les replaçant dans le contexte de leurs émergences respectives – sur les principaux modèles d'interprétation fournis par la littérature.
- Pour ce qui concerne l'**ID**, champ de connaissance plus récent encore, nous l'attaquerons sous un angle plus descriptif, plus empirique, voire expérimental. Le but étant de tester, in fine, les apports concrets de cet outillage sur un certain type de décisions, nous ne pourrons faire l'économie d'une comparaison entre les discours et les pratiques³. Il y a fort à croire cependant, qu'en conduisant les dirigeants à s'exprimer sur une problématique information / décision, il en viennent "naturellement" à évoquer le CG. Un tel lien ne ferait que confirmer la cohérence conceptuelle de notre problématique. L'analyse du lien

³ Lorsque nous parlerons ici de "pratiques", nous l'entendrons dans le sens d'une théorie de la pratique telle que les dirigeants en font le récit. Il nous incombera de veiller, lors du recueil des récits, à ce que la théorisation des pratiques n'aboutisse pas à la romance (*story telling*).

opéré constituera l'aboutissement de notre recherche : lorsqu'il est fait état de pratiques de l'ID ou du CG, à quel type de processus décisionnel ce recours est-il associé ?

Évidemment, nos contraintes et nos choix de méthode seront décortiqués en temps voulu. Avant toute autre chose, il convient de délimiter précisément la portée de notre approche qui, sans cela, s'avérerait probablement trop ambitieuse. En d'autres termes, il nous faut définir les concepts inhérents à notre sujet. Ce travail de définition, que nous reverrons forcément dans le corps de la thèse, est d'ores et déjà nécessaire pour préciser au lecteur de quoi il y sera question. Il y a dans notre titre quatre termes qui exigent une définition préalable : le mythe (et la mythologie), le CG, l'ID et – en filigrane – la décision proprement dite.

- **Qu'est ce qu'un mythe ?**

Dans son célèbre ouvrage "Mythologies", Roland Barthes [BAR, 1957] en donne une définition simple : "le mythe est une parole". En quelque sorte, dès que l'on passe de l'objet à sa représentation, il y a un mythe potentiel. Il y a donc une dimension mythique inhérente à chaque objet. La mythologie "fait partie à la fois de la sémiologie comme science formelle et de l'idéologie comme science historique : elle étudie des idées-en-forme" (p.185). Toujours selon Barthes, "le mythe ne cache rien : sa fonction est de déformer, non de faire disparaître" (p.194).

Dans un registre plus proche du nôtre, Ramanantsoa considère qu'un mythe est "un discours sans auteur" [RAM, 1987] ce qui nous ramène à proximité de la notion de rumeur [Kapferer, 1987]. Dans les deux cas, l'antidote est une démarche de démystification, processus intellectuel que l'on retrouve de manière explicite dans des disciplines fort diverses : l'histoire (Foucault), la psychologie (Freud), l'ethnologie (Lévi-Strauss), mais aussi et surtout l'économie et la gestion... où, nous le verrons, nous ne sommes pas les premiers à la tenter.

- **Qu'est ce que le CG ?**

Notre analyse historique à venir répondra à cette question, et nous dispense pour l'instant d'un travail de définition exhaustif. Il importe toutefois de délimiter par exclusion en précisant **ce que n'est pas** le CG. Il convient d'éliminer deux acceptions que l'on retrouve parfois dans le sens commun, et parfois même dans des propos professionnels.

Tout d'abord, nous en excluons le contrôle **de la** gestion tel que l'entendent souvent les experts-comptables et commissaires aux comptes. La pratique d'audits financiers, ou encore de diagnostics de solvabilité tels que les préconise la DNCG⁴, ne relève pas de ce que nous entendons ici, ni dans les entreprises d'ailleurs, par CG.

De même, le dispositif juridique permettant aux juges de nommer des "contrôleurs de gestion" (ou "observateurs de ...") en cas de profond désaccord entre actionnaires par exemple (voir LAMY- Sociétés Commerciales- 1994, § 1203, Section III) nous semble également éloigné de notre acception du terme.

Au risque de faire (provisoirement) de la tautologie, nous dirons que **nous appellerons ici CG tout ce qui est communément entendu sous ce terme par les manuels et programmes académiques.**

- **Qu'est ce qu'une décision ?**

Il y a sur ce point une abondante littérature de divers horizons disciplinaires. Aussi ne nous intéresserons nous qu'aux sciences de gestion, et au processus mis en œuvre par les dirigeants et managers dans leurs choix. Cette problématique a été étudiée par d'éminents auteurs (H. Simon, H. Mintzberg pour citer les plus connus), et a donné lieu à plusieurs typologies. Dans

⁴ La Direction Nationale du Contrôle de Gestion a été créée (à la suite de certaines dérives) à l'initiative des instances du football français en vue d'encadrer les clubs professionnels dans leurs choix financiers. Elle conduit des diagnostics extérieurs de la viabilité financière des clubs. Cette instance peut sanctionner (interdictions de recruter, relégations en division inférieure...).

un premier temps, nous retiendrons celle de H. Simon, prix Nobel d'économie en 1978, qui distingue ⁵ :

- Les décisions programmées "dans la mesure où elles sont répétitives et routinières, et où l'on a établi une procédure déterminée pour les effectuer, de façon à ne pas avoir à les reconsidérer chaque fois qu'elles se présentent" (p. 41 de l'édition française). Cela équivaut à des décisions "bien structurées".
- Les décisions non programmées ou "mal structurées" (*ill structured*) "se présentent de façon inhabituelle. Il n'existe pas de méthode toute faite pour régler le problème, car il se pose pour la première fois, ou parce que sa nature et sa structure précises sont mal définies ou complexes" (p.42).

Nous considérons, rejoignant en cela H. Simon, que le premier type de décision, qui relève plus souvent d'un contrôle opérationnel que du CG, a été grandement automatisé par des applications informatiques pour certaines déjà anciennes (comptabilité des opérations courantes, payes, ordonnancement de production, de stockage ou d'approvisionnement...).

En revanche, notre hypothèse P1 nous conduit au second type de décisions, qui relèvent des instances directoriales ou managériales, et qui sont à même d'engager la pérennité de l'entreprise (investissement / désinvestissement, diversification, recentrage, fusion ...). Là dessus, H. Simon se posait encore la question de l'effet de l'informatisation de ces processus complexes. En quelque sorte, notre travail prolonge, en toute modestie, celui de Simon, en appliquant le même questionnement à une génération de solutions informatiques plus ambitieuses.

⁵ Dans son livre dont la première édition date de 1960, "The new science of management decision" (Harper & Row, New-York 1960), moult fois remanié et traduit jusque dans les années quatre-vingt.

- **Qu'est-ce que l'ID ?**

Il y a différents types de produits qui peuvent correspondre à cette appellation.

En premier lieu, il y eut les applications mathématiques issues des sciences de la décision, souvent appelées "**recherche opérationnelle**".⁶ Ces techniques d'optimisation concernent souvent des processus opératoires, et s'appliquent donc plutôt au premier type de décision. Ce corpus de connaissances a préexisté, comme nous le verrons, au développement de l'informatique de gestion. Il est intéressant de noter toutefois que la plupart des auteurs qui ont remis en cause l'idéologie du système d'information en tant qu'appui à la prise de décision sont plus ou moins directement issus de la recherche opérationnelle⁷.

Il y a dans le droit fil de ces techniques, un autre produit-type encouragé par le développement exponentiel des performances des ordinateurs : le "**système - expert**". Il s'agit en quelque sorte d'une intelligence artificielle appliquée à la gestion ou, si l'on préfère, des outils de recherche opérationnelle cherchant à automatiser des décisions peu ou pas structurées. Ces outils entrent dans notre champ d'analyse, quoiqu'ils semblent plus fréquemment utilisés dans des laboratoires universitaires que dans les conseils d'administration (à moins que nos résultats à venir n'infirmement cette hypothèse).

Un troisième type d'ID concerne plus directement le CG : le **Management Information System** (MIS). Il s'agit là d'une approche issue des théories des systèmes [Forrester, 1958], qui ont influencé le CG à l'américaine [Anthony, 1988], et que l'on retrouve aujourd'hui sous forme d'EIS (comme *Executive...* ou comme *Enterprise...*). En France, nous disposons d'une expression qui traduit le principe central du MIS : le tableau de bord. En aucun cas il n'y a là substitution de l'homme par l'ordinateur, mais il y a bien vocation d'**aide à la décision**.

⁶ Mais que les américains appellent souvent "Management Sciences", qui est le nom d'une revue de recherche opérationnelle.

⁷ Cela est vrai pour Mintzberg, Ackoff, Dearden ainsi que pour la plupart des membres du CGS de l'École des Mines de Paris. Nous aurons l'occasion d'en reparler dans la partie historique.

Contrairement aux systèmes dits "experts", ces MIS sont très présents dans l'offre logicielle contemporaine, et dans la pratique des entreprises. Ils sont donc au centre de notre démarche.

Enfin, l'ID proprement dite s'est enrichie plus récemment par le développement d'outils de *data mining*, de *KDD (Knowledge Discovery in Databases)*, qui permettent l'extraction de l'information dans les bases de données et leur restitution sous forme conviviale. Ce "cœur de métier" de l'ID, sur lequel certains éditeurs se sont spécialisés (Business Objects, SAS, Cognos...) s'appuie sur les progrès logiciels et matériels des systèmes disponibles pour fournir des connaissances orientées vers la décision.

En somme, nous définirons donc l'ID comme **toute application automatisée ayant prétention à aider les managers et dirigeants dans leurs prises de décisions, notamment en leur fournissant l'information ad hoc en lieu et temps voulus.**

Fig. 2 - Cartographie sommaire par zone (pour les zones, voir figure 1)⁸

Zone	Mots-clés	Auteurs-types	Outils-types
A	Systèmes de contrôle, Contrôle de gestion intégré	Consultants, Kaplan & Norton, Stern & Stewart	Modules contrôle de gestion des ERP, BSC, EVA
B	Pertinence, gestion stratégique	Anthony, Johnson & Kaplan, Bromwich, Lorino	Budgets, tableaux de bord, contrôle de gestion stratégique
C	Informatique de gestion	Éditeurs informatiques, Sandoval, Langdon	Tableurs, MIS
D	Cognition, programmation, intelligence artificielle	Simon, Roy	Recherche opérationnelle, systèmes-experts

⁸ Cette cartographie correspond à notre lecture initiale du champ. Elle sera enrichie au fur et à mesure de nos recherches.

À présent, le lecteur devrait avoir une vision plus claire de l'objectif de notre travail. Certains mots-clés ont été cités, des auteurs également, et un certain nombre d'outils-types ont été évoqués. Nous pouvons donc dresser, de façon certes provisoire et schématique, une cartographie en figure 2.

4. Plan de recherche

La suite de notre introduction va nous conduire à tracer les grandes étapes de notre démarche. L'étendue de notre champ et la pluridisciplinarité qu'il implique nous condamnent, pour le moins, à une grande transparence en la matière.

Notre première partie (si l'on excepte l'introduction) consistera en une rétrospective historique du CG dans ses liens avec la prise de décision, notamment de nature stratégique. Il ne s'agira pas d'un survol linéaire illustrant les progrès instrumentaux de la discipline. En revanche, nous tâcherons de bien comprendre les phases clés de son développement, tout en intégrant dans cette histoire-là celle de la critique démystificatrice, qui a également connu diverses versions. D'une certaine manière, nous décrirons l'émergence et le développement d'une mythologie managériale, tout en montrant comment elle résistera à la critique par des mutations successives. En d'autres termes, nous verrons comment, en (ré)inventant sans cesse de nouveaux concepts et outils, le CG a su conserver une légitimité dans la pratique des entreprises, à tel point qu'il en est arrivé à transcender sa vocation décisionnelle au travers d'un CG "stratégique".

Il s'agit donc bel et bien de deux histoires qui s'enchevêtrent : celle d'un corpus instrumental et celle de plusieurs strates de contestation de sa validité. Cette rétrospective aura au moins trois intérêts :

- Tout d'abord, elle servira à bien redéfinir ce qu'est réellement le CG en revenant sur ses "fondements" [Bouquin, 1994]. Nous verrons d'ailleurs, par la même occasion, que les renouvellements d'outils ne sont souvent que de nouveaux habillages.
- Par ailleurs, elle nous semble indispensable pour mieux cerner les liaisons intimes entre le CG et la prise de décisions d'une part, et du traitement de l'information d'autre part.
- Enfin, s'il existe à la fois des approches historiques du CG pris au sens large [Bouquin, 1994; Nikitin, 1992 ; Mitchell & Walker, 1997 ; Berland 1999; Zimnovitch, 1999; Bollecker 2003] et des démarches démystificatrices du management ou de la stratégie [Mintzberg 1989, Bourdieu 1998, Villette 1996 entre autres]⁹, il existe en revanche peu, voire pas du tout de combinaison des deux, à savoir une histoire du contrôle de gestion en tant que mythe.

La deuxième partie aura essentiellement un contenu méthodologique. Nous y constituerons notre propre protocole. Pour ne pas biaiser notre démarche exploratoire nous renoncerons dans un premier temps à une recherche d'antériorité. Nous préciserons en revanche les principes théoriques qui fondent notre démarche constructiviste, tout en annonçant notre manière de conduire les entretiens et d'en faire l'analyse.

La troisième partie consistera à dépouiller les résultats de notre investigation. Nous préciserons évidemment les limites et difficultés rencontrées, tout en comparant, autant que faire se peut, nos résultats à ceux d'approches similaires. Sans entrer d'ores et déjà dans les détails, précisons que le matériau analysé prendra deux aspects :

- La "littérature" diffusée par les éditeurs et prestataires informatiques, qui sera analysée au travers d'un prisme mythologique corrélé avec nos conclusions de la première partie.

⁹ Le management en général, ou encore la planification stratégique, est souvent l'objet d'approches critiques, voire sarcastiques, à défaut d'être démystificatrices (voir Dilbert par ex.). Le contrôle de gestion en tant que tel, est peut-être protégé par ses aspects techniques et opératoires. Les travaux de P. Lorino, en France, sur lesquels nous reviendrons, constituent peut-être une exception.

- Les discours tenus par les décideurs quant à l'utilisation réelle qu'ils font de ces outils lorsqu'ils sont amenés à prendre des décisions importantes.

Outre l'originalité de notre approche historique, gageons que notre contribution scientifique à cette problématique résidera avant tout dans cette troisième partie, qui sera donc essentielle. Une fois le dépouillement et l'interprétation réalisés, il nous restera à conclure, en pointant au passage quelques pistes éventuelles pour des recherches ultérieures.

5. Indices de proximité

Nous allons, au cours de la phase finale de cette introduction, donner quelques gages à même de confirmer la pertinence des liaisons que nous avons détectées en amont de notre recherche. En évoquant des domaines académiquement distincts les uns des autres, nous devons au lecteur une certaine transparence, afin qu'il découvre dès à présent la réalité des interdépendances entre les trois champs concernés. Nous ferons à ce stade une exception avec le CG, puisqu'il sera l'objet d'une analyse historique qui nous permettra de rappeler ses interactions avec la prise de décision (*decision making*) d'une part, et l'informatique d'autre part.

Il nous reste donc trois champs à entrecroiser : les deux que nous venons de citer, et notre perspective générique, à savoir l'approche en termes de mythes.

- Informatique, décision et mythologie

Il est patent que la seconde moitié du XX^{ème} siècle, de par la multiplication des applications concernées par les progrès informatiques, a vu se développer en parallèle une mythologie, voire une idéologie, liée aux ordinateurs. À en croire les débats qui animent la littérature managériale depuis bientôt trente ans, cet aspect mythique reste vivace. Il y a ainsi, de nos

jours encore, un courant profondément critique sur la question, auquel concourent d'éminents scientifiques. Voici quelques aspects que prennent ces tentatives de démystification :

- H. Mintzberg évoquait dès 1972, au travers du jeu de mots "The Myths of MIS", le rôle des systèmes d'information dans la prorogation de la "légende" du décideur rationnel [MIN, 1972]. Selon le chercheur canadien, qui a depuis réitéré plusieurs avis similaires sur la question, le rôle des *Management Information Systems* dans la prise de décision des dirigeants est surévalué. Mintzberg va plus loin que H. Simon dans cet esprit, une intéressante polémique ayant d'ailleurs opposé les deux auteurs sur cette question de l'ID [MIN 1989, chap. 4].
- Bien plus récemment, le paradoxe de Solow nous mène vers une autre facette de la démystification des systèmes d'information en tant que panacées. Très schématiquement, il s'agit d'un constat effectué par des observateurs et des consultants : les gains de productivité générés par l'informatisation des entreprises ne seraient pas à la hauteur des investissements consentis. Plusieurs travaux, y compris en France [Peaucelle, 1998] sont venus étayer cette thèse sous divers aspects.
- Tout cela n'empêche pas les prestataires et éditeurs informatiques de continuer à développer des argumentaires autour de ce thème de l' "aide à la décision ". L'on retrouve en effet cette ambition à la fois dans des plaquettes commerciales vantant les mérites de nouvelles "solutions", ainsi que dans des modèles plus confidentiels émanant de laboratoires universitaires de gestion de production ou d'économie [Damand 2000 ; Ducq 1999]... Il subsiste donc un courant positiviste autant dans le domaine du *consulting* (où ce n'est guère surprenant vu les enjeux) que dans celui des instituts de recherche.

À l'interaction des trois champs de connaissance qui nous concernent, les approches sont donc très variées. Nous reviendrons dans notre analyse historique sur les origines de cette variété. En attendant, nous nous contenterons de distinguer quatre écoles en ce domaine :

- **Les rationalistes / positivistes** pour lesquels toute prise de décision est nécessairement rationnelle, ou peut être modélisée en tant que telle. Ils n'ont pas fait le deuil de l'outillage de l'aide à décision, considérant (probablement avec raison), que bien des progrès restent à faire pour optimiser ce processus délicat et complexe. Les décisions des gestionnaires recourent selon eux à l'analyse, et leur pertinence est donc sérieusement corrélée à celle de l'information (qu'elle soit automatisée ou non) dont ils disposent. À quelques nuances près, l'universitaire J. Thépot, B. Roy (dirigeant fondateur du LAMSADE) ou R. Reix (Université de Montpellier) représentent bien, en France, ce courant [ROY 1988 ; REI 2004 ; THÉ 1995]. Les travaux menés au sein de l'École de Grenoble autour de H. Lesca sont dans un registre proche, ne serait ce qu'en ce qu'ils présupposent l'existence de besoins et de potentiels d'information inexploités.¹⁰
- **Les pragmatiques** ont une position intermédiaire, héritière du concept "simonien" de rationalité limitée (*bounded rationality*). Les décisions de gestion sont selon eux une combinaison d'analyse et d'intuition. Il n'y a donc pas de modèles universels et normatifs, mais des contingences d'ordre culturel, psychologique, sociologique etc. Dans ce cadre, nous trouverons de nombreux

¹⁰ Ces auteurs ne sauraient être taxés de naïveté en se laissant aller à une rationalisation opératoire simplificatrice. En ce qu'ils n'ont pas abdicqué, notamment via des approches cognitives, dans le processus de compréhension et d'optimisation du processus de prise de décision, nous les classerons comme des "positivistes éclairés". Ainsi, B. Roy, dans sa récente contribution [ROY, 2000] à un ouvrage collectif sur "Les nouvelles fondations des sciences de gestion", reprenant au passage à son compte la rationalité du tiers de J. Thépot, reconnaît au début de sa conclusion que "l'aide à la décision (...) ne peut prétendre jouer un rôle positif dans n'importe quel contexte décisionnel. Caractériser les contextes décisionnels pour lesquelles elle devrait être pertinente nécessite encore recherches et expérimentations". Il annonce ainsi croire en une contingence constructive des situations décisionnelles... ce qui le conduit vers le courant suivant : le pragmatisme.

chercheurs ayant utilisé les concepts de structuration, d'incertitude ou de risque pour décrire, soit le contexte informationnel, soit la décision elle-même, comme facteurs de contingence [Lambert 1988 ; Lerch 1998].

- **Les chaotiques / intuitifs** privilégient la composante intuitive de la prise de décision. Il y a d'une part les tenants des théories du chaos [Peters, 1998] et d'autre part des partisans de l'intuition, consultants ou sociologues qui, au travers de l'observation des pratiques, font état des effets pervers du rationalisme exacerbé. Roy Rowan, dans "Intuition et management" [ROW 1986], s'en prend d'ailleurs aux structures d'enseignement, appelant à la rescousse Ross Perot, qui aurait dit : "je donne 20 sur 20 à la Harvard pour les jeunes gens qu'elle attire mais un zéro pointé pour ce qu'elle fait d'eux au cours de leurs études" (p. 32 de l'édition française).
- **Les critiques** contestent la notion même de décision, à l'instar de L. Sfez [SFE 1984], tout du moins dans sa conception linéaire et cartésienne. A. Hatchuel en France, du Centre de gestion scientifique de l'École des Mines de Paris, et l'américain J. March, "simonien" ayant pris ses distances de l'école de Carnegie Mellon, ont des approches similaires, qui ont de plus le mérite de s'intéresser à la pratique de la gestion des entreprises. Dans des approches néo-structuralistes, ces auteurs pointent les dimensions mythologiques et idéologiques des discours sur la décision.

Dans un registre critique tout aussi radical, les institutionnalistes considèrent que l'essentiel des choix de pratiques et d'outils de gestion sont le résultat d'une institutionnalisation de rapports sociaux. Ils contestent donc le culte de la décision permanente, jetant d'ailleurs un pont intéressant entre les sciences de gestion et la sociologie (Di Maggio, Powell, Granovetter).

Cette typologie personnelle, quoique non exhaustive, montre la complexité théorique de la thématique décisionnelle. Si l'on voulait schématiser à outrance, l'on aurait d'un côté ceux qui prorogent le "mythe rationnel" [Hatchuel 1998] en développant et préconisant de "nouvelles" solutions, et de l'autre côté des "cassandres" qui dénoncent cette mythologie.

Pour notre part, nous ne prenons à ce stade aucune position dans ce débat. Nos hypothèses se veulent axiologiquement neutres de ce point de vue, et ne recèlent aucun a priori sur la pratique réelle des décideurs. Seuls ces derniers sont habilités à définir le contenu de leur activité décisionnelle, à savoir ce qu'ils font, ou ne font pas, en la matière. En ce sens, notre approche relèvera de la "sociologie managériale".

Ainsi, notre positionnement méthodologique nous conduira à privilégier une logique que l'on pourrait appeler "Marchienne", en ce sens que :

- nous éviterons toute approche normative (visant par exemple à montrer comment les décideurs *devraient* faire) ;
- nous ne confondrons pas, autant que faire se peut, les récits et les pratiques : nous aurons bien affaire à des perceptions, des représentations, à une réalité inventée.

Nos hypothèses de départ sont issues d'un champ théorique déjà exploré par des auteurs, et non des moindres, venant d'horizons fort divers. Afin de ne pas nous y égarer, nous garderons à l'esprit notre point de vue originel (le CG dans ses aspects mythologiques), ainsi que l'objet précis de notre étude (la dernière génération d'ID). La confrontation de ces deux univers, forcément datée (le vingt et unième siècle débutant), et territorialement limitée (les dirigeants et managers des entreprises françaises), en devient bien plus originale, relevant à la fois d'une recherche fondamentale et autorisant des espoirs d'applications.

"Méfions-nous de l'histoire toute faite et vite faite, de l'histoire légende, de l'histoire mythique, de l'histoire mystifiante, de l'histoire propagande, de l'histoire faire-valoir de soi-même..." F. CARON 1987.

Partie I – L'ÉVOLUTION DU CONTRÔLE DE GESTION : HISTOIRE D'UNE FUSION

Nous n'avons pas vocation à mener un travail de "paléontologie managériale" consistant par exemple à rechercher des reliques de calculs de gestion à travers les âges. Il serait toutefois néfaste de vouloir faire l'économie d'une réflexion historique, non pas pour éclairer le passé, mais pour constater au travers de quelles pérégrinations théoriques (et pratiques), nous en sommes arrivés à la situation actuelle. Par ailleurs, plutôt que de confronter entre elles diverses définitions du CG, quoi de plus révélateur, en lieu et place, que de rappeler, par le biais d'un récapitulatif historique, les modalités d'émergence des divers "sous-systèmes" qui composent aujourd'hui la discipline. Pour être plus précis, nous pourrions dire de cette partie qu'elle explique la (relative) longévité du CG, métier qui a su se structurer et perdurer malgré plusieurs remises en cause d'ordre conceptuel ou technologique. Avant toute considération personnelle, nous allons recenser les précédentes recherches sur la question. Nous en arriverons, en fin de chapitre, à retracer les modalités de la récente "fusion" entre le CG et l'ID.

1) TRAVAUX ANTÉRIEURS

Il y a peu d'approches historiques du contrôle de gestion proprement dit. D'ailleurs, rares sont les manuels qui comprennent, ne serait-ce qu'en guise d'introduction, une partie relative à l'histoire des outils et des concepts. En France, le "Que sais je" de Henri Bouquin [BOU 1994] sur "Les fondements du contrôle de gestion" constitue une heureuse exception à ce constat.

En revanche, il y a de nombreux travaux qui examinent sous un angle historique soit une époque, soit une pratique précise (le calcul des coûts, l'évaluation des investissements, le contrôle budgétaire...) communément considérée comme appartenant au contrôle de gestion. Nous allons donc articuler notre revue de littérature en fonction, d'une part, de ces différentes phases, et d'autre part des différents "sous-systèmes" du contrôle de gestion. Cela devrait nous permettre, pour le moins, d'identifier des correspondances entre des époques et des pratiques dominantes. Nous n'introduirons que plus loin notre coloration spécifique en mettant l'accent :

- Sur les problématiques liées à la prise de décisions ;
- Sur la dimension mythologique de cette histoire ;
- Sur les liens entre ces deux dimensions, à savoir la mythologie décisionnelle.

Henri Zimnovitch [ZIM 1999] distingue "trois époques auxquelles correspondent trois différents outils de contrôle". Nous reprendrons sa typologie pour sérier notre approche bibliographique et pointer, pour chaque époque, les travaux phare.

1.1.) Le siècle de la comptabilité dans la gestion de l'entreprise (1820-1920)

Cette centaine d'années a donné lieu à deux sous-périodes : la naissance de la comptabilité industrielle (1820-1880), et la maturité de la comptabilité de gestion (1880-1920).

Le dynamisme des chercheurs américains en "*Business History*" explique en partie l'importance que l'on accorde aux américains dans l'émergence de techniques managériales. Dans ce registre, un auteur comme A.D. Chandler est incontournable [CHA 1977]. Il montre, dans "La main visible des managers", de quelle manière les outils de gestion modernes ont peu à peu pénétré dans les grandes entreprises américaines. En remontant jusqu'en 1790, Chandler "démonte la fonction managériale dans sa capacité à assurer les flux de matière et d'informations" (J.M. Saussois dans sa préface à l'édition française, 1988). Il ne s'agit évidemment pas d'un ouvrage sur le CG, ni même sur la comptabilité industrielle. En mettant en relation l'avènement de la production de masse et le développement d'outils permettant la maîtrise (vrai sens de *control* en anglais) de structures de plus en plus complexes, il explique toutefois la nécessaire apparition du CG.

D'autres américains comme H.T. Johnson [JOH 1975 & 1983], S. Pollard [POL 1965] et F. Mitchell [MIT 1995 & 1997] ont également apporté des contributions significatives à cette thématique, très vivace outre Atlantique, comme en témoigne l'existence de plusieurs revues¹¹.

En Europe, et notamment en France, les travaux de cette nature sont certes plus confidentiels, mais existent néanmoins. Plusieurs thèses [NIK 1992, ZIM 1998] sont consacrées à l'émergence de techniques de gestion au cours du XIX^{ème} et XX^{ème} siècles. Au cours de ces dernières années, l'on assiste même à un certain foisonnement de recherches sur la question, sous l'impulsion de "comptables" comme R. Durand ou B. Colasse, de "gestionnaires" comme

¹¹ Outre les très ciblées *The Accounting Historians Journal* et *Accounting History*, citons aussi *Critical Perspective* ou même *Accounting, Organizations and Society*, qui proposent régulièrement des approches historiques.

H. Bouquin ou A. Pezet ou plus rarement d'historiens comme P. Fridenson, rédacteur en chef de la revue *Entreprises et Histoire*. Bien qu'il ne s'agisse pas forcément de travaux sur le CG stricto sensu, nous nous y appuyerons d'autant plus volontiers qu'ils s'intéressent avant tout à des contextes français, ce qui est également le cas de notre thèse.

Dans un registre quelque peu différent, mais néanmoins intéressant, J. Schumpeter va traduire [SCH 1967] l'émergence de la comptabilité de gestion comme une culture de la rationalité capitalistique dont la quintessence serait le calcul des coûts et profits.

1.2.) Émergence et diffusion du contrôle de gestion (1920-1970)

À partir de cette époque, l'on peut parler de CG au vrai sens du terme quoique, on le verra, l'appellation tardera à s'imposer. D'ailleurs sur ce point les avis divergent : M. Fiol & P. Jouault [FIO 1991] considèrent ainsi, dans une lecture de l'histoire originale, qu'entre 1920 et 1940 il convient de parler de contrôle opérationnel, tournant essentiellement autour de la "rationalisation des opérations productives de base". Selon eux le CG proprement dit apparaît en 1960, et le contrôle de direction en 1990. Une telle conception, évidemment contestable (tant il a été établi de preuves de l'existence, dès les années 20-30, de pratiques de CG en contextes non productifs), rejoint une thèse vivace dans les sciences de l'information et de la décision : les activités simples (structurées, programmables, répétitives etc.) sont contrôlées par les systèmes d'information depuis plusieurs décennies. Pour les activités complexes (non structurées, non programmables, stratégiques etc.), les "solutions" informatiques butent encore sur des difficultés de conception, de cognition, de mise en œuvre ou autres¹²... Ce

¹² Vidal & Lacroux [VID, 2000] parlent d'un "noyau dur" de décisions non structurées qui résisterait à toute perspective concrète de traitement informatique. Ils sont par ailleurs clairs en ce qui concerne notre problématique : "...Malgré l'accumulation des compétences, les progrès techniques très importants en termes de vitesse et de capacité de traitement et de stockage des données... Nous constatons aujourd'hui la faiblesse de l'impact des technologies de l'information et de façon plus générale des SI sur les processus de prise de décision des managers".

parallèle entre l'évolution d'un CG passant de l'opérationnel au stratégique et le progrès des systèmes de traitement de l'information qui laissent espérer des potentiels similaires est d'ailleurs au cœur même de notre problématique.

Nous disposons, pour cette période :

- de témoignages quant aux pratiques de dirigeants [Sloan 1963, Iacocca 1984], qui sont d'ailleurs plus ou moins nettement en rapport avec notre propos.
- de l'exploitation d'archives d'entreprises, telle qu'elle a été menée par exemple par A. Pezet [PEZ 1998] ou N. Berland [BER 1999] en France ou T. Boyns [BOY 1998] en Angleterre. La France, quoique peu portée sur la matière, a bénéficié de remarquables exceptions en termes de mise à disposition des archives. Des entreprises comme Saint Gobain, Renault ou EDF ont donné lieu à d'intéressantes recherches sur l'évolution des outils de gestion¹³.
- de travaux plus systématiques comme ceux de Chandler ou de H.T. Johnson & R.S. Kaplan [1987], prolongements de ceux relevés au paragraphe précédent. S'agissant d'une époque qui fut aussi celle du développement des *business schools* et des cabinets conseils en organisation, et donc proluxe en enquêtes ou *surveys*, nous aurons l'occasion de nous référer à ce type de travaux.

Il convient de relever que, là encore, Zimnovitch distingue deux sous-périodes : l'élaboration des outils, entre 1920 et 1950, puis la conceptualisation des pratiques entre 1950 et 1970, lorsque effectivement l'on a commencé à formaliser le CG en tant que discipline.

¹³ Voir notamment, pour Saint Gobain : A. Baudant "Stratégies industrielles d'une dynastie lorraine", Publications de la Sorbonne, Paris 1980. Pour Renault : D. Fixari "Histoire de comptes. Le financement de Renault 1945-1992", in Cahiers de recherche du Centre de Gestion Scientifique, octobre 1997, pp. 2-42. Pour EDF, A. Beltran, J.F. Picard & M. Bungener "Comment se sont prises les décisions de 1946 à nos jours", Dunod, Paris 1985.

1.3.) Doutes et "refondation" (1970-????)

Ces trente dernières années ont vu se développer divers axes de remise en cause du CG. Certes, le *management by numbers* (auquel jusqu'ici on a pu l'assimiler) a de tous temps été contesté dans ses excès. Pourtant, c'est à présent à une contestation interne, venant de la part même de ceux qui l'ont théorisé, pratiqué ou enseigné, que l'on va assister. Alors que jusqu'ici des publications comme la Harvard Business Review baignaient dans un consensus plutôt positiviste sur les fonctions de *control*, plusieurs courants de scepticisme, voire de criticisme, vont avoir l'occasion de s'y exprimer. Sur cette période de doute, qui a vu apparaître des outils ambitieux (comme le BBZ) n'ayant pas forcément tenu leurs promesses, nous disposons à présent d'un certain recul, aidés en cela par les analyses de l'"école française".

À partir de 1985, après que Porter nous eût livré sa "chaîne de valeur" [POR 1985], nous entrons donc, selon Zimnovitch, dans une ère de refondation dont on ne peut encore tirer le bilan. Symbolisée par des débats autour d'outils tels que la comptabilité par activité, les coûts cibles ou la *balanced scorecard*, cette période est l'objet d'un foisonnement de littérature sur l'évolution (ou révolution) des pratiques managériales, agrémenté d'ailleurs d'un grand nombre d'enquêtes aux conclusions souvent hétérogènes.

Enfin, alors que Dearden clamait depuis longtemps que "MIS is mirage" [DEA 1966 & 1972], cette fin de siècle aura été celui de l'avènement, non plus dans les laboratoires, mais sur le terrain, de cette nouvelle génération de solutions informatiques : les progiciels de gestion intégrés. Là dessus, à l'exception de travaux portant sur les difficultés de mise en œuvre ou sur les effets organisationnels de tels systèmes¹⁴, nous avons à ce jour peu de recul quant à leur impact sur le travail de formulation stratégique... Mais c'est précisément là notre contribution...

¹⁴ Par exemple, un récent numéro de la European Accounting Review (n° 12:1, 2003) a été consacré à ces problématiques, regroupant plusieurs contributions sous le titre d'une "*special section on management control and new information technologies*".

2. LE SENS DE NOTRE APPROCHE HISTORIQUE

Lorsque l'histoire s'intéresse à la gestion, c'est en général avec une intention précise. Dans certains cas, l'hagiographie n'est pas loin, notamment lorsque l'entreprise commanditaire cherche à (re)constituer sa propre légende. Outre cette intention quelque peu dolosive, P. Pailot [PAI 1998] distingue "trois bons usages du passé dans la réflexion sur l'entreprise" :

- L'histoire peut aider, à titre de révélateur, un peu comme le ferait un psychanalyste, à mieux comprendre les données du présent à la lumière des événements passés. Ceux-ci étant souvent oubliés, de par la propension qu'ont les managers à focaliser sur le changement, cet usage là n'est pas naturel, et nécessite une introspection historique s'appuyant notamment, lorsqu'elles existent, sur l'exploitation des archives.
- Plus proche de l'approche hagiographique, le deuxième type d'histoire(s) peut toutefois donner lieu à d'intéressantes analyses. Il s'agit de retracer le passé d'une entreprise, d'une usine, d'une marque ou d'une institution... en utilisant l'"argument de l'ancienneté" en tant qu'élément de prestige ou de reconnaissance. Il s'agit évidemment de prendre garde à l'équilibre entre la rigueur méthodologique et la lisibilité des propos, ceux-ci ayant souvent vocation à enrichir la communication (interne et/ou externe) de l'organisme en question.
- Enfin, il est également possible d'utiliser l'intervention historique pour tirer les "leçons de l'histoire". En construisant le présent, l'analyse historique fait office de définition des notions étudiées en tant que telles, tout en mettant l'accent sur les liens unissant ces notions. L'on s'intéressera alors à l'usage des outils et instruments de gestion, à la problématique décisionnelle, voire pédagogique (au travers de la méthode des cas). Il serait vain d'y rechercher des panacées managériales, mais l'on pourra démystifier les problèmes et solutions du présent au regard de ceux rencontrés dans le passé.

Cette dernière optique est ici la nôtre. Il ne s'agit certes pas de l'histoire d'une organisation quelconque, mais celle d'une discipline étroitement liée à la conduite des entreprises de l'ère moderne : le CG. Il serait périlleux de faire l'économie de cette étape, tant elle est nécessaire à une bonne compréhension de notre champ d'étude.

Nous allons, pour organiser ce chapitre historique, reprendre le triptyque de Zimnovitch en rebaptisant les étapes et en introduisant une quatrième :

- Les prémisses
- L'éclosion
- La généralisation
- La remise en cause

3. LES PRÉMISSSES

Il serait tentant de voir dans les travaux de Fra Luca Pacioli (un moine lombard du XV^{ème} siècle) sur la comptabilité en partie double, un préalable nécessaire du contrôle de gestion [PAC 1494]. D'une certaine manière, celui-ci a existé bien avant : les questeurs de la Rome antique ou les missi dominici de Charlemagne en seraient alors les précurseurs (bien que leurs missions respectives relevaient davantage de l'audit). À vrai dire, le CG tel qu'on le connaît aujourd'hui a puisé dans de nombreuses disciplines... Tant et si bien que les pères fondateurs de celles-ci peuvent en être considérés comme autant d'ascendants.

Si l'on replace par contre le contrôle de gestion dans une acception plus stricte, comme une pratique entrepreneuriale plus que comme la fusion de divers corpus académiques, son émergence sera alors pointée bien postérieurement à Pacioli. Alors que la comptabilité financière a effectivement vu le jour parmi les marchands et banquiers lombards du XVI^{ème} siècle, il n'en est pas de même de la comptabilité dite "de gestion". Celle-ci a connu son essor

avec l'avènement du capitalisme industriel dans l'Angleterre de la fin du XVIII^{ème} et l'"esprit d'entreprise" qui a accompagné celui-ci.

Le remarquable travail d'Adam Smith [SMI 1776] sur la manufacture des épingles pourrait ainsi occuper un rôle précurseur. Dans ce texte inclus dans la fameuse "Richesse des Nations", ouvrage fondateur de l'économie politique, il décrit la marche d'une entreprise productive d'une manière qui préfigure l'économie industrielle telle qu'elle va se constituer. Si les pratiques de prévision et de vérification financière sont sûrement bien plus anciennes, les préoccupations de calcul des coûts, d'élaboration de budgets, de rationalisation et de normalisation ont leur origine dans les balbutiements pré-industriels. Pour ce qui est des méthodes alors employées pour répondre à ces préoccupations nouvelles, elles sont issues de champs fort divers. Ce serait un sophisme que de conférer aux seuls financiers et comptables la paternité des techniques de gestion industrielle. Si l'on voulait ici partager les mérites, il faudrait aussi ne pas oublier les économistes (les physiocrates par exemple), les militaires (voir plus loin), les ingénieurs (voir par exemple les travaux d'Émile Cheysson aux usines du Creusot), et plus prosaïquement les apports séculaires de l'agriculture, de la gestion foncière et immobilière (activités qui ont préexisté à l'industrie, sans se passer pour autant de logiques de rendement)...

De nombreux auteurs du XIX^{ème} siècle ont par ailleurs contribué à l'émergence de techniques comptables dignes de l'essor industriel en cours. En France par exemple, des praticiens comme Jean Baptiste Say, Anselme Payen, Gérard Christian ou Émile Cheysson ont ainsi aidé à poser les jalons de ce que l'on pourrait appeler la rationalisation de l'activité entrepreneuriale. M. Nikitin, dans sa Thèse de Doctorat intitulée "La naissance de la comptabilité industrielle en France" [NIK 1992], illustre fort bien la vitalité française en la matière, entre autres au travers du cas de Saint-Gobain. À Paris, les premiers cours

d'économie industrielle, qui ne deviendront que bien plus tard des cours de "gestion", ont lieu au Conservatoire des Arts et Métiers dès 1819. Parallèlement, le perfectionnement progressif des techniques comptables (à travers la généralisation de la partie double, l'apparition de la notion d'amortissement, de la distinction entre capital et revenu...) participe lui aussi à l'ébauche d'une véritable "comptabilité industrielle".

Malgré tout, plusieurs phénomènes expliquent que la contribution française à l'émergence des techniques de gestion soit généralement sous-estimée :

- La *Business History*, discipline bien implantée dans les universités américaines, et dans une moindre mesure anglaises, est bien moins développée chez nous, pour des raisons qu'il ne nous appartient pas d'analyser ici.
- Plus marqués par les problématiques ricardo-marxiennes, plus dogmatiques sûrement aussi que leurs homologues d'outre-Atlantique, les analystes français du XIX^{ème} siècle ne se sont pas toujours intéressés aux applications de l'économie d'entreprise.
- L'Europe n'a pas bénéficié d'un travail de synthèse équivalent à celui mené par Taylor et ses disciples dans les entreprises américaines. Le retentissement de ces théories a, par la suite, fait oublier des démarches pourtant fort originales.

Le philosophe-historien Michel Foucault [FOU 1975] propose toutefois une lecture intéressante du développement, au cours du XVIII^{ème} siècle, d'"une société de surveillance".

À partir de son observation de la transformation du modèle carcéral, Foucault montre comment la société entière – et notamment les écoles et l'industrie – s'imprègnent de ce nouveau modèle : "La surveillance hiérarchisée, continue et fonctionnelle n'est pas, sans doute

une des grandes inventions 'techniques' du XVIII^{ème} siècle, mais son insidieuse extension doit son importance aux nouvelles mécaniques de pouvoir qu'elle porte avec soi. Le pouvoir disciplinaire, grâce à elle, devient un système 'intégré', lié de l'intérieur à l'économie et aux fins du dispositif où il s'exerce" (p. 208). La pratique des organisations de l'époque recelait donc déjà les germes d'une théorie du contrôle... qui ne tarderait pas à voir le jour en termes académiques.

Nous avons fait allusion, plus haut, à la naissance, vers 1820-1830, d'une discipline nouvelle : l'Économie Industrielle. Ses principaux représentants furent, en France, le Baron Charles Dupin, J.A. Blanqui et J.C. Courcelle-Seneuil, ainsi que Charles Babbage et Andrew Ure en Angleterre. Comme le souligne François Vatin dans "La fluidité industrielle" [VAT 1987], ce courant "renonce vite au terrain délicat de l'analyse des ateliers pour se consacrer aux problèmes, plus familiers pour les économistes, du marché du travail, de la comptabilité et des finances industrielles" (p.47). Peu relayées par des applications concrètes en usines, ces "réflexions" ne feront pas date. D'autres approches académiques, bien que se révélant fort intéressantes par ailleurs, connaîtront un sort semblable : fort imprégnées par le dogme alors dominant de la "valeur-travail", elles n'aborderont pas les problèmes sous les mêmes angles que leurs contemporains ingénieurs américains. On peut notamment mentionner :

- Les hygiénistes et les sociologues de l'école de Frédéric Le Play privilégieront les problèmes du monde ouvrier.
- Les études de l'organisation du travail se font souvent sous l'angle de l'analyse de la fatigue (Jules Amar qui deviendra un contradicteur de Taylor) ou plus généralement de la réforme sociale.
- Restent les ingénieurs dont l'ambition se limite d'abord à l'organisation de la production, et se double tout naturellement d'une volonté d'en contrôler l'efficacité. Nous avons cité quelques noms plus haut, mais nous nous permettons ici d'insister sur l'apport original

d'un Émile Belot,¹⁵ et d'un Henry Fayol qui accédera à la notoriété bien plus tard, et sur lequel nous reviendrons.

On comprendra ainsi que les écrits de Frederick W. Taylor, et les fondements de son fameux *Scientific Management* [TAY 1911], représentent malgré tout la première entreprise systématique de décomposition des coûts industriels. Des principes essentiels comme les standards ou la répartition des charges indirectes au prorata des heures de main d'œuvre directe, sont ainsi nés à la fin du dernier siècle, dans la production de masse américaine. Taylor fait figure de précurseur, à titre aujourd'hui illustre, en matière de chronométrages, de parcellarisation, de rémunération au rendement etc. Il est assurément aussi à l'origine, avec ses confrères de l'ASME (*American Society of Mechanical Engineers*), de ce que l'on appellera plus tard la comptabilité analytique (*Cost Accounting*). À ce propos, Philippe Lorino rappelle, dans son ouvrage "Le contrôle de gestion stratégique" [LOR 1991], les quatre principes fondateurs de la réflexion taylorienne en matière de calcul des coûts :

- **La stabilité** des modes de production, à l'époque assurée par la recherche d'économies d'échelle et les politiques de concentration industrielle qui l'accompagnent. Dans un environnement productif instable, la standardisation des coûts n'aurait certes pas rencontré le succès qu'elle a connu avec ses développements théoriques ultérieurs.
- **La perfection de l'information** autorisée par une relative proximité (géographique et sociale) entre les instances dirigeantes et les lieux de production. Le faible poids des

¹⁵ Né en 1857, polytechnicien, ingénieur des tabacs, Belot a plusieurs cordes à son arc : passionné de cosmogonie, acteur actif en matière d'économie sociale, il est un fervent de "pluridisciplinarité". Au travers d'une série d'articles publiés à partir de 1911 dans la revue *La Technique Moderne*, il élabore une conception intéressante du rendement économique dans l'industrie. Il effectuera d'intéressantes critiques de l'approche de Taylor, en insistant notamment sur les notions de débit et de cycles (et donc de mécanisation) plutôt que sur la productivité humaine.

strates hiérarchiques intermédiaires (et des "spécialités") n'imposait pas aux industriels de lourdes déperditions d'information.

- **La prépondérance des coûts**, spécifique aux marchés de l'offre de l'époque, a permis la simplification des modèles de comptabilité industrielle. En négligeant les problématiques de type marketing (différenciation, valorisation...), les industriels américains voyaient dans la minimisation des coûts des effets mécaniques de maximisation des profits.
- **L'existence d'un facteur dominant** dans l'allocation des coûts indirects aux produits. De par les caractéristiques des modes de production alors en vigueur dans la grande industrie américaine, ce déterminant était le plus souvent la main d'œuvre directe.

Si l'on considère l'approche taylorienne comme appartenant pleinement à un contexte et une époque bien délimités, et si en plus l'on sait (Taylor l'a toujours dit lui-même) que ces travaux se sont fortement inspirés d'expériences antérieures, notamment issues de la sidérurgie et de l'industrie ferroviaire, pourquoi dès lors leur attribuer un caractère révolutionnaire ? Nous ferons à ce propos deux remarques, qui compléteront au passage le descriptif de Lorino :

- L'une des spécificités de l'organisation taylorienne consiste à générer des postes d'**encadrement fonctionnel**. Auparavant, les aciéries Carnegie, les armureries de Springfield ou encore les compagnies de chemin de fer nord-américaines avaient certes déjà élaboré des dispositifs de calcul des coûts relativement sophistiqués. Au milieu des années 1880, le capitaine Henry Metclafe met au point une méthodologie de contrôle des coûts de revient, avec déjà la distinction entre "dépenses directes" et "dépenses indirectes", et dans laquelle on trouve aussi des diagrammes de circulation des

informations, et même des "facteurs de coût" qui ne sont pas sans rappeler nos chères "unités d'œuvre". La vocation d'organiseurs de Taylor et de ses "disciples" leur a permis d'aller plus loin, au travers notamment de la spécialisation fonctionnelle qui, de façon quasiment mécanique, a entraîné des besoins de contrôle et de coordination plus importants. L'on vit alors apparaître des fonctions nouvelles comme "services Méthodes", "bureau du planning", ou tout simplement des "employés chargés du contrôle des coûts et des temps passés" [CHA 1977]. Nul doute que cette émergence ait eu des répercussions remarquables dans le processus d'industrialisation américain, comme le décrit Chandler. Nul doute aussi que le développement, certes ultérieur, du contrôle de gestion *stricto sensu*, ait trouvé dans ce contexte nouveau les prémisses indispensables à son éclosion...

- Une autre caractéristique de l'organisation scientifique du travail (et ce n'est pas là le moindre des paradoxes pour une "révolution") est la dilution de sa portée dans le temps. S'il est en effet indéniable que les analyses de Taylor sont précisément datées, il n'en est pas moins vrai que leur diffusion, voire leur vulgarisation, a duré longtemps. Plus d'un siècle après les premiers écrits de Taylor, des cabinets-conseil vendent ses principes auprès de P.M.I. réceptives. À l'extrême, ne peut-on dire qu'une partie du tissu industriel français contemporain en est à un stade de pré-taylorisation ? Il y a sûrement une dimension intemporelle dans la rationalisation industrielle, liée à l'effet de taille. Plus prosaïquement, l'on ne peut nier l'énorme influence du *scientific management* sur la pensée managériale du XX^{ème} siècle naissant. En France peut-être plus qu'ailleurs, car la remarquable poussée industrielle américaine de l'époque y a été exagérément imputée à l'O.S.T. Il est intéressant de relever le rôle joué par la "mode" taylorienne dans l'émergence, dans les années 1920, de la fonction d'Ingénieur Conseil en France. D'éminents personnages, comme Henry Le Chatelier, ingénieur des Mines, chimiste et

professeur au Collège de France, ou Léon Guillet, enseignant au CNAM et centralien, ont joué un rôle actif en la matière¹⁶. Nous aurons l'occasion de revenir sur cette filiation, et la façon dont elle a pesé sur l'émergence d'une comptabilité analytique "à la française".

L'O.S.T. ne va toutefois pas manquer de partisans. Lénine et Clémenceau en personne en deviendront des adeptes. Du fait de certaines résistances, notamment de la part du syndicalisme ouvrier alors en plein développement, elle ne sera toutefois jamais appliquée dans sa pureté. Sa première tentative d'introduction aux usines Renault, en 1913, provoqua une grève massive, et fit long feu. Assez rapidement toutefois, ses aspects consensuels et le bon sens d'autodidacte de Taylor allaient séduire les milieux patronaux et ouvriers. Notre objectif n'est pas de relater les débats de l'époque au sujet de l'organisation du travail industriel et de ses effets économiques et sociaux, mais de resituer la diffusion du taylorisme dans le contexte de l'époque :

- La complexification juridique des entreprises s'est fortement accrue au cours du XIX^{ème} siècle : les sociétés par actions se sont imposées, le capital des grandes firmes (surtout anglo-saxonnes) tend à se diluer, les groupes font leur apparition, ainsi que les Bourses de Valeurs etc. Le perfectionnement des techniques comptables a accompagné ce mouvement: la partie double est généralisée en fin de siècle, la distinction entre le patrimoine de la société et celui de ses propriétaires est clairement établie (d'un point de vue comptable s'entend), ainsi que celle entre les notions de capital et de revenu.
- Les relations internationales sont tendues, principalement en Europe. Le risque permanent de conflit sous-tend l'effort industriel, et la demande militaire alimente certains secteurs

¹⁶ Voir O. Henry, "Le conseil, un espace professionnel autonome ?", in *Entreprise et Histoire* 1994, n° 7.

qui seront précisément les plus novateurs en termes de management (transports, communications, armement, sidérurgie, chimie...) L'expansion coloniale, et bien sûr la conquête de l'Ouest aux États-Unis, jouent également un rôle moteur de ce point de vue. Les préoccupations logistiques se développent, ainsi que les techniques administratives etc. Nous aurons l'occasion de revenir sur les liens étroits entre le savoir-faire des états-majors militaires et le perfectionnement des techniques managériales.

C'est dans ce contexte que le taylorisme parviendra à séduire les élites. Cette séduction, bien entendu, prendra des formes différentes selon les pays¹⁷. En France par exemple, l'O.S.T. sera plus connue en tant que panacée d'organisation industrielle qu'en tant que méthodologie de maîtrise des coûts. À l'issue de la Première Guerre Mondiale, notre pays connaîtra en la matière deux "chances historiques" qui, chacune à sa façon, auront contribué à l'émergence du contrôle de gestion :

- On l'a vu, les réflexions de Taylor et de ses disciples concernaient principalement les ingénieurs. On a cité aussi quelques homologues français parmi d'autres : C. Dupin, É. Cheysson ou É. Belot. La France a ainsi vu des ingénieurs développer des approches originales. À l'instar de ce que l'on a constaté aux États-Unis, mais avec quelques années de décalage, ce courant s'intensifiera après la guerre. Les ingénieurs du corps des Mines, dont certains sont – comme Henry Le Chatelier, déjà cité – de fervents tayloriens, choisissent des carrières industrielles et intègrent les conseils d'administration des sociétés. La France deviendra ainsi le seul pays en Europe à se doter, dès les années vingt, d'une structure ad hoc : le C.N.O.F. (Comité National de l'Organisation). On y retrouve des techniciens, des conseils en organisation et de purs adeptes du chronomètre. C'est

¹⁷ Voir R. Linhart : "Lénine, les paysans, Taylor", Le Seuil, Paris 1976.

toutefois surtout à travers la C.G.O.S.T. (Commission Scientifique de l'Organisation Scientifique du Travail, qui deviendra plus tard la CEGOS), créée à l'initiative du Ministère du Commerce en 1926, que l'on fera un pas important : c'est en son sein que sera élaborée la désormais fameuse "méthode des Sections Homogènes", publiée en 1937¹⁸. L'on remarquera donc la filiation tout à fait identifiable entre la démarche taylorienne et cette méthode de calcul des coûts de revient adoptée plus tard par le Plan Comptable français (et sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir). Des personnalités remarquables comme H. Le Chatelier bien sûr, mais aussi l'américain Clarence Bertrand Thompson ou encore Jean Milhaud, ont joué un rôle important dans cette évolution, dont il faut retenir qu'elle a entériné la fusion entre les perspectives financières et les préoccupations organisationnelles. Notons au passage que les corps de métier des ingénieurs et consultants y ont tous deux contribué, trouvant là un moyen d'asseoir leurs positions auprès des milieux patronaux, et d'exercer des activités entrepreneuriales plus rémunératrices que la recherche ou la fonction publique¹⁹.

- Un autre ingénieur des Mines, quelque peu atypique, va marquer ce début de siècle en France : Henri Fayol. Celui-ci publiera ses premiers travaux au moment même où l'O.S.T. se répand en France : son principal ouvrage, "Administration industrielle et générale", paraîtra dans le Bulletin de la Société de l'Industrie Minérale en 1916 (il sera repris par

¹⁸ L'ouvrage s'intitulait "Une méthode uniforme de calcul des coûts de revient. Pourquoi? Comment?", CEGOS, Paris 1937 (travail réalisé par le Lieutenant-Colonel Rimailho sous la direction d'Auguste Detœuf, le père de "Baranton confiseur").

¹⁹ Sur cette période en France, l'on dispose de sources intéressantes, notamment:

- Patrick Fridenson, "Un tournant taylorien de la société française, 1904-1918", Annales E.S.C., n°5, septembre- octobre 1987.

- Clarence Bertrand Thompson, "Le système Taylor", Payot, Paris 1920.

- A. Thépot, "Les ingénieurs du corps des Mines", in M. Lévy-Leboyer, Le patronat de la seconde industrialisation, Les Éditions ouvrières, Paris 1979.

- A. Moutet:

"Les origines du système de Taylor en France. Le point de vue patronal (1907-14)", Le Mouvement social, n°93, octobre-décembre 1975.

"La rationalisation dans l'économie française au XX^{ème} siècle. Étude sur les rapports entre changements d'organisation technique et problèmes sociaux", Thèse de Doctorat d'État, Université Paris X, 1992.

Dunod Frères en 1925). De par son expérience de direction au sein de la S.A. de Commentry-Fourcambault à partir de 1888, et aussi de par ses lectures, ses réflexions l'amèneront à élaborer une (re)définition de l'organisation hiérarchique du travail considérée par beaucoup comme une des premières esquisses du management moderne. On lui attribue d'ailleurs le principe de l'organigramme. Nous n'entrerons pas ici dans les débats, parfois très polémiques, au sujet de l'originalité de sa doctrine, ou de son caractère "néo-taylorien". Cela n'aurait pour nous qu'un intérêt indirect, tant il est vrai que la contribution de Fayol porte moins sur le calcul économique que sur les principes d'organisation. Ce qui mérite toutefois d'être relevé, c'est la remarquable notoriété qu'auront les travaux de Fayol aux États-Unis, en Angleterre et en Union Soviétique. En France, pour diverses raisons, dont sa défiance vis-à-vis du rôle industriel de l'État n'est certes pas la moindre, Fayol n'aura qu'une influence limitée : son Centre d'Études Administratives sera en quelque sorte "absorbé" par le C.N.O.F. Ses apports seront ainsi paradoxalement plus tardifs en France, où ses principes seront réimportés après 1945. Fayol aura donc été, entre les deux guerres, une occasion manquée pour la France : alors que ses principes portaient en eux les germes potentiels d'un véritable contrôle de gestion, il nous faudra attendre que celui-ci nous revienne d'Outre-Atlantique ²⁰.

Si l'on en croit Fiol et Jouault, déjà cités, cette première vague de *Management Sciences* s'inscrit dans une dominante de contrôle opérationnel. Il n'en est pas moins fort probable, comme le pointent Johnston & Kaplan, que l'information de gestion ainsi produite ait donné lieu à des décisions éminemment stratégiques, comme la fixation des prix des produits²¹. L'on

²⁰ On trouve sur Fayol une très bonne synthèse, à la fois historique et bibliographique, dans un article de Donald Reid: "Fayol: excès d'honneur ou excès d'indignité ?", *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1988, pp. 151-159.

²¹ Les deux auteurs avancent, au début de l'importante partie historique de leur ouvrage fondateur de 1987 : "...les coûts unitaires de produits finis étaient calculés pour aider aux décisions de gestion, ici la fixation des

peut donc voir dans les avancées tayloriennes des tentatives de rationalisation des process industriels en tant qu'éléments moteur, mais aussi un effort de rationalisation de l'information de gestion diffusée aux managers.

4. L'ÉCLOSION

L'émergence du CG ne s'est pas faite, on l'a compris, par génération spontanée. Nous allons voir tour à tour les facteurs qui, à l'entre deux guerres, ont contribué à son émergence.

4.1. La complexité

Dans la fameuse définition du CG qu'a donnée Anthony en 1965 ("le *management control* est le processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans les organisations") [ANT 1965], l'idée de complexité est latente. Les structures des firmes se complexifient, ainsi que les modes de production, de communication et de financement. Au fur et à mesure de cette éclosion par la complexité, les techniques de maîtrise (*control*) de l'organisation sont amenées à se renforcer. Entre la "comptabilité de gestion" (*management accounting* d'obédience taylorienne) et le *management control* qui apparaîtra aux États-Unis dans les années trente, il y a précisément cette différence : "C'est le franchissement d'un nouveau degré dans la complexité qui va provoquer l'émergence du contrôle de gestion tel qu'il est connu aujourd'hui" (H. Bouquin, 1994, op. cit. p. 17). Il convient pour s'en rendre compte de rappeler rapidement le contexte

prix, et non pas pour produire les états financiers statutaires" ("Relevance Lost", H.B.S. Press, Boston 1987, page 10 – Traduction personnelle).

industriel américain de ce début de siècle, et d'esquisser les deux types de solutions organisationnelles alors en vigueur dans les grands groupes.

Nous avons vu précédemment comment les membres de l'A.S.M.E. (entre autres) avaient apporté certaines réponses techniques aux préoccupations des industriels. Ils découvrirent ainsi des notions comme le seuil de rentabilité (1903) et ce que l'on appellera plus tard le *direct costing* (1910). Henry Gantt (devenu célèbre pour son diagramme d'ordonnancement) avait mis au point, dès 1915, le principe aujourd'hui connu sous le nom d' "imputation rationnelle des charges fixes"²². Si l'on se rappelle que les budgets d'exploitation et de trésorerie, les concepts de coûts standards et d'unités d'œuvre, ainsi que le R.O.I. étaient déjà connus, sans compter les avancées en matière de statistiques et de mathématiques financières, l'on s'aperçoit vite que la panoplie théorique du manager américain des années vingt était déjà bien fournie... Et que la plupart des techniques enseignées et utilisées de nos jours sont bientôt centenaires. Forte de ces acquis, l'industrie américaine, en les greffant sur des pratiques administratives idoines, allait enfanter le CG. Les auteurs situent généralement cette éclosion chez Du Pont de Nemours, ou encore à la General Motors qui en fut une filiale. Nous nous risquons quant à nous à évoquer une double origine, deux paradigmes industriels distincts ayant laissé leur empreinte :

- **Le fordisme**, qu'on assimile souvent avec excès au taylorisme, est certes une suite logique de ce dernier. Il apporte toutefois une dimension supplémentaire en intensifiant la division horizontale du travail, en recherchant la fluidité du process, la continuité. Il est

²² : il s'agit d'imputer au coût de revient unitaire d'un produit, non pas sa part de charges fixes calculée en regard des quantités réellement produites, mais par rapport à un niveau de production considéré comme normal. Les charges de structure sont ainsi neutralisées : elles redeviennent fixes à l'unité. Il y a fort à croire (mais nous n'en avons pas la preuve) que ce raisonnement ait été induit par la prise de conscience de l'effet des fluctuations d'activité sur les coûts de revient.

Pour ce qui est du *direct costing*, on pourrait en trouver des traces au XIX^{ème} siècle. Voir Nikitin (1992) pour la France, ou Wilmer Wright, auteur américain selon lequel un anglais de Liverpool, du nom de John Walker, serait l' "inventeur" du *direct costing* ("Direct standard costs for decision making and control", Mac Graw Hill, New-York 1962).

clair qu'en inaugurant la première chaîne de montage automobile en 1913, Ford est loin d'avoir inventé la continuité, ni d'ailleurs le principe même de la chaîne. L'industrie chimique, les raffineries de pétrole, les abattoirs ou la fabrication de pâte à papier étaient déjà fortement automatisés. Mais ces métiers sont de relativement faibles consommateurs de main d'œuvre directe, contrairement à la construction automobile. Ford va donc concilier le souci de "gestion des ressources humaines" (comme on dirait aujourd'hui) avec l'optimisation des flux physiques. La gestion de production et la logistique industrielle modernes se sont beaucoup inspirées du fordisme. Il y aura toutefois deux freins épistémologiques importants qui éloigneront Ford de l'émergence du *management control* :

- Primo, la défiance viscérale de Henry Ford pour la chose financière, que l'on retrouve d'ailleurs chez Le Chatelier et d'autres contemporains. H. Ford, dans un chapitre consacré à la reprise d'une ligne de chemin de fer [FOR 1926] se targue dans ses "mémoires" d'avoir, avant toute autre mesure de redressement, préconisé "la libération complète de tout contrôle financier."
- Secundo, le principe moteur de la chaîne fordienne repose sur les économies d'échelle. Si le process technique est bien maîtrisé et la main d'œuvre bien encadrée, point n'est besoin d'inventer de nouveaux indicateurs financiers. Tant que la demande est présente (ce sera le cas jusqu'en 1920), les gains de productivité sont spectaculaires : entre 1912 et 1916, la production du fameux modèle T (noir!) sera multipliée par dix.... et son prix divisé par deux. Bien entendu, *a contrario*, le coût prohibitif de remplacement des équipements et la standardisation à outrance impliquent une rigidité préjudiciable, notamment en cas de raréfaction de la demande. D'aucuns penseront plus tard que la légendaire réticence d'Henry Ford eu égard aux calculs financiers avait quelque chose de salutaire, et qu'on

ferait même bien d'y revenir... Sans aller jusque là, l'on peut se risquer à résumer ainsi l'apport du fordisme : TAYLOR + LES FLUX. En ce sens, il a contribué à sa manière à la genèse du contrôle de gestion.

- Le principal concurrent de Ford était à l'époque General Motors. Plusieurs caractéristiques confèrent à ce groupe un rôle prédominant dans l'évolution des techniques de management, rôle que la plupart des historiens, à commencer par l'incontournable Chandler, se plaisent à souligner. Sans entrer dans les détails de l'histoire, il convient de rappeler deux faits essentiels : d'une part, le groupe G.M. est, dès son origine, un agglomérat de constructeurs (Cadillac, Buick, Chevrolet...) ; d'autre part il est passé, en fin 1920, suite à l'effondrement spectaculaire du marché automobile, sous le contrôle de la société Du Pont, elle-même très diversifiée. Ce sont là deux différences fondamentales vis-à-vis de Ford : la prédisposition à la croissance externe et la tutelle de Pierre Du Pont dont on louera les vertus managériales. Le travail conjoint de deux personnalités distinctes et complémentaires ne tardera pas à porter ses fruits : le "financier" Donaldson Brown, transfuge de la firme chimique, et l'"ingénieur" Alfred P. Sloan Jr. Ce dernier fut le promoteur d'une politique de décentralisation, et donc de délégation, qui s'avérera un terrain tout à fait favorable au développement d'un véritable *management control*. Ce mode d'organisation préfigure des notions comme celles du centre de responsabilité et de gestion par objectifs. C'est dans ce contexte aussi que travaillent les *comptrollers*, sortes d'auditeurs financiers internes, contrôleurs de gestion de la première génération... L'on a beaucoup glosé sur cette période chez G.M. Certains vont même, tels Henri Bouquin (op. cit. 1994), jusqu'à attribuer à ce qu'ils appellent le "modèle Sloan- Brown" les mérites de l'impressionnante croissance de part de marché dont profita G.M. durant ces années. Il peut être raisonnable de penser qu'entre Ford et G.M. les différences de "culture

stratégique" (et notamment de politiques commerciales), ont pesé plus lourd en la matière que le travail des *comptrollers*. Il n'en est pas moins vrai que, sans la mise en œuvre de ces techniques managériales alors inédites, la politique d'expansion du groupe Du Pont eût été pour le moins aléatoire²³. Ces écrits sont bien entendu pour beaucoup dans la renommée de ces pratiques de gestion. D'autres grands groupes industriels, pas même forcément américains (Siemens, Saint-Gobain...) ont en effet innové, à cette époque, mais sans relais équivalent.

Nous résumerons, de façon réductrice certes, cette seconde tendance par la formule TAYLOR + LES FINANCES.

Vu l'importance de ce modèle dans les interprétations historiques ultérieures du CG, nous nous devons ici de nous y attarder. Nous allons l'analyser au travers :

- d'une part, du témoignage original de Sloan qui consacre, dans son ouvrage cité ci dessus, un chapitre au "*Development of financial controls*".
- d'autre part, des nombreux commentaires qui en ont été faits, précisément de par son statut de modèle fondateur du CG.

²³ L'on trouvera les détails de cette féconde période dans l'autobiographie de Sloan ("My years with General Motors", 1963, réédition Doubleday, New-York, 1990), dans "Stratégies et structures de l'entreprise" de A.D. Chandler (Éditions d'organisation, Paris 1962) ou dans des travaux de H.T. Johnson, voir [JOHN 1987].

4.2. Le modèle Sloan Brown (ou *du Pont model*)

Donaldson Brown, passé de la Du Pont Company à General Motors en 1921, et son jeune adjoint Albert Bradley, embauché en 1919, vont implanter dans l'entreprise dirigée par Sloan des méthodes de contrôle financier jusqu'alors inconnues dans l'industrie automobile. Contrairement à Henry Ford, Alfred Sloan est convaincu de cette nécessité : "*financial method is so refined today²⁴ that it may seem routine ; yet this method – the financial model, as some call it – by organizing and presenting the significant facts about what is going on and around a business, is one of the chief bases for strategic business decisions*" [SLO 1963, page 118]. La déprime du marché en 1920 va encore accentuer la pression, notamment sur le contrôle des investissements et des stocks, à l'origine des problèmes de trésorerie de G.M. Le groupe Du Pont va en profiter pour généraliser une logique d'encadrement des engagements des dirigeants de filiales. Un certain nombre de mesures vont appuyer cette ambition :

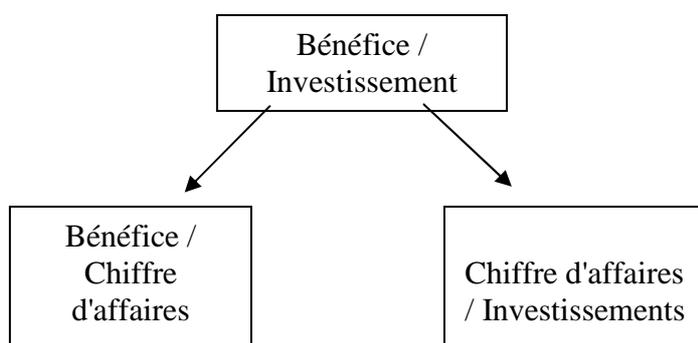
- Le ***consolidated cash control system***, qui consistait à centraliser les trésoreries des divisions au travers d'un réseau de comptes bancaires gérés par la direction financière du siège. Nous ne saurions dire s'il s'agit là de la plus ancienne constitution de pool de trésorerie. Quoiqu'il en soit, il s'agit assurément d'un système rendu nécessaire par la complexité du groupe Du Pont, et lié à cette "*M form*" alors relativement inédite.
- La **politique drastique de réduction des stocks** va s'appuyer sur une meilleure articulation entre les prévisions de vente et les approvisionnements. La rotation des stocks passa ainsi, entre 1920 et 1922, de deux à quatre fois par an. Il s'agissait dans un premier temps de réagir à la situation de crise issue de la chute des ventes en 1920, puis de se prémunir, par une meilleure gestion prévisionnelle, contre de tels accidents.

²⁴ Le manuscrit de Sloan était achevé dès 1954, mais son auteur a tenu à ce qu'il ne soit pas publié du vivant des personnes qui y sont citées. Par "chance", il est resté le dernier survivant, et il a ainsi vécu la sortie de l'ouvrage en 1963 (il est mort en 1966, à 90 ans).

- L'instauration d'un **reporting prévisionnel**, concernant les approvisionnements, les stocks, la trésorerie, les investissements et le besoin en fonds de roulement (*working capital*), va permettre à Sloan, le 25 de chaque mois, d'approuver ou d'amender le programme de production du mois suivant. Le souci de Sloan était de gérer au mieux l'incertitude liée à de fortes variations de la demande. Cette dernière était mise sous surveillance, notamment au travers du suivi des stocks des distributeurs.
- Le **reporting historique**, au mois le mois, est en vigueur dans tout le groupe. Il s'appuie sur quatre éléments essentiels : les coûts, les prix, les volumes et le taux de retour sur investissement. La grande ambition des dirigeants est de parvenir à une uniformisation des *reports*. À partir de 1921, un *standard accounting manual* va être mis en place et tous les *comptrollers* des divisions devront impérativement s'y conformer.
- En ce qui concerne les coûts, l'équipe va effectuer un arbitrage entre les coûts complets et le *direct costing*. L'idée était de calculer des coûts complets intégrant les frais indirects (*overheads*), tout en demeurant insensibles à des variations de volume liées soit à la saisonnalité, soit à la conjoncture. Ces **coûts standard** étaient fixés à partir des frais directs de matières premières, de consommables et de main d'œuvre, ainsi que d'une quote-part de frais généraux imputée sur la base d'un *standard volume* correspondant à un niveau d'activité normal. Cette imputation rationnelle des charges fixes se double d'une systématisation (à partir de 1925) du **contrôle budgétaire**, avec analyse régulière des **écarts** entre le standard et le réalisé (*actual*).
- Donaldson Brown était arrivé du groupe Du Pont avec dans sa besace une trame de reporting originale quoique simpliste en apparence : le **ROI**, ou *return on*

*investment*²⁵. Ce ratio consiste à diviser le bénéfice par le total des "investissements"²⁶. L'indicateur est intéressant dans sa décomposition, car il contient tous les éléments repris par le reporting. La figure 3 montre la première étape de cette décomposition :

Fig. 3 – Le Return on Investment (ROI)



Le ROI est donc le produit de deux ratios : un taux de marge et un taux de rotation. Comme l'affirme Chandler, il y a là confrontation de deux logiques : celle de l'industriel (soucieux de maximiser ses marges par une bonne maîtrise des prix de vente et des coûts de revient) et celle du distributeur (qui cherche à maximiser l'exploitation des actifs). Les données issues du reporting chez Du Pont et G.M. seront formalisées dans cette trame, et le ROI deviendra le mètre-étalon (*yardstick*) de la performance comparée des divisions.

²⁵ Ce concept charnière dans le *Du Pont model* n'est nullement une "invention" de Brown : les investisseurs ont de tous temps raisonné en termes de retours sur leurs mises de fonds. La systématisation du principe au sein d'un groupe industriel est probablement plus inédite à l'époque.

²⁶ La traduction d'*Investment* par le Investissement est douteuse, le terme français entendu au sens strict risquant de suggérer les seules immobilisations, alors que le I de ROI représente l'ensemble des capitaux mis en œuvre, incluant évidemment le BFR.

Il importe ici d'apporter quelques précisions sur la structure décentralisée préconisée par Sloan, et sous-jacente à ce modèle. Si le groupe Du Pont passe pour un pionnier dans les logiques de contrôle, c'est en grande partie en raison de son histoire : des acquisitions successives en ont fait une structure diversifiée en termes géographique comme en termes de métier. Le principe de la délégation est ainsi un fondement essentiel du contrôle : "*It was on the financial side that the last necessary key to decentralization with co-ordinated control was found. That key, in principle, was the concept that, if we had the means to review and judge the effectiveness of operations, we could safely leave the prosecution of those operations to the men in charge of them*" [SLO 1963, page 140].

Cette ébauche de CG était donc une contrepartie des délégations accordées aux responsables de divisions. Sloan, sans le présenter en tant que tel, définit in fine la fonction première du CG : "*The figures did not give automatic answers to problems. They simply exposed the facts with which to judge whether the divisions were operating in line with expectations as reflected in prior performance or in budgets*" [SLO 1963, page 142]. L'effort de contrôle ainsi mené (qu'il faut replacer à l'époque, avec des systèmes d'information rudimentaires) avait donc un but de vérification du bon usage des délégations, en garantissant notamment une possibilité d'intervention des dirigeants en cas de dérive. L'outillage développé à cette époque n'a pas, d'un point de vue technique, un caractère très innovateur. En revanche, la complétude de la trame, et la formalisation apportée par les publications de Brown, puis de Sloan, lui ont conféré un rôle précurseur probablement justifié.

4.3. Les centres de responsabilité

La notion de centre de responsabilité est, à tort, fréquemment assimilée au modèle Du Pont. Stricto sensu, elle n'est évoquée ni par Sloan ni par Brown. Il est vrai cependant qu'elle est sous-jacente au modèle organisationnel développé à l'époque, axé sur un contrôle centralisé d'opérations décentralisées. Il semblerait que Peter Drucker soit à l'origine de cette notion dans son *Concept of the Corporation* d'ailleurs consacré à General Motors [DRU 1946]. Selon H. Mikol & H. Stolywy, "un centre de responsabilité est une entité organisationnelle de gestion qui dispose d'une délégation d'autorité sur les moyens (matériels, humains, financiers...) et d'une certaine capacité de négociation sur les objectifs" [MIK 1993, p. 218]. Dans le vocabulaire d'un Sloan ou d'un Chandler, il s'agit là de divisions.

Ce concept va jouer un rôle essentiel dans le développement du CG, et ce à plusieurs titres :

- Il peut se superposer au centre d'analyse, section analytique d'une organisation destinée à l'imputation des coûts indirects. C'est dans les années trente que l'on voit se développer, en Allemagne et en France notamment, des systèmes relativement sophistiqués de répartition des coûts indirects sur les produits (nous y reviendrons).
- Le centre de responsabilité constitue la brique théorique indispensable au processus budgétaire. Cela est vrai pour les procédures de négociation des allocations de ressources comme pour les logiques axées sur la motivation des managers.
- La théorisation de Drucker avait déjà entamé une typologie des centres selon leur objet et selon l'étendue de leur délégation : centres de profit, centres de coût, centres d'investissement... Elle va se prolonger vers des outils de management comme la GPO (gestion par objectifs) ou encore la pratique systématique des cessions internes.

4.4. Le développement de l'audit

Une autre tendance a cours dans ces années vingt américaines : la normalisation comptable. Il s'agit là d'un autre versant de la professionnalisation de la gestion, qui découle en partie des mêmes phénomènes : la complexification des affaires, les vagues de fusions industrielles et le développement de l'actionnariat populaire. L'expertise comptable trouve là un terrain tout à fait favorable. Il semblerait que le tournant date de 1920. Le premier cabinet de commissariat aux comptes (Price Waterhouse & Co.), pionnier venu d'Angleterre, avait traversé l'Atlantique vers 1890, bientôt suivi par d'autres confrères (puis par les ingénieurs-conseils tayloriens). Une plus grande vague d'après-guerre verra l'émergence de structures dont certaines deviendront célèbres : Arthur D. Little, Day & Zimmerman, Frazer & Torbet, Mc Kinsey etc... Tout cela parallèlement au développement de Business Schools et des publications spécialisées. Le lien de ces pratiques avec le CG demeure toutefois assez ténu, si ce n'est que cette relative standardisation des comptabilités tendra à fiabiliser les systèmes d'information budgétaires et de calcul des coûts.

L'**audit interne** est pour sa part plus proche de l'idée de *control* telle qu'elle devrait selon certains être entendue : la maîtrise de l'entreprise²⁷. Selon Renard [REN 1994], l'audit interne est apparu suite à la crise de 1929 aux États-Unis. Le groupe General Electric fait ici figure de pionnier²⁸. La ruine des investisseurs va inciter les marchés financiers à exiger le renforcement des mesures de contrôle interne. Si l'on définit celui-ci comme "le processus par lequel la Direction Générale et les différents niveaux de management obtiennent une assurance raisonnable que leurs objectifs sont atteints" (définition d'A. Marcilhacy, ancien

²⁷ B. Grand & B. Verdalle regrettent la traduction du terme *control* par le français contrôle et (pire encore) par vérificateur au Québec [GRA 1999].

²⁸ General Electric aura une image de précurseur sur bien des aspects. Chandler en fait d'ailleurs une des quatre premières "entreprises gestionnaires" avec bien sûr Du Pont de Nemours et, "dans une moindre mesure", United States Rubber et Standard Oil [CHA 1988, p. 499].

président de l'IFACI)²⁹, l'on s'aperçoit que l'on est pas loin du CG, du moins dans son acception originelle. Si aujourd'hui, la distinction entre les deux approches est communément admise, il n'en était pas de même à l'époque et on peut légitimement se demander si les *comptrollers* apparus à partir de 1880 dans l'industrie ferroviaire américaine relevaient plutôt du CG ou de l'audit interne.

Chandler et d'autres³⁰ ont montré que dès le début du XX^{ème} siècle la professionnalisation des métiers de la comptabilité était bien engagée, surtout aux États-Unis et en Angleterre. La crise de 1929, puis surtout la création, dès 1934, de la *Stock Exchange Commission* (SEC) va renforcer le mouvement. Il y aura dès lors une nette séparation entre les praticiens de la comptabilité financière (ou "générale" comme on dit en France) et ceux de la comptabilité de gestion. Le CG n'en reste pas moins un vecteur primordial du contrôle interne, et son développement lui en est en partie redevable. Sous l'influence de la SEC, l'audit externe des comptes devient obligatoire pour toute société cotée, et les *audit committees*³¹ sont vivement recommandés. Dans les années 40, une attitude défiante vis-à-vis de la chose financière, comme celle de H. Ford père, sera donc difficilement tenable dans les grands groupes.

Le développement du CG et celui de l'audit interne vont donc de pair sur au moins trois points :

- Tous deux s'appuient sur la complexification des affaires industrielles et financières, et le fait que les familles fondatrices n'ont plus de moyens directs d'intervention, recourant ainsi à des délégations de responsabilités etc.

²⁹ L'IFACI est l'Institut Français et de l'Audit et du Contrôle Interne, créé en 1973 en succession de l'AFCI (Association Française des Contrôleurs Internes) elle même créée en 1965, et qui publie la Revue Française d'Audit Interne... dont le n° 102 contenait la définition citée.

³⁰ Voir notamment A.D. Chandler & S. Salsbury [CHA 1971] ou M. Chatfield [CHA 1974].

³¹ Les comités d'audit à l'américaine ont pour fonction de renforcer le contrôle interne de l'entreprise par les membres du Conseil d'Administration. Certains d'entre eux (non salariés de la firme) vont diriger ce comité en compagnie des auditeurs externes et éventuellement internes, ainsi que de représentants de la direction générale. Ils rendent compte au Conseil d'administration. Pour des raisons culturelles, et bien que recommandés par la COB depuis 1984, ces comités ne rencontrent en France un succès plus relatif et tardif.

- Tous deux concourent à une formalisation de procédures aptes à renforcer le contrôle interne de l'entreprise.
- L'information remontante (des opérationnels vers les managers puis vers les investisseurs) se doit d'être rationnelle (rôle du CG) et fiable (rôle de l'audit interne).

Nous allons à présent mettre l'accent sur deux aspects périphériques du CG qui illustrent bien ces derniers aspects : la sophistication du **calcul des coûts** et la formalisation des processus de **choix des investissements**. Cela nous paraît d'autant plus indispensable que ce sont là deux domaines que l'on retrouvera dans les pratiques et les discours sur le contrôle en tant qu'outil de décision stratégique.

4.5. La sophistication du calcul des coûts

Il n'y a pas lieu ici de faire un historique détaillé de ce qu'on appela la comptabilité industrielle (avant qu'elle ne devienne "analytique" puis "de gestion"). Nous avons déjà vu, d'ailleurs, que la plupart des outils qui de nos jours encore fondent cette discipline étaient déjà connus dans les années 20. Nous insisterons en revanche sur deux tendances importantes mises en exergue par la littérature. L'une de ces deux tendances est anglo-saxonne, et on la retrouve sous l'appellation *uniform costing*. L'autre est plutôt franco-germanique et aboutira à une forme relativement aboutie, quoique très standardisée, de calcul des coûts des produits : la méthode des sections homogènes.

4.5.1. Coûts standard et *uniform costing*

On aura compris que le calcul des coûts d'obédience taylorienne a conduit à des avancées intéressantes autour de la notion de *standard costing*. Rappelons ici qu'un coût standard a deux propriétés :

- Il consiste en une combinaison entre une quantité standard et un coût unitaire standard, ce qui permet à la fois d'articuler des budgets assez précis sur les activités structurées et d'expliquer les dérives entre le budget et le réalisé, soit par des effets coûts, soit par des effets volume. Le coût standard est ainsi le mètre-étalon du contrôle budgétaire.
- Il est, notamment en ce qui concerne les *overheads* (frais indirects incluant généralement des coûts fixes), calculé en fonction d'un niveau d'activité considéré comme normal. À ce titre, il permet d'isoler le coût des sous-activités sectorielles ou temporelles.

Selon D. Solomons³², historien anglais de la comptabilité, un nommé George Pepler Norton peut être considéré comme le précurseur, dans un livre datant de 1889, de cet usage du coût standard. Dans la partie II de son ouvrage s'adressant à la profession du textile, parue en 1931, ce même Norton formalise plus clairement ces pratiques. Entre temps, bien entendu, d'autres auront contribué à généraliser la standardisation : le système de G. C. Harrison, à la Boss Manufacturing Company (Illinois) à partir de 1911 est ainsi considéré comme le premier système complet de coûts standard, qui fait plus qu'annoncer le contrôle budgétaire. On en trouvera un résumé détaillé et intéressant, car contenant des tableaux certes manuels mais néanmoins fort proches de ce que l'on pratique de nos jours, dans un travail intitulé "Standard costs and variations" [HAR 30]. Il est intéressant de noter que Harrison, ainsi qu' A. Church, sont des citoyens britanniques ayant rejoint les États-Unis aux alentours de 1910, contribuant à y influencer les pratiques de *costing*. L'inverse est vrai également, car des américains

³² À lire notamment son article dans *The Accounting Historians Journal* en décembre 1994: "Costing pioneers: some links with the past".

comme H. Emerson ou le Capitaine H. Metclafe ont également eu une audience significative en Europe.

À part cela, la logique américaine de l'époque – que l'on retrouve à l'œuvre de nos jours encore – peut paraître relativement rudimentaire : l'heure de main d'œuvre est considérée comme base de répartition (unité d'œuvre) de coûts indirects vers les produits. Ceci revient à utiliser les heures (ou les minutes) chargées pour déverser sur ces derniers l'ensemble des coûts indirects. La simplicité de cette pratique – et son peu de pertinence dans un contexte qui tend vers l'automatisation – sera à l'origine de sa remise en cause [JOH 1987].

Cependant, certains métiers, comme le textile ou l'imprimerie, engagés dans une forte croissance doublée d'une concurrence exacerbée, vont développer une autre approche de la standardisation. À l'instigation des chambres professionnelles, et dans le but de lutter notamment contre le dumping concurrentiel, ces métiers vont préconiser à leurs membres des pratiques normalisées³³ de détermination des coûts de revient.

Ces méthodes n'avaient donc pour raison d'être ni d'alimenter les réflexions stratégiques des dirigeants pour leur prise de décision, ni de sécuriser les actifs des entreprises, mais de contribuer à la régulation des marchés. Comme l'a montré D. Solomons [SOL 1952], cette velléité sous-tend pour une bonne partie les efforts des entreprises et des consultants anglo-saxons engagés dans l'évolution de leurs *costing systems*. L'intensification de la concurrence est d'ailleurs considérée par plusieurs auteurs comme un facteur contingent du développement, un siècle auparavant, de la comptabilité industrielle³⁴.

³³ Voir pour les imprimeurs britanniques : F. Mitchell & S.P. Walker "Market pressures and the development of costing practice : the emergence of uniform costing in the UK printing industry" in *Management Accounting Research*, n°8, 1997. Pour le textile américain : "Collective bargaining and Cost Accounting : the case of the US men's clothing industry" in *Accounting and Business Research*, Winter 1994.

³⁴ Selon M. Nikitin, "nous sommes (...) enclins à conclure que la naissance de la comptabilité industrielle date des années 1820-30, et qu'elle est consécutive au phénomène global de révolution industrielle, plus particulièrement au système de concurrence généralisée que l'on observe à cette époque" [NIK 95]. R.K. Fleischman & L.D. Parker en sont conduits à une conclusion similaire lors d'une observation des pratiques de 25 entreprises anglaises entre 1750 et 1850 [FLE 1991].

4.5.2. Les sections homogènes

Alors que la théorie des coûts standard et la pratique d'uniformisation par branches professionnelles semblent à l'origine de la généralisation de la comptabilité de gestion anglo-saxonne, la France et l'Allemagne vont adopter une logique plus centralisée. Pays de droit écrit, ils s'engagent dans une normalisation de la comptabilité générale par le biais de "Plans comptables", sur lesquels ils vont greffer des recommandations de comptabilité analytique.

Pour ce qui est de la France, cette institutionnalisation va déboucher sur la méthode dite des sections homogènes, très connue des étudiants français, qui en arrivent parfois même à considérer qu'il s'agit là de la comptabilité analytique dans son ensemble.

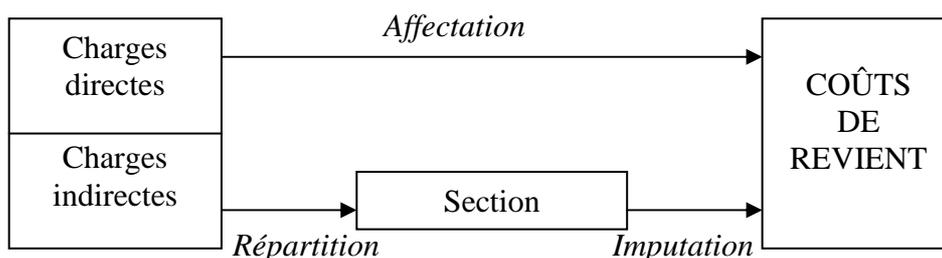
Le développement de la méthode des sections homogènes est entamé en 1927, à l'instigation de la CGOST qui deviendra plus tard la CEGOS. Cet organisme patronal va s'inspirer de travaux antérieurs effectués dans le cadre d'imprimeries françaises, qui elles aussi avaient établi des "prix de revient d'après une méthode unique" [Delmas 1900]... en d'autres termes des coûts uniformes.³⁵ Les prix de revient étaient également très pratiqués au sein de la sidérurgie, et pas forcément dans l'intention d'en déduire des prix de vente, mais plutôt, comme le montrent Y. Lemarchand & F. Le Roy [LEM 2000], dans le but de rationaliser la production par une meilleure connaissance du comportement des coûts indirects. Bien que le patronat soit sous les charmes du taylorisme et du fayolisme ambiants, Lemarchand et Le Roy notent que par ailleurs il y eut des réticences, notamment par crainte de voir le fisc imposer cette uniformisation du calcul des coûts. Après une première mouture fournie par le lieutenant-colonel E. Rimaïho en 1927, il y eut d'autres rapports qui aboutirent en 1937 à une synthèse de la CEGOS et, en 1947, à l'officialisation de la méthode au sein du premier Plan Comptable français.

³⁵ C'est en tous cas l'avis de H. Zimnovitch dans sa Thèse sur "Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France" (Université de Poitiers 1997).

Nous nous devons ici de nous pencher sur cette méthode, car elle est à la fois au cœur de la comptabilité de gestion et de sa remise en cause future...

Avant toute chose, rappelons que le vocabulaire relativement normalisé de nos jours n'est plus celui des années vingt ou trente. Rimailho ne parlait pas de charges mais de dépenses³⁶, et ne pouvait donc définir les "charges indirectes", concept pourtant crucial dans cette méthode. L'objectif étant de calculer des coûts de revient usine aussi complets que possible, le problème le plus épineux est de définir une juste imputation de toutes les charges (ou "dépenses") sur les divers produits... y compris celles d'entre elles dont l'affectation ne va pas de soi. Rimailho utilise les notions de "dépenses de l'Établissement" lorsqu'elles relèvent de la structure de soutien (et seraient donc plutôt fixes, à savoir indépendantes du niveau d'activité), et de "dépenses complémentaires de fabrication", correspondant "à ce qu'on appelle le plus souvent les frais variables de l'usine" [Dubreuil 1939, cité par Bouquin, 1995]. Ces frais indirects n'étant pas imputables par voie directe aux produits, Rimailho va les faire transiter par des sections (voir figure 4).

Fig. 4 Schématisation de la méthode des sections homogènes



Ces sections (que l'on peut regrouper en "centres d'analyses") correspondent à des centres de travail de l'entreprise : soit des ateliers, soit des bureaux, soit des services. Dans le premier cas, il s'agit de centres consacrés à la production, qui deviendront plus tard les "sections

³⁶ À vrai dire, lorsqu'il parle de "charge", il s'agit en principe de la sollicitation exercée sur les facteurs de production, le niveau de charge normal correspondant à l'imputation rationnelle.

principales". Les bureaux et services sont des sections qui ont une vocation de soutien, on peut parler alors de "sections auxiliaires" ou "prestataires". La figure 4 est une simplification, car la démarche de répartition des charges indirectes préconisée par la CEGOS s'effectue en deux temps :

- La répartition primaire consiste à déverser les charges indirectes dans les diverses sections primaires et auxiliaires, en fonction de clés de répartition issues d'une observation.
- La répartition secondaire consiste à déverser les charges des sections auxiliaires dans les sections principales, au prorata des estimations des consommations de ces dernières³⁷. Les totaux de toutes les sections prestataires sont ainsi ramenés à zéro.

Une fois cette double allocation effectuée, les sommes de coûts indirects figurant dans les sections principales peuvent être imputées aux produits. Pour cette phase, l'on dispose en principe d'une vision pertinente de la sollicitation des ateliers par les différentes productions. Cette pertinence est sensée être traduite par la notion d'unité d'œuvre.

L'heure de main d'œuvre devint à l'époque la principale unité d'œuvre servant à l'imputation des frais de section aux produits³⁸. Elle l'est restée souvent longtemps. Selon la CEGOS, la pertinence de l'unité d'œuvre est le corollaire de l'homogénéité de la section.

Cette logique mérite d'être commentée en plusieurs points :

- Même en supposant que l'on ait dès l'époque disposé de systèmes d'information de gestion efficaces, que l'on ait choisi les bonnes unités d'œuvre et le bon découpage en sections, il y a forcément une part d'arbitraire dans les clés de répartition. Cet arbitraire gênera ceux qui attendent de cette méthode un calcul plus "juste" des coûts... Il gênera

³⁷ Ainsi, un atelier d'extrusion dont on estime qu'il consommerait 20% des services informatiques se verra imputer 20% des coûts de cette section, soit un cinquième du total de la répartition primaire de la section.

³⁸ Il en est ainsi en tous cas des véritables sections de production, à savoir les ateliers. D'autres sections principales liées à la production (à vocation soit d'approvisionnements, soit de distribution) seront souvent imputées en fonction de quantités physiques.

moins ceux qui l'utiliseront dans le cadre d'une orientation des comportements des décisionnaires opérationnels, ce qui semble avoir été sa vocation première.

- Enseignée dès l'après guerre en tant que méthode de comptabilité analytique, elle va toutefois bien au delà. La notion de répartition va d'ailleurs plus loin qu'un principe d'allocation : Rimailho recommandait une valorisation des prestations entre les sections selon une logique de cessions internes. H. Bouquin, dans un article intitulé "Rimailho revisité" [BOU 1995], souligne la richesse de l'approche développée par le Lieutenant Colonel, dans laquelle il voit des idées fécondes en organisation et en CG.
- Force est de reconnaître, lorsque l'on a pratiqué cette méthode avec pertinence (c'est-à-dire notamment en s'autorisant à diversifier les unités d'œuvre), que la méthode préfigure fortement la comptabilité par activités...Mais à cela nous reviendrons plus loin.

4.6. Les procédures de choix des investissements

Nous avons vu que la grande industrie développée au cours du XIX^{ème} siècle a renforcé ses modalités de contrôle des investissements au gré de certaines crises conjoncturelles. C'était le cas du groupe Du Pont, de General Motors et de General Electric : des retournements de tendance y ont entraîné une rationalisation accrue des procédures d'engagement des dépenses. Le renforcement du contrôle interne finira ainsi par concerner tout le monde, jusqu'aux plus réfractaires. Le cas de Ford est à ce titre révélateur : Henry Ford II, petit-fils du dirigeant fondateur, va œuvrer en ce sens dès sa nomination en 1945. Il saisit l'opportunité qui lui est offerte par des anciens de l'US Air Force dirigés par le Colonel Charles Thornton. Cette équipe d'une dizaine d'hommes, issus de la division des contrôles statistiques de l'armée de l'air américaine, va implanter chez Ford un système financier qui relève à la fois du CG et de

l'audit interne. Ils se feront appeler les magiciens (*Whiz Kids*³⁹), et Lee Iacocca leur consacra un chapitre dans ses mémoires [IAC 1984], parlant de *bean counters* (compteurs de haricots) qu'il justifiera ainsi : "*If the bean counters are too weak, the company will spend itself into bankruptcy. But if they are too strong, the company won't meet the market or stay competitive*" (page 46). Il s'agissait donc avant tout de sécuriser les actifs de l'entreprise face à un environnement certes prometteur, mais turbulent et de plus en plus concurrentiel. Il y a dans ce système de contrôle deux aspects qui rejoignent tout à fait notre thématique :

- L'analyse des coûts et des marges en tant que performances imputables aux managers (perspective analytique);
- Les objectifs financiers de rentabilisation des actifs (perspective financière).

Évidemment, la logique de rationalisation des procédures d'investissement fera partie de cette dernière dimension.

Pour ce qui est des critères d'investissement proprement dits, de nouveaux indicateurs vont également apparaître, basés non plus sur une rentabilité comptable, mais sur des flux monétaires actualisés. La notion d'**actualisation**, qui consiste à pondérer les flux financiers futurs par un taux traduisant le coût de l'indisponibilité immédiate de l'argent, n'est pas neuve. Il semblerait que le grand Gottfried Wilhelm Leibniz en soit le précurseur en 1682. Plus près de nous, l'économiste autrichien Eugen von Böhm-Bawerk en aura frôlé la conceptualisation, lorsqu'il écrivit dans sa "Théorie positive du capital" en 1889 : "Les biens coûtent non seulement du travail, mais aussi du temps"⁴⁰. Cette prise de conscience, qui fût aussi celle d'un Émile Belot, va pouvoir s'appliquer aux calculs d'investissement après les

³⁹ Parmi ces *Whiz Kids* (qu'on surnommera les *Quiz Kids* en référence à leur propension à poser des questions) figurait un certain Robert Mac Namara qui devint président de Ford avant d'accepter le Ministère de la Défense du gouvernement Kennedy, où il lancera un grand programme de contrôle budgétaire : le PPBS (*Planning Programming Business System*).

⁴⁰ Le français J.G. Courcelle-Seneuil développera, dans son "Manuel des affaires" de 1872, des considérations du même ordre [PEZ 2000].

synthèses théoriques de d'E. Schneider et de J. Dean⁴¹. De là vont émerger les notions, aujourd'hui largement vulgarisées, de Valeur Actuelle Nette et de Taux Interne de Rentabilité. Ces critères, souvent appelés "dynamiques", sont peu à peu devenus les nouveaux *yardsticks* de la performance financière.

Il est clair que cette problématique des investissements échappe au cadre classique du CG, puisqu'elle empiète à la fois sur la planification stratégique et ses modèles d'une part, sur les théories de gestion financière d'autre part. Il est tout aussi clair que la formalisation du contrôle interne dans une entreprise, et la trame de mesure des performances qui en découle, passe par l'instauration d'une limitation des délégations d'investissement et d'une rationalisation des procédures de choix. Même s'il ne nous appartient pas ici de faire une histoire de l'instrumentation financière, il nous semble utile d'insister sur quelques aspects importants de cette dimension :

- Si l'on peut considérer le ROI comme le tronc commun de toutes ces logiques, force est de reconnaître que les modalités de calcul se sont agrémentées de concepts plus élaborés, généralement issus de la théorie économique : la notion de coût du capital, le bénéfice résiduel, les coefficients de risque, la théorie des options, les coûts d'opportunité, le calcul des probabilités. En gros, il s'agit de pondérer le retour sur investissement par un facteur traduisant les exigences des financeurs et / ou le risque du marché.
- La problématique des choix d'investissement est particulièrement cruciale de notre point de vue en ce qu'elle traduit une prétention du CG à participer à la stratégie. Il s'agit bien là d'outils d'aide à la décision stratégique, et nous verrons plus loin que la

⁴¹ Pour Schneider: "Wirtschaftlichkeitsrechnung", 1^{ère} édition, Francke Moch, Bern 1951; pour Dean : "Managerial Economics", Prentice Hall, New- York 1951, ainsi que "Capital budgeting", Columbia University Press, New York 1951.

critique de cet outillage économique-financier sera pour beaucoup dans la remise en cause du *management by numbers*.

- Le développement de ces techniques semble surtout lié à une volonté de prévention de dépenses incontrôlées. Anne Pezet, dans un article essentiellement consacré au cas de Péchiney, affirme : "Ce sont les pratiques d'ingénieurs enclins à dépasser fortement les devis prévisionnels d'investissement qui ont rendu nécessaire l'encadrement de l'investissement. Les comportements 'dépendants' des ingénieurs deviennent préoccupants pour une direction générale soucieuse de sa trésorerie. La riposte de celle-ci se fait sous la forme des procédures" [PEZ 1998, pp. 83-84]. Là encore, ce n'est pas tant la volonté de dirigeants plénipotentiaires et rationnels qui a impulsé ces procédures, qu'un souci de limitation des risques et de normalisation des comportements.

En somme, il en est un peu de cette rationalisation des investissements comme de celle axée sur le calcul des coûts : dans les deux cas le moteur ne semble pas tant dans la velléité décisionnelle du dirigeant que dans celle de circonscrire le risque en encadrant les comportements.

Toutefois, à l'inverse de ce qui ressort en matière de contrôle budgétaire ou de calcul des coûts, les outils d'analyse des investissements issus de la théorie financière peinent à imprégner les pratiques entrepreneuriales. Les critères les plus couramment utilisés semblent d'ailleurs être les plus simples, ainsi que nous l'ont montré diverses enquêtes⁴².

⁴² Voir par exemple Mac Intyre & Coulthurst [MAC 1986] ou Graham & Harvey [GRA 2002].

5. LA GÉNÉRALISATION

Nous avons à présent identifié trois grandes branches thématiques appartenant au CG :

- Le cœur de métier, qui s'articule autour du **contrôle budgétaire**, inclut la pratique des coûts standard et l'analyse des écarts, ainsi que les logiques de reporting (prévisionnel et historique) ou les procédures d'allocation de budgets.
- Une branche axée sur la **comptabilité analytique** s'efforce de déterminer des coûts et des marges cohérents, de contrôler les efforts de réduction des coûts, de dissuader les pratiques aberrantes de *pricing*, d'orienter les acteurs vers des comportements économes.
- Une branche qui s'intéresse à la notion d'**investissement** dans sa dimension stratégique, contient des logiques à dominante financière comme le ROI, de sélection des projets, d'aide à la décision des dirigeants et surtout de limitation des comportements "gabegiques".

À partir de l'immédiat après-guerre, ces méthodes (dont le corpus théorique est en place) vont se généraliser dans les entreprises occidentales. Les cabinets de consultants et les *Business Schools* contribueront à cette diffusion. Nous verrons comment ce triptyque originel va s'enrichir au bénéfice d'orientations managériales nouvelles comme le marketing, la qualité ou les théories de l'organisation. Toutefois, dans un premier temps, nous allons voir comment le paradigme militaire, après avoir apporté une pierre non négligeable à l'éclosion des outils de contrôle, va participer à sa diffusion sous de multiples aspects.

5.1. Le paradigme militaire

Nous avons évoqué à plusieurs reprises, jusqu'ici, des influences indirectes des modèles militaires sur l'administration et le contrôle des entreprises. On se souviendra ainsi que le groupe Du Pont est devenu un conglomérat grâce à la forte demande de poudre explosive induite par la première guerre mondiale. On pourrait souligner aussi que les fonderies gérées par Fayol ont bénéficié de ce type de demande⁴³, et que les entrepreneurs allemands, dès la fin du XIX^{ème} siècle, n'ont pas été en reste.

Plus directement on se rappellera des expériences militaires significatives de deux fondateurs essentiels de la comptabilité de gestion : le Capitaine américain Metclafe et le Lieutenant Colonel français Rimailho. Henry Gantt a lui aussi élaboré son fameux diagramme d'ordonnancement au sein de l'armée américaine. Comme le dit fort bien Romain Durand, un des rares exégètes français en la matière, en parlant des guerres : "Avant ces grands événements, qui sont à l'origine de la programmation moderne, les techniques de gestion passaient aux yeux de la masse des industriels comme autant d'innovations scabreuses. La guerre, en donnant le volume, la finance et l'imagination, en faisait des instruments efficaces" (in "À propos du concept de management par les chiffres", Revue française de comptabilité, n° 254, mars 1994). Lorsque Sloan parle de "responsabilité décentralisée avec contrôle centralisé" (cité par Bouquin, 1994, p.28), il n'est pas loin d'évoquer le contexte militaire.

Le cas des *Whiz Kids* (voir § 46) de chez Ford est plus révélateur encore : ces ingénieurs conseils avaient une expérience exclusivement militaire qu'ils ont vendue, en tant que telle, dans le privé. La seconde guerre mondiale verra par ailleurs le développement de nouveaux champs du management, dont trois au moins resteront célèbres en ayant des retombées significatives dans la pratique entrepreneuriale :

⁴³ Ce qui n'a pas empêché H. Fayol (qui n'a jamais fait son service militaire) d'être très critique vis-à-vis des administrateurs militaires, comme il l'était d'ailleurs à l'égard des corps d'état en général. Voir à ce sujet J.L. Peaucelle "Henri Fayol et la guerre de 1914" [PEA 2001].

5.1.1. La logistique :

La logistique militaire dispose d'une expérience séculaire : pour elle, l'éloignement des instances de décision vis-à-vis du théâtre des opérations est une longue histoire. Il y a dans la conduite d'une campagne militaire une double nécessité que l'on retrouvera de plus en plus dans les entreprises, au fur et à mesure de la séparation des lieux de commandement et de production :

- D'une part, assurer la chaîne de commandement afin de pouvoir transmettre aux opérationnels des instructions claires dans des délais raisonnables ;
- D'autre part, garantir une remontée d'information fiable vers les "états majors", afin de rendre compte des résultats obtenus, ou encore d'incidents (ruptures de stocks, goulets d'étranglement...)

Outre ces problèmes de flux d'information, auxquels de nouvelles technologies de communication apporteront des solutions, une autre prise de conscience va se forger : de l'importance de la **performance aval**. Les modes de production, qui tendent de plus en plus vers une forme flexible⁴⁴, exigent des efforts de rationalisation de la distribution, en termes de coûts comme en termes de délais. De plus en plus, les observateurs vont stigmatiser de nouveaux coûts cachés liés, soit aux fonctions d'approvisionnement, soit au stockage des produits, soit encore à leur distribution. Avec des outils comme le modèle de Wilson ou le MRP (*Materials Requirement Planning* dans sa version initiale), le suivi des performances va se développer sur de nouveaux axes. La rationalisation de cette coordination entre l'offre et la demande va concerner le CG, et lui procure un champ nouveau qu'il mettra quelque temps à investir. H. Mathé montre notamment, dans une Thèse de 3^{ème} cycle intitulée "Systèmes de défense et politiques industrielles : la dimension logistique" [MAT 1984], de quelle manière

⁴⁴ Ou plutôt, on peut dire, comme P. Cohendet & P. Llerena [COH 1993] qu'une flexibilité dynamique succède à une flexibilité statique consistant à adapter le capacités de production aux variations de la demande.

les exigences du Ministère de la défense américain ont impulsé des orientations vers une meilleure gestion des flux au sein des entreprises américaines.

Est ce un hasard si le très controversé Werner von Braun sera le premier Président, à partir de 1966, de la SOLE (*Society Of Logistics Engineers*) ?

Là aussi, une pression exogène expliquerait donc en grande partie l'évolution des préoccupations des gestionnaires. La clientèle militaire, en se montrant exigeante sur le respect des coûts des équipements, a certainement favorisé le développement de la comptabilité industrielle. Elle a également contribué à diffuser l'impératif de respect des délais, de réactivité, de transversalité, au travers notamment de la gestion de projet, qui trouvera dans l'industrie aéronautique un terreau de prédilection.

Les rédacteurs internes de l'histoire du cabinet Arthur Andersen⁴⁵ reconnaissent d'ailleurs que l'activité de leur cabinet a beaucoup profité du contexte de la deuxième guerre mondiale.

Deux aspects sont relevés :

- La pression des délais a rendu nécessaire des efforts de mécanisation du travail comptable. En reprenant leurs activités civiles, les "businessmen" qui se sont impliqués dans l'effort de guerre vont reproduire dans leurs entreprises ces avancées en termes de productivité administrative et comptable.
- L'éloignement des décideurs par rapport au théâtre des opérations les a obligés à prendre en compte des données comptables, à s'appuyer sur des analyses et un reporting statistique pour leurs prises de décisions.

Ainsi, les attentes des dirigeants vis-à-vis des comptables se trouvaient transformées :

"Naturally, these changed attitudes of the businessman were bound to bring about a significant change in what he expected from his accountants. He expected competent

⁴⁵ "The First Sixty Years: 1913-1973", Arthur Andersen & Co. Editors, Chicago, 1973, 189 pages.

assistance in the mecanization of accounting and clerical routines, and he expected that his accountants would be able to guide and help him in making his accounting and reporting system more useful as a management tool" (page 63).

Les spécificités logistiques des contraintes de la guerre ont donc favorisé une émulation en termes d'exigences administratives. Cette émulation va concourir à la diffusion d'un certain nombre de techniques opérationnelles et comptables.

5.1.2. L'analyse de la Valeur :

General Electric fut, dans les années quarante, l'un des principaux fournisseurs de l'effort de guerre américain. Lorsque certaines matières premières vinrent à manquer pour des raisons géopolitiques, un ingénieur chargé des approvisionnements, Lawrence D. Miles, fut chargé de trouver des solutions de substitution. Non seulement il en trouva, mais il en en proposa de meilleures à moindre coût ! En raison de ces succès, sa démarche fut prorogée et intéressa rapidement moult autres entreprises américaines : l'analyse de la valeur (*value analysis*) était bien née. Janet Simpson en donne la définition suivante : "L'analyse de la valeur est une technique visant à réduire les coûts associés à un produit sans en compromettre la qualité et la performance"⁴⁶. Concrètement, cette méthodologie va chercher à éliminer les fonctions inutiles afin de "réaliser le produit optimal, c'est-à-dire celui qui satisfait les fonctions nécessaires et *elles seules* pour le coût minimal" [LAC 1994]. Cette idéologie du produit optimal gagne "naturellement" à être menée très en amont du projet de développement du produit. Les américains parlent alors de *Value Engineering*, voire de *Value Research*, en insistant sur la nécessité de raisonner en termes de fonctions **avant** de déterminer les solutions techniques.

⁴⁶ Traduction personnelle à partir de J. Simpson: "A note on Value Analysis: its history and methodology", Harvard Business School, case 687-006, 1987.

Ainsi, si la prise en compte des performances logistiques et des coûts de distribution peut être vue comme une extension du CG en aval, l'ingénierie de la valeur peut faire office d'ouverture vers l'amont des fonctions de contrôle⁴⁷. Le métier va rapidement se structurer et la SAVE (*Society of American Value Engineers*) est créée dès 1959. La diffusion de l'analyse de la valeur se fera toutefois principalement, selon J. Lachnitt [LAC 1994], sous l'impulsion de R. Mac Namara qui rendra cette démarche obligatoire pour tout fournisseur régulier de la Défense Nationale⁴⁸.

On retrouve cette double idée du produit optimal et de la réflexion coûts / fonctions en amont dans plusieurs méthodologies, dont on peut dire qu'elles ont toutes en commun d'impliquer un langage commun entre les métiers techniques, commerciaux et financiers :

- Dans des logiques d'évaluation de la qualité, qui se développent à la même époque dans l'industrie américaine. Par exemple, dans un concept comme le COQ (*Cost Of Quality* ou Coût d'Obtention de la Qualité) dont l'objectif est de trouver un point d'équilibre entre des coûts résultants de la non qualité et des coûts engagés pour améliorer la qualité... Ou encore dans une démarche comme le QFD (*Quality Functional Deployment*) ...
- Dans des processus visant à faire remonter en amont les préoccupations de contrôle des coûts : le *Design to Cost*, le *Design to Life Cycle Cost* et leurs pendants français de CCO ou CCOG (Conception à Coût Objectif et ... à Coût Objectif Global), et bien sûr dans le *Target Costing* dans sa version japonaise, que nous évoquerons en temps voulu.
- Dans tous les outils de gestion qui vont s'inspirer de cette notion de valeur à la fois proche de l'économie, des finances et du marketing. Le raisonnement budgétaire va

⁴⁷ Amont et aval ne doivent pas s'entendre ici en lien avec une structure hiérarchique, mais par rapport à ce que l'on peut appeler le "projet produit", qui démarre lors des études préalables de faisabilité pour finir avec les contrats de maintenance ou le SAV.

⁴⁸ Pour des raisons qui peuvent être liées à des interrelations culturelles et financières entre ces pays et les États-Unis, cette diffusion sera plus rapide en Grande-Bretagne, en Allemagne ou au Japon qu'en France.

introduire, avec le Budget Base Zéro de Peter Pyhrr, un traitement des centres de coûts discrétionnaires proche de l'analyse de la valeur administrative⁴⁹. Plus tard, la gestion par les activités (ABM pour *Activity Based Management*) aboutira à la hiérarchisation des activités selon leur contribution en termes de valeur ajoutée...

Nous aurons l'occasion de revenir là dessus.

Si l'on appréhende cette branche de la gestion au sens large, l'on est dans une acception qui va bien au delà du CG classique. Force est de s'apercevoir toutefois qu'au travers de la logistique et de la valeur, le potentiel d'intervention du CG tend à s'élargir. Il n'est plus exclusivement lié à la production, ni à l'industrie, ni aux logiques purement comptables et financières : on voit ainsi se profiler un triptyque Coût / Qualité / Délai que l'on retrouvera en filigrane dans le "contrôle de gestion intégré" préconisé en toute fin de siècle.

5.1.3. La recherche opérationnelle (RO)

Selon Johnston & Kaplan, la recherche opérationnelle est née en Grande-Bretagne à la fin des années trente, lorsque des physiciens, mathématiciens et statisticiens vont s'intéresser à des décisions concrètes en vue de les modéliser. Les praticiens français A. Alj & R. Faure [ALJ 1990] y voient des origines bien plus anciennes, remontant à l'Antiquité... ou au XII^{ème} siècle, qui vit apparaître la première "machine à programme enregistré", due au Marocain Siddi bel' Abbes es-Sebti. On en trouve d'autres prémisses non négligeables vers le XVII^{ème} siècle, avec des penseurs devenus célèbres comme Blaise Pascal, Galileo Galilei ou Jacques Bernouilli. Comme pour la logistique et l'administration, la plupart des techniques existaient avant les années quarante : les files d'attente (Erlang, 1917), la gestion des stocks (Harris, 1915), le

⁴⁹ Voir : Peter A. Pyhrr, "Zero Base Budgeting ", John Wiley, New-York 1973.

Louis A. Austin, "Zero Base Budgeting : Organisational impact and effects ", AMACOM, New-York 1977.

James D. Suver & Ray L. Brown, " Where does Zero Budgeting Work ? " in Harvard Business Review, November- December 1977... (dans cet article, les auteurs désignent E.H. Hilton, au sein du gouvernement anglais de 1924, comme le précurseur de la démarche).

renouvellement des équipements (Volterra, 1931), les matrices inter-sectorielles (Leontiev, 1925), les programmes linéaires (Kantorovitch, 1939) etc.

Il est néanmoins vrai que les travaux effectués sous l'égide de Sir Blackett dans le cadre de l'effort de guerre britannique ont grandement contribué au développement de la RO⁵⁰. Au cours des vingt à trente ans qui suivirent la guerre, cette seconde génération de *Management Sciences* va sérieusement prospérer, aidée en cela par le développement de nouvelles théories (théories de la firme et approches systémiques notamment) ainsi que par celui des potentiels de programmation informatique. La France est elle aussi concernée, et des entreprises publiques vont développer des méthodologies très ambitieuses dans ce registre :

- P. Fridenson [FRI 1998] raconte le cas de Renault qui, à partir de 1956, s'est engagé dans le recours au calcul économique avec comme objectif "l'adaptation à un environnement concurrentiel mouvant, (...) qui exige constamment davantage de précision, tant dans la gestion quotidienne que dans la prise de décision stratégique". Cette ambition s'inscrit dans un effort explicite de planification, dans un premier temps de la production (1956-61), puis de la réflexion stratégique dont on cherchera à renforcer la cohérence entre 1971 et 1980... Sans toujours y parvenir. Les planificateurs de Renault conviendront eux-mêmes, en 1980, que "le calcul économique est d'abord un moyen de communication au sein de l'entreprise (...) Il est l'occasion de mettre à plat les éléments objectifs d'un problème, ce qui permet de dépassionner un certain nombre de débats" (cités par Fridenson, pp. 67-68).
- R.L. Frost [FRO 1988] montre pour sa part comment EDF, sous l'impulsion de Marcel Boiteux, va utiliser les applications mathématiques au cours des années cinquante, notamment dans le cadre de la définition d'une péréquation tarifaire axée

⁵⁰ Voir à ce sujet : H. Lardner, "The origin of operationnal research", in *Operations Research*, March-April 1984, pp. 465-475.

sur le marginalisme. L'intention était d'élaborer une tarification "neutre" [Boiteux 1988]. De fait, Frost montre que cette tarification a eu un rôle de subventionnement déguisé au profit des grandes entreprises françaises : "...à la fin des années 60 (...) Pechiney annonça qu'il construirait de nouvelles usines hors de France si EDF ne lui accordait pas des tarifs préférentiels. L'entreprise nationalisée commença par résister mais fut rapidement soumise à des pressions du gouvernement lui enjoignant d'accorder des rabais à Pechiney. Le service des études économiques générales remit alors ses modèles sur le chantier et les réajusta afin de justifier *a posteriori* les tarifs ainsi modifiés" (p. 118). Voilà donc un outil développé pour optimiser la tarification, et qui deviendra, au gré d'exigences stratégiques exogènes, un instrument de justification, d'"aide à la décision ex post". M. Boiteux, dans sa conclusion d'une interview accordée à la R.F.G., rejoint les conclusions de Renault : "Le fait, grâce aux outils de gestion *scientifiques*, de disposer d'un langage qui permette de communiquer aussi bien à l'extérieur qu'à l'intérieur de l'entreprise est certainement un atout, pas une faiblesse" [BOI 1988, p. 107].

Alj et Faure notent que les succès de Sir Blackett sont en grande partie dus à la constitution de ses équipes, qui furent toujours très "hétérogènes". L'on pourrait alors en conclure que, d'une part, cette mode de calcul économique a eu pour mérite de favoriser le dialogue et la communication, et qu'inversement la pluridisciplinarité des équipes en est une condition de validité. Probablement ce dernier point explique-t-il en partie la difficulté de la R.O. à pénétrer durablement et de façon significative le monde des entreprises. Cela est vrai, à quelques exceptions près, aux États-Unis comme en France. Johnston & Kaplan constatent ainsi en 1988 : "... *the O.R. literature was developed almost exclusively by university researchers and communicated primarily to other academics. The researchers paid virtually*

no attention to working with actual organizations to implement their ideas or even to communicate very effectively with operating managers on the implications of their proposals for practice" (op. cit. p. 171-172).

5.1.4. La planification stratégique

La mode de la planification stratégique date un peu de la même époque que celle de la R.O. L'influence des grands stratèges militaires (comme Sun Tze, Machiavel ou Clausewitz) sur les auteurs en management est bien connue. M. Gervais montre ainsi que, dans la pensée chinoise traditionnelle, Sun Tze invoquait déjà l'importance pour le stratège d'un "système d'information systématique" [GER 2001]. Nous avons vu aussi que des personnalités emblématiques comme R. Mac Namara ou W. von Braun ont transposé au sein de grandes entreprises américaines des principes issus du monde militaire. Les américains ont beaucoup analysé ces relations réciproques⁵¹. Smalter & Ruggles relatent "*Six business lessons from the Pentagon*" (Harvard Business Review, Vol. 44, n°2, 1966) inspirées de la politique Mac Namara :

- Le premier travail des dirigeants de toute entreprise est l'allocation de ressources limitées pour réaliser des objectifs spécifiés.
- Les dirigeants doivent intégrer les budgets d'une année dans la planification à long terme.
- Les dirigeants doivent appliquer la recherche opérationnelle ou les principes de l'analyse mathématique aux questions stratégiques complexes.
- L'analyse des programmes systémiques et la planification peuvent mieux être accomplies par l'utilisation d'une approche logique et séquentielle.

⁵¹ Voir notamment R.H. Caplan "Relationships between principles of military strategy and principles of business planning" in R.N. Anthony [ANT 1965].

- Des diagrammes en réseaux logiques ou séquentiels doivent être utilisés pour la planification, l'implantation et la direction de projets complexes.
- Des centres de prise de décision sont des procédés utiles pour l'analyse et les ajustements des programmes dans les organisations complexes⁵².

On trouve dans ces propositions l'ensemble des grands thèmes des sciences de gestion d'après guerre : le *management by numbers*, la gestion de la complexité, la recherche opérationnelle, l'approche systémique, la planification, les centres de responsabilité... Le mythe de la rationalité décisionnelle est sous-jacent à ces principes, dont F. Le Roy rappelle qu'ils ont servi à Mac Namara (en tant que secrétaire de la Défense) dans sa gestion de la guerre du Vietnam, ... avec le succès que l'on sait [LER 1999].

5.2. Autres vecteurs de diffusion

Le développement du CG n'a pas seulement profité des avancées liées aux moyens militaires. En tant que discipline centrale d'un corpus managérial anglo-saxon en cours de formalisation, le CG sera, à partir de l'après-guerre, présent au sein de plusieurs tendances :

5.2.1. Les business schools

L'enseignement de la gestion, tel qu'on le connaît aujourd'hui, est l'aboutissement d'une évolution complexe et conflictuelle. Quoique discipline récente (les sciences de gestion n'ont été reconnues par l'Université française qu'en 1970), la gestion a déjà une histoire riche, ne serait ce qu'au travers de son émancipation de l'économie. Les études de gestion vont ainsi, bien avant leur reconnaissance académique, développer un corpus autonome de connaissances au sein d'établissements spécifiques : les Écoles Supérieures de Commerce en France, les

⁵² Traduction empruntée à F. Le Roy, page 146 dans son intéressant ouvrage : "Stratégie militaire et management stratégique des entreprises", Économica, Paris 1999.

Handelshochschulen dans les pays germanophones, les cursus d'obédience universitaire dans ceux de langue anglaise (Oxford, Cambridge, Wharton, Harvard...). La palme de l'ancienneté revient à l'École Supérieure de Commerce de Paris, qui date de 1820, à l'origine de la spécificité française marquée par une approche normative, peu portée sur la recherche scientifique et le mandarinate⁵³. Il y a par ailleurs une défiance des milieux académiques par rapport à des contenus pédagogiques orientés vers des recettes, et ce même lorsque les programmes de gestion sont développés dans le giron d'Universités bien établies, comme aux États-Unis. Thorsten Veblen, économiste américain de renom, affirmait ainsi, en 1918 : "A college of commerce is designed to serve an emulative purpose only – individual gain regardless of, or at the cost of, the community at large – and it is, therefore, peculiarly incompatible with the cultural purpose of the university. It belongs in the corporation of learning no more than a department of athletics"⁵⁴. Peu à peu toutefois, et au moins pour les plus réputées d'entre elles (London School of Economics, Harvard, MIT, HEC...), ces institutions vont apporter une contribution significative au développement de méthodes pédagogiques (*case studies, problem solving...*) et au renouvellement de concepts. Parvenant à recruter des professeurs de renom, elles obtiennent à la fois une reconnaissance académique et un effet de corps lié aux réseaux des anciens. Cela est d'autant plus vrai que l'on retrouve ces derniers, en proportions significatives, non seulement dans les directions des grandes sociétés, mais aussi au sein des cabinets d'audit et de conseil. Certains auteurs [Porter & Mc Kibbin 1988, Whitley & alli. 1981] ont montré l'influence de ces institutions phares, que l'on retrouve dans les contenus pédagogiques de consœurs moins réputées et sur les prescriptions d'outils de management, de littérature etc.

⁵³ R.R. Locke montre par exemple que ni HEC ni la trentaine d'autres écoles françaises existant en 1900 ne disposait d'un corps de professeurs permanents [LOC 1989].

⁵⁴ Extrait de "The Higher Learning in America", B.W. Huesch, New-York 1918, cité par L. Engwall, "Mercury and Minerva: a modern multinational academic business studies on a global scale", in *The Diffusion and Consumption of Business Knowledge*, Mc Millan Press, J. Alvarez ed. London 1998.

Sur ce point comme sur d'autres, l'on peut relever le particularisme japonais, ce pays faisant office d'exception parmi les nations développées. L. Engwall (note 53) remarque cette posture de *low adopter* de l'archipel nippon, moins réceptif aux modes managériales et aux concepts académiques.

5.2.2. Les missions de productivité

Le prestige de l'"Amérique", déjà perceptible au début du siècle, se trouve renforcé à la libération. Cette fascination européenne pour les États-Unis ne se justifiait pas uniquement sur une supériorité technologique de ces derniers. Le Rapport au Commissariat au Plan du 14 avril 1949 de l'équipe de construction électrique, à son retour des États-Unis, laisse même entendre le contraire : les ingénieurs français auraient des compétences techniques au moins égales à leurs confrères d'outre-Atlantique. Ce qui selon les observateurs fait la différence, ce serait plutôt "l'application de saines méthodes en matière de rapports humains" (in Notes et Études documentaires, n° 1296, 15 mars 1950, p. 15). Cette équipe a fait ce constat à l'occasion d'une "mission de productivité", sorte de voyage initiatique organisé dans le cadre du "programme français pour la productivité" présidé dès 1948 par Jean Fourastié. Ces missions patronales ne sont pas les seuls relais de ce que Luc Boltanski appelle "la fascination de l'Amérique et l'importation du management"⁵⁵. D'autres phénomènes concomitants ont alimenté la tendance :

- Dans le cadre du Plan Marshall, des "experts américains" se rendent en Europe pour y diffuser des principes managériaux, dont beaucoup sont inspirés de Fayol. La volonté des pouvoirs publics et les gros moyens financiers du Plan vont donner à cette vague d'américanisation un poids bien plus important que la précédente. On peut noter cette

⁵⁵ Voir son analyse sociologique : "Les cadres. La formation d'un groupe social", Les Éditions de Minuit, Paris 1982. On trouvera des détails sur la question dans : "Taylorisme et missions de productivité aux États-Unis au lendemain de la Seconde Guerre mondiale", par A. Rowlay, in "Le Taylorisme", ouvrage collectif sous la direction de M. de Montmollin & O. Pastré, Éd. La Découverte, Paris, 1984.

internationalisation des techniques managériales dans les autres pays européens, ainsi qu'au Japon, où des américains comme Deming et Juran vont importer les techniques de gestion de la qualité.

- Après s'être longtemps concentrés vers les pays d'Amérique latine, les investissements industriels américains vont trouver en Europe un nouveau terrain de prédilection. Ces implantations constitueront un transfert de savoir-faire total, pas uniquement technologique.
- Des leaders d'opinion, dans les milieux patronaux et journalistiques, vont relayer ce progressisme managérial qui se traduira par l'émergence d'une presse des cadres dont l'Express sera le fleuron.

5.2.3. Les cabinets conseil

La profession de conseil en gestion auprès de grands groupes a été dominée, tout au long du XX^{ème} siècle, par des cabinets américains. Cette domination aura cependant mis un certain temps à se confirmer. En France, la CEGOS, d'obédience "néotaylorienne", ou encore Paul Planus et Yves Bossard Consultants ont longtemps dominé le marché national. En Angleterre, un auteur fondateur du *management accounting*, L. Urwick, développa en 1934 un cabinet du nom de Urwick Orr and Partners, avec un certain succès. En Allemagne, dès 1924, la REFA (*Reichsausschuss für Arbeitszeitermittlung*) établissait des méthodes originales de contrôle industriel dans la métallurgie. Il y avait donc en Europe des traditions nationales fortes et relativement autonomes, quoique fortement influencées par Taylor, Bedaux⁵⁶ et Fayol.

La plupart des auteurs [Fridenson 1994, Kipping 1999] considèrent que les années soixante seront les "*golden sixties*" du consulting à l'américaine. Ainsi, Booz Allen s'installe en France dès 1960, suivi par Mac Kinsey en 1965, A.D. Little en 1967 et le Boston Consulting Group

⁵⁶ Charles Bedaux est un américain d'origine française, né en 1886 en banlieue parisienne, qui connut une renommée considérable (notamment aux États Unis) en tant qu'ingénieur-conseil [Kipping 1999]. Il formalisera le "point Bedaux", unité qui consiste en une minute de travail à cadence normale.

en 1972 [Henry 1994]. Ils suivent en cela d'une décennie les cabinets d'audit financier et, en recrutant dans les grandes écoles de gestion (dont ils sont parfois à l'origine)⁵⁷, vont contribuer à la diffusion d'une conception américaine du management tel que nous l'avons décrit plus haut : décentralisation, contrôle budgétaire, recherche opérationnelle, standardisation. Plutôt connus en tant que consultants en stratégie, ces cabinets ont pourtant œuvré dans des domaines tout à fait opérationnels, où les logiques d'optimisation et de CG tenaient une place essentielle. **C'est probablement dans ce giron qu'est née l'idée, qui deviendra un "mythe rationnel", d'un fort lien entre les méthodes de contrôle et la stratégie.** Certaines parmi ces firmes, dont il faut préciser qu'elles se sont également appuyées sur l'expansion des multinationales américaines, ont eu comme spécialité originelle une forme tout à fait "sloanienne" de contrôle de gestion. Ainsi, James O. Mac Kinsey, fondateur du cabinet éponyme, était professeur à l'Université de Chicago, et a publié divers ouvrages, dont l'un, intitulé "Budgetary Control" (New-York 1922), est considéré comme initiateur de la comptabilité de gestion américaine.

Par le rôle qu'ils ont joué, un peu partout dans le monde, dans l'organisation des grandes entreprises transnationales, ces consultants ont généralisé des pratiques diverses comme le contrôle statistique des procédés, les sondages, panels et études de marché, le reporting budgétaire etc.

Ils ont aussi, à l'instar de la littérature et de l'académisme des sciences de gestion, diffusé le modernisme managérial, discours à forte charge symbolique⁵⁸. Ils ont ainsi contribué au développement d'une imagerie de la décision stratégique qui va bien au-delà d'un soutien technique et instrumental. Cela est vrai pour des corpus plutôt *soft* comme la culture

⁵⁷ D'après G. Gemelli, le cabinet Mac Kinsey a joué un rôle actif dans la création de l'INSEAD de Fontainebleau en 1959, aujourd'hui considérée comme la principale institution européenne d'enseignement et de recherche en gestion (G. Gemelli, "Per una storia delle business school in Europa : le origini dell'INSEAD", in *Annali di storia dell'impresa* n°9, 1993, pp. 339-404).

⁵⁸ R.G. Eccles & N. Nohria notent à ce propos : "Introducing new words also indicates that the manager and the company are using the newest and most leading-edge management practices" [ECC 1998, p. 291].

d'entreprise ou la gestion par objectifs, tout comme pour la mise en avant de postulats stratégiques comme le recentrage autour des compétences principales (*core competencies*), l'atteinte d'une taille critique ou de systèmes d'information "intégrés". Ils ont donc une influence à la fois sur la formulation et les représentations de la stratégie des dirigeants et sur les modalités de mise en œuvre (et de contrôle) de celle-ci.

5.2.4. L'extension sectorielle

L'origine industrielle de la plupart des outils de CG n'est plus à démontrer. À partir des années cinquante, le CG s'intéressera également, dans les grands groupes du moins, aux fonctions administratives, commerciales et logistiques. Les problématiques de planification et d'optimisation s'appliqueront donc à toutes les fonctions de l'entreprise. C'est ainsi que l'on verra se développer, dans les grands groupes, un CG protéiforme, qui se décline sous diverses appellations : CG industriel, commercial, CG siège (centralisé) ou au sein des unités (décentralisé)...

D'un autre côté, le démarchage commercial actif de certains cabinets d'ingénieurs-conseil va propager les logiques néo-tayloriennes au sein des PMI. Celles-ci seront ainsi peu à peu converties aux nouvelles recettes de gestion : budgets prévisionnels, calcul des coûts de revient, centres de responsabilité etc. Évidemment, cette évolution pourrait être mise en relation avec la vulgarisation des savoirs gestionnaires d'une part, et la diffusion concomitante des outils bureautiques (traitements de texte et tableurs).

Enfin, des secteurs d'activité jusqu'alors épargnés vont s'inspirer des pratiques de l'industrie pour développer leurs propres normes. C'est ainsi que l'on verra les administrations publiques⁵⁹, les associations culturelles et sportives, ou encore le secteur hospitalier, prendre à leur compte cette philosophie du PODC (Planifier, Organiser, Diriger et Contrôler) chère à

⁵⁹ À vrai dire, les influences entre la sphère publique et le monde industriel ont été réciproques, comme en témoignent les apports de savoirs militaires, ou comme le révélera, dans les années soixante-dix, l'intérêt suscité par le BBZ, outil d'origine purement administrative.

Fayol et Urwick.⁶⁰ Renée Bédard évoque même le cas "...d'une communauté religieuse, dont l'âge moyen des sœurs excède 60 ans (...) qui a récemment été convertie au PODC par des consultants réputés (...)" [BÉD 1996].

Au travers de cette extension, l'idéologie du contrôle va pénétrer la société entière, et va s'appliquer, via l'internationalisation des cursus de type MBA, à des cultures fort diverses. Cette (longue) phase de généralisation va donc contribuer à l'émergence de ce que d'aucuns appelleront une mythologie. L'intériorisation de ces normes va également, dans une perspective foucauldienne, agir sur la discipline des acteurs économiques. Elles ont donc un rôle de contrôle social identifié par divers chercheurs de l'école "interprétative-radical".⁶¹

5.3. L'âge d'or

La diffusion tous azimuts du CG aboutira à son apogée, autant du point de vue académique – il devient la discipline centrale des sciences de gestion – qu'en termes de métier. S'il peut sembler périlleux de vouloir dater précisément cette étape, on peut néanmoins relever plusieurs indices qui convergent avec la thèse de Fiol & Jouault, selon laquelle cette phase de diffusion prend fin vers 1970 :

- Suite aux écrits de Drucker [DRU 1946], puis de Sloan [SLO 1963], portant sur le modèle délégué mis en œuvre chez General Motors, R.N. Anthony va formaliser en 1965 le *management control* en tant que discipline académique et comme thématique de recherche. Les centres de responsabilité, les prix de cessions internes, la rationalisation des allocations budgétaires sont alors des questions largement débattues. En France, on en parlera à partir de 1960 et, sous l'impulsion de professeurs

⁶⁰ H. Fayol avait érigé le modèle du POCCC (Prévoyance, Organisation, Commandement, Coordination, Contrôle), que Gulick & Urwick reformulèrent par le POSDCORB (*Planning, Organizing, Staffing, Directing, Coordinating, Reporting, Budgeting*) dans leurs "Papers on the science of administration", Institute of Public Administration, Columbia University, New York 1937.

⁶¹ Y. Gendron & C.R. Baker recensent les influences des auteurs français (et notamment de M. Foucault) sur les recherches critiques en comptabilité [GEN 2001].

comme J. Meyer (IAE Paris-ESCP), J. Benoit (INSEAD) ou H. Jordan (HEC), le contrôle de gestion deviendra une matière incontournable dans les cursus de type commerce ou gestion.

- L'après-guerre fut le théâtre, dans la plupart des pays européens, d'une large diffusion du modèle managérial américain. Des problématiques comme le marketing, la gestion des "relations humaines" ou la théorie des organisations, ont à l'époque enrichi les sciences de gestion. Si l'on y rajoute la gestion de la qualité et l'analyse de la valeur, issues des écoles d'ingénieurs, l'on dispose bien, à l'aube des années soixante, d'un corpus théorique étoffé. Le CG saura dès lors s'alimenter de ces nouveaux concepts : en plus des traditionnelles mesures de coûts, de marges ou de productivité, il s'intéressera aussi à la valeur, à la performance. Des outils comme le COQ, le BBZ ou la GPO s'inscrivent dans ce registre.
- C'est à la même époque que l'on vit apparaître les premiers *Management Information Systems*. Au-delà de certaines activités récurrentes et structurées (gestion de la paye, comptabilité courante) qui étaient déjà automatisées, le travail décisionnel des dirigeants pouvait gagner à la centralisation systématique des données entrepreneuriales.

Mais les modélisations de l'époque intégraient des process de production standardisés, inspirés du MRP ou de la gestion "scientifique" des stocks. Des solutions comme MM3000 ou MAPICS étaient donc essentiellement opérationnelles, et calquées sur un environnement industriel qui n'avait pas encore entamé sa profonde mutation. Avant 1970, nous sommes encore dans ce que Alsop nommera plus tard le *big computing age*, avec des systèmes centralisés (*mainframes*)⁶².

⁶² En opposition à la période suivante qui verra se développer le *personal computing* (réseaux clients-serveurs notamment) qui aboutira lui-même au *networked computing* en œuvre depuis 1995. Voir S. Alsop, "Is there life after ERP? For the valley, maybe not", in Fortune, August 1998.

- Cet âge d'or du CG correspond aussi à la constitution d'un champ de recherche dynamique sur la décision. Un penseur comme H.A. Simon est à ce titre emblématique, puisqu'il se sera intéressé, dès la fin des années cinquante, autant aux problématiques de la décision dans ses liens avec les systèmes d'information, qu'au métier même de contrôleur de gestion. On peut ainsi dire que ces deux décennies ont vu émerger une croyance forte en l'avenir de la planification et du contrôle plénipotentiaires.⁶³

L'évocation de cet âge d'or serait incomplète si l'on omettait de citer un de ses représentants le plus emblématiques : Harold Geneen. Ce mythique Président d'ITT de 1959 à 1977 encouragera dans ce groupe un *management by numbers* intensif, en adjuvant notamment de sa politique de diversification tous azimuts. Il en rendra compte dans ses "mémoires" d'une démarche managériale qui n'est pas sans rappeler le modèle Sloan-Brown [GEN 1984]. Les déboires d'ITT peuvent d'ailleurs faire office de transition avec la phase de remise en cause de ce corpus dominant du tout contrôle... ce qui est précisément notre chapitre suivant.

⁶³ Le mot de planification était alors très en vogue au sein des grandes compagnies. P. Bercot, qui dirigea Citroën entre 1950 et 1970, évoque ainsi deux instances directement rattachées à la direction générale : le Planning Central et le Supercontrôle ("Mes années aux usines Citroën", La Pensée Universelle, Paris 1977).

6. LA REMISE EN CAUSE

6.1. Le doute

6.1.1. Les niveaux de contrôle

À la fin des années soixante, le CG est donc présent au sein des entreprises comme au sein des cursus académiques. Il est aussi l'objet de recherches fondamentales et conceptuelles, ainsi que de recherches appliquées, le plus souvent liées à la modélisation informatique. Le lien entre les notions de contrôle et de système d'information va être modélisé par A. Gorry & M.S. Scott-Morton en 1971. Dans un article paru dans la Sloan Management Review ("A Framework for Management Information Systems", SMR vol. 13, n° 1, 1971), ils croisent deux typologies :

- Celle de R.N. Anthony, et qui remonte au moins à Fayol, distinguant les trois niveaux de contrôle : l'opérationnel, le managérial, le stratégique. Cette typologie sera d'ailleurs reprise par les adeptes de théories des systèmes tout comme par les concepteurs de solutions informatiques.
- Celle de Simon qui, tout en proposant une dichotomie autour des notions de structuration et de programmabilité (voir plus haut), distingue trois phases décisionnelles : l'intelligence, la modélisation, le choix ("modèle IMC"). Pour faire simple, l'on dira que les décisions de premier ordre (structurées / programmables) sont celles pour lesquelles un choix optimal est calculé. Les décisions complexes étant difficiles à modéliser, la phase d'intelligence reste d'actualité.

Gorry & Scott-Morton ne furent pas les premiers à intégrer ces deux typologies dans une même trame : H. Simon lui-même avait utilisé la notion de niveaux de contrôle dans ses recherches⁶⁴.

Figure 5 –Le modèle original de Gorry & Scott-Morton⁶⁵

	Contrôle opérationnel	Contrôle de gestion	Contrôle stratégique
Structuré	Créances clients,	Analyse budgétaire	Gestion de flotte
	approvisionnements,	Prévisions à court terme	pétrolière
	gestion des stocks,		Localisation des unités
Semi-structuré	ordonnancement de	Analyse des écarts	
	production	Budget global	Fusions & Acquisitions
	Gestion de trésorerie	Préparation du budget	Développement de
Non structuré			produits nouveaux
	Optimisation des coûts	Ventes et production	Recherche
			Développement

Fig. 5 Suite & fin

Caractéristiques de l'information	Contrôle opérationnel	Contrôle de gestion	Contrôle stratégique
Source	Très interne	—————→	Externe
Champ	Bien défini, proche	—————→	Très étendu
Niveau d'agrégation	Détaillé	—————→	Global
Horizon temporel	Historique	—————→	Prévisionnel
Actualité	Courante	—————→	Ancienne
Précision requise	Forte	—————→	Faible
Fréquence d'usage	Fréquent	—————→	Rare

⁶⁴ Il s'est notamment intéressé au métier de contrôleur dans le cadre d'une recherche qui aboutit en 1954 à un article collectif : "Centralization vs Decentralization in Organizing the Controller's Department", Controllershship Foundation Inc., New-York 1954.

⁶⁵ Il s'agit ici d'une traduction qui se veut fidèle du tableau 1 et de la figure 1 de l'article paru en 1971. On trouvera une interprétation plus libre dans F. Giraud & ali., page 217 [GIR 2002].

Les deux chercheurs, en observant les systèmes tels qu'ils sont plutôt que tels qu'ils devraient être, ont le mérite de dessiner une architecture du contrôle dont la figure 5 essaie de rendre compte.

L'on a donc, comme le remarque Arthus [Caron-Fasan 2003], trois niveaux de contrôle que l'on peut aisément identifier dans les systèmes d'information :

- "Les SI opérationnels structurés fonction", aux modes de résolution et de choix connus, dont l'informatisation est relativement ancienne.
- "Les SI stratégiques" (qui) "sont restés, jusque dans les années 90, très informels (...)", pour lesquels la question de l'intelligence des processus n'est toujours pas résolue.
- "Les SI du contrôle de gestion", qui ont un rôle intermédiaire de synthèse, qui transforment des données opérationnelles en indicateurs pour la direction (reporting, tableaux de bord...)

En quelque sorte, une telle typologie⁶⁶ a entériné une renonciation au mythe de l'ordinateur-décideur : les décisions stratégiques requièrent des données floues, condensées, orientées vers le futur, et qui sont essentiellement de nature financière. Ce type de données n'étant pas disponible dans les XAO (Gestion de Production AO, Conception AO... avec AO pour Assisté par Ordinateur), il est donc de toute autre nature. On pourrait donc en déduire que le CG n'a guère de vertu stratégique, et que le salut, dans ce registre, doit plutôt être recherché dans les logiques d'apprentissage ou de cognition.

Il y a donc là émergence d'un doute quant aux fonctionnalités décisionnelles du contrôle de gestion. H. Simon, qui poursuivra quant à lui sa quête d'un "Nouveau Management"⁶⁷, ne fut

⁶⁶ Qu'on retrouvera plus tard également chez Mason, qui parlera de "SI acteur" pour le niveau opérationnel, de "SI prédictif et / ou évaluatif" pour le niveau du pilotage, et de "Banques de données" pour la stratégie (R.O Mason : "Basic concepts for Designing Management Information Systems", in Measurements for Management Decisions, Addison Wesley, 1981. Cité par J. Thévenot & B. France-Lanord [THÉ 1993]).

⁶⁷ Voir le titre de son ouvrage sur les systèmes d'information : "The new science of management decision" (Harper & Row, 1960).

pas pour rien dans cette épistémê du doute : son travail sur la rationalité limitée constitua, au cours des années cinquante, une première démystification du dogme positiviste des sciences économiques. Nous y consacrerons donc un chapitre.

6.1.2. La rationalité limitée

Les liens originels des sciences de gestion avec la microéconomie vont être ébranlés par la remise en cause du dogme de la rationalité "optimisatrice". H. Simon privilégie le *satisficing* à l'*optimising*. L'homme ne cherche pas la meilleure des solutions, mais tend à choisir la première option qui lui semble satisfaisante. D'après Nioche [NIO 1993], pour Simon "la décision rationnelle n'est plus qu'un cas parmi d'autres, dans un univers relativement anarchique". Les capacités humaines, l'organisation et son environnement sont autant de facteurs qui font obstacle à l'hypothèse de rationalité des agents économiques. Le renversement de perspective n'est pas négligeable : alors que la théorie économique suppose qu'il faut changer le réel pour le plier, autant que faire se peut, à son dogme, H. Simon va changer la théorie pour mieux l'adapter au réel. Pour ce faire, il sera bien entendu contraint de transgresser les traditionnelles frontières académiques entre les disciplines. Comme le montre R. Dhéry⁶⁸, on retrouve ainsi de nombreuses références à l'œuvre de Simon dans diverses disciplines : la sociologie, la politologie, l'économie, la psychologie, la gestion. Ingénieur de formation, il fera une thèse en économie et enseignera essentiellement la psychologie et l'informatique. Il n'est donc pas étonnant que l'influence de l'école de Carnegie Mellon (Simon, Cyert & March principalement) va porter sur divers courants de la pensée managériale :

⁶⁸ Ce chercheur québécois a effectué une analyse bibliométrique axée sur 121 articles de la revue *Administrative Science Quarterly* portant sur la décision ("La structuration sociale des théories de la décision", communication au colloque Histoire et épistémologie de la gestion, ESCP, Paris 19-20 / 05 / 1992).

- Les **béhavioristes**, qui vont remettre le comportement humain au centre de la problématique gestionnaire, par opposition aux modélisateurs qui tablaient sur une rationalité substantielle. J. G. March ira par exemple plus loin que Simon, en formalisant le modèle de la corbeille. Avec R. Cyert, March avait déjà montré que les difficultés que rencontre le décideur face à la rationalité n'étaient pas uniquement inhérentes à ses propres limites intellectuelles. Avec J.P. Olsen, et après avoir observé de l'intérieur le contexte de l'Université, il en arrive au concept d'"anarchie organisée". Cette catégorie englobe toutes les organisations qui ont à la fois des objectifs mal définis, une technologie ambiguë et une participation fluide. Ce dernier point est important : la disponibilité du "décideur" est variable, et l'on observe souvent que les acteurs d'un processus de décision ne s'y impliquent que lorsqu'ils n'ont rien de plus urgent à faire. Weil [WEI 2000] résume ainsi le modèle de la corbeille (ou poubelle) qui en découle : "On peut considérer chaque occasion de choix comme une corbeille dans laquelle différentes sortes de problèmes et de solutions sont jetées par les participants au fur et à mesure de leur apparition. Le mélange des papiers dans une corbeille donnée dépend des corbeilles qui se trouvent être là, de leurs étiquettes, de la nature des papiers qui arrivent et du rythme auquel les corbeilles sont évacuées" (p.43). La logique traditionnelle est donc souvent inversée : la solution préexiste au problème. Quelques travaux de recherche vont montrer que ce modèle peut s'appliquer à divers contextes [PEZ 1998 ; ROM 2002].
- Les **cogniticiens**, qui pensent que "l'une des clefs du processus stratégique, peut-être la seule, réside dans la pensée des dirigeants, dans ses contenus et dans ses mécanismes."⁶⁹ Il devient alors intéressant d'étudier les ressorts psychiques du dirigeant, études qui conduisent entre autres à la notion de **biais cognitif**. Plusieurs

⁶⁹ C'est ainsi que H. Laroche & J.P. Nioche décrivent ce "courant de recherche" dans un article de la RFG en 1994 : "L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise", in RFG, juin juillet août 1994.

chercheurs ont démontré comment les décideurs intègrent dans leurs réflexions des considérations qui, n'ayant aucune pertinence contingente, génèrent des biais contre productifs [KAH 1982]. Le biais cognitif peut être partagé par toute une collectivité. On parlera ainsi, dès 1976, de cartes cognitives⁷⁰. Ces outils, qui depuis ont donné lieu à de nombreuses applications, visent à cartographier les connaissances d'une personne sur un objet donné. Il s'agit de représentations graphiques des concepts mis en œuvre ainsi que des liens entre ces concepts. Ces liens sont généralement des hypothèses de causalité : si les volumes augmentent, donc les coûts diminuent, si la concurrence s'intensifie, donc les prix baissent... De telles cartographies peuvent être saisies au niveau de groupes, ce qui est d'autant plus intéressant que les décisions stratégiques sont souvent mises en œuvre de manière collective.⁷¹ Cela nous mène vers une autre notion chère au courant cognitiviste : le paradigme stratégique. G. Johnson [JOH 1987] identifie ce contexte lorsque l'ensemble d'une organisation partage une même croyance, une même représentation de l'entreprise et de ses liens avec l'environnement. Cette structure cognitive commune, qui fait partie de la "culture d'entreprise", aboutit à des postulats déterminants pour la formulation de la stratégie. De nombreuses recherches ont représenté ce courant cognitif, renforçant ainsi les constats de H. Simon sur la rationalité limitée.

- **L'économie des conventions** est un courant de la pensée économique qui apparaît au milieu des années quatre-vingt. Les "conventionnalistes" reprochent aux néo-classiques de sous-estimer le rôle des institutions, au travers notamment des représentations conventionnelles qu'elles induisent. Il s'agit donc d'une critique de la rationalité qui imprègne la notion de contrat. Dans ce dernier cas, on présuppose que

⁷⁰ Il semblerait que R.M. Axelrod soit le premier à avoir formalisé ce concept, appliqué dans un premier temps à des décisions politiques : "The Structure of Decision: Cognitive Maps of Political Elites", Princeton University Press, Princeton, N.J. 1976.

⁷¹ Pour un panorama récent de cette pratique, on peut consulter C. Rakotoarivelo : "Aide à la décision de groupe et carte cognitive : état de l'art", [in Caron-Fasan 2003].

chaque modalité est explicitement formalisée, alors que la convention est de l'ordre du compromis, car elle s'appuie sur des références communes aux agents, sur des valeurs partagées qui ne sont pas sans rappeler la notion de "paradigme stratégique". Comme le rappelle Koumakhov [KOU 2003], les penseurs de l'école de Carnegie n'ont pas utilisé la notion de convention, du moins pas de manière explicite. Lorsque Simon évoque les "prémisses de valeur" ou "éthiques", il n'est pas loin de l'idée de convention, à ceci près qu'il semble s'y référer davantage du point de vue de l'individu que du point de vue collectif. Il parle aussi, dès 1952 [SIM 1952], de "modèle commun" : " la formation de l'organisation implique, entre autres, une acceptation sécurisante par les membres de cette organisation d'un modèle commun qui définit la situation pour eux, leur fournit les rôles et les anticipations des rôles des autres ainsi que les schémas de classification acceptés en commun" (p. 1135, traduit et cité par Koumakhov). Il y a donc selon la théorie des conventions une part d'arbitraire liée à l'existence de modèles communs qui sont rarement objectivés. Comme l'ont montré divers travaux [FAV 1986, ORL 1999], cette théorie explique des comportements stratégiques liés aux marchés financiers ou aux relations interentreprises. On retrouve là des concepts qui renvoient aux fondements même de notre thèse : le rôle, en matière de stratégie et de contrôle, des croyances, des normes, des mythes, des symboles, des représentations...

Le concept de rationalité limitée et ses prolongements ont ébranlé les dogmes dominants de la microéconomie. Le monde dans lequel les décideurs agissent n'est plus considéré comme un terrain neutre, mais comme un environnement complexe et fabriqué par des croyances, des représentations, des désirs etc. Ces courants ont également enrichi le corpus théorique des sciences de gestion, en relativisant les modèles purement instrumentaux hérités de la micro-

économie, tout en réintroduisant la complexité et le flou dans la problématique gestionnaire. Ces questionnements académiques nés dans le monde universitaire américain ont toutefois un pendant plus proche du terrain : la prise de conscience des industriels occidentaux d'une perte de compétitivité. Dès lors, la remise en question de l'outillage gestionnaire se fera au sein même du métier.

6.1.3. La pertinence perdue

Nous avons vu l'importance qu'ont prise, au sein de la panoplie du contrôle, les outils d'obédience purement comptable et/ou financière. Ce piédestal, dominé par le sacro-saint ROI, sera peu à peu critiqué de l'intérieur. L'on peut expliciter ce criticisme selon deux points de vue :

- À un niveau micro, la focalisation des objectifs d'une organisation sur de simples indicateurs financiers peut induire des choix sous-optimaux. La démonstration peut en être faite sur le principe des coûts de revient ou sur les modèles de sélection des investissements.
- À un niveau macro, les grandes compagnies industrielles nord-américaines, pourtant mieux équipées en *management by numbers* que leurs homologues nippones, ne cessent de perdre des parts de marché au niveau mondial.

Ces deux points de vue ne font qu'un : d'aucuns imputeront [HAY 1980] au ROI un effet pervers conduisant les décideurs au sous-investissement, lequel induit à terme des pertes de compétitivité. Les entreprises japonaises, qui bénéficient de modes de gestion plus opérationnels (comme le ratio de ROS pour Return on Sales, par exemple), investissent à perte et gagnent des parts de marché. Une telle réflexion verra également le jour en Europe, et notamment en France, où le Gouvernement orientera ses efforts vers la recherche d'une

productivité globale. Les travaux de l'INSEE puis du CERC dans ce registre aboutiront à la méthode dite des Surplus de Productivité Globale [MAL 1969], qui connaîtra un certain succès dans les entreprises publiques et parapubliques, ainsi qu'au sein du groupe BSN.⁷²

Le ROI n'est donc pas seul en cause. La comptabilité analytique traditionnelle, axée sur l'instrumentation calculatoire des coûts de revient complets, est également contestée. Ce débat n'est guère nouveau : il date du temps des tayloriens, où les partisans du coût variable fustigeaient déjà les effets pervers du coût complet. Il a été réactivé par la thématique de la pertinence, très active au cours des années cinquante, lorsque l'on parlera de coûts d'opportunité, de coûts marginaux ou de coûts irréversibles (*sunk costs*). Toute la comptabilité de gestion (les budgets, les centres de responsabilité, le choix des investissements, les unités d'œuvre...) sera ainsi contestée par l'intérieur, et ce au sein même des institutions académiques les plus prestigieuses. Cette contestation peut être déclinée sous divers axes :

- La **critique d'ordre politique** va mettre l'accent sur les détournements potentiels des indicateurs de gestion par les dirigeants. Ceux-ci profiteraient de l'asymétrie d'information pour orienter – voire même manipuler – les systèmes de mesure au détriment des opérationnels. Le point de vue marxiste de la contestation des modalités de partage des profits s'est donc transformé, peu à peu, en remise en cause du profit en tant qu'indicateur discriminant. La méthode des surplus, ci-dessus évoquée, s'inscrit dans cette mouvance, bien qu'elle ait été initiée par le gouvernement, et non pas par les syndicats. Au sein de ces derniers, certains courants vont interroger les méthodes de mesure de la rentabilité pour y repérer des effets pervers. En France, où le rôle des syndicats se cantonne souvent à la confrontation revendicatrice sur le partage des

⁷² Il faut noter que les américains et les japonais, pour ne citer qu'eux, ont également porté des efforts dans la même direction. Voir notamment M. Sato, "Total Factor Productivity Analysis : Measuring the Impact of Privatization at Nippon Telegraph and Telephone Corporation", in Monden & Sakurai [MON 1989]. Pour le cas de BSN / Danone, voir : A. Riboud [RIB, 1987].

profits, ces courants de contre-propositions sont certes limités. Ils existent malgré tout, comme le remarque J. Lojkin [LOJ 1994, 1999] lorsqu'il fait le récit de tentatives d'"analyse critique des *coûts*" et d'"élaboration de critères de gestion alternatifs". Pour résumer, la contestation portait sur l'utilisation du "taux horaire moyen" comme indicateur de comparaison entre les hypothèses de fabrication interne et de sous-traitance. Ce taux horaire – que l'on retrouve sous forme d'"heures chargées" ou, dans le textile, de "coût minute" – divise l'ensemble des charges d'exploitation par le nombre d'heures directes payées au personnel. Le fait qu'un tel indicateur surenchérisse le coût du travail en interne n'est pas, à en croire les experts de la CGT, un arbitraire dû au hasard. Il s'agirait davantage d'un moyen de renforcer les politiques de sous-traitance et d'externalisation, qui sont systématiquement favorisées par le recours à un tel indicateur.⁷³ Il y a dans l'observation de tels cas la mise en exergue de la tendance à la rationalité a posteriori : l'indicateur de gestion intervient une fois que la décision (externaliser par exemple) est prise. Il y a aussi cette propension, identifiée de longue date par les marxistes, d'une logique managériale au service des détenteurs de capital. R. Munro [MUN 1995] montre par exemple comment le *Total Quality Management* (TQM) a pu servir de camouflage à cette aliénation fondamentale capital / travail. Le TQM, ou d'autres méthodes à vocation participative, en introduisant un mot d'ordre comme la "satisfaction du client", conduit à une représentation consensuelle de l'entreprise face au marché, monisme qui vient masquer l'antagonisme fondamental entre capital et travail.

- La **critique actionnariale**, de façon paradoxale, va pointer un risque du même ordre.

De par la séparation généralisée, au sein des grandes organisations, entre le contrôle

⁷³ Il s'agit là d'une version politisée de la problématique *make or buy*. Le fait de diviser des coûts en grande partie fixes par des heures de travail direct conduit à identifier des coûts horaires importants, et permet donc de mettre l'accent sur la nécessité de maîtriser en priorité le facteur main d'œuvre. Le flou portant sur la distinction direct / indirect permet d'autres manipulations. Ce type de dérive a généré des contre-expertises dont on trouve des illustrations intéressantes chez P. Boccara [BOC 1985].

statutaire des actionnaires et le contrôle réel des dirigeants, l'asymétrie d'information est une situation commune. Les dirigeants ont une position privilégiée. La théorie financière néo-classique [FIS 1930], qui s'appuie sur une rationalité substantielle des acteurs, ignore cette problématique organisationnelle. Les outils qu'elle propose – de type VAN – ne posent pas la question des conflits d'intérêt, qu'il s'agisse de ceux opposant les différentes catégories d'actionnaires ou de ceux opposant les actionnaires aux dirigeants. À partir des années soixante, certains théoriciens de la finance vont intégrer dans leurs modèles des éléments de rationalité procédurale : le prestige, la construction d'empire, les biais cognitifs etc. Aux modèles normatifs des néo-classiques, ces auteurs [Fama & Miller 1972] vont substituer des logiques comportementales et organisationnelles qui tiennent compte, autant que faire se peut, des réalités du terrain. Jensen & Meckling, qui formaliseront la théorie positive de l'agence [JEN 1976], sont emblématiques de cette tendance. Maints auteurs ont montré depuis que les outils de choix d'investissement se sont généralisés dans les pratiques, non pas en vertu de leur capacité à anticiper les bons choix, mais plutôt pour encadrer les comportements "gabegiques" des ingénieurs [Pezet 1998]. D'autres auteurs souligneront le rôle qu'a joué la prise de conscience des risques liés à l'asymétrie d'information dans le développement du contrôle interne et des différentes formes d'audit financier [...]. Stanley Baiman [BAI 1982] fournit une intéressante synthèse des liens entre la théorie de l'agence et le CG.

- La **critique stratégique** va porter sur divers présupposés théoriques issus des modèles fondateurs (ceux de Sloan-Brown, de la théorie financière, de la décision rationnelle). On peut considérer I. Ansoff [ANS 1965] comme l'un des premiers auteurs de stratégie à avoir intégré une lecture behavioriste de la firme. Tout en prorogant des concepts néo-classiques comme le ROI ou le *management by objectives*, Ansoff

s'attaque à la CIT (*capital investment theory*) en la confrontant au modèle de décision IMC ou PFEC de H. Simon⁷⁴. Selon lui, la CIT ne s'intéresse pas aux deux premières phases du processus de décision stratégique, qui sont plus particulièrement les phases dites d'intelligence. Dès lors, la plupart des réflexions portant sur la stratégie vont s'efforcer de remonter à ces phases amont, et vont ainsi modéliser la décision stratégique en tant que processus. Elles vont donc questionner, non pas selon ce que ce processus devrait être, mais selon ce qu'il est dans la pratique de dirigeants (et / ou managers) pressés par le temps, influencés par les modes, soumis à des conflits d'intérêts etc. Les nombreuses tentatives de modélisation qui suivront (Mintzberg, Cooper, Marsh, Crozier, Bower...) mettront l'accent sur cette problématique délicate du comportement des dirigeants dans les phases d'intelligence. Ces études montrent souvent que le cloisonnement divisionnel de l'organisation, s'il peut s'avérer fort pratique en matière d'allocation budgétaire, peut se révéler problématique en termes de choix d'investissements par exemple. Il s'en suit alors un risque de détournement des indicateurs : "Il est courant que, dans ces structures, les unités aient le désir de développer des projets d'investissements qui ne sont pas en ligne avec les ratios demandés ; une partie du jeu consiste alors à faire apparaître le projet comme conforme" [DES 2001, p. 99]. Ce qui est dit là au sujet de logiques d'investissement stricto sensu peut être transposé à des choix stratégiques variés : diversification, lancement d'un nouveau produit, plan de restructuration etc.

- La **critique analytique** est peut-être la plus étroitement liée au cœur de métier des contrôleurs de gestion. Elle s'applique aux deux troncs qui sous-tendent la discipline : la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire.

⁷⁴ Pour Perception, Formulation, Évaluation, Choix, telles que H. Simon les a formulées en 1960 dans son ouvrage "The New Science of Management Decision" (Harper & Row). On peut se référer aussi à A. Desreumaux & P. Romelaer [DES 2001] qui prolongent ces réflexions.

Sur le premier de ces champs, il existe des débats déjà anciens quant aux meilleures solutions de calcul des coûts pour la décision. Au delà de ces débats techniques, la question de l'émancipation du calcul des coûts par rapport à la comptabilité statutaire sera une longue histoire. W.J. Vatter [VAT 1950] peut être considéré, en son temps, comme un précurseur. Il plaidait pour une comptabilité de gestion orientée vers la prise de décision des managers, et posait concrètement cette notion décisionnelle : "(...) *the accounting system is valuable to management not because it answers questions but because it raises them.*" Ce type d'approche ne fut pas dominant, loin s'en faut. La main mise des comptables sur les systèmes d'information financière est d'ailleurs, aujourd'hui encore dans certaines entreprises, un frein au développement d'une comptabilité de gestion vraiment autonome. Une première vague d'informatisation (celle des années soixante) tendra à figer les systèmes anciens et simplifiés d'allocation des coûts, et à proroger ainsi des pratiques héritées du taylorisme. Pourtant, il est évident que l'environnement économique et les modes d'organisation ont beaucoup évolué. Comme par ailleurs la proportion de coûts indirects tend à augmenter, la part d'arbitraire dans l'évaluation des coûts complets devient préoccupante. H.T. Johnson & R.S. Kaplan, après bien d'autres critiques dans ce registre, vont ainsi parler de la pertinence perdue (*relevance lost*) de la comptabilité de gestion⁷⁵. On rencontrera dans tous les pays développés des critiques similaires⁷⁶.

Pour ce qui est des budgets, l'engouement des années vingt et trente – des années cinquante en France – sera aussi suivi par l'émergence d'un certain scepticisme. Certains auteurs lieront l'efficacité du *budgeting game* à la participation des opérationnels [Argyris 1951, Hofstede 1967], d'autres proposeront de contrer les

⁷⁵ Il faut préciser que les auteurs de "Relevance lost" [JOH 1987] ne s'intéressent pas uniquement à la comptabilité analytique, puisqu'ils évoquent aussi la recherche opérationnelle, les indicateurs d'évaluation financière, la théorie de la décision.

⁷⁶ Pour la France, on peut citer H. Le Lous : "Le coût d'un bien n'existe pas" [LEL 1983] ou V. Giard : "Une comptabilité de gestion en crise" [GIA 1990].

logiques perverses de tacite reconduction par des processus de remise à plat comme le BBZ [Pyhr 1973]. Plus récemment, les rigidités et autres travers bureaucratiques imputés aux processus de contrôle budgétaire ont conduit le CAM-I⁷⁷ à s'interroger sérieusement sur l'opportunité de supprimer cette pratique dans les entreprises. Quand on sait que cet organisme (*Cost Management for today's Advanced Manufacturing*) regroupe des directeurs financiers de grands groupes, des universitaires et des consultants de gros cabinets, il y a bien, ici encore, une remise en cause de l'intérieur.

6.1.4. L'insaisissable performance transversale

Le mariage entre l'outillage d'obédience taylorienne et les logiques de création de valeur pour l'actionnaire – mariage dont le CG est issu – a focalisé l'attention sur les économies d'échelle. P. Cohendet & P. Llerena [COH 1990] parlent de flexibilité statique pour évoquer cette tendance à se prévenir des aléas par des surcoûts de capacité : main d'œuvre excédentaire, surstockage... Cette flexibilité statique est inféodée à la productivité par le biais de l'objectif financier d'exploitation optimale des actifs (*to sweat the assets*).

Nous avons vu cependant que, par le biais du marketing et de la logistique, de nouvelles conceptions de la performance vont voir le jour. Ces conceptions vont se doter de systèmes de mesure spécifiques, qui prendront certaines libertés vis-à-vis du modèle analytico-financier du CG traditionnel. Les succès de l'économie japonaise, en partie attribués à une meilleure capacité des entreprises à une "flexibilité dynamique"⁷⁸, vont amplifier le phénomène dans les années soixante-dix. Conceptuellement, on parlera alors de réactivité, de transversalité, d'agilité. Concrètement, cela se traduira par le développement de formes spécifiques du métier : CG de la qualité, CG commercial, mesure de performance des activités de

⁷⁷ Fondé en 1987, ce *Consortium for Advanced Management* reste actif. On trouvera des informations quant à ses travaux présents et passés sur son site : www.cam-i.org.

⁷⁸ Que Cohendet et Llerana définissent ainsi : "capacité de réagir continûment, dans le temps, aux variations de l'environnement" [COH 1990, page 51].

conception... La fonction contrôle va donc dépasser peu à peu l'organe. La généralisation, dans les années quatre-vingt, des *personal computers*, facilitera la profusion de systèmes de mesure parallèles : dans de grandes organisations, chaque service (ou parfois même chaque individu d'un service) développe son propre tableau de bord, ses propres indicateurs etc. Les performances sont ainsi mesurées au niveau des entités, et non pas au niveau de l'entreprise dans sa globalité. Alors que la théorie des organisations met l'accent sur les processus et les projets, le CG demeure attaché au calcul des coûts des produits, au reporting des résultats, à l'allocation des budgets des départements.

On s'aperçoit ainsi que ni la sophistication grandissante des systèmes d'information, ni la diversification des concepts et des outils de gestion, n'ont empêché l'émergence d'un débat de fond. À partir des années quatre-vingt, la plupart des observateurs s'accordent à reconnaître un gap entre :

- D'une part, des stratégies transversales, axées sur le développement d'actifs intangibles et de processus complexes, impliquant plusieurs parties prenantes.
- Et d'autre part, des outils de mesure et d'évaluation hérités d'un monde où dominait l'économie de l'offre, régie par les moyens de production, centrée sur l'actionnaire.

Toutes les tentatives de rénovation de la comptabilité de gestion vont, de manière plus ou moins marquée, se bâtir sur ces constats critiques. C'est ce que va montrer la prochaine partie de notre travail, axée sur les tentatives de "refondation" du CG.

6.2. La refondation

L'ambition des fonctions de contrôle sera réactivée à partir des années quatre-vingt. Selon Zimnovitch [ZIM 1999], la "refondation" du CG commence en 1985. Nous ne serons pas aussi précis, même si la date paraît séduisante, de par sa concomitance avec la date de publication du best-seller de M. Porter [POR 1985], qui propose, entre autres, de recréer un lien fort entre les mesures de performance et l'intention stratégique, lien qui passe par le concept de "chaîne de valeur".

6.2.1. Les liens reconstitués

Les constats critiques adressés au modèle positiviste de contrôle l'ont mis en évidence : par trop cloisonnés, les systèmes de mesure existants produisent des résultats compartimentés, peu à même de traduire une performance globale. Le terrain est donc prêt, à l'entame des années quatre-vingt, pour de nouveaux concepts et outils qui prétendraient s'affranchir de ces limites. À l'examen de la littérature de l'époque, et avec le recul aujourd'hui disponible, plusieurs pistes rendent compte de telles prétentions. Nous les présentons ici en fonction du lien qu'elles se proposent de reconstituer :

6.2.1.1. Vers la stratégie

Plusieurs ouvrages de référence en stratégie d'entreprise ont pointé des insuffisances significatives des systèmes de contrôle et de suivi des décisions stratégiques. Celles-ci se caractérisent par des attributs qui rendent problématiques leur intégration au CG :

- Les décisions de nature stratégique ont nécessairement des implications externes à l'organisation. C'est ce qu'affirme I. Ansoff dès 1965 : "*strategic decisions are primarily concerned with external, rather than internal,*

problems of the firm and specifically with selection of the product-mix which the firm will produce and the markets to which it will sell" [ANS 1965, p. 18].

Comme les organes de CG ne sont pas naturellement extravertis, le contrôle stratégique en appelle nécessairement à d'autres méthodes, orientées vers le marché, le client, les partenaires etc.

- Si l'on reprend la typologie de Gorry & Scott Morton (voir fig. 5), l'on se souviendra aussi qu'une décision stratégique relève de logiques complexes, non structurées, et donc peu propices à la programmation. Alors que le contrôle opérationnel et le CG disposent d'un outillage bien en place sur le terrain, le contrôle stratégique reste à inventer⁷⁹.

La phase de refondation du CG va donc emprunter diverses voies de "reconstitution de liens". D'une part, le lien avec les fonctions liées au marketing, que l'on cherchera à renforcer par un outillage idoine. Un certain nombre de démarches aujourd'hui célèbres s'inscrivent dans cette ambition : le *Target Costing*, l'*Activity based Costing* (ABC), les outils de gestion de la qualité... S'appuyant sur des concepts liés à la transversalité (activités, processus), ces outils connaîtront un franc succès au sein des entreprises, et occuperont une place importante dans les ouvrages portant sur le "contrôle de gestion stratégique" [BRO 1990, LOR 1991, GUM 2000]. D'autre part, la représentation des firmes sous forme de portefeuille d'activités (Domaines d'Activités Stratégiques) conduit à modéliser les systèmes d'information dans une optique de consolidation non statutaire. Le projet sous-jacent est de développer un "contrôle de gestion intégré" qui s'appuierait sur des bases de données diversifiées dans lesquelles les décideurs stratégiques puiseraient des *Key Performance Indicators* de leur choix. Les ERP (*Enterprise Resources Planning* ou Progiciels de Gestion Intégrés) sont l'aboutissement de ce projet.

⁷⁹ Il l'a été à partir des années soixante dans les manuels, sous forme de matrices ou de modèles. Il y avait en revanche peu de preuves d'une pénétration significative de ces trames dans la pratique des dirigeants.

Cette concomitance du développement d'un outillage conceptuel et de l'apparition de systèmes d'information plus intégrés va autoriser l'émergence d'un "nouveau" CG à vocation stratégique :

- À l'échelle internationale, un consortium d'industriels (le CAM-I) se met à la recherche de nouveaux *Cost Management Systems*. Assistés par des grands noms du conseil et des universités, dont J.A. Brimson et R. Cooper, ils mettent au point, dans les années quatre-vingt, une démarche visant à rendre traçables les liens entre les frais indirects de l'entreprise et leur objet final : la méthode ABC. Cette meilleure affectation des consommations de ressources s'appuie sur la notion d'activité, ainsi que sur des choix d'inducteurs de coûts (*costs drivers*) plus fins que les traditionnelles unités d'œuvre volumiques. À l'origine, l'intention était celle qu'annonçait le titre d'un article de R. Cooper et R.S. Kaplan : "*Measure Costs Right, Make the Right Decisions*" [COO 1988]. On peut aussi replacer l'émergence d'une telle logique dans le désir – notamment au sein des grandes entreprises américaines – de rompre avec les stratégies de diversifications excessives. Par la suite, la trame ABC sera déclinée dans diverses directions, comme le calcul de rentabilité des clients, l'évaluation des coûts de développement de produits nouveaux, l'analyse des coûts de distribution etc. Divers auteurs [Malmi 1997, Gosselin 1997, Krumwiede 1998] montreront que cette méthode, au travers notamment de son prolongement ABM (*Activity Based Management*), excellera davantage pour ses vertus managériales que pour son utilité décisionnelle.
- En Angleterre, sous l'impulsion d'auteurs comme Simmonds [SIM 1981] ou Bromwich [BRO 1990], le CG va également s'orienter vers une perspective plus stratégique. Cette tendance recrée des liens avec les fonctions marketing, en orientant les outils de contrôle vers une perspective externe et un horizon à plus long terme.

Cela passe par la production de nouveaux outils conceptuels comme l'*attribute costing*, qui consiste à comparer le coût d'une caractéristique du produit aux bénéfices (*benefits*) qu'il représente pour le client⁸⁰. Mais cela passe aussi, et peut-être surtout, par une prise de conscience : "*Strategic management accounting requires that accountants embrace new skills extending beyond their usual areas and co-operate much more with general management, corporate strategists, marketing and product development, who may not have a good image of accountants*" [BRO 1994, p. 130]. Concrètement, ce *Strategic Management Accounting* (SMA) consiste donc à compléter les outillages existants, généralement introvertis, par des méthodologies plus extraverties. R. Roslender & S.J. Hart montrent comment [ROS 2003] cette consolidation d'informations sur la rentabilité des produits / marchés / clients aboutit à une information de gestion multicouches.

- Aux États-Unis, J.K. Shank & V. Govindarajan [SHA 1993] ont repris le concept de chaîne de valeur cher à Porter, pour l'intégrer dans leur logique de "gestion stratégique des coûts". Affirmant ne pas connaître d'"entreprise qui couvre toute la chaîne de valeur dans laquelle se situe son activité" (p.55 de l'édition française), ils étendent l'analyse de la chaîne de valeur au delà des frontières de l'entreprise. Dans sa gestion des coûts comme dans sa stratégie de différenciation, l'entreprise se doit alors d'inclure, en aval comme en amont, les effets sur les autres maillons de la chaîne. La VCA (*Value Chain Analysis*) va essentiellement porter sur les liaisons (*vertical linkages*) qui unissent ces maillons. Les travaux théoriques et les études de cas des deux auteurs ont trouvé un large écho du point de vue académique, et ont joué un rôle certain dans l'écllosion de la thématique de type *Supply Chain*.

⁸⁰ Attribuée à M.Bromwich, cette méthode a aussi été reprise par J.A. Brimson sous le nom de *Feature Costing*. On en trouve une illustration intéressante dans [BRI 1998].

- En Allemagne, la critique des méthodes traditionnelles de la comptabilité de gestion a été très tôt formulée à l'aune de leur incompatibilité avec la prise de décision. Ainsi, Plaut puis Riebel ont-ils élaboré, dès les années cinquante, des raisonnements en termes de contribution qui essayaient de dépasser le débat anglo-saxon sur les coûts complets, les coûts variables et le coût marginal. En affectant à un objet de coût (un produit, mais aussi un client, un marché, ou une zone...) les coûts qui lui sont objectivement spécifiques, et eux seuls, ils en viennent à identifier les contributions (*Beitrag*) de ces objets à la couverture (*Deckung*) des coûts fixes communs. Il en ressort des trames multi-dimensionnelles qui permettent d'identifier les différents étages des contributions et qui peuvent, ce faisant, être utilisées pour la simulation stratégique. Ces logiques sous-tendent plus tard les ERP fournis par l'éditeur SAP, qui atteindra une position largement dominante à l'échelle mondiale dès le début des années quatre-vingt dix. Il faut noter qu'entre-temps plusieurs auteurs allemands ont précocement conceptualisé leurs propres versions du CG stratégique (*strategisches Controlling*) : A. Winterhalter [WIN 1981], R. Mann [MAN 1983], P. Horvath [HOR 1990].
- Au Japon, la comptabilité de gestion intègre "naturellement" la composante stratégique telle que nous l'avons définie plus haut. La tradition managériale japonaise se caractérise en effet par un paradigme de "l'entreprise étendue". On le retrouve dans le développement des *keiretzus* ou dans la plus forte imbrication des entreprises industrielles nippones. Quoiqu'en Orient le *management by numbers* soit davantage porté par l'optimisation de la performance opérationnelle que vers la valeur financière, certaines démarches, comme le *Target Costing*, ont reconstitué le lien avec le CG [Sakurai 1989]. En prônant l'orientation du calcul des coûts vers le marché, en le faisant remonter jusqu'aux phases amont du "projet-produit" [GUM 2000], en

s'émancipant du tout financier, l'école nipponne formule un CG stratégique qui ne dit pas son nom⁸¹. Mais ce ne sont pas tant les outils qui paraissent spécifiques à la culture de gestion nipponne. Celle-ci attribue une fonction plus managériale que décisionnelle à la comptabilité de gestion. C'est ce que suggère T. Hiromoto [HIR 1991, p. 14]⁸² dans un article dont le titre ("*Restoring the Relevance of Management Accounting*") est une référence à la thèse critique de Johnson & Kaplan. Hiromoto argumente en faveur de la première fonction, plus marquée dans le modèle nippon, et que l'on gagnerait à renforcer par ailleurs.

- En France, enfin, P. Lorino est sûrement l'auteur qui incarne le plus le "contrôle de gestion stratégique", depuis son ouvrage éponyme [LOR 1991]. En s'inspirant à la fois des approches américaines et japonaises, il encourage l'orientation de la fonction vers davantage de pertinence, et en appelle à "un outil comptable extraverti". Dans ses écrits ultérieurs, P. Lorino sera l'artisan, parmi d'autres, d'un renouvellement conceptuel vers les notions de pilotage, de performance, de gestion par les processus. Les tentatives originales liées à la productivité globale [MAL 1969], aux coûts cachés [SAV 1986] ou à la valeur ajoutée directe [BRO 1988] semblent peu présentes dans les pratiques, contrairement à l'outil ABC/ABM et aux tableaux de bord, qui centralisent l'essentiel des études et débats concernant le "nouveau" CG. Ce caractère novateur est d'ailleurs souvent contesté, d'aucuns ne voyant pas en quoi ABC surpasse la méthode des sections homogènes, ni en quoi les tableaux de bord "à la française" seraient moins stratégiques que leurs homologues américains.⁸³

⁸¹ L'ouvrage collectif de Monden & Sakurai [MON 1989] diffuse une synthèse du *Japanese Management Accounting* sans faire référence, dans les titres, au concept de stratégie.

⁸² "*The questions to be asked are 'For what purpose does management accounting exist today ?' and 'Which role should management accounting emphasize today, 'information for decision' or 'behavior influencing'?'*"

⁸³ Un récent numéro de CCA reprend, sous divers aspects, la question de la diffusion en France des innovations en comptabilité et contrôle [CCA 2003]. Plus anciennement, un numéro de la RFG posait une problématique similaire en annonçant "Une nouvelle jeunesse pour le contrôle de gestion" [RFG 1991].

6.2.1.2. Vers la valeur

La notion de valeur est à la fois ancienne et ambiguë. Elle sous-tendait la théorie économique bien avant que les sciences de gestion ne se constituent. Elle a été reprise en gestion, d'abord sous la forme de la valeur ajoutée, puis sous celle de la valeur du produit / service. Dans le premier cas, cela a conduit vers des méthodes qui rendent compte de la formation de la valeur ajoutée, puis de son partage entre les partenaires de l'entreprise. Dans le second cas, les outils d'analyse de la valeur, développés par des ingénieurs, ont tenté de jeter des ponts entre les coûts engagés par l'entreprise et la valeur créée pour le client. Ici, ni l'une ni l'autre de ces conceptions ne sera retenue.

En revanche, nous retiendrons l'idée de valeur telle qu'elle est développée au sein de la littérature portant sur le *Value Based Management* (VBM). La conception du VBM empruntée ici n'est pas celle d'Ittner & Larcker [ITT 2001] qui y incluent l'ensemble du SMA, mais plutôt celle de Malmi & Ikäheimo [MAL 2003], qui n'y voient que des méthodes qui réifient un lien entre la valeur capitalistique de la firme et les actions qui y sont menées. L'objectif d'une logique VBM est de développer la valeur actionnariale (*Shareholder Value Maximisation*) en reprenant un des mythes fondateurs du CG : "*The fundamental premise underlying VBM system is simple : what a firm measures and rewards gets done*" [MAR 2000]. Cela se décline de diverses manières :

- Au niveau du *capital budgeting*, les projets d'investissements sont soumis à des évaluations financières.
- Au niveau purement financier des techniques d'évaluation.
- Au niveau de l'ensemble du CG, auquel on demandera d'"intégrer" la dimension financière au travers des indicateurs pratiqués.
- Au niveau des politiques de rémunération incitative, qui s'appuieront sur des objectifs individuels en termes de création de valeur.

L'outil de VBM le plus célèbre est sûrement l'EVA, marque déposée du cabinet Stern & Stewart.⁸⁴ *L'Economic Value Added* consiste à comparer la rentabilité brute d'une entreprise (ou d'un projet, d'une unité etc.) au coût des capitaux engagés. Ce retour net sur investissement ne sera positif que si le taux de rentabilité est supérieur au coût du capital. Le raisonnement n'est pas nouveau, et correspond tout à fait au principe du bénéfice résiduel qui était utilisé chez General Electric dès le début des années cinquante. Dans l'argumentation de ses partisans, l'on retrouve toutefois une critique à la fois à l'égard des indicateurs comptables (tels que le bénéfice par action) et au traditionnel ROI. Par le biais de nombreux retraitements sur la notion de résultat et sur la notion d'actif, l'EVA se veut une évaluation de la valeur créée par une entreprise (ou un projet, une unité...) sur une année. En déclinant une telle logique au travers de l'organisation, "l'EVA rend le coût du capital visible pour les opérationnels" [Brealey 2003]. La philosophie qui sous-tend un tel outil est donc bien dans le registre du lien : en généralisant la facturation des capitaux au sein de l'organisation, le VBM déploie l'ambition de l'actionnaire dans les unités. Certains chercheurs [Wallace 1997, Kleiman 1999] ont démontré qu'une telle politique pouvait s'avérer fructueuse, en mettant en évidence de meilleurs résultats des entreprises adeptes de VBM en comparaison à des entreprises non adeptes. Le sujet reste néanmoins polémique pour plusieurs raisons :

- Malgré les retraitements opérés, l'outil de mesure EVA n'en recèle pas moins des biais. Le résultat pris en compte pour le calcul de la rentabilité est ainsi le résultat actuel, ce qui conduirait à privilégier des projets déjà rentables (ou qui le seront rapidement) à des projets plus longs.
- Les affaires Enron, Vivendi ou Parmalat ont montré les dangers qu'il y avait à prôner une idéologie de la valeur actionnariale sans réserve. Le principe du VBM s'appuyant

⁸⁴ Tel est l'avis notamment de Malmi & Ikäheimo [MAL 2003], qui citent également la méthode CVA (*Cash Value Added*), développée par le Boston Consulting Group.

sur de fortes parts variables dans les rémunérations des managers, ces derniers peuvent être conduits à des comportements opportunistes contraires à l'intérêt de l'entreprise.

- En termes de critère de choix stratégique, le modèle EVA reste très calculatoire. Ainsi, quoique conçu en démarcation des outils comptables traditionnels, il n'échappe pas à certains de leurs effets pervers. Quid par exemple de la dimension de prestige d'un projet d'investissement ? Faut-il renoncer à des investissements en qualité sous prétexte d'une simulation d'EVA négative ? Wallace [WAL 1998] a démontré que l'usage de l'indicateur EVA conduisait les dirigeants à la fois à une plus grande sélectivité dans l'évaluation des projets et à une plus grande propension au désinvestissement.
- Enfin, pour des raisons idéologiques, la focalisation du discours sur la création de valeur pour l'actionnaire, n'est pas toujours la meilleure manière de susciter la motivation des personnels. Les démarches de type VBM sont assimilées à la persistance du dogme libéral du tout financier : lorsque les actionnaires sont satisfaits, la société globale y trouvera son compte⁸⁵.

L'outillage de la VBM est donc à la fois simple (en ce qu'il est classique, issu des principes connus de la VAN et de la formule de Modigliani-Miller) et complexe (en ce qu'il renvoie à des débats délicats et à des utilisations diverses). Une abondante littérature montre que l'adoption de ce principe est de nature à transformer les modalités de décision stratégique. Cette transformation ne s'opère pas forcément de la manière dont l'entendrait la littérature normative, i.e. en surplombant tout choix stratégique a priori. Dans certains cas [MAL 2003] le recours à la VBM est de nature essentiellement rhétorique : le thème de la création de valeur sous-tend les mots d'ordre publiés dans les rapports d'activité, formalisant les objectifs

⁸⁵ Dans un article paru dans la revue *Échanges*, J.M. Stern (co-fondateur du cabinet dépositaire de la méthode EVA) & A. Castillo cherchent à se défaire de cette image de marque en arguant que "le système de management par l'EVA est la version la plus socialiste du modèle américain" [STE 1998]. Ils avancent que l'outil n'obnubile pas la question du partage de la valeur créée entre les divers partenaires... Sans pour autant démontrer, dans les faits, une version opérationnelle qui intégrerait cette dimension.

globaux de la firme. Dans d'autres cas [Cuisiniez 1998] il s'effectue avec une intention précise d'influence des comportements des opérationnels, notamment pour favoriser leur prise en compte du BFR dans leurs choix. Certaines entreprises vont encore plus loin, comme RP Agro [LAC 1998] qui utilise la VEC (Valeur Économique Créée), non seulement comme référence dans la fixation des objectifs, mais aussi comme base de calcul des rémunérations des managers et comme composante majeure de l'accord d'intéressement. Dans ce dernier cas, "(...)la VEC est devenue un langage commun, un élément fédérateur autour duquel toutes les parties d'une organisation fortement décentralisée s'identifient" [LAC 1998, p. 49].

6.2.1.3. Vers le multidimensionnel

En opposition aux tenants de l'École de Chicago, qui prônent une focalisation sur les résultats financiers, un courant de pensée significatif va s'orienter vers des approches de type *stake holder*. Il s'agit de s'appuyer sur une conception de l'entreprise en tant que nœud de parties prenantes. Nous avons montré plus haut que le courant critique à l'encontre des outils traditionnels insistait sur le manque de pertinence des indicateurs financiers dès lors qu'il s'agit de choisir et de mettre en œuvre des options stratégiques.

Pour combler ce manque, plusieurs pistes vont apparaître :

- Les tableaux de bord multi critères vont revenir au goût du jour. Grâce au développement des systèmes de gestion de la qualité et du suivi logistique, on verra apparaître des matrices de type Coût / Qualité / Délai, ou encore des méthodologies d'élaboration des tableaux de bord comme la méthode française OVAR.⁸⁶

⁸⁶ OVAR – pour Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités – était au cours des années soixante-dix la méthode préconisée à HEC par les enseignants du contrôle de gestion, notamment A. Blondel & J.L. Ardoin. Elle est incomplètement résumée par F. Giraud & ali. [GIR 2002].

- Les techniques de stockage et d'extraction de données (de type OLAP) ont amplifié les potentiels de production de synthèses multi-critères. La consolidation d'information devient de moins en moins problématique au fur et à mesure de l'intégration des systèmes dans des bases de données.

Les conditions sont donc réunies, à l'aube des années quatre-vingt dix, pour que se propage l'idée d'un **CG intégré**. L'objectif est de traduire, dans un seul système, l'ensemble des leviers de la performance. Évidemment, l'on cherchera à identifier précisément les facteurs clés de succès ou les critères décisifs qui conditionnent la réalisation des objectifs stratégiques. Ce CG intégré, que l'on appellera souvent "pilotage de la performance", cherche à aligner le terrain sur les mots d'ordre stratégiques.

Le principe du *balanced scorecard* (BSC)⁸⁷, cher à Kaplan & Norton, est devenu le principal outil d'alignement des comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques⁸⁸. Il y a une nuance de taille vis-à-vis du VBM : alors que l'EVA (ou d'autres critères financiers) reposent sur le postulat explicite de l'actionnaire plénipotentiaire, la logique de le BSC présuppose une vision partenariale de la stratégie. Une autre différence n'est pas négligeable : le BSC n'est pas un tableau standardisé qui s'imposerait à l'ensemble des divisions d'une firme. Contrairement aux indicateurs financiers classiques, qui visent une comparabilité, le BSC tend vers une diversification des critères : les divisions n'ayant pas les mêmes objectifs, elles n'auront donc pas les mêmes tableaux de bord.

Dans sa version standard, le BSC retient quatre dimensions (ou axes), d'où l'idée d'équilibre (*balanced*) : les **finances**, les **clients**, les **processus internes** et l'**apprentissage organisationnel**. Chacun de ces axes est concerné par la stratégie amont de la firme. Cette stratégie, une fois formalisée, sera déclinée au travers de ces axes, sous forme de chartes ou de

⁸⁷ Traduit en français, dans l'ouvrage éponyme, par "Le Tableau de Bord Prospectif" [KAP 1998].

⁸⁸ Une trame concurrente à la BSC, élaborée au sein du Boston Consulting Group et baptisée RAVE (*Real Asset Value Enhancer*), propose une approche similaire, mais qui s'articule justement autour de deux indicateurs centraux : l'EVA et le CVA (*Cash Value Added*) Strack & Villis 2002].

mots d'ordre. Les indicateurs à mesurer seront déduits des impératifs stratégiques dans chaque dimension. Il s'agit donc d'un processus de traduction multidimensionnelle de la performance d'une firme. Encore une fois, cela n'est pas une innovation absolue, et peut même être considéré comme un retour à un bon sens originel que les logiques exclusivement financières nous auraient fait perdre. Bien que les éditeurs informatiques⁸⁹ insistent souvent sur les vertus décisionnelles du BSC, la lecture des études de cas révèle davantage sa vocation managériale. Dans le chapitre 12 de la version française de leur ouvrage de référence, Kaplan & Norton se prononcent sans ambiguïté : les BSC "n'ont pas pour but ultime de créer un nouvel outil de mesure, même si elles constituent un puissant outil de motivation et d'évaluation. Le cadre qu'elles dessinent doit être déployé jusqu'à former un nouveau système de management". Une conception centralisée de la BSC (de type reporting de consolidation) semble même vouée à l'échec, comme le montrent Lipe & Salterio [LIP 2000] : dans une firme un tant soit peu diversifiée, les BSC des divisions ont vocation à contenir des indicateurs qui leur sont spécifiques... Alors que les états-majors auront tendance, dans leurs évaluations de type "gestion de porte-feuille", à privilégier les indicateurs communs à toutes les divisions... i.e. le plus souvent, des ratios financiers.⁹⁰

Nous pensons donc que de telles logiques de "tableaux de bord intégrés" peuvent jouer un rôle décisionnel, non pas tant à titre de critère de choix préalable, mais plutôt à celui de guide de suivi et de soutien managérial. Cependant, même de ce point de vue, l'outil soulève des questions, voire des critiques :

⁸⁹ Plusieurs éditeurs ou / et prestataires d'informatique décisionnelle (dont le numéro 1 mondial, SAS Institute), ont emprunté, moyennant royalties, le concept porteur de Kaplan & Norton, afin de l'intégrer à leurs solutions de "pilotage stratégique". La liste des prestataires agréés est disponible sur le site www.balancedscorecard.com.

⁹⁰ Les auteurs ont mis en œuvre un protocole expérimental démontrant la focalisation des "stratèges" sur les *common performance measures*. Ils concluent ainsi : "*If unique measures are underweight in ex post evaluations of the business unit and its manager, these measures are likely to receive little ex ante weight in the unit's decision*".

- Présentée par ses concepteurs comme une alternative aux systèmes budgétaires, la trame BSC ne constitue le plus souvent qu'une couche supplémentaire dans l'information de gestion. Selon D. Otley [OTL 1999], "il est peu probable de voir une organisation survivre en se contentant d'une BSC sans l'appareil budgétaire classique".
- Comme le montre H. Nørreklit [NØR 2003], la démarche de Kaplan et Norton est aussi un exercice rhétorique. Les auteurs-consultants tablent notamment sur des causalités qui ne sont que des hypothèses : les clients satisfaits sont plus rentables, la notoriété de la marque génère de la valeur etc. La formalisation des liens entre la performance opérationnelle et les résultats financiers semble plutôt fragile.
- La question des récompenses et des rémunérations incitatives ne donne pas lieu à un consensus. Kaplan & Norton eux-mêmes prennent des positions variables à ce sujet. Outil décentralisé par excellence, le BSC se heurte à la contradiction inhérente à tout système de mesure dont les ordonnateurs seraient à la fois juges et partie : la manipulation des indicateurs.
- Enfin, en élargissant encore le champ du contrôle, le BSC s'inscrit dans un modèle de contrôle total qui ne convient pas à toutes les cultures, ni à tous les contextes. A. Bourguignon & ali. montrent [BOU 2002] ainsi comment les entreprises françaises, de par leurs spécificités historiques et culturelles, peuvent se révéler réfractaires à ce modèle.

En dépit de ces limites, le principe du tableau de bord de performance – et surtout le BSC – rencontre un franc succès, autant dans la littérature normative en gestion qu'au sein des entreprises. Les études de cas sont nombreuses, et la plupart des éditeurs d'informatique décisionnelle ont repris le modèle dans leurs offres de type EIS. Le potentiel est d'autant plus remarquable que le principe de la typologie "dimensionnelle" permet d'intégrer d'autres dimensions, comme le développement durable ou l'environnement...

Les études de terrain concernant ce type de trames confirment ce que l'on croit comprendre à la lecture des commentaires de Kaplan & Norton ⁹¹: le tableau de bord n'est pas prescrit comme un outil de reporting qui permettrait aux états-majors de faire des arbitrages stratégiques. Il s'agirait plutôt d'un outil de déclinaison de la stratégie, qui relayerait celle-ci au sein des unités opérationnelles. Le BSC n'assure donc en rien la pertinence des choix stratégiques, car il intervient en aval. Le récent prolongement des recherches de Kaplan & Norton, portant sur le "*strategic mapping*", s'inscrit dans cette tendance, comme si l'essence ultime de l'outil était de façonner un "modèle commun" au sein de l'organisation, une représentation consensuelle autour des missions et des facteurs clés de succès.⁹² Il s'agirait donc d'une rationalité purement procédurale, et qui s'appuie sur les mythes fondateurs du CG, comme nous l'allons voir.

6.2.2. Histoire d'une fusion

Le terreau, à l'aube des années quatre-vingt dix, devint favorable à une fusion entre l'informatique de gestion et le contrôle du même nom. Nous verrons ici comment cette fusion s'est appuyée à la fois sur une opportunité contextuelle (la nécessité de réifier des liens, vue plus haut) et sur une communauté mythologique. Ce dernier point mérite à présent d'être éclairci.

⁹¹ Dont on peut se faire une idée en suivant la newsletter du site www.bscol.com

⁹² Ce qui n'est pas sans poser des problèmes délicats, lorsque par exemple une unité qui n'est pas dans la ligne stratégique se doit de participer à la déclinaison de choix dont elle est absente.

6.2.2.1. Communauté mythologique

L'ensemble de l'outillage généralement attribué au "nouveau contrôle de gestion" (ABC / ABM, BSC etc.) se caractérise, comme on l'a vu, par au moins deux dénominateurs communs :

- Les nouveaux outils ne constituent pas des innovations théoriques majeures. Il est facile de démontrer, par exemple, que la méthode ABC était déjà en germe dans les travaux des tayloriens ou dans la méthodologie des sections homogènes. Pour le *Target Costing*, comment ne pas y voir avant tout un retour au bon sens de Henry Ford père, qui annonçait [FOR 1924] : "Souvent, nous fixons nos prix arbitrairement et nous arrivons invariablement, après quelques efforts, à les rendre possibles (...) Nous imposons les mêmes règles à nos fournisseurs, nous les forçons à comprimer leur prix et ils s'en trouvent toujours bien" ("Aujourd'hui et demain", page 58 de l'édition française). Quant au *balanced scorecard*, au delà de ses aspects conceptuels voire rhétoriques, il ne fait que reprendre sous un nouvel habillage le principe éculé du tableau de bord. Si ces démarches ont donné lieu à un certain engouement, elles le doivent essentiellement aux progrès effectués par les systèmes d'information de gestion (bases de données, capacités de mémoire, OLAP, ETL⁹³, systèmes intégrés...) sans lesquels elles ne sauraient devenir opérationnelles.
- Ces démarches de gestion, dans leur propre histoire, ont emprunté une trajectoire emblématique de notre sujet. Alors que leurs concepteurs les ont présentées comme des outils de prise de décision, annonciateurs d'un CG stratégique et / ou intégré, elles se révèlent souvent davantage comme des trames de management. La mesure n'a pas tant pour but d'alimenter un système décisionnel que de fédérer les managers locaux autour d'une conception consensuelle de la performance. On passe ainsi d'une

⁹³ Le lecteur trouvera des définitions de toutes les abréviations en annexe 1.

"métaphysique du décideur " [HAT 2000] à une conception plus constructiviste de l'outil de gestion, exprimé dans sa fonction d'apprentissage collectif. Contrairement à ce que peuvent laisser croire les slogans enthousiastes des précurseurs, ces méthodes ne révolutionnent guère le fonctionnement des entreprises. Au contraire, elles prorogent une idéologie gestionnaire en donnant au *management by numbers* une dimension plus ambitieuse. Le champ du contrôle s'élargit, mais les hypothèses fondatrices (que nous appelons ici des "mythes", à défaut d'appellation plus limpide) demeurent.

Il y a donc au moins deux liens historiques forts entre les systèmes d'information intégrés et le CG intégré. En ce qui concerne la mythologie commune, nous voyons trois axes importants, implicitement présents dans les discours :

- Le credo originel du *management by numbers* est celui d'un culte de la mesure. "*What gets measured gets done*", "*If you don't measure it, forget it*" ou d'autres adages du même acabit sous-tendent les stratégies d'implantation des systèmes de contrôle. On retrouve l'idée chez Sloan, qui avoue que la généralisation du ROI chez du Pont et GM s'inscrivait dans ce projet de "rendre les choses visibles"⁹⁴. C'est la fonction de révélateur de l'outil qui est ici à l'œuvre. La mesure révèle des problématiques, attire l'attention, et permet au manager de favoriser l'action. Cette idée est explicitée dans les argumentaires liés au *balanced scorecard* ou à d'autres méthodes du même ordre : on parlera d'*enabler*, d'*enhancer*, d'*incentives*. Quoique très critiqué dans ses fondements, ce culte de la mesure s'étend aujourd'hui à des sphères qui jusqu'alors y échappaient : les activités de conception de produits nouveaux, de recherche-développement, de soutien administratif etc. Le champ du contrôle (*the span of*

⁹⁴ "*Essentially it was a matter of making things visible*" [SLO, 1963, p. 142].

control) s'étend ainsi sous l'impulsion de cette croyance en un rôle catalyseur de la mesure. Évidemment, on aura compris que deux conceptions au moins s'opposent en la matière : les approches liées à la valeur actionnariale et celles qui préconisent la prise en compte des parties prenantes (*stake holders*). Les premières vont mettre l'accent sur un indicateur générique (de type EVA) qui devient le mètre étalon de la performance, tandis que les autres prôneront une diversification des indicateurs. Les deux modèles ont en commun, nous l'avons vu, de recommander l'usage de la mesure comme vecteur de diffusion de la stratégie.

- La "métaphysique du décideur" est un autre pan important de cette mythologie. Le manager éclairé par une myriade d'informations, reprend le rôle du décideur rationnel cher à la recherche opérationnelle. La méthode ABC s'est développée, on l'a vu, sur cette métaphysique. La plaquette ABC de KPMG Fidorga avançait, en 1998 : "Choisir vos axes de développement en fonction de leur vraie rentabilité". On pourrait multiplier ainsi les slogans de prestataires et d'éditeurs qui reprennent à leur compte cette conception rénovée du décideur. Le lecteur trouvera dans l'ANNEXE 2 un florilège de slogans publicitaires recueillis dans la presse. Il est intéressant de noter par ailleurs que les visuels qui accompagnent de tels messages évoquent fréquemment le concept de la décision stratégique au travers du jeu d'échecs (métaphore que l'on retrouve d'ailleurs sur les couvertures des best-sellers de la stratégie). Dans une récente synthèse sur l'"État de l'art du décisionnel" [DÉC 2003], P. Nieuwbourg, considéré comme l'un des experts français du secteur, reprend cette mythologie à son compte : "Lorsque est venu le temps de l'analyse et de la réflexion, on doit se pencher dans l'entreprise, sur les transactions enregistrées dans les systèmes opérationnels. Cette phase est un préalable à toute prise de décision." (p.8). Ainsi, alors que le contexte de la rationalité substantive a été sérieusement relativisé par les sciences de

gestion (voir plus haut), il reste vivace dans les propos des professionnels et consultants. La métaphore du pilote [Bourguignon 2003] est aussi omniprésente, dès l'origine du concept français de "tableau de bord". Elle est réactivée par tous les outils décisionnels modernes, dont le tableau de bord électronique (EIS, pour *Executive* ou *Enterprise Information System*).

- La téléologie, telle que la définissent A. Solé & D. Pham [SOL 1999], est à l'œuvre dans la plupart des modèles de contrôle : "Avec l'idée de diriger – avec les deux figures héroïques que sont le 'manager' et le 'leader' – nous avons affaire à une manière téléologique d' 'être au monde' : on suppose que l'action est essentiellement déterminée par les buts poursuivis et par conséquent qu'il faut commencer par fixer les objectifs à atteindre, par imaginer et définir la situation visée" (p. 133). La Gestion par Objectifs, qui a connu son heure de gloire à partir des années soixante, est à présent implicite : des outils comme les tableaux de bord de performance ou les coûts cible en sont des prolongements. Cela va jusqu'à la croyance en l'autoréalisation des prévisions ou des objectifs, telle que la décrit par exemple P. Watzlawick dans un chapitre portant sur "les prédictions qui se vérifient d'elles-mêmes" [WAT 1981]. Si l'on reprend la définition du Robert, qui voit en la téléologie la "doctrine qui considère le monde comme un système de rapports entre moyens et fins", l'on pourra y voir aussi un fondement à l'ensemble du contrôle budgétaire, y compris dans une démarche comme le Budget Base Zéro. Berland & Chiapello [BER 2004] relèvent, sans faire état de téléologie, des propos significatifs des premiers partisans français du contrôle budgétaire. En 1930, Coes affirmait : "Lorsqu'un homme s'est pénétré de cette idée que l'adoption d'un budget n'a pas pour but de le limiter ou de l'entraver, mais que c'est un moyen de faire de lui le maître de sa tâche au lieu que ce soit sa tâche qui le domine, on a supprimé l'une des plus grandes résistances au budget". Loeb va même

plus loin en 1956, en avançant que "par le budget, (l'homme) entend diriger désormais l'économie, mettre à son service toutes les ressources de la nature, et réaliser pour le profit de la collectivité l'emprise de sa volonté sur les choses qui l'entourent".

Il y a donc, entre les deux corpus théoriques qui nous intéressent, une forte communauté de croyance. Il serait possible de traduire cette parenté au travers des mutations sémantiques récentes des sciences de gestion. Alors que dans les années soixante et soixante-dix, le terme de contrôle restait de mise, il a été remplacé par la métaphore du pilotage de la performance, repris à la fois dans les écrits portant sur le CG stratégique et dans les appellations des solutions décisionnelles proposées par les éditeurs⁹⁵.

6.2.2.2. Concomitance historique

Au moment même où, dans divers pays, certains auteurs ont développé l'idée d'un CG stratégique (et/ou intégré), le métier de l'informatique décisionnelle (ID) est apparu comme un segment significatif de l'informatique de gestion. Le marché de la *business intelligence*, pendant anglo-saxon de l'ID, date donc d'une quinzaine d'années. C'est alors que sont apparus les premiers prestataires spécialisés, comme l'allemand MIS AG ou Business Objects⁹⁶. Plus récemment, l'engouement de gros éditeurs comme Microsoft, IBM ou SAP pour ce marché ne fait que confirmer la pertinence d'un segment qui devrait durer.

Il est évident toutefois que la constitution de ce champ disciplinaire s'est appuyée sur des tendances bien plus anciennes des *management sciences* : les théories de l'organisation, la systémique, la cybernétique, la recherche opérationnelle... Nous n'y reviendrons pas.

⁹⁵ On peut citer ici les concepts génériques de CPM ou BPM (pour *Corporate* ou *Business Performance Management*) ou encore la solution SPM de SAS : *Strategic Performance Management*. Quant à l'éditeur franco-américain Business Objects, il a repris le concept de tableau de bord sous l'appellation *Dashboard*.

⁹⁶ L'américain SAS, initialement spécialisé en statistique, fait figure d'exception, son offre étant depuis plus longtemps orientée vers les applications analytiques.

En revanche, il peut être utile de revenir sur la problématique qui a permis à ce champ de conquérir son autonomie. À l'instar du CG, les systèmes informatiques se sont développés dans un premier temps autour des applications opérationnelles. On parle d'informatique transactionnelle pour évoquer le *main stream* de l'informatique de gestion qui s'est développé en matière de systèmes comptables, bureautiques et logistiques. Les progrès matériels et logiciels ont certes autorisé des avancées spectaculaires du point de vue des quantités et des délais de traitement des données. Le traitement d'une réservation aérienne ou la gestion des stocks, qui sont des opérations en lien avec des prises de décision, ont par exemple bénéficié de ces avancées. La question de l'analyse de données pour alimenter les décisions stratégiques posa longtemps un problème : la consultation des données opérationnelles disponibles – par le biais de requêtes – générait des complications, des ruptures de charge informationnelles, voire des blocages complets des systèmes. La contradiction peut se résumer ainsi : alors que les systèmes transactionnels utilisent des requêtes simples mais requièrent une disponibilité permanente des données en quasi temps réel, les systèmes décisionnels recourent à des requêtes complexes sur des données peu urgentes. À titre d'exemple, la question de la disponibilité d'une référence en stock nécessitera une réponse immédiate et précise, tandis qu'une requête portant sur l'évolution sur un an de la marge nette d'un couple produit-marché sera plus complexe à élaborer et moins urgente. Cette contradiction est inhérente au modèle de Gorry & Scott-Morton : contrairement aux données opérationnelles, les données liées au contrôle stratégique font appel à des données plus complexes, issues de bases diverses et variées, parfois externes, peu structurées...

Les *Management Information Systems* (MIS) de la première génération ont contourné l'obstacle en dédoublant les bases transactionnelles, constituant ainsi des "infocentres" réservés à l'analyse, sans troubler les systèmes opérationnels dans leur fonctionnement quotidien. Les années quatre-vingt verront par ailleurs apparaître une alternative (et un

complément) à ces infocentres : les tableurs de type Multiplan, Excel ou Lotus. Moyennant des re-saisies ou des importations de données, ces outils bureautiques vont fleurir sur les bureaux des managers, des contrôleurs de gestion et des dirigeants. Ceux-ci vont donc développer et entretenir des compétences spécifiques à ces outils, ce qui explique sûrement – en partie du moins – le succès qu'ils continuent de rencontrer, à tel point que l'on considère parfois Excel comme l'outil décisionnel le plus utilisé dans la pratique [VÉZ 1996].

Selon V. Sandoval [SAN 1997], l'ID a vocation à transformer des données en information, puis des informations en connaissances. Si la seconde étape, malgré les avancées de l'ID, semble encore peu opérationnalisée dans les entreprises, la première a vu une concrétisation significative avec les EIS. Ces MIS de deuxième génération ont constitué l'avènement de l'ID, et continuent aujourd'hui de l'incarner dans bien des organisations. L'EIS correspond à l'âge du "*personal computing*", qui selon S. Alsop [ALS 1998] succéda à l'ère du "*big computing*" au milieu des années quatre-vingt. La décentralisation de l'informatique, l'architecture clients/serveur et les développements maison des équipes de programmeurs ont permis de mettre à disposition des dirigeants des informations agrégées à partir de données diverses : production, financier, commercial, qualité... Les bases de données relationnelles et le langage structuré d'interrogation (SQL) ont amélioré les potentiels d'accès aux données. Toutefois, la superposition de strates d'information et la multiplication des passerelles généraient des lourdeurs, des coûts fixes de maintenance de systèmes qui demeuraient instables.

La voie était ouverte pour la troisième génération de l'informatique de gestion : le "*networked computing*" (Alsop, op.cit.). La généralisation des réseaux clients / serveurs, sous AS400 notamment, constituait un terrain idéal pour les systèmes intégrés. Les années quatre-vingt dix allaient ainsi être celles des ERP, progiciels de gestion intégrés qui annonçaient la fin des

développements maison et des saisies multiples. Le *data warehousing* et les modèles OLAP⁹⁷ vont favoriser l'avènement de l'ID. Les requêtes sont rapides, mais souvent complexes, suffisamment du moins pour dissuader l'utilisateur non informaticien. Des éditeurs spécialisés (Business Objects, Hummingbird, Brio...) vont donc proposer des solutions de reporting exploitables par l'utilisateur. En théorie, une entreprise dont les fonctions transactionnelles seraient assurées en totalité par un ERP (SAP ou People Soft par exemple) et les fonctions décisionnelles par une application analytique idoine, cette entité pourrait se passer de services informatiques pléthoriques. En réalité, plus de dix ans après l'apparition de ces systèmes intégrés, les développements maison n'ont certainement pas disparu : la problématique de l'alternative reste vivace [HYV 2003]. La vague des ERP dans les grandes entreprises a par ailleurs été liée au "*downsizing*" des fonctions comptables. Certains auteurs [SCA 1998, GUM 2000] ont envisagé une transformation du rôle des contrôleurs de gestion, dont la fonction de relais d'information est potentiellement confisquée par les systèmes intégrés. Soulagés des tâches ingrates de consolidation et de paramétrage, les contrôleurs de gestion pourraient se consacrer davantage à des activités ponctuelles d'audit ou de conseil stratégique. Celles-ci correspondant selon les enquêtes [CHI 1990, JOR 1998] à leurs aspirations, il y a bien une opportunité de transformation des modalités de contrôle. Toutefois, les études les plus récentes [MAC 2000, GRA 2002, SCA 2003] ne montrent pas d'impacts conséquents des ERP sur le CG, ni au niveau des outils et concepts utilisés, ni au niveau du rôle effectif des contrôleurs de gestion.

⁹⁷ Le DW consiste à structurer l'entrepotage de données de manière à faciliter leur traitement analytique dans une perspective à long terme. Il précède en général le *data mining* qui consiste à extraire l'information stockée sous des formes diverses, en fonction des besoins de l'utilisateur. La technologie OLAP (*On Line Transactional Processing*) est une structuration multidimensionnelle des données plus performante que son ancêtre OLTP (*On Line Transactional Processing*), également attribuée à Edgar Codd. Alors que ce dernier, mis au point en 1969, permettait de mettre en relation deux dimensions, le modèle OLAP permet des consolidations de données rapides et illimitées.

Mais l'ère des réseaux va proposer un autre vecteur intéressant dans le contexte d'un contrôle de nature stratégique : Internet / Intranet. Tout comme les outils ETL (*Extraction Transformation Loading*) ont permis d'automatiser les restitutions d'informations, les applications Web vont rendre possible la formalisation de systèmes de veille externe. Les décisions stratégiques mettant généralement en jeu le positionnement de l'entité par rapport à son environnement (concurrents, partenaires, pouvoirs publics, presse...), le potentiel est évident. Cela est d'autant plus crucial que, les gros éditeurs d'ERP ayant "transversalisé" leur offre – via des concepts de *workflow*, d'EDI ou de *supply chain* –, la coopération avec clients et fournisseurs peut être renforcée. Techniquement, on peut donc envisager de constituer des EIS de deuxième génération (*Everybody Information Systems*), autoalimentés par les bases de données internes, mais aussi par des sources externes (moteurs de recherche, *newsletters*, revues de presse...). Cette démocratisation de l'ID aboutit au concept de *knowledge management*, axé sur l'idée d'une capitalisation des connaissances accumulées dans l'organisation. L'ambition sous-jacente est de constituer des systèmes intégrés qui tiennent à jour les données à la fois pour la gestion opérationnelle au jour le jour et les informations de nature stratégique réservées aux états-majors. L'ID est ainsi devenu un secteur autonome des sciences de l'information, aux contours flous mais en plein développement.

Il y a donc bien concomitance entre la maturation d'une ID intégrée et l'ambition qui porte les contrôleurs de gestion vers le contrôle stratégique. Cela se traduit notamment :

- Au niveau des outils : les solutions élaborées par les éditeurs intègrent les méthodes du "CG stratégique". Alors que les MIS de première génération se référaient au contrôle budgétaire traditionnel (notamment par l'analyse des écarts), les solutions contemporaines mettent en avant les méthodes du "nouveau" CG : orientation client, gestion par les activités, tableaux de bord stratégiques etc.

- Au niveau des concepts : il y a une proximité de vocabulaire entre le CG *new look* et l'ID. Les notions de pilotage, de performance, de processus, de valeur ont envahi la littérature normative du CG, ainsi que les plaquettes de présentation des éditeurs et prestataires d'ID.
- Au niveau des ambitions : les objectifs affichés sont souvent les mêmes. L'idée initiale est de permettre de meilleures décisions en fournissant une information plus pertinente. Toutefois, lorsque l'on interroge les raisons d'être des investissements en systèmes d'information [MAB 2000, HYV 2003], il en ressort généralement des motivations endogènes : passage à l'an 2000, passage à l'euro, systèmes existants trop complexes. La préoccupation de l'alignement est une ambition commune, palpable dans la presse comme dans la littérature académique.

6.2.2.3. Un modèle en trois axes

Il y a donc, à l'aube du XXI^{ème} siècle, une problématique commune à l'ID et au CG. Trois axes distincts sont clairement visibles.

Le premier, qui va du bas vers le haut (*bottom up*), est lié au projet d'alimentation des décideurs en information, via un contrôle de gestion automatisé dans les SI. Cet axe est dominant dans les discours. Il a pourtant été montré [MIN 1973, FAL 1984, LEM 2001] que le travail du dirigeant, fragmenté et dominé par les relations verbales, ne relevait que très peu de l'analyse de données formalisées dans les tableaux chiffrés. Fallery évoque le "mythe d'un décideur 'planificateur' et la réalité d'un leader 'marionnette' dans un flot de processus qui lui échappent" [FAL 2001, p. 82-83].

Le second axe vient d'en haut (*top down*), et considère les systèmes de contrôle en tant que relais des décisions stratégiques. Il implique une conception plus complexe de la notion même de décision. Toujours selon Fallery, le lien entre décision et information existe bien, mais

"c'est donc un lien riche, un lien problématique, un lien ambigu, puisqu'il est finalement un vrai jeu social" (op. cit. p. 87).

Le troisième axe est horizontal. Il traduit à la fois l'appétence récente du CG pour des méthodes extraverties comme le benchmarking, et la capacité des SI à se développer par delà les murs de l'entité. Si l'on veut bien admettre que les déterminants de la stratégie (les facteurs clés de succès) impliquent les processus amont et aval, le CG stratégique et intégré se devra de couvrir également cette dimension transversale. Un récent numéro spécial de la revue *Cost Management* [COS 2003] témoigne de la vitalité de cette dimension transversale du CG.

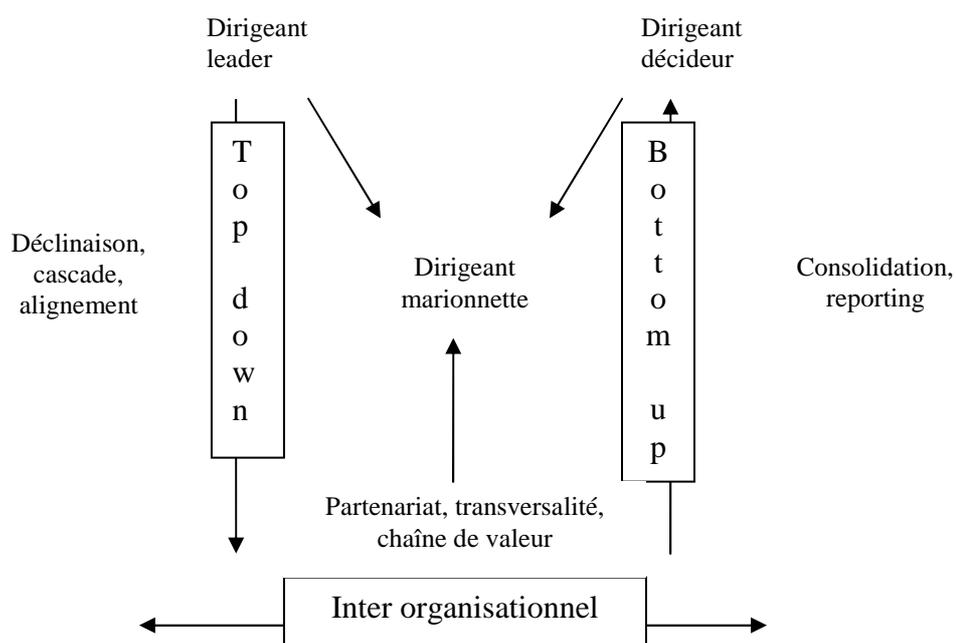
La figure 6 représente les trois axes évoqués. Elle nous servira, dans notre phase d'exploitation des récits, à constituer des typologies.

Le travail du "décideur" est, a minima⁹⁸, imbriqué entre ces trois axes. Nous reprenons l'expression de "marionnette", non pas dans un sens péjoratif, mais pour traduire la complexité du processus décisionnel qui s'impose au dirigeant. Le paradigme de la rationalité substantive (le décideur rationnel informé par un système *bottom up*) continue de dominer les discours de communication des vendeurs de "solutions décisionnelles". Mais on voit poindre, dans la littérature académique comme dans la rhétorique normative des consultants, les thématiques de la déclinaison et de la transversalité.

Par ailleurs, il a été montré que la décision stratégique ne se limite que rarement à une analyse de données suivie d'un choix. Cette forme de "rationalité substantive" sous-tend pourtant la plupart des outils traditionnels d'aide à la décision, qu'ils soient de nature purement financière ou qu'ils en appellent à des logiques multi-critères.

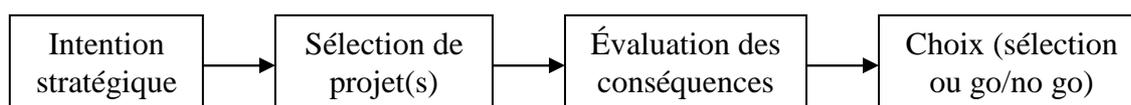
⁹⁸ Nous faisons volontairement l'impasse, dans cette modélisation, sur les liens entre le dirigeant et les actionnaires, qui peuvent pourtant représenter un quatrième axe problématique. Sa prise en compte nous imposerait de faire une typologie des modes de gouvernance qui n'est pas de notre ressort.

Figure 6 – CG et ID : les trois axes de l'intégration



Comme le rappellent Romelaer & Lambert, "la démarche consiste à décomposer le problème en deux étapes : d'abord on détermine l'intention, puis on génère des projets d'investissement dictés par cette intention. S'il y en a plusieurs, on sélectionne le meilleur; s'il n'y en a qu'un, on l'accepte s'il est de rentabilité suffisante." [ROM 2001, page 176]. Il y aurait donc une intention stratégique composite – généralement liée à un paradigme ou un "modèle commun" – que l'on va décliner en opportunités aux conséquences mesurables. Ce contexte décisionnel peut donc être schématisé ainsi :

Fig. 7 – Les phases de la rationalité substantive⁹⁹

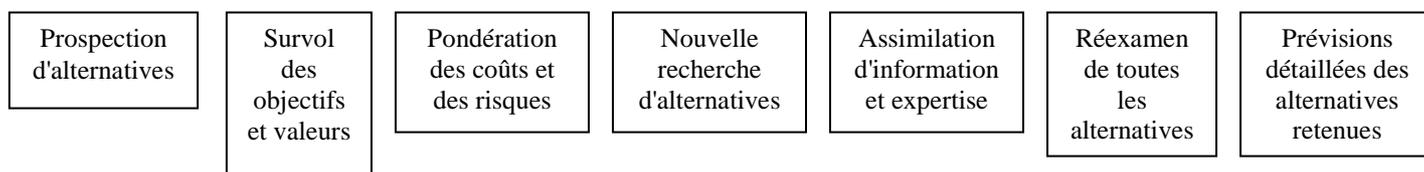


⁹⁹ Romelaer & Lambert proposent plusieurs synonymes à cette notion de rationalité substantive : rationalité "forte, pilotée par l'intention, pilotée par les objectifs" ou encore "rationalité entre les fins et les moyens" (op. cit. page 175), ce qui renvoie à la notion de téléologie.

On remarque que cette logique présuppose une intention stratégique dont on ne sait pas si elle est elle-même issue d'un processus de sélection. Une stratégie de "recentrage sur les compétences principales" peut entrer dans ce cadre : sa déclinaison suppose des désinvestissements qu'il s'agirait de sélectionner "rationnellement".

Dans le droit fil de la rationalité procédurale de H. Simon, Janis et Mann [JAN 1977] ont proposé une modélisation plus complexe, de type heuristique, partant de la "prospection d'un large ensemble d'actions alternatives possibles" à des "prévisions détaillées de ressources nécessaires pour la mise en œuvre des actions choisies" (traduction de Romelaer & Lambert). Le processus décisionnel comprend 7 phases ; il commence plus tôt et finit plus tard. Il est notamment sous-entendu que les phases finales incluent un usage des systèmes d'information qui soit postérieur au choix proprement dit. Notre figure 7 résume cela.

Fig. 8 – Les phases de la rationalité procédurale



Ce type de rationalité postule également la recherche d'un optimum, tout en intégrant le caractère imparfait de l'information disponible, compensé par des itérations successives. Comme le constatent Romelaer et Lambert dans leur typologie, il y a justement des méthodologies qui, se fondant notamment sur des règles ou des valeurs, mettent encore plus en avant des cultures procédurales qui scandent le tempo maison des logiques d'investissement.

Voilà qui rejoint notre thèse, laquelle s'oriente davantage vers le second axe que vers le premier. Voilà qui conforte aussi la pertinence de notre problématique. En même temps, nous

préparons ainsi notre transition vers notre méthodologie propre. Le dépouillement de nos entretiens s'appuiera notamment sur cette modélisation en trois axes.

6.2.3. Conclusion : évolution des concepts, perdurance des mythes

Il nous appartient à présent de conclure cette partie historique. Nous avons avancé, dès l'introduction, quelles étaient nos convictions. Reprenons les :

- L'hypothèse P1 d'un faible poids des solutions informatiques dans les décisions de nature stratégique nous a été confirmée. Bien après Gorry & Scott Morton, Vidal & Lacroux confirment la faible incidence de l'informatique de gestion sur le travail concret des décideurs. Ils recensent une vingtaine de recherches sérieuses (entre 1971 et 1999) qui valident ce point de vue, et parlent ainsi d'un "noyau dur des décisions de gestion" qui est le "niveau où l'automatisation s'efface pour laisser la place à des interactions entre décideurs humains" [VID 2000, p. 61]. Il serait facile de montrer (voir Annexe 2) comment les argumentaires commerciaux des éditeurs et consultants persistent à défendre le point de vue opposé d'une forte interaction entre les potentiels apportés par la solution et la qualité des décisions.
- L'hypothèse M1 d'importance relative de l'information en est une résultante directe. Roslender & Hart [ROS 2003] montrent ainsi qu'en dépit de l'enthousiasme de la littérature portant sur le CG stratégique (*strategic management accounting*), il y a toujours peu ou pas de consensus quant au contenu concret de cette discipline. Dans la pratique des entreprises, le CG reste souvent une fonction introvertie, coupée de l'extérieur, très dépendante de données comptables et financières.
- L'hypothèse M2 renvoie à la mythologie du décideur : les systèmes d'information de gestion font aujourd'hui partie de la panoplie du manager "éclairé". Nous avons vu combien certains grands dirigeants (Ford, Bercot, Sloan, Iacocca, Geneen...) ont pu

propager, dans leurs récits biographiques, l'idée d'un *management by numbers* au rôle prépondérant. Il devrait donc être facile de faire parler les dirigeants – et/ou top managers – de cette problématique.

- Enfin, l'hypothèse M3 d'un impact aval plutôt qu'amont semble confortée par maints auteurs ayant renouvelé les perceptions en la matière : Hiromoto, Romelaer & Lambert, Feldman & March... Pour ne citer que ceux qui ont été évoqués dans le texte.

En dépit de ces travaux qui ont amendé la perspective positiviste, les mythes fondateurs du CG restent présents. Notre partie historique en a recensé trois : le culte de la mesure, la métaphysique du décideur, la téléologie. Cette mythologie enthousiaste a son revers. Il a été montré plus haut que le criticisme qui s'en prend au CG traditionnel propage l'idée de fonctions de contrôle trop lourdes, coûteuses, peu pertinentes et qui constituent un frein à l'innovation. Alors même que les outils informatiques promettent (enfin!) des solutions intégrables, le principe même du "tout contrôle" est sérieusement contesté. Il y a donc bien une problématique actuellement cruciale dont il sera intéressant d'étudier l'influence sur le terrain.

" Il y a deux catégories de chercheurs dont les uns ne seraient que des manœuvres, tandis que les autres auraient pour mission d'inventer. L'invention doit être partout, jusque dans les plus humbles recherches de faits, jusque dans l'expérience la plus simple. Là où il n'y a pas un effort personnel et même original, il n'y a même pas un commencement de science".

H. BERGSON

Partie II – MÉTHODOLOGIE

Cette deuxième partie est hybride en termes de contenu. Elle contient à la fois l'explication de nos choix de méthode (§ 1 à 4) et le début de mise en œuvre de cette méthode (§ 5 et suivants).

1. UNE APPROCHE CONSTRUCTIVISTE

Nous avons annoncé une méthodologie de type constructiviste. Il convient à présent de préciser ce que l'on entend par le constructivisme, puis de justifier ce choix en arguant en quoi ce type de démarche se prête à notre recherche.

Von Glasersfeld en donne une définition radicale : "nous construisons la plus grande partie de ce monde inconsciemment, sans nous en rendre compte, simplement parce que nous ne savons pas comment nous le faisons" [VON 1981, p. 20]. Nous reprenons cette conception, en nous appuyant notamment sur notre analyse historique qui a démontré ô combien notre objet de recherche était une réalité construite. Il nous semble peu judicieux d'appréhender cette dernière au travers d'un outillage hypothético-déductif, tant il est vrai que dans les concepts maniés, les diverses appellations, les perceptions des acteurs, la réalité des pratiques demeurent difficiles à saisir.

Toutefois, le constructivisme en tant que tel est davantage un courant de pensée qu'une méthode de travail précise. Plusieurs méthodologies complémentaires de recherche peuvent s'inscrire dans ce courant. Nous allons les évoquer en insistant davantage sur celles qui ont donné lieu à des recherches en gestion.

La *Grounded Theory* développée par Glaser & Strauss [GLA 1967] consiste à construire une théorie à partir de l'observation des faits. On peut traduire cette notion par "théorie enracinée" ou "fondée sur les données". Il s'agit d'une méthodologie axée sur les processus et leur observation. Selon Huberman & Miles [HUB 1991], cela consiste en un "modèle interactif" dans lequel le chercheur recueille des données qu'il va codifier pour en retirer des conclusions qu'il vérifiera sur les observations suivantes.¹⁰⁰ Il s'agit donc d'une démarche en boucle, où l'on enrichit les conclusions initiales, que les nouveaux éléments ne viendront pas tant contester que compléter. Glaser & Strauss (op.cit. pp. 105-115) citent ainsi l'exemple de la construction d'une théorie portant sur le comportement des infirmières d'un hôpital vis-à-vis des malades en phase terminale. Les premiers entretiens avec des infirmières ont révélé que certains patients étaient l'objet d'une attention particulière lorsque la perte pour la famille du malade est ressentie comme importante par l'infirmière. Un entretien vint alors à identifier un patient suscitant l'attention de l'ensemble des infirmières sans pour autant que cette composante familiale soit présente. Le modèle sera alors corrigé en intégrant une autre dimension : le patient étant chef d'une entreprise, les infirmières ont ressenti sa disparition comme un risque pour sa firme. On ne parlera donc plus seulement de l'influence familiale sur l'intérêt des infirmières pour les malades, mais plus généralement de l'influence sociétale. La

¹⁰⁰ Voir même, lorsque cela est possible, en demandant des précisions sur les données déjà recueillies, ce qui consisterait à interroger une nouvelle fois les interlocuteurs.

recherche est alors prolongée dans l'espoir d'identifier d'autres liaisons, jusqu'à ce que l'on parvienne à une saturation du modèle dans l'échantillon¹⁰¹.

Ce type de recherche a deux particularités majeures :

- La *Grounded Theory* nécessite une "sensibilité théorique" du chercheur, que Strauss & Corbin définissent comme "la capacité à reconnaître ce qui est important dans les données et à leur donner un sens" [STR 1990, p. 46].
- Pour ne pas influencer les répondants, le chercheur se doit de ne pas induire des hypothèses préalables. Il est notamment recommandé de se dispenser d'une revue de littérature préalable, qui risquerait de mener à des hypothèses théoriques prématurées. Glaser & Strauss préconisent de reporter, autant que faire se peut, l'exploration de la littérature en fin de recherche.

Il y a là une contradiction qui révèle un enjeu important pour l'épistémologie des méthodes qualitatives en sciences sociales. Comment concilier ces deux nécessités que sont la sensibilisation et la distanciation ? La plupart des recherches en sciences de gestion qui ont fait référence à la *Grounded Theory* ont été confrontées à ce dilemme. A. Godener, dans une thèse portant sur la "survenue" des seuils organisationnels, a tranché ainsi : "Lorsqu'enfin a été entreprise la première collecte de données, puis leur analyse, une large littérature avait (...) été déjà explorée. Cependant, les définitions *précises* de concepts présents dans la littérature ont été laissées de côté tout au long de notre étude de terrain, et nous n'y sommes revenu pour comparaison qu'en fin d'analyse" [GOD 1992, p. 204]. Pour notre part, nous procéderons de même : notre partie historique ayant préparé le terrain en constituant notre problématique, nous avons volontairement fait l'impasse sur la littérature récente relative à la question, afin de limiter le biais de l'intervieweur tenté de tester des modèles existants.

¹⁰¹ Les auteurs considèrent généralement qu'à partir de vingt à trente entretiens, le modèle risque d'arriver à saturation [GHI 1978, HUB 1991, GOD 1992].

Cela nous mène naturellement vers un type d'approche tout à fait compatible avec ce qui précède : l'étude de cas (*case study*). Il ne s'agit pas, on l'aura compris, des études de cas à vocation pédagogique, mais de cas recensés dans le cadre d'une recherche. Selon Eisenhardt [EIS 1988, p. 534], "l'étude de cas est une stratégie de recherche qui vise à comprendre les dynamiques inscrites dans des contextes donnés" (traduction personnelle). Ces vingt dernières années, de nombreux travaux se sont appuyés sur cette méthodologie qualitative qui peut d'ailleurs receler diverses pratiques : consultation d'archives, entretiens, questionnaires, observations ponctuelles ou longitudinales... La conception de l'étude de cas d'Eisenhardt s'accommode fort bien avec la *Grounded Theory* en ce que, à l'instar de Glaser & Strauss, elle propose de construire une théorie à partir de faits. L'étude de cas peut emprunter toutefois des voies fort diverses, qui échappent au parti pris "qualitativiste" qui est le nôtre, et qui peuvent inclure des méthodes quantitatives, notamment lorsqu'une perspective "*cross-case*" est mise en œuvre. Généralement, le recours aux études de cas présente toutefois des caractéristiques précises :

- L'échantillon est souvent très réduit et sa sélection ne relève pas de la statistique mais découle de la stratégie de recherche.
- Cette dernière est susceptible d'évoluer au fur et à mesure des nouvelles observations. L'échantillon sera donc complété par des cas qui correspondent à ces évolutions.
- L'analyse des cas s'inscrit souvent dans le cadre d'une triangulation, où l'on confronterait les observations avec celles relevées dans la littérature d'une part, et avec le modèle d'interprétation d'autre part.
- Une *case study* nécessite généralement le recours à l'observation – plus ou moins participante – par le chercheur, des phénomènes dont il veut rendre compte.

Notamment de par ce dernier point, l'étude de cas *stricto sensu* ne nous a pas paru appropriée à notre contexte. D'une part le processus de décision stratégique ne s'inscrira que très rarement

(voire jamais) dans des unités de temps et de lieux bien définies. D'autre part, il eût été difficile de trouver un nombre significatif d'entreprises prêtes à introduire un tiers dès les phases initiales d'un projet qui d'ailleurs risque d'avorter de façon prématurée.

Davantage encore que l'étude de cas, la technique de **l'analyse de contenu** n'est pas spécifique à une démarche constructiviste. Elle peut très bien s'appliquer à une procédure de vérification d'hypothèses. Elle n'en est pas moins assimilée le plus souvent à un corpus méthodologique dit "qualitatif". Berelson [BER 1952] la définit comme une "technique de recherche pour la description objective, systématique et quantitative du contenu manifeste des communications, ayant pour but de les interpréter" (traduit et cité par Bardin 1997, pp. 39-40). Même si on peut l'appliquer à toute forme de communication, l'analyse de contenu s'intéresse, pour l'essentiel, à la parole. Si on l'entend ainsi, on peut y distinguer deux tendances [BAR 1997, p. 33] :

- Une fonction heuristique, "pour voir". Il y a un potentiel à explorer, à découvrir, et l'analyse de contenu est la technique qui organise cette découverte.
- Une fonction d'administration de la preuve, "pour prouver". L'analyse vise alors à confirmer, infirmer ou compléter des hypothèses de travail provisoires.

Comme nous n'avions pas la garantie de pouvoir réinterroger nos répondants, nous ne pouvions envisager de pratiquer une recherche en boucle telle que la proposent Glaser & Strauss. En reprenant les deux tendances ci-dessus, nous retrouverons toutefois cette boucle : dans un premier temps – sur une dizaine de récits – nous appliquons une procédure exploratoire et heuristique, puis – pour la seconde dizaine – nous introduirons des questions qui vérifieront nos premières interprétations. Il s'agit donc a minima d'une enquête en deux temps.

Les techniques d'analyse de contenu sont largement diffusées en psychologie et en sociologie. Elles intègrent souvent une vocation qui n'est pas la nôtre : le repérage des lapsus, des rires, des non dits etc. Notre propos n'étant pas d'analyser le discours du dirigeant / manager, mais de travailler sur ses représentations quant à une problématique précise, nous nous garderons de toute interprétation psychologisante. Notre intention s'assimile donc davantage à une analyse thématique des contenus véhiculés dans les récits qu'à une déconstruction linguistique ou textuelle du discours, tâche qui d'ailleurs ne relève pas de nos compétences.

On peut donc dire que la logique de construction de notre enquête s'inspire de ces trois fondements théoriques tout en s'en distinguant :

- De la conception de Glaser & Strauss, nous avons repris l'idée de partir de faits observés pour générer une théorie (*generating theory* versus *verifying theory*). Nous y appliquons toutefois deux bémols : l'interactivité n'est que partielle ; nous avons, à notre corps défendant, des hypothèses sous-jacentes assez précises (que l'on pourrait assimiler à une "sensibilité théorique").
- De la pratique de l'étude de cas, nous reprenons l'idée d'une triangulation, avec une confrontation permanente avec notre modèle théorique et avec les observations formulées dans d'autres recherches. Cependant, pour des raisons pratiques nous n'avons pas pu constituer des cas stricto sensu ; nous travaillons sur la base de "récits", de représentations, non pas de faits observés.
- Des techniques d'analyse de contenu, nous reprenons les codages thématiques des discours, en évitant toute dérive vers une interprétation psychologique des récits.

2. CE QUE NOTRE ENQUÊTE N'EST PAS

Notre choix de méthode d'enquête ne peut se comprendre mieux qu'au travers de l'expression de ce que nous avons voulu éviter. Dans un premier temps, une enquête quantitative avait été envisagée, consistant à questionner un nombre significatif de dirigeants quant aux outils qu'ils utilisent au cours de leur prise de décision stratégique. Certains écueils se dressaient cependant devant nous :

- Le taux de retour à ce type de questionnaire est réputé très faible. La constitution de l'échantillon et l'exploitation des données n'auraient pas manqué de poser des problèmes de représentativité.
- Un questionnaire fermé se serait difficilement greffé sur un modèle interactif. Nous aurions alors dû nous recentrer sur une perspective de vérification d'hypothèse(s) qui cadrerait mal avec notre champ d'analyse mal connu et peu structuré.
- Les concepts que nous manions ("systèmes d'information", "décisions stratégiques", et même "contrôle de gestion") sont très polysémiques et, de ce fait, seraient interprétés de manière très diverse selon les contextes, selon les interlocuteurs. Un questionnaire fermé rendrait problématique le contrôle de ce biais.
- Le questionnaire fermé aurait induit un réflexe de notoriété suggérée. L'on sait d'ailleurs que les répondants à ce type d'enquête sont influencés par la configuration des items proposés.
- Nous cherchons à identifier les pratiques et les perceptions effectives liées à la décision stratégique, et non pas tant les pratiques et perceptions potentielles. Là aussi, le questionnaire fermé ne permettait pas le contrôle de cette contrainte.

Nous avons donc renoncé à cette option quantitative.

À l'autre extrême, le recours à des études de cas se serait également heurté à des problèmes de terrain :

- Les décisions réellement stratégiques sont des processus souvent longs, complexes et incertains dans leurs aboutissements. Ils ne sauraient donc être observés facilement dans leur intégralité.
- Le choix du contexte de l'étude (ou des études) de cas aurait en lui-même posé des problèmes. Nous n'aurions sûrement pas obtenu l'assentiment d'une entreprise dont les dirigeants n'auraient pas eu, au préalable, une sensibilité particulière à notre problématique. Le biais induit aurait été de surévaluer la représentativité de pratiques qui n'existeraient que dans des cas fort rares.
- Les contraintes de délai et de déplacement liés à une observation de type *case study* auraient été difficilement contournables. Des techniques autres que l'observation (archives, étude des documents, mémorandums etc.) auraient pu compléter les données, mais des volontés de maintien de la confidentialité risquaient d'en limiter la signification.
- Enfin, nous n'aurions pu approfondir plus de deux ou trois cas. L'étendue de notre champ observation aurait donc été limitée par les contextes choisis.

Nous avons donc aussi renoncé aux études de cas, même si cette technique de recherche nous offre des pistes.

3. ÉLABORATION DES GUIDES D'ENTRETIEN

La stratégie finalement retenue consiste à s'appuyer sur des récits de décisions stratégiques. Là encore, nous avons eu le choix de différents modes de recueil de ces récits. Évidemment, la lecture d'interviews dans la presse, ou même celle de livres écrits par des dirigeants, aurait pu se prêter à une analyse des contenus. Mais ce type de matériau a souvent été re-scénarisé, édulcoré et encombré de considérations parasites. Les "études de cas" proposées par les éditeurs ou consultants consistent souvent en des *success stories* faisant état de "meilleures pratiques". Elles ne sauraient donc nous intéresser, si ce n'est en tant que véhicules d'une mythologie.

La meilleure solution semblait donc être d'interroger directement les intéressés, à savoir les dirigeants et top managers. Pour éviter une ré-écriture (de type *story-telling*) par ces derniers, ils ont été interrogés à l'improviste. Ainsi, nous n'avons jamais révélé au répondant l'objet précis de l'interview. Au moment de la prise de rendez-vous, la proposition suivante a été systématiquement utilisée :

"Bonjour Monsieur (ou Madame) + présentation ; dans le cadre d'une recherche en sciences de gestion, je m'intéresse à des phénomènes encore mal connus, qui nécessitent d'interroger des dirigeants d'entreprise et des top managers. À ce titre, j'aimerais vous rencontrer durant une petite heure pour m'entretenir avec vous de prise de décision et de systèmes d'information. Quelles sont vos disponibilités ? etc. "

L'objectif de chaque entretien sera d'inciter le répondant à raconter une décision stratégique récente. Notre but n'est pas, loin s'en faut, de juger de la capacité des dirigeants à prendre de bonnes décisions. Ce n'est pas non plus notre intention que d'analyser les ressorts sociologiques ou psychologiques de la prise de décision, ni d'identifier les biais cognitifs ou autres dysfonctionnements qui conduiraient à un résultat sous-optimal. Notre perspective est a-normative en ce sens qu'elle ne présuppose en rien l'existence d'un "orthofonctionnement"

du processus décisionnel. Nous nous intéressons aux récits par ce qu'ils enseignent quant aux pratiques et aux représentations (travail de recherche), et non pas en ce qu'ils permettraient de justifier une théorie ou une solution (travail de préconisation). Notre étude exploratoire se voulant éviter tout a priori, nous n'avons aucunement guidé ou censuré le choix de récit du répondant. Il est à noter qu'en dépit de la non préparation du récit par le décideur¹⁰², aucun des interviewés n'a réfléchi plus d'une minute quant au choix de son récit. Une seule fois, un interviewé nous a demandé de choisir entre deux décisions. Nous avons décliné la proposition, lui demandant de trancher en choisissant la décision "la plus stratégique à (son) avis". Toutefois, même lorsque la décision racontée a pu nous paraître peu stratégique, nous avons laissé le récit se dérouler. Nous n'avons donc pas forcément affaire à des récits de cas stratégiques, mais plutôt à des décisions que leurs auteurs ont considéré, à tort ou à raison, comme relevant de la stratégie. À ce propos, nous avons introduit une question fermée relative à ce qui serait, ou non, de nature stratégique. Cela permet de tester le niveau de consensus quant à cette question. Il est en effet probable que les différents répondants aient des conceptions très variables de cette notion, variabilité qui pourrait expliquer des malentendus. Une seconde question fermée interroge quant au potentiel perçu du système d'information de l'entreprise.

Le recours au récit a entre autres pour vocation d'orienter la discussion vers les pratiques du décideur davantage que vers ses opinions. Il nous sert aussi d'introduction à une discussion sur les apports des "systèmes informatiques" dans le processus de décision stratégique en général. L'on remarquera que nous évoquons les "types d'information" dans une première phase, et les "systèmes informatiques" dans la seconde phase de l'entretien. Ce choix vient de notre volonté de centrer la discussion informelle sur l'usage de données informatisées, alors que le récit proprement dit se doit d'inclure tout type d'information. L'entretien prend donc

¹⁰² Non préparation qui, dans l'un ou l'autre cas, a pu être relative. Certains décideurs pouvaient se connaître, et le premier interrogé a pu "brief" le second en lui annonçant l'objet de l'entretien.

une forme d'entonnoir : le répondant est d'abord conduit à raconter une histoire de son choix, avant d'être questionné quant à ses perceptions des liens entre le processus de décision et l'informatique. Quelques questions ont été introduites dans le but de relancer la discussion, d'inciter le dirigeant à réfléchir plus avant, quitte à contredire ses premiers constats. Étant susceptibles de présenter un intérêt statistique lors de la phase de dépouillement, les réponses obtenues à ces questions ont été soigneusement notées. L'une d'entre elles revêt cependant une importance particulière : "Utilisez-vous généralement les données issues des systèmes d'information plutôt :

- avant que le choix effectif ne soit effectué,
- au moment même où le choix est entériné,
- après que la décision soit intervenue ?".

Sans pour autant avoir une hypothèse précise quant aux réponses à cette question, nous avons considéré qu'elles pouvaient rendre compte d'une partie de la complexité du champ étudié...

4. LES ENTRETIENS

Chaque entretien a été enregistré sur cassette. La restitution a été faite sous forme de synthèse, et ce pour plusieurs raisons :

- La promesse de confidentialité s'est avérée être une contrepartie indispensable à la collaboration des répondants. Une exploitation in extenso des propos tenus risquait fort de renier cet engagement.
- Compte tenu des conditions de recueil des entretiens – qui ne laissaient guère le loisir aux interrogés de se préparer –, ceux-ci comportaient des hésitations, des redites, des digressions... Comme notre objectif n'est pas d'analyser les non-dits ou les lapsus, ces éléments résiduels ont été expurgés.

- Les diverses phases de l'interview ne se sont pas toujours présentées dans le même ordre, certains répondants volubiles ayant anticipé des thèmes que d'autres, moins loquaces, n'aborderont que suite aux relances de fin d'entretien. Notre travail de synthèse a permis de restructurer les récits sous une forme homogène, plus lisible et comparable.

La restitution écrite des entretiens figure en Annexe 4, le guide en Annexe 3. Elle est présentée par ordre chronologique. Les premiers entretiens ont eu lieu en septembre 2002, les derniers en octobre 2004. La figure 9 indique la répartition des répondants par secteur d'activité de leur entreprise, par la taille de cette dernière mesurée en nombre de salariés, par leur position dans l'organisation.

Ce tableau rend compte de la diversité (volontaire) de nos répondants. L'objectif n'étant pas de mener une étude de contingence sur ces variables, nous ne les avons pas croisé avec la nature des réponses. Pour assurer la diversité de l'échantillon, nous avons veillé à contacter, au fur et à mesure des entretiens, des dirigeants et/ou managers idoines.

Fig. 9 – Répartition des répondants en fonction de trois facteurs

SECTEUR			TAILLE			FONCTION		
	n	%		n	%		n	%
Industrie	10	62,5	≤ 100 sal.	6	37,5	Dir. général*	12	75
Services	6	37,5	[100 ; 1000]	6	37,5	Dir. filiale**	2	12,5
Commerce	0	0	> 1 000 sal.	4	25	Manager	2	12,5

* Nous appelons ici directeur général un répondant qui dirige une entreprise ou un groupe indépendant.

** A contrario, un directeur de filiale rend compte de ses décisions à un actionnaire de référence.

Eu égard à nos questions de recherche, nous nous sommes intéressés à la nature des décisions racontées. Nous avons laissé un choix ouvert aux répondants, mais ceux-ci ont orienté leurs récits autour de catégories significatives :

- Une première catégorie peut être définie par le terme de décisions offensives : fusion acquisition, extension à l'international, investissement...
- À l'opposé, il est possible de repérer plusieurs thématiques décisionnelles plus défensives : recentrage, désinvestissement, réduction des coûts...
- Une troisième catégorie peut être définie comme intermédiaire, autour de décisions qui, sans pour autant entrer dans un plan à long terme, n'en sont pas moins de nature stratégique à un moment donné : abandon d'un projet d'investissement, réorientation commerciale, révision de la politique produits...

Le processus de prospection des dirigeants et managers a relevé davantage de l'opportunité que de la sélection. Cela s'est avéré nécessaire, en raison surtout de la réticence de cette population vis-à-vis de sollicitations extérieures pouvant paraître incongrues et confidentielles. La logique de constitution de l'échantillon se devait donc de contourner cette difficulté. Par ailleurs, notre analyse n'ayant vocation à s'intéresser, ni à une population représentative, ni à des contingences, il nous importait de garantir une diversité des répondants. Pour ce faire, nous avons profité d'occasions liées à nos activités professionnelles : tutorat d'étudiants stagiaires, membres de jurys en école de commerce, base de données de l'école. À l'inverse, nous avons évité de profiter d'occasions qui auraient favorisé la "consanguinité" : salons professionnels, annuaires des anciens, clients d'un cabinet etc.

Les difficultés de recueil des entretiens ne s'arrêtaient pas à la phase de prospection. L'agenda chargé des interviewés ne leur permettait pas toujours de "se couper du monde" une heure durant. Or, il nous semblait important de mener les entretiens dans des conditions de confort à même de permettre une continuité sans sollicitation extérieure. Il nous est vite apparu que le bureau du dirigeant n'était pas forcément le lieu propice à ce confort. Quand bien même le répondant aura demandé à ne pas être dérangé, le risque d'interruption subsiste. Un

enregistrement en cassette fut ainsi rendu en grande partie inaudible par la proximité d'un téléphone portable en veille que l'on ne cessait d'appeler. Par ailleurs, il nous a semblé aussi que, dans son bureau, le répondant était davantage enclin à la théâtralisation de son récit. Nous avons donc essayé de rencontrer nos interlocuteurs en terrain "neutre", dans une salle de réunion de l'entreprise ou à l'extérieur. La plupart du temps, nous y sommes parvenu.

L'interview proprement dite se déroulait de façon semi directive. Les deux questions liminaires ont pour rôle, entre autres, de poser le débat autour des deux seuls concepts que l'intervieweur s'autorise à évoquer : la décision stratégique, les systèmes d'information. Dès lors que notre recherche porte sur le poids du CG et/ou de l'ID dans le processus de prise de décision stratégique, il n'est évidemment pas question de suggérer ces concepts. Il en est de même au niveau des outils : lorsque des mots comme "tableau de bord", "prix de revient" ou "veille concurrentielle" sont prononcés, ils le sont toujours à l'initiative du répondant. Nous n'avons pas posé, a fortiori, de question portant sur l'usage de solutions managériales (de type ABC/ABM, *scorecards*, TQM etc.), ce qui pourtant était tentant lorsque le répondant affirmait, par exemple, avoir repéré des produits non rentables. Nous avons évité cela pour deux raisons :

- D'une part cela nous aurait conduit à surpondérer la problématique gestionnaire dans le processus décisionnel.
- D'autre part c'eût été entrer dans un échange quant aux techniques de gestion, au détriment d'autres facteurs intéressants qui ont pu influencer.

En revanche, en fin d'entretien (à moins que la réponse n'ait été apportée auparavant), nous avons questionné notre interlocuteur quant aux systèmes informatiques existants dans son entreprise. Nous pouvions alors repérer des applications existantes qui ne seraient pas utilisées, une opinion personnelle, ou prendre une perspective plus large que celle du récit spécifique. Ces remarques ont été fondues dans la synthèse uniquement lorsqu'elles

répondaient à une thématique soulevée par le guide d'entretien : nature des systèmes utilisés, mode de décision (individuel / collégial), opinions sur le CG ou l'ID...¹⁰³

Enfin, une dernière étape nous a semblé indispensable : la restitution des synthèses aux répondants. Pour chaque entretien, nous avons réalisé un fichier Word représentant entre une demi-page et deux pages en interlignes simples. Ce fichier a été expédié aux répondants, accompagné de la mention suivante : "Voici le fichier qui synthétise notre récent entretien. Merci de le lire et de me communiquer les éventuels contresens ou omissions". Quatre répondants nous ont signalé, par retour de mèl, des contresens quant à leurs propos, qu'ils ont rectifiés d'eux-mêmes dans le texte. Nous avons conservé les quatre corrections effectuées.

La méthodologie décrite ci-dessus a été appliquée de manière systématique, toujours par le même intervieweur. Les premiers entretiens ont eu valeur de test. À l'issue du huitième entretien, nous avons effectué une pause de plusieurs mois, pause dont nous avons profité pour effectuer une première interprétation des réponses.¹⁰⁴ À cette occasion, nous avons constaté :

- Que la phase amont du processus de décision est souvent phagocytée dans les entretiens. Bien que nous ayons toujours questionné quant aux informations utilisées lors des différentes phases, les répondants demeuraient évasifs quant au sujet. On pouvait donc légitimement penser à l'existence de paradigmes stratégiques préexistants. Cela demandait à être vérifié, et nous avons donc sciemment renforcé le questionnement relatif à cette phase dans les entretiens suivants.
- Que le CG était évoqué, sauf dans les entretiens n°2, 7 et 8. Il est intéressant de noter que, dans les trois cas où il ne l'est pas, il y a les deux plus petites structures (où

¹⁰³ Nous avons par contre exclu les considérations – parfois fort intéressantes – quant à des problématiques très spécifiques à l'entreprise ou à ses marchés : évolution technologique des produits, variations boursières, retours sur la carrière personnelle etc.

¹⁰⁴ Cette interprétation fut présentée aux 9^{èmes} journées de l'Histoire de la Comptabilité et du Management "Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle, ou l'éternel retour du mythe stratégique", Université Paris Dauphine, France 20-21 mars 2003.

l'organe n'existe probablement pas), ainsi que le récit 8, très orienté vers un contexte partenarial. L'entretien 2 fut également le plus bref, la double question des systèmes d'information et de la décision stratégique s'avérant rapidement épuisée. Nous avons donc décidé de réorienter notre stratégie d'échantillonnage en éliminant les très petites structures, et en portant une attention particulière aux futurs contextes de partenariat, afin d'observer si le CG en est encore absent.

- L'idée de simulation était évoquée huit fois sur huit, le mot même figurant dans cinq récits. Cela confirme certes que la pratique du *what if* est entrée dans les mœurs, et que c'est probablement là le principal impact des NTIC sur le travail de réflexion stratégique. Il est toutefois possible aussi que le caractère systématique de cette référence soit favorisé par un biais de questionnaire consistant à suggérer cet item. Nous avons donc pris garde à ne jamais évoquer cette idée de simulation dans les entretiens suivants.
- À l'exception de deux entretiens qui citaient Business Objects, il n'y a pas de référence à des outils spécifiques à l'ID. Il se peut que le dirigeant ignore parfois la présence de systèmes décisionnels au sein de son entreprise, ou tout du moins qu'il oublie d'en parler. Nous avons donc renforcé, dans le guide d'entretien, la question relative aux systèmes existants, en précisant chaque fois : "êtes-vous sûr de n'avoir rien oublié dans cet inventaire ?". Cette typologie nous a permis quelques réorientations de l'échantillon¹⁰⁵. La surreprésentation du secteur industriel était à la fois voulue (de par la complexité et donc la richesse des situations) et subie (de par le tissu économique dauphinois). Elle s'accommode bien à notre problématique de systèmes d'information et de CG, car l'industrie reste le terreau de prédilection de ces outils.

¹⁰⁵ Le tableau en figure 10 contient, pour des raisons pratiques, la totalité des entretiens menés. Les derniers ont été rajoutés après coup.

Fig. 10 – Tableau synoptique des entretiens (par caractéristiques)

N°	Secteur	Taille	Fonction	Décision
1	Industrie	Grande	Dir. filiale	Neutre
2	Industrie	Petite	Dirigeant	Neutre
3	Industrie	Moyenne	Dir. filiale	Neutre
4	Industrie	Grande	Manager	Défensive
5	Industrie	Moyenne	Dirigeant	Défensive
6.	Industrie	Moyenne	Dirigeant	Neutre
7.	Services	Moyenne	Dirigeant	Offensive
8.	Industrie	Grande	Dirigeant	Offensive
9.	Services	Petite	Dirigeant	Offensive
10.	Services	Petite	Dirigeant	Neutre
11.	Industrie	Grande	Dirigeant	Défensive
12.	Services	Moyenne	Dirigeant	Neutre
13.	Industrie	Moyenne	Dirigeant	Défensive
14.	Industrie	Petite	Dirigeant	Neutre
15.	Services	Petite	Manager	Défensive
16.	Services	Petite	Dirigeant	Offensive

Toutefois, notre première pause au bout de huit entretiens nous a révélé un biais pouvant s'avérer néfaste : parmi les sept récits effectués dans l'industrie, un seul faisait état d'une décision offensive. Le contexte économique, propice aux restructurations et autres recentrages industriels, explique sûrement cela. Nous avons donc cherché, pour la seconde vague d'entretiens, à diversifier le type de récit. Il n'était pas question, pour autant, de changer les

règles du jeu, en imposant par exemple aux répondants de raconter tel ou tel type de décision. L'option retenue fut donc de retenir davantage de sociétés de services en phase de croissance, ce qui devait favoriser l'émergence de récits de développement¹⁰⁶.

5. LE PREMIER DÉPOUILLEMENT

S'agissant d'une recherche "en action", de nature plutôt exploratoire, le dépouillement a débuté bien avant la fin des entretiens. Dans un premier temps, ce travail a consisté en une relecture attentive des entretiens. C'est ce qui a abouti à la seconde partie de notre communication [Gumb 2003] à Paris-Dauphine, évoquée plus haut. Plus d'un an après, nous avons effectué une analyse thématique manuelle sur la base des douze premiers entretiens.

Cela nous paraissait important à trois titres au moins:

- Nous avons la sensation, au cours des entretiens menés au cours de l'été 2004, d'une répétition des thèmes, voire d'une saturation.
- Il nous paraissait utile de préparer la phase informatique du dépouillement par un élagage systématique des thématiques abordées.
- Enfin, c'était là l'occasion de réorienter une fois encore le guide d'entretien avant d'effectuer la dernière série, prévue pour fin 2004 / début 2005.

Une première difficulté se présentait à nous : la diversité des thèmes abordés, qui allait de pair avec la structuration disparate des récits et opinions. Dans un premier temps, les synthèses d'entretiens ont été surlignées au feutre, selon plusieurs dimensions :

- Les concepts : lorsqu'il est fait référence à un agrégat ou à une notion économique ou managériale (le profit, les coûts, la valeur, le prix de revient...). Pour exemple, dans

¹⁰⁶ Non pas que cette dimension nous paraisse essentielle, mais dans le but de ne pas cantonner notre travail à l'analyse d'un type particulier de décisions.

l'entretien 1, les concepts pointés sont : coûts, coûts variables, coûts fixes, prix de revient complets, coûts proportionnels.

- Les outils de gestion : lorsque le répondant évoque spontanément un type d'outil communément reconnu comme appartenant aux sciences de gestion. Il s'agit là de pratiques comme la simulation, l'enquête de satisfaction, l'observation. Dans l'exemple 1, sont ainsi cités l'estimation (des coûts), le classement, la justification, le calcul des coûts de fermeture, le tableau de bord.
- Les disciplines : ce sont des "méta-outils" qui correspondent à des corpus académiques constitués et récurrents (comptabilité, analyse financière, contrôle, veille...). L'entretien 1 en contient plusieurs : CG, analyse de faisabilité, analyse des coûts, comptabilité analytique, suivi de concurrence, analyses permanentes de marchés.
- Les outils informatiques / sources d'information : ce sont les sources évoquées par les répondants, quel que soit le niveau de détail exprimé. Le premier entretien fait ainsi référence aux bases de données, à des développements internes sous AS400, à des bases documentaires Lotus Notes, des bases d'objectifs Lotus Notes, à un logiciel de consolidation.
- Les opinions : généralement reléguées en fin d'entretien, ce sont les prises de position du répondant quant à la problématique des SI et de la prise de décision. Les opinions exprimées par le premier répondant peuvent être codifiées ainsi : information à utiliser avant le choix effectif, avantage de la rapidité des décisions, culte de la vérité des chiffres, SI plus utile pour un décideur isolé, dichotomie qualitatif (rare, délicat) / quantitatif (rationnel).

Évidemment, d'aucuns pourraient s'étonner de ne pas voir citées ici les références à certains mots-clés de notre problématique : décision stratégique, système d'information, information.

Il faut se rappeler que ces items sont fortement suggérés par le chercheur ; leur fréquence dans les propos du répondant n'est donc guère spontanée. En revanche, il pourra être intéressant d'analyser ce que le répondant englobe dans ces notions.

Par ailleurs, notre objectif n'étant pas de mener une analyse de contenu exhaustive, nous n'avons pas relevé les items qui ne recoupent aucune de nos thématiques (spécificités des métiers, références juridiques etc.). Ce premier niveau de dépouillement, qui relève du codage, fut subjectif et difficile¹⁰⁷. Il a été mené par trois personnes en aveugle : moi-même, un étudiant assistant de recherche, une spécialiste en traduction.

Le tableau synoptique en figure 11 opère la synthèse de notre première codification. Ce tableau a constitué pour nous un second niveau de résumé. Pour le lecteur, il est possible aussi d'y revenir pour se référer au bon entretien sans pour autant recourir au texte en annexe.

Voici la grille de lecture, colonne par colonne :

- La colonne 1 reprend la numérotation des entretiens telle qu'elle figure en annexe 3, ainsi que le contexte en termes d'activité et de taille.
- La colonne 2 résume la décision en quelques mots.
- La colonne 3 reprend la catégorisation de la figure 10, où O traduit les décisions offensives, N les décisions neutres et D les décisions de nature plutôt défensive.
- La colonne 4 recense les concepts évoqués au cours de l'entretien. La définition de ce qu'est ou n'est pas un "concept" a entraîné des débats entre les chargés de dépouillement, et le consensus fut parfois difficile à obtenir. Chaque concept évoqué est rattaché à une phase de la décision. En termes de phase, nous avons emprunté le fameux schéma I/D/C de H. Simon : *intelligence / design / choice*. Cette segmentation de la décision en trois phases avait d'ailleurs été reprise par R. Libby [LIB 1981], qui a tenté de la rendre opérationnelle. Bien que, là aussi, la séparation des paragraphes en

¹⁰⁷ D'autant plus qu'un même mot (*veille* ou *contrôle* par exemple) pouvait signifier, soit une pratique, soit une discipline, soit une source d'information.

phases ait donné lieu à des interprétations variables, cette distinction I/D/C sera appliquée jusqu'à la colonne 7 incluse.

- La colonne 5 fait l'inventaire des outils de gestion évoqués par les répondants. Nous avons décidé de ranger ici les outils proprement dits – tableaux de bord ou TDB, plans etc. – ainsi que des pratiques qui nous semblent significatives du travail décisionnel : classement, tri, simulation...
- La colonne 6 reproduit les disciplines. À noter ici que, pour les outils comme pour les disciplines, nous n'avons pas relevé les items lorsqu'ils étaient évoqués "en négatif". Le répondant n° 2, à titre d'exemple, affirmant ne pas avoir effectué de simulation, nous n'avons pas relevé ce dernier item bien qu'il ait été cité en cours d'entretien¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Ce type d'élagage est utile avant le traitement par logiciel lexical. Ce dernier aurait pu compter la donnée brute comme une occurrence.

Fig. 11 - Tableau synoptique des entretiens (par thèmes)

Entretien	Décision	O/D/ N	Concepts (I-D-C)	Outils de gestion (I-D-C)	Disciplines (I-D-C)	Outils I. (I-D-C)	Opinions
1. Gde industrie	Délocalisation / relocalisation	D / N	Coûts, coûts variables, coûts fixes, prix de revient complets, coûts proportionnels, frais fixes (I), coûts variables (D), faisabilité (C).	Classement, TDB (I), estimation (D), justification (C).	Comptabilité analytique, CG, analyse des coûts (I), analyse de faisabilité (D), suivi de concurrence, analyses permanentes de marché, comptabilité statutaire.	Base de données, développement interne AS 400 (I), Logiciel de conso., Lotus Notes, bases documentaires, bases d'objectifs.	Avant, quali/quant, avantage rapidité, culte de la vérité du chiffre, utilité en isolé.
2. Petite industrie	Modification des modalités de règlement.	N	Trésorerie (C)	Discussion (I)	-	Développement interne XL, tableurs.	Cela est suffisant.
3. Moyenne industrie	Non cession	N	Difficultés financières (I), résultats financiers (D) Compétence, expérience,	Négociations, calculs manuels, simulations (D), systèmes d'alerte, simulateurs, études ponctuelles, itérations successives, forecasts, reporting.	CG, études de marché (D), benchmarking.	ERP JDE (D) + extractions XL (D), développements internes XL.	Avant, ERP = économies.
4. Gde industrie	Réduction des coûts.	D	<i>Cost reduction</i> , processus de planification, temps réel (I), rationalisation de l'allocation de ressources (D)	Plan à 5 ans, prise de conscience, indicateurs (I), simulations, tableaux de bord.	Gestion de production, CG	Informations commerciales, informations sur les coûts, informations extérieures, système de veille concurrentielle, XL, Access, outil corporate, GPAO, CG, B.O.	Avant, quali/quant, avantage temps réel, rapidité.
5. Moyenne industrie	Cession	D	Parts de marché, non rentabilité, pertes, frais généraux, coûts (I), contrôle, retour sur investissement, <i>best winners</i> , coûts standard / coûts réels, frais généraux, coûts informatiques,	Plan de repositionnement, étude de marché (D), chiffrage, enquêtes de satisfaction, tris croisés, plans stratégiques à 3 ans, repérage des écarts	Comptabilité analytique, CG, credit management.	ERP SAP (I), système maison de veille concurrentielle, extractions et retraitements XL.	Avant. ERP = précision + fiabilité, XL = convivialité, enquêtes = quali, SI = passé, SI ≠ avenir.

			processus.				
6. Moyenne industrie	Absorption de filiale	N	Dégradation des résultats (I), prix de revient, prix de vente, carnet de commandes (D), productivité, prix de revient.	Constat, connaissance du marché, connaissance de l'organisation du client, observation (I) Reporting financier (D), reporting financier, reportings, veille économique, systèmes d'alerte, système de suivi, système de contrôle, simulations, plans stratégiques, plans R&D.	Contrôle de gestion, audit (D), consolidation	Données financières (I), progiciel de reporting, historiques clients, revues de presse, tableaux XL.	SI = rôle limité, plutôt avant et pendant, ERP = pas de modif. des décisions. ERP = outil de contrôle, vitesse, rapidité, fiabilité. Utilité + en isolé.
7. Services moyenne	Développement international	O	Objectif, valeur ajoutée (I), coûts, faisabilité (C).	Étude de marché, étude des coûts (C), financement, recrutement, conditions fiscales.	Suivi et contrôle des résultats	Informations externes sur l'environnement, ERP, système de surveillance ou d'alerte.	Avant et pendant. ERP = suivi et contrôle facilités, SI peu utiles pour décision strat. (sf dans grands groupes). Utilité + en isolé.
8. Grande industrie	Fusion-acquisition	O	Partenaire, taille trop petite, complémentarité des gammes (I), rapprochement, faisabilité, cash (D).	Visites physiques (I), simulation, optimisation financière, parité d'échange (D).	Marketing, R&D	Dossier du partenaire (I), XL (D) B.O., ERP en cours.	B.O. = validation de données disparates. B.O. = standardisation + sécurité / qualité de l'info. + puissance, mais difficile. Peu d'influence stratégique, chiffres vs. intuition.
9. Services petite	Recrutement	O	Opportunité / menace (I), allocation de ressources, objectif (D), opportunité (C), parts de marché, rentabilité,	Prise de conscience, veille informelle, anticipation (I), prospection, surveillance de la	-	Groupes de travail internet, lectures (D), base Notes, responsable informatique.	Notes = gestion quotidienne ≠ stratégie. Stratégie ≠ chiffres. Taille humaine = pas de SI

- La colonne 7 recense les outils d'information, catégorie qui inclut toutes les formes de sources citées : presse, internet, systèmes informatiques...
- La huitième et dernière colonne résume les opinions exprimées par les répondants. Généralement, ces avis ressortaient en fin d'entretien ; ils étaient donc indépendants du récit de décision stratégique et, à ce titre, n'ont pas été cotés sur l'axe I / D / C.

À ce stade, nous avons pu pointer des constats intéressants du point de vue de notre problématique. La plupart de ces constats étaient esquissés dans notre première analyse en 2003 :

- Le CG (ou le rôle du contrôleur) est nommément cité dans 7 cas sur 12. Il est intéressant de noter que, dans les cas où il ne l'est pas, le contexte est celui de petites structures où l'organe n'existe probablement pas. Le récit n° 8 est le seul cas de grande entreprise dans lequel il n'y a pas de référence au CG. Il se trouve que ce récit est précisément très orienté vers un contexte partenarial¹⁰⁹. Le CG semble donc tenir une place significative dans les représentations que se font les dirigeants du lien entre information et décision stratégique... Mais peut-être ce rôle est-il moins prégnant dans des configurations inter organisationnelles. Un tel constat, que nous confronterons à notre modèle de la figure 6, n'est pas sans présenter un paradoxe : le CG semble être le corpus théorique le plus proche de la stratégie, tout en s'avérant absent des contextes décisionnels réellement stratégiques (c'est-à-dire, si l'on reprend la définition d'Ansoff, ceux qui impliquent un fort impact sur l'environnement). Il s'agira d'approfondir la question en observant s'il y a bien corrélation entre la présence du CG et l'orientation interne du processus décisionnel évoqué.
- En dépit de la fréquence de mention du CG ou de ses adjuvants (reporting, analyse de coûts...), les outils de contrôle de la dernière génération (ABC, Target Costing,

¹⁰⁹ Il s'agit en outre d'une entreprise papetière proche d'une logique mono produit, où les problématiques de CG ne sont probablement pas très complexes.

BSC...) ne sont pas cités en tant que tels. Ce dernier point peut impliquer deux choses bien différentes : soit les dirigeants interrogés accordent peu d'importance à la question des méthodes de calcul des coûts et des marges, tout en étant informés, soit ils ne connaissent pas les modalités de calcul des indicateurs de gestion qu'on leur communique.

- Il n'y a pas de consensus quant à ce qui est une décision de nature stratégique ou non. Sur les 12 répondants, il n'y a que deux réponses identiques à cette question : la 6 et la 12. Cela peut expliquer des divergences d'interprétation quant au rôle effectif des systèmes d'information (SI) dans le processus de décision. Il est fort probable que les dirigeants qui supposent un rôle fort de ce point de vue soient aussi ceux qui ont la conception la plus large de la stratégie.
- Au niveau des opinions exprimées, on retrouve plusieurs dichotomies. D'une part, plusieurs répondants opèrent un distinguo entre les données qualitatives et les données quantitatives. Implicitement, l'évocation de la notion de système d'information renvoie, comme si cela allait de soi, à une dimension quantitative¹¹⁰. Le qualitatif semble plus lié à l'intuition. Cela n'est pas surprenant, mais induit une assimilation réductrice de la notion de système, les dirigeants semblant considérer, par exemple, que la veille concurrentielle (souvent citée en fin d'entretien), n'est pas à proprement parler un système. D'autre part, et de façon peu surprenante, les répondants considèrent souvent que la taille de l'entreprise (et/ou sa complexité) est une variable contingente en termes de besoins en SI.
- Le mot "simulation" est cité dans 5 entretiens. L'idée l'est plus souvent encore. Cela confirme que la pratique du "*what if*" est entrée dans les mœurs, et que c'est probablement là le principal impact des NTIC sur le travail concret de réflexion

¹¹⁰ Afin d'éviter tout biais interprétatif à ce niveau, nous avons renoncé à parler de "système d'information" en cours d'entretien, préférant évoquer les "types d'information".

stratégique. À noter aussi que ces simulations, dans la quasi totalité des cas évoqués, se fait sous forme d'extractions Excel, et non pas à l'aide de solutions décisionnelles standardisées de type Business Objects. Nous observerons plus précisément, lors de la phase de dépouillement automatisée, avec quels items cette notion de simulation est généralement associée.

- Dans plusieurs cas de figure, le choix semble préexister à la recherche d'informations. En d'autres termes, l'intention stratégique précède l'analyse. Nous retrouvons cela dans le récit 2, au cours duquel le répondant fait l'aveu d'un postulat stratégique fort : la volonté de rester petit. Si tel n'était pas le cas, l'apport de trésorerie serait le bienvenu. Le choix du dirigeant est ici de générer une rente régulière par maximisation de la marge, sans plan d'investissement. Le récit 3 est encore plus net de ce point de vue : le répondant a une idée précise quant au bien fondé de la stratégie de la maison mère. Il constitue une rationalité a posteriori qui va défendre, en toute honnêteté, ce point de vue, avec un succès provisoire. Le profil 5 est du même ordre, en négatif, en ce qu'il recourt à un système d'information sophistiqué et coûteux qui ne vient que confirmer une tendance déjà bien identifiée. Le profil 7 est à l'opposé du 1 : il y a volonté d'anticiper les besoins des clients, il y a une ambition de développement, le tout alimenté par un mot d'ordre : "apporter de la valeur ajoutée aux clients". Enfin, le profil 8 est peut-être le plus parlant de ce point de vue : le postulat est qu'il existe (chez l'absorbante comme chez l'absorbée) un problème de taille critique.
- La plupart des répondants (7 sur 8 ayant explicitement répondu à la question) affirment recueillir des informations avant ou / et pendant le processus de prise de décision. Cela peut paraître paradoxal eu égard à l'observation précédente. Le 12^{ème} profil est à ce titre intéressant : c'est le seul qui fait ouvertement référence à un "pari", celui d'obtenir, au travers du recentrage, un effet positif sur la cotation boursière. Le

postulat est ici assumé, bien qu'il soit imputé à l'influence d' "actionnaires institutionnels à forte culture financière". Le même répondant n'hésite pas à avouer – il est le seul dans ce cas – avoir recours aux SI après la prise de décision.

Dès lors, on peut faire ici un double commentaire :

- Alors que la plupart des répondants affirment utiliser les SI avant de prendre une décision, leurs récits commencent souvent lorsque l'intention stratégique (rester petit, grandir, céder une activité...) est déjà prise. La phase amont du processus décisionnel est ainsi phagocytée. Dans les derniers entretiens, le questionnement quant à cette phase amont sera renforcé.
- Il y a divers types de rationalité en jeu, le type de rationalité utilisé par le décideur étant, entre autres, fonction du postulat – ou de la posture – stratégique empruntée. Il est à noter (mais ce n'est sûrement pas une règle absolue) que, dans tous les cas, les données du S.I. sont venues confirmer l'intuition initiale.
- Du point de vue des concepts utilisés, on remarquera que le mot "coûts" est cité dans 6 entretiens.¹¹¹ Cette notion est déclinée en divers registres (coûts fixes / variables, coûts standard, coûts induits) et renvoie à diverses pratiques ou disciplines (étude des coûts, analyse des coûts, comptabilité analytique, CG). Il y a une grande confiance des répondants à leurs SI du point de vue des coûts, puisqu'ils affirment tous disposer de cette information en permanence. À une exception près (n° 7) le recours aux coûts est associé à des décisions défensives et / ou neutres. Il sera intéressant d'analyser plus loin à quels autres items ce recours est corrélé.
- Un autre thème lexical intéressant est lié à des items issus du marketing : marchés, clients, partenariats etc. On les retrouve dans tous les entretiens entre le 5^{ème} et le

¹¹¹ Nous avons considéré ici l'item "prix de revient" en tant que synonyme de "coût". En revanche, nous n'avons pas inclus les références à la "rentabilité".

11^{ème} inclus. On ne s'étonne pas de trouver ici des pratiques et des critères en relation avec ces concepts : parts de marché, valeur ajoutée, études de marché, concurrence... Les trois décisions clairement offensives (7,8 & 9) sont ici concernées. Dans certains cas, une pression extérieure est à l'origine de la décision, comme la conjoncture lorsqu'elle contraint à des arbitrages restrictifs, ou l'exigence commerciale lorsqu'elle conduit à accepter des conditions reconnues comme défavorables. Dans ces cas aussi (récits 1, 2, 4 & 10), le recours aux données du SI semble davantage lié à la modélisation / simulation de l'impact de la décision qu'à une analyse de son fondement.

- Le *drill down* (plongée, exploration) n'est pas évoqué en tant que tel. Il est néanmoins sous-jacent, notamment lorsque les répondants évoquent, comme principal avantage des S.I. contemporains, les atouts de fiabilité et de réactivité. Les récits 4 et 5, qui impliquent que l'on ait repéré au préalable des activités non rentables dans le portefeuille de la firme, renvoient implicitement à une plongée (ou littéralement un "forage exploratoire") dans les systèmes d'information. Comme l'illustre le récit 1, *drill down* et *what if* peuvent être étroitement mêlés, le premier précédant naturellement le second, et s'avérant susceptible d'orienter (voire de réorienter par un repérage contre-intuitif) l'intention stratégique.
- Dans plusieurs cas (1, 4, 5 & 6), l'information interne joue pourtant un rôle non négligeable dès la phase d'intelligence. Il semblerait que des systèmes d'alerte, de veille ou de surveillance (les trois mots ont été cités) aient constitué le terreau des options stratégiques. Mais ces systèmes semblent rarement formalisés de façon informatique. On remarquera au passage qu'aucun de ces cas ne concerne une décision offensive.

- Les avantages des systèmes informatiques contemporains sont essentiellement imputés aux ERP, et surtout aux qualités de rapidité / réactivité et de fiabilité / comparabilité qu'ils offrent. Les ERP, lorsqu'ils existent, sont plus souvent associés à une utilisation pré-décisionnelle de l'information, de type surveillance.
- L'ID dans ses formes pures n'est jamais signalée comme ayant un rôle significatif. Business Objects est évoqué à trois reprises, mais sans lien avec des décisions stratégiques. L'idée même de système expert n'a jamais été évoquée.
- Le décideur isolé et plénipotentiaire semble être un cas de figure particulièrement rare dans la pratique décisionnelle, tout du moins telle que les dirigeants en rendent compte en matière de stratégie. Ceci implique, d'une part que les décisions stratégiques émanent d'un processus collectif fait de négociations, de tractations, voire de conflits... Et d'autre part, que les acteurs "encastrés" dans ce processus risquent de recourir à l'information, non pas dans une recherche d'optimum, mais dans une quête de sens venant en appui de leur thèse personnelle, voire même de leur intérêt individuel. Le récit 3 est à ce titre significatif : la maîtrise du S.I. par notre interlocuteur lui a permis de convaincre sa hiérarchie sur son postulat personnel. Cette maîtrise va ici au-delà du symbole : elle constitue un enjeu en soi.

6. LE DEUXIÈME DÉPOUILLEMENT

Après avoir fait le point au bout de douze entretiens, nous étions donc en face d'éléments à même d'affiner nos questions de recherche. Deux points nous paraissaient à la fois essentiels et problématiques :

- Le CG appert comme étant un corpus significatif dans les représentations que se font les dirigeants de leur processus de décision stratégique. Les outils et concepts traditionnels de la discipline (reporting, analyse des coûts, prix de revient, rentabilité et productivité, budgets, tableaux de bord...) apparaissent régulièrement dans les récits. En revanche, il y a très peu, voire pas du tout, de référence à l'outillage spécifique à ce que nous avons décrit plus haut en tant que CG stratégique : gestion à base d'activités, coûts cibles, *balanced scorecards*, *feature costing*. De plus, il semblerait que le CG soit peu évoqué lorsque le contexte est partenarial, en d'autres termes lorsque le récit s'insère dans l'axe horizontal de notre modèle en figure 9. Dans ce dernier cas, les récits font état de pratiques davantage orientées vers le marketing : benchmarking, veille, études de marché...
- La pratique décisionnelle des dirigeants, telle qu'elle est racontée, fait état de processus longs et impliquant plusieurs acteurs. Le cas du décideur plénipotentiaire qui consulterait sa base de données pour arrêter des choix stratégiques en solo paraît donc être un cas d'école bien rare dans la pratique. Le recours aux SI – et la notion même de SI – prend donc diverses formes, plus complexes et plus subtiles que la manière dont elle est représentée dans le cadre d'une rationalité substantive. On y trouve la presse, des forums en ligne, des remontées d'information informelles... et finalement bien peu de solutions d'ID proprement dite.

Ces deux constats, dont on verra plus loin dans quelle mesure ils rejoignent des observations dans la littérature existante, nous ont conduit à reformuler notre stratégie d'échantillonnage. La dernière série d'entretiens a été orientée vers des contextes dans lesquels les problématiques commerciales – au sens large du terme – risquent de se poser de façon cruciale. Il faut préciser ici que ces entretiens ont été menés de la même manière que les précédents. Le choix de la décision à raconter a bien été laissé au répondant. En raison de la taille de l'entreprise, du secteur d'activité concerné et de la fonction exercée par le répondant, nous avons tout lieu de penser que des logiques inter organisationnelles pouvaient se présenter. Cela nous intéressait à deux titres :

- Ayant constaté jusqu'ici le faible poids du CG dans ces contextes, il nous importait de vérifier s'il ne s'agissait pas d'oublis. Nous étions prêts à poser les questions relatives aux sources d'information avec davantage d'insistance, afin de voir si, dans des entreprises de taille humaine qui ne disposent pas de services pléthoriques de CG, des outils entrant dans ce cadre pouvaient malgré tout être liés à des processus réellement stratégiques.
- Comme nous n'avons pas rencontré, même dans les grandes entreprises, de récit faisant état du recours à des solutions d'ID typiques¹¹², nous voulions cibler des dirigeants qui connaissent effectivement l'ensemble des ressources informatiques disponibles dans l'entreprise... et qui seraient donc en mesure d'en donner un inventaire exhaustif.

Les derniers entretiens ont été réalisés au cours de l'automne 2004 auprès de dirigeants d'entreprises de la région Rhône-Alpes. Le tableau synoptique en figure 12 restitue une synthèse de ces entretiens, sur le même modèle que la figure 11.

¹¹² On s'aperçoit que les outils classiques de ce registre (Cognos, SAS, Hyperion, Business Objects) semblent bien moins utilisés que les traditionnels développements Excel. Le fait que ces outils ne soient pas cités ne signifie pas pour autant qu'ils ne sont pas présents dans l'entreprise. Ils peuvent même l'être à l'insu du répondant.

Fig. 12 - Tableau synoptique des derniers entretiens (par thèmes)

Entretien	Décision	O/D/ N	Concepts (I-D-C)	Outils de gestion (I-D-C)	Disciplines (I-D-C)	Outils I. (I-D-C)	Opinions
13. Moyenne industrie	Suppression de références	D	Pertes, supply chain, cash, réduction des stocks, besoin (I), rentabilité du produit, supply chain (D), benchmark, rotation (C), rotation, volumes, coûts, tarifs.	Rationalisation (I), décomposition du prix de revient des concurrents, études d'image, de notoriété et de satisfaction, analyse de plaintes clients, terrain, rencontre de clients, contrôler l'application de la décision, simulations.	Amélioration continue (D), marketing, industriels, reporting.	Informations commerciales, sorties de caisse clients (C), système de reporting, achat d'études, SAP, base de benchmarking concurrentiel, SAP, bons de sortie de caisse, extractions XL.	Avant (connaître) & après (contrôler), réactivité & rapidité, liberté. Tjrs collectif, pas d'impact.
14. Petite industrie	Non répercussion de hausse des prix	N	Prix, marge, marché,	Savoir, ressenti, carnet de commandes, prévisions, réflexion, lister, explorer, débroussailler, TDB.	Benchmarking	Lettres de fédérations, les Échos, Usine Nouvelle, presse spécialisée, relations distributeurs, prévisions des distributeurs, courriers des fournisseurs, signes d'alerte, conseillers juridiques, experts comptables.	Succès = manque de maîtrise des outils de gestion, solutions clés en main, pas flexibles, ERP = moins de réflexion, mécanique, peu réactif. Avant (ingurgiter, digérer). Tjrs à plusieurs, mais le choix est isolé.
15. Petite services	Refus d'une proposition de cession	D	Opportunité, recentrage, marché, risque de dégradation de l'image, risque de non satisfaction du client, image, volume d'activité, compatibilité avec les activités, pilotage, capacité d'adaptation.	Gestion du plan de charge, réflexion, positionnement, connaissance du produit, connaissance du marché, captation du risque, compte résultat, approche technique, participation terrain, budgets, formaliser, classer, injection d'info, partage d'infos, consultation du PDG,		Enquêtes auprès de clients, informations commerciales, avis techniques des gens de terrain, informations externes, Internet, base de données, information collective partagée, base commerciale Outlook, les Échos, revue de presse en ligne	Tjrs collégial, réflexion collective, choix individuel. Avantage SI = rapidité & facilité. Incertitude en hausse = prévisions & décisions difficiles.

				discussion, validation, analyse, commentaires.			
16. Petite services	Création d'une nouvelle activité	O	Valeur ajoutée (I), opportunité, chaîne de valeur, valeur (D), coûts, impacts financiers, impacts commerciaux, valeur ajoutée, objectifs, marge, montant moyen des commande, part des services / CA.	Prise de conscience du besoin, maturation (I), positionnement (C), budget prévisionnel, rendre visible, rentabiliser, mise en œuvre, formalisation, fixation d'objectifs.	Prévision de coûts, veille,	Budgets XL, observation des concurrents sur le web, base clients.	Cela sert à se faire peur. SI = modélisation. Stratégie = infos extérieures. Outils info = béquilles = manque d'audace. Plutôt avant.

Ces entretiens ont donné lieu à un dépouillement spécifique, et sont également résumés en annexe 3. La méthode de traitement fut la même que pour les douze premiers cas : une grille fut constituée par les trois préposés au dépouillement, à la suite de quoi un arbitrage fut effectué.¹¹³

On peut remarquer d'emblée un certain nombre de traits distinctifs de ces entretiens :

- En premier lieu, notre pari d'orientation vers des contextes décisionnels partenariaux s'est révélé gagnant. Les quatre cas relèvent d'une logique transversale marquée, dans laquelle clients, concurrents et fournisseurs jouent un rôle important. On y retrouve logiquement un vocabulaire et des concepts qui relèvent du marketing : le marché, la valeur, la chaîne de valeur, les prix et les volumes...
- Par ailleurs, la longueur et la richesse de ces récits se distinguent des récits précédents, dans lesquels on pouvait déjà remarquer un allongement tendanciel au fur et à mesure de la date des entretiens (qui sont numérotés, rappelons le, de façon chronologique). Cela est dû, en partie au moins, à notre accumulation d'expérience en tant qu'interviewer. En évitant les digressions et répétitions, en posant les questions de manière plus à propos et avec davantage d'insistance, nous avons réussi à enrichir les contributions des répondants.
- Ainsi, les références aux sources d'information sont ici plus abondantes, peut-être parce que nous avons fait le choix de poser ces questions de façon plus systématique, quitte à les reformuler lorsqu'elles semblaient mal comprises. Dès lors, ce que nous avons perdu en comparabilité par rapport aux premiers entretiens, nous l'avons probablement regagné en profondeur.

¹¹³ Il y a cependant une nuance significative par rapport à la première série. Celle-ci ne disposait pas d'une grille de traitement préétablie. La constitution de la grille initiale avait donné lieu à un arbitrage (celui de la figure 11) que nous avons repris pour cette dernière série.

- Si les références au CG proprement dit sont absentes de ces entretiens, on n'y retrouve pas moins des outils et concepts qui lui sont proches : coût, rentabilité des produits, prix de revient, budget prévisionnel, reporting...
- Deux récits parmi ces quatre (14 & 15) sont relatifs à des non décisions. Tel était le cas aussi du récit 3, et dans une moindre mesure du récit 11, où une décision stratégique venait en annuler une précédente.

7. INTERPRÉTATION : MYTHES ET PARADOXES

Nous allons à présent effectuer une première interprétation des récits recueillis. Cette interprétation se fera en deux temps :

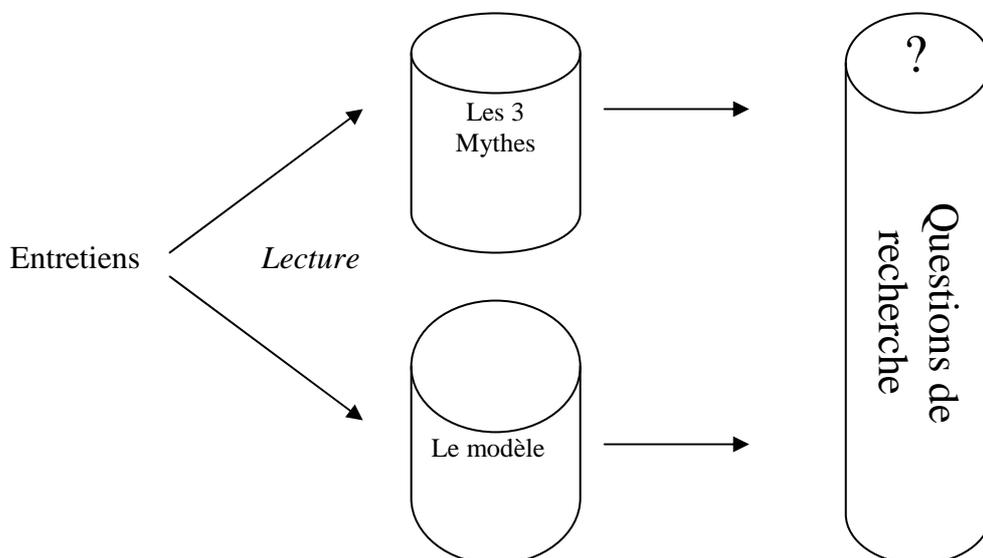
- Tout d'abord, nous allons utiliser notre synthèse mythologique en pointant dans les récits ce qui nous semble relever des trois mythes issus de notre analyse historico-conceptuelle.
- Dans un deuxième temps, nous confronterons les récits au modèle que nous avons proposé en figure 6.

Dans les deux cas, nous relierons notre lecture à nos questions de recherche P1, M1, M2 et M3... Ce qui devrait permettre d'apporter des réponses partielles, à confirmer ou infirmer par la suite. La figure 13 schématise cette double lecture.

7.1. Repérage des mythes

Nos entretiens ont mis en évidence des convictions relativement consensuelles chez les dirigeants. Nous allons les reclasser en fonction des trois dimensions mythologiques préalablement évoquées : le culte de la mesure, la métaphysique du décideur, la téléologie.

Fig. 13 – Une double interprétation des récits



- Le culte de la mesure : la plupart des répondants ont évoqué (spontanément, faut-il le rappeler) des indicateurs quantitatifs, dans leur récit comme dans leurs opinions. Ces indicateurs sont de nature très diverse : tantôt l'accent est mis sur les coûts, tantôt sur des notions purement financières, tantôt sur des mesures de performance opérationnelle (commerciale notamment). On les retrouve dans les phases amont du processus de décision où ils font souvent office de système d'alerte : constats de coûts élevés (récits 1, 4, 5 & 14), de résultats insuffisants (5, 6 & 13) ou recherche de valeur ajoutée (16). On en retrouve également dans les phases de réflexion ou de simulation où l'on tend à recourir à des pratiques typiques du CG traditionnel – budgets, comptes résultat (prévisionnels), analyses de faisabilité – ainsi qu'à des méthodes plus orientées vers le marché, et qu'on pourrait rapprocher d'un contrôle stratégique – parts de marché, benchmarking, tableaux de bord, plans à trois ou cinq ans. Il est bon de noter

cependant que ces indicateurs ne sont jamais ni décomposés ni remis en cause dans leur pertinence ou leur fiabilité. On s'aperçoit ainsi que tous les répondants prétendent disposer en permanence des "coûts de revient des produits ou services de l'entreprise"¹¹⁴ dans leur SI, ce qui peut paraître paradoxal quant on se remémore les incessants débats techniques qui opposent les spécialistes de ces questions. Ainsi, on ne perçoit aucune allusion aux méthodologies de recueil des données : comment ces coûts ou ces parts de marché ont-ils été calculés ? Il y a deux manières d'interpréter une telle absence. La première relèverait de la confiance "aveugle" des dirigeants vis-à-vis des informations fournies, soit en interne (voir le cas n° 1 axé sur des calculs de coûts), soit en externe (voir le cas n° 14 où le dirigeant s'appuie notamment sur les prévisions de la presse). Une telle confiance n'empêche pas le dirigeant de filiale n°1 de prendre ses distances : *"Le succès de l'informatique décisionnelle est très lié au culte de la vérité du chiffre. Les choses sont de plus en plus calculées, modélisées, ce qui entraîne parfois des excès"*. La seconde interprétation concernerait davantage des récits comme les n° 6 & 7 par exemple : *"Notre connaissance du marché et de l'organisation des clients a été à la base de cette décision"* (n° 6) ou *"l'objectif d'apporter à nos clients une valeur ajoutée"* (n°7). Des critères "flous" comme la valeur, la rentabilité, les coûts sont dans ces cas des adjuvants conceptuels à une conviction davantage que des calculs.

- La métaphysique du décideur : le repérage de cette dimension est dans notre cas délicat. En effet, de par le statut des interviewés, ce thème est endogène. Il est difficile pour le chercheur d'estimer son poids dans chaque entretien, sauf à entrer dans une psychologie des profondeurs qui n'est pas de notre ressort. Quelles sont, dans chaque récit, les parts respectives du résumé factuel et de la re-scénarisation ? Seule une étude

¹¹⁴ Le récit n° 9 est à cet égard atypique : comme les autres, le dirigeant de ce groupe de presse pense disposer des informations sur les "coûts de revient" dans son SI. Cependant, il reconnaît avoir *"beaucoup de mal à analyser la rentabilité des différents produits"*.

du cas *in situ* nous aurait permis de jauger cela. En revanche, la question fut évoquée entre relecteurs des entretiens. Deux d'entre nous ont eu des ressentis à ce propos. L'un a eu l'impression de constater une prédisposition particulière des dirigeants à profil "ingénieur" pour le recours intensif aux données chiffrées. Nous observerons peut-être cela en phase de traitement automatisé, même si cela n'est pas central dans notre thématique. L'autre s'étonnait des opinions plutôt sceptiques exprimées en fin d'entretien, même dans les cas où les récits relevaient de scénarii rationalistes. *"Je ne pense pas que cela change concrètement la nature des choix stratégiques. Plus généralement, les chiffres ne se substituent pas entièrement à l'intuition"* (n° 8)... *"(...) je ne pense pas que les décisions stratégiques relèvent des systèmes d'information, si ce n'est pour se faire peur"* (n° 16). Si l'on excepte le récit 5, peu de répondants ont crédité les SI de gestion d'un rôle crucial dans le processus de décision stratégique. Même dans ce récit n° 5, le répondant avoue que *"cela (les données de l'ERP) a confirmé la plupart de nos intuitions, sans grandes surprises"*. Le principal avantage reconnu aux systèmes informatiques contemporains est la rapidité / réactivité... Alors même que la plupart des processus de décision décrits se sont déroulés sur plusieurs mois.

- La téléologie : il y a sûrement dans les récits exprimés une dialectique forte entre les objectifs et les réalisations. Cela se traduirait par une croyance d'une détermination de l'action par les buts poursuivis. On retrouve une telle croyance dans les phases initiales (d'"intelligence") de la décision, comme dans le récit 12, où le dirigeant a été conduit *"à faire le pari d'un effet positif du recentrage sur la cotation"*. Elle est également présente, sous forme de "plan", dans le récit 4 : *"Tous les ans nous élaborons un nouveau plan à cinq ans, consistant à définir où nous voulons parvenir dans cinq ans, et comment nous procéderons pour y aller"*. Le cas n° 5 présente une téléologie "en

négatif" : "*Auparavant, les frais généraux étaient mal identifiés, et (volontairement peut-être), nous sous-estimions le coût de ces produits*". Le caractère "tabou" de la décision d'ablation de la branche historique provoquait l'aveuglement des dirigeants. Il aura fallu l'objectivation, au travers du nouvel outil ERP, des données analytiques, pour enclencher le processus. En rendant l'objectif visible, on l'aura considéré atteignable. Il est intéressant de noter, d'une part que les exemples cités ici font tous allusion au CG, et d'autre part que ce récit est le seul où la sophistication du SI ait permis d'inverser le cours de l'histoire.

Les mythes inhérents au CG et à l'ID sont donc bien présents dans les récits. On est pourtant loin, à de rares exceptions près, d'une rationalité purement substantive. Les opinions exprimées quant à la problématique révèlent même un certain scepticisme des dirigeants quant à l'utilité des SI décisionnels. Paradoxalement, aucun récit ne remet en cause le contenu informationnel fourni par ces SI (comme le calcul des coûts). Il y a comme une défiance vis-à-vis du médium – l'outil informatique – compensée par une confiance vis-à-vis du message. Notre thèse P1 prendrait alors un autre sens : il y aurait opposition entre des prestataires spécialisés (éditeurs et "implémenteurs") qui semblent croire encore en une rationalité substantive, et les dirigeants / décideurs qui demeurent sceptiques quant aux solutions proposées par ces derniers, tout en prêtant crédit au corpus analytique qui y est intégré. On peut donc penser qu'il y aurait dans le succès – relatif¹¹⁵ – des systèmes décisionnels une attente des dirigeants à au moins deux niveaux :

- D'une part, le recours aux SI permet de valider des choix intuitifs comme celui du récit n° 5. Il peut ainsi générer des ruptures, ou alors justifier des statu quo. Cette attente est diffuse et implicite dans certains de nos récits.

¹¹⁵ Tout dépend en effet ce qu'on appelle "système décisionnel" : ce succès est relatif (et nos répondants le rappellent) si on entend par là uniquement les SI dédiés tels que les décrit par exemple "Le Guide Décidéo" [DÉC 2004]. Dans la pratique, il semblerait bien qu'Excel soit le plus représentatif de ce succès.

- D'autre part, il y a une forte attente en termes de réactivité et de rapidité. "*C'est d'ailleurs le grand avantage, à mon sens, des systèmes informatiques contemporains : les tableaux de bord en temps réel qui nous permettent de prendre des décisions beaucoup plus tôt.*" (récit n° 4). Ce thème est présent de façon explicite dans les opinions des répondants 1, 4, 6, 12, 13 et 15.

Notre question de recherche P1 est ainsi à la fois confirmée et affinée. L'hypothèse qui en découlerait rejoindrait plusieurs travaux publiés sur la question. Thévenot [THÉ 2001] évoque ainsi les difficultés que rencontrent les "grands systèmes intégrés" – et notamment les ERP – dans la pratique de leur mise en œuvre. Il conclut, citant Markus & Benjamin [MAR 1997], en relevant la nécessité de "renoncer en particulier à leur croyance dans le pouvoir magique des technologies de l'information". On pourrait alors poser l'hypothèse d'une corrélation entre cette croyance "magicienne" envers les SI et le succès de la mise en œuvre de ces derniers. Cela expliquerait, en partie au moins, le paradoxe précédemment évoqué. La validation d'une telle hypothèse ne manquerait certes pas de poser des difficultés. Elle devrait passer, par exemple, par des études de cas longitudinales s'intéressant à des projets de (re)structuration des SI décisionnels.

M1 semble également confirmée. Il n'y a pas de trace évidente d'une modification du processus de décision semblant liée directement aux SI. À l'exception du récit n° 5, aucun répondant n'évoque cette dimension. Ainsi, à la relecture des récits, on n'a pas l'impression que l'outillage conceptuel qui accompagne la fusion entre le CG et l'ID (gestion stratégique des coûts, tableaux de bord stratégiques etc.) ait joué un rôle prépondérant dans les processus décisionnels. Il y a là deux hypothèses explicatives potentielles :

- Soit ces méthodes n'ont pas encore trouvé une notoriété suffisante... Ou plus exactement, leur notoriété dans les milieux académiques du CG ou de la *business intelligence* n'aurait pas été reprise par les dirigeants / décideurs.

- Soit elles sont davantage utilisées en tant qu'outils de management qu'en tant qu'outils de décision stratégique. Elles ne concerneraient donc pas les dirigeants, mais plutôt les fonctions intermédiaires – CG et Directions des SI notamment – chargées de relayer (ou "décliner") les décisions stratégiques. Voilà qui rejoindrait la thèse de Hiromoto [HIR 1991], évoquée plus haut.

Il ne nous est pas possible de trancher entre ces deux options. C'est là une limite de notre travail, dont la méthodologie excluait de suggérer des items lors des entretiens.

Le premier volet de M2 est également confirmé : les répondants ont spontanément confirmé une corrélation entre la notion de SI qui leur était proposée et les problématiques de CG et d'ID. Aucun répondant n'a exclu l'outil informatique de sa pratique décisionnelle. La plupart font allusion, si ce n'est au CG proprement dit, à l'un ou l'autre corpus méthodologique qui en ferait partie. Même s'il est difficile d'identifier la part de "romance" que peuvent receler les récits, cela tend à confirmer la pertinence de notre champ : il y a un lien entre le CG, les théories de la décision et les SI (fig. 1). Comme le suggérait le second volet de M2, ce lien se présente sous diverses formes. Il n'y rien de mécanique dans l'usage des outils que relatent les dirigeants. Il y a en tous cas, nous l'avons dit, peu d'exemples de rationalité substantive. À plusieurs occasions le dirigeant s'en démarque d'ailleurs de façon explicite : *"Il arrive que les chiffres ne confortent pas la décision... cela ne m'empêche pas de la prendre"* (récit n° 12). Ce même dirigeant, et il n'est pas le seul, avoue avoir recours aux SI après la prise de décision.

Cela nous mène droit vers M3 qui posait l'hypothèse d'un impact des SI plutôt en aval qu'en amont. Ce constat est parfois explicite, comme dans le récit n° 13 : *"Il me semble important de recourir aux systèmes d'information avant de prendre des décisions stratégiques, ne serait ce que pour connaître le point de départ... mais aussi après pour contrôler l'application de cette décision"*. Le profil n° 11 affirme également utiliser parfois les SI pour *"expliquer la*

décision aux équipes". Parfois aussi, l'impact des SI est franchement assumé, bien que plutôt réservé à ce qui n'est pas stratégique : *"je ne pense pas que dans notre métier les systèmes d'information de gestion soient très utiles pour la prise de décisions stratégiques. Ainsi, le fait que nous ayons à présent un ERP n'a en rien modifié notre façon de concevoir notre stratégie. Nous disposons malgré tout d'un système de surveillance ou d'alerte qui nous permet d'effectuer des adaptations lorsque nous constatons une dérive"* (récit n° 7). Cependant, il faut reconnaître que cette dimension ne ressort pas clairement des récits proprement dits. Ceux-ci prennent généralement fin lorsque le choix est opéré, la mise en œuvre étant phagocytée. Cela provient probablement d'une faiblesse inhérente à notre méthodologie, ne serait-ce que dans notre manière de conduire l'entretien.

7.2. Confrontation au modèle

Pour cette partie aussi nous avons soumis la lecture des entretiens à deux assistants. Le but est de repérer, dans les récits et les opinions, quel est le type de direction, puis d'observer quels sont les items associés à chaque type. Par type de direction, il ne faut pas entendre, évidemment, le style de direction en œuvre dans l'entreprise – ce sur quoi nous n'avons d'ailleurs pas d'information tangible – mais la posture qui est celle du dirigeant / manager dans la situation racontée. Rappelons que nous reprenons à notre compte le postulat d'Ansoff qui considère qu'une décision stratégique implique nécessairement des interactions avec l'environnement. In fine, cela devrait nous permettre de voir si le CG et l'ID sont évoqués lorsque la teneur de l'entretien est réellement stratégique, à savoir lorsqu'elle est impliquée par la dimension horizontale – inter organisationnelle – de notre modèle.

Dans un premier temps, nous allons rappeler la signification de notre modèle. Puis nous apparierons les différents entretiens selon leur proximité avec tel ou tel axe du modèle. Cela

devrait nous permettre de conclure, a minima en dressant des hypothèses constructives dans l'optique du traitement automatisé.

7.2.1. Retour vers le modèle

Nous avons extrait notre modèle de notre approche historico-conceptuelle. Si l'on reprend la terminologie de Fallery [FAL 2001], la conceptualisation traditionnelle de la décision s'appuie sur la notion de planification. Il y a dans cette conception à la fois le présupposé d'un rôle significatif de la remontée d'information vers le décideur, et l'exercice d'un leadership de ce dernier. En quelque sorte, le décideur planificateur recueille des données via les SI, et en déduit des choix qu'il va imposer – de manière plus ou moins "participative", selon son type de leadership – en aval. Le débat quant à la pertinence des outils oscille souvent entre ces deux versions : l'aide à la décision doit-elle d'abord servir le décideur ou le leader ? On pourrait également croiser cela avec la temporalité du recours à l'information. Celui-ci serait préalable à la décision dans l'optique d'un "dirigeant décideur", et interviendrait a posteriori dès lors que le dirigeant devient leader. On pourrait retrouver cette dichotomie – qui en même temps fait office de complémentarité – dans les SI intégrés tels qu'ils sont conçus, axés à la fois sur des solutions de consolidation des données (reporting) et sur des outils de déclinaison de la stratégie (tableaux de bord).

Plus récemment, un troisième courant est apparu, qui a transformé lui aussi les divers champs théoriques qui nous intéressent : la dimension inter organisationnelle. Au niveau du CG, cela se traduit, comme nous l'avons vu, par un outillage théorique s'articulant autour de la transversalité : les coûts cible, le *strategic management accounting*, les cycles de vie ... Du point de vue des théories de la décision stratégique, les optiques en termes de processus sont venues se substituer à celles qui se fondaient sur les ressources [LOR 1998]. La voie est alors ouverte pour des concepts inter organisationnels qui seront repris par les concepteurs de SI :

le *Workflow*, le *Supply Chain Management*, le *Customer Relation Management*... Les frontières de l'entreprise étant de plus en plus floues, il est de bon ton de décliner la performance "par-delà les murs de l'organisation" (Computron Software 1998, voir annexe 2).

Si l'on tient compte de ces trois axes et de leur influence sur le décideur, ce dernier sera le plus souvent dans la situation d'une marionnette prise entre trois feux. D'une part la profusion d'information remontante va compliquer sa lecture du terrain ; d'autre part les attentes des équipes en termes de leadership le poussent à l'action ; et enfin l'institutionnalisation des pratiques de partenaires et concurrents va conditionner ses choix. On serait donc loin d'une rationalité substantive. Pourtant, le CG et l'ID proposant des solutions relatives à ces trois axes, il est intéressant de relire les entretiens à l'aune de notre modèle.

7.2.2. Les entretiens relus au travers du modèle

Nous allons ici reprendre un par un chaque entretien afin d'explicitier notre choix de classement. Rappelons que cette phase a notamment pour objectif d'alimenter le dépouillement automatique.

Récit n° 1 : délocalisation / relocalisation.

Bien qu'ayant à l'évidence des impacts sur l'environnement de l'entreprise, la décision racontée semble avoir été prise en interne, sans qu'il soit fait référence à une pression, ni même une influence d'un client ou fournisseur. On retrouve en revanche la dimension "décideur" (qui analyse les coûts), ainsi que la dimension leader (qui "justifie la décision" et "fait travailler ensemble"...). L'axe décideur l'emporte ici.

Récit n° 2 : modification des conditions de règlement

Il n'y a pas de leadership, pas de décision planifiée. Le choix est imposé par un client. La dimension inter organisationnelle est ici dominante, ce qui ne surprend guère eu égard à l'activité de sous-traitance de l'entreprise.

Récit n° 3 : rejet de cession

Le processus décisionnel raconté est assez riche. Le répondant y a joué un rôle actif. Les convictions des acteurs étant ici clairement préalables, il a assuré un rôle explicite de leader en argumentant dans le sens de l'abandon du projet. La fonction de décideur est également présente, marquée par le recours à des simulations ERP / Excel. Enfin, le rôle joué par les "partenaires" implique l'axe inter organisationnel. Après discussion, le récit n° 3 a été considéré comme incarnant le dirigeant marionnette.

Récit n° 4 : réduction des coûts

Il s'agit d'un rôle de planification clairement assumé. On y retrouve les deux versants du plan : le suivi mensuel des informations, l'application du choix qui en découle ("couper des projets"). L'axe transversal demeure sous-jacent, mais trop ténu pour être retenu. Nous retiendrons ici le rôle de décideur du dirigeant, qui est récurrent.

Récit n° 5 : cession

Le système intégré (SAP) a permis de récolter des données et de valider des convictions existantes. Le dirigeant paraît malgré tout assurer un rôle de leader en déclinant la décision. Le choix serait donc combiné : décideur.¹¹⁶

Récit n° 6 : absorption de filiale

Il s'agit ici d'une décision velléitaire davantage fondée sur des observations de tendances que sur des informations remontantes. Il y a un fort accent sur la mise en œuvre, ainsi que – dans

¹¹⁶ Ce récit n'a pas donné lieu à un consensus immédiat des relecteurs des entretiens. À tel point qu'il a été envisagé de créer une modalité supplémentaire que l'on aurait appelée "planificateur" (combinaison de leader et décideur). Cette option n'a pas été retenue compte tenu du "coût" que représentait la création d'une nouvelle modalité ne disposant que d'une référence.

les opinions exprimées – une croyance élevée dans l'utilité de l'information de gestion. Comme le choix est conditionné par le "marché et (...) l'organisation des clients", l'axe transversal est présent. Nous avons opté pour le contexte de la marionnette.

Récit n° 7 : développement à l'international

La perspective du leader domine ici, et conditionne le processus. Le recours à l'information renvoie certes sur les deux autres axes : les clients consultés (transversalité) et les "coûts induits par le projet" (décideur).

Récit n° 8 : fusion acquisition

Ici aussi, le recueil d'informations ne se fait qu'au service d'une décision préalable ressentie comme un besoin : la nécessité de fusionner. Le dirigeant qui impulse la décision est donc dans une position de leader.

Récit n° 9 : création d'une nouvelle fonction

Le processus raconté est assez complet en ce sens qu'il implique les trois axes. Le dirigeant a une posture de leader de par sa capacité à anticiper, qui lui vient précisément de sa connaissance de son métier et de son environnement inter organisationnel (partenaires, concurrents...). Nous retenons donc le contexte de la marionnette.¹¹⁷

Récit n° 10 : changement de marché

Ce récit nous semble proche du précédent, avec un dirigeant de petite structure cherchant à anticiper les évolutions de son environnement telles qu'il les perçoit. La classification sera donc identique : marionnette.

Récit n° 11 : désinvestissement en ERP

La perspective est ici celle d'un leader qui "prend son bâton de pèlerin" pour convaincre. Là aussi les dimensions *bottom-up* et transversale ne viennent qu'en appui de la conviction d'un leader.

¹¹⁷ Nous tronquons peut-être ici l'acceptation du terme "marionnette" tel que l'entend Fallery. Notre dirigeant n° 9 nous semble toutefois bel et bien concerné par des "processus qui lui échappent" ; il l'est en connaissance de cause et semble précisément anticiper ces processus, en tant que marionnette active.

Récit n° 12 : recentrage

Il y a ici deux axes significatifs entre lesquels nous nous n'avons pas pu trancher : le leadership et le transversal. Le postulat du recentrage générateur de valeur est préexistant, et fortement sous-tendu par une conviction quant à l'évolution des relations clients/fournisseurs. Comme il y a eu par ailleurs des analyses significatives d'informations, nous avons retenu ici le contexte de marionnette.

Récit n° 13 : rationalisation de la supply chain

Cette décision nous a semblé suffisamment complète en tous points de vue pour être classée en marionnette : elle inclut les trois axes.

Récit n° 14 : non répercussion de hausse des prix

La dimension inter organisationnelle – en tant que maillon intermédiaire d'une chaîne de valeur allant du fournisseur au client – semble ici dominante. La perspective du leader est quasi absente, l'entreprise paraissant subir plutôt que choisir. Même si la consultation de données y est une pratique suivie, nous avons choisi de retenir ici la seule dimension inter organisationnelle.

Récit n° 15 : refus d'une proposition de cession

Pour les mêmes raisons que précédemment, nous avons opté ici pour l'axe inter organisationnel.

Récit n° 16 : création d'un nouveau département

La décision semble avant tout liée à une opportunité qui s'est greffée sur une conviction. Ensuite, le récit insiste beaucoup sur les perspectives de mise en œuvre de la décision. Le rôle essentiel du dirigeant est dès lors celui d'un leader.

La figure 14 reprend notre représentation du modèle pour y intégrer les numéros de récits.

Fig. 14 – Les items du modèle et les récits correspondants

Décideur	Leader	Inter org.	Marionnette
1, 4 & 5	7, 8, 11 & 16	2, 14 & 15	3, 6, 9, 10, 12 & 13

Cette segmentation, certes arbitraire, tend à confirmer que le cas du décideur s'est révélé rare sous sa forme pure. Elle a aussi le mérite de conforter notre méthode. Malgré nos précautions, une de nos craintes était en effet de subir une structuration excessive des récits autour d'une rationalité maîtrisée de type planification. Cette segmentation nous servira aussi en tant que variable de notre analyse lexicale automatisée... qui est précisément la phase suivante de notre dépouillement.

8. LE TROISIÈME DÉPOUILLEMENT (analyse lexicale Sphinx Lexica®)

Le matériau que nous avons constitué ne se prêtait certes pas à une analyse quantitative. Il existe toutefois des outils informatiques de traitement des données qualitatives. Notre choix en la matière s'est porté sur Sphinx Lexica® pour les raisons suivantes :

- Une prise de connaissance préalable du logiciel lors d'expériences de recherche appliquée préalables ;
- La recherche d'un outil qui permette à la fois des croisements de variables et des comptages d'occurrences ;
- Une opportunité de délégation de la saisie et de la manipulation des données par une assistante compétente sur le logiciel.

Il est opportun de rappeler ici quelques limites de notre démarche, qui sont autant de précautions à prendre avant toute interprétation automatisée des données.

8.1. Rappel des limites

Nous avons éliminé d'emblée l'option d'un traitement in extenso des entretiens. D'abord parce que notre objectif n'était pas de balayer l'ensemble des problématiques appelées par la réflexion stratégique – la succession, la famille, le cognitif, le psychologique etc. – puis en raison de réticences que nous avons relevées lors des premières prises de contact en termes de confidentialité. La représentativité des items cités n'était dès lors plus assurée. Cela revient à dire que notre analyse n'a guère de valeur en terme de représentativité des concepts (ou méthodes, ou outils...) mesurée en degré d'influence. Comme nous avons retenu dans nos résumés les seuls thèmes en relation avec notre triptyque, ceux-ci auront dans le comptage lexical un poids surévalué. Cela est d'autant plus le cas lorsque l'item est suggéré, comme "système d'information" par exemple. Il eût été intéressant de mesurer la fréquence d'évocation de cette expression dans des récits de décisions stratégiques... Mais ce n'était pas là le but de notre recherche.

On pourrait également nous reprocher d'avoir appauvri ainsi le contenu des entretiens, ce qui nous empêche notamment de mener une analyse exploratoire pure du lexique, comme le font par exemple des chercheurs en marketing. Si notre recherche avait consisté à observer le processus de décision stratégique en tant que tel – pour en identifier les biais cognitifs par exemple – un relevé intégral des items cités eût été intéressant. Nous aurions alors pu traiter jusqu'aux silences, hésitations ou digressions. Exploratoire à l'origine, notre recherche est à présent davantage ciblée : il ne s'agit pas tant de mesurer exhaustivement les thèmes abordés que de vérifier les modalités de référence à nos questions de recherche : le CG, l'ID et la mythologie y afférant.

Selon Gavard-Perret & Moscarola [GAV 1998], "l'analyse lexicale, fondée sur un ensemble de statistiques textuelles plus ou moins élaborées, peut, en fait, servir deux objets différents :

- la découverte des énoncés

- le repérage des modèles d'énonciation" (p.32)

La présente recherche portera essentiellement sur la première de ces fonctions, la plus descriptive. Pour les raisons ci-dessus rappelées (mais aussi par ce que nous n'en avons pas forcément la compétence), nous nous abstiendrons de recourir à une démarche interprétative des contenus. Il y a cependant une exception : dès lors que nous repérerons des thèmes proches de nos mythes, nous les relèverons.

Cette prudence nous évitera notamment de tomber dans un travers parfois identifié par les théoriciens de l'analyse qualitative : le fétichisme de l'outil. Le développement de solutions de traitement automatisé des données lexicales a généré une tendance à l'"inflation du volume des données", identifiée par exemple par S. Bourdon [BOU 2000]. Les exigences en termes de taille des échantillons tendent à se renforcer, et les chercheurs seront tentés de valider la pertinence de leurs travaux en s'appuyant sur la sophistication des outils de traitement utilisés. Le risque serait de perdre de vue la nécessaire sensibilité du chercheur au détriment d'une approche instrumentale. En quelque sorte, on a là un pendant du mythe de l'information à forte "valeur ajoutée" en matière décisionnelle.

En évitant de tomber dans le dérapage interprétatif et en reléguant le traitement automatisé en toute fin de processus de recherche, nous aurons au moins évité cet écueil.

8.2. Rappel des objectifs

Le dépouillement par voie de logiciel nous servira dans un premier temps à explorer le texte de manière plus systématique. Le simple comptage des occurrences pourrait ainsi nous conduire à identifier des thèmes dont nous n'aurions pas soupçonné l'importance auparavant. Par la même occasion, nous pourrions contrôler nos grilles en vérifiant (par exemple) que tous les interlocuteurs ayant évoqué le CG ont bien été identifiés.

Ce sera la première étape de ce dépouillement.

Dans un deuxième temps, nous saisissons les variables de notre modèle, ainsi que les items relevés dans les deux premiers dépouillements. Nous rechercherons des proximités via des analyses factorielles de correspondance, en croisant diverses variables entre elles, sans a priori, mais avec l'espoir de repérer des liaisons significatives, notamment du point de vue du CG, des ERP, des outils d'ID.

8.3. Le comptage des occurrences

Dans un premier temps, l'ensemble du corpus est analysé, et le comptage des occurrences se fait ainsi sur la totalité des entretiens. Dans notre cas, le comptage des observations est plus significatif que celui des occurrences proprement dites¹¹⁸, ces dernières étant tronquées par notre résumé.

Comme on le fait habituellement, nous avons réduit notre corpus en éliminant :

- Tous les mots de moins de 2 lettres ;
- Tous les mots contenant un chiffre ;
- Tous les mots faisant partie du dictionnaire de mots-outils (il y a 318 mots-outils dans la version par défaut du logiciel).

Nous avons en outre effectué des regroupements qui nous semblaient pertinents. Tout d'abord en regroupant automatiquement tous les mots de même racine, à partir d'une racine à 6 lettres. Ainsi, les items *information*, *informatique* et *informatisé*, issus de la même racine (*inform*) constitueront un seul groupe (que nous avons appelé *information*). Ceci nous a conduit à défaire ensuite certains groupes abusivement constitués. Par exemple, le système ayant constitué autour de la racine *consul* un groupe qu'il a appelé *consultants* et contenant par ailleurs *consulting*, *consulter*, *consulté*, *consultons* et *consultation (s)*, le comptage attribuait à

¹¹⁸ L'occurrence d'un élément linguistique correspond au nombre de fois où cet élément est cité sur l'ensemble du corpus analysé (le corpus étant l'ensemble du matériau lexical récolté, c'est-à-dire chez nous les récits, à l'exclusion bien sûr des réponses aux questions fermées). Une observation correspond à un récit qui contient au moins une occurrence. Un élément cité dans tous les entretiens aurait donc un quota d'observations de 16.

cet élément un score important qui tendait à hypertrophier le rôle des consultants dans les récits. Nous avons coupé ce groupe en deux en reconstituant manuellement un groupe *consultants / consulting* qui nous paraît plus pertinent. D'autres groupes manuels ont été constitués : *ERP (ERP, SAP, JD Edwards, JDE, Baan)*, *coûts (coûts, coût, coûté, cost)*, *Excel (Excel, XL)*. Tous les groupes sont précédés d'un signe #.

Fig. 15 - Les occurrences les plus citées

Mots ou groupes (#) et numéros d'entretien	Nombre d'occurrences	Nombre d'observations
#décision 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16	120	16
#information 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16	104	16
#client 2 4 5 6 7 9 10 11 12 13 14 15 16	55	13
#système 1 3 4 5 6 7 9 10 11 12 13 14 15 16	54	14
#stratégie 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16	45	14
#donnée 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16	41	16
faire 1 3 4 5 7 9 10 11 12 13 14 15 16	32	13
#marché 1 3 5 6 7 8 9 10 12 13 14 15 16	32	13
#activité 3 4 5 6 9 10 11 12 13 14 15 16	32	12
#utilisateur 1 2 3 4 5 6 8 10 11 12 13 14 15 16	30	14
#ERP 3 5 6 7 8 11 13 14	29	8
très 1 4 6 7 8 9 11 13 14 16	28	10
#produire 5 6 8 9 13 14 15 16	28	8
#entreprise 1 2 3 7 8 9 10 11 12 14 15 16	27	12
#coût 1 3 4 5 7 11 13 16	26	8
#importance 1 2 3 4 5 6 7 9 11 12 13 15 16	24	13
même 1 2 4 5 6 8 9 10 11 12 13 14 15 16	23	14
fait 2 4 6 7 8 13 14 15 16	22	9
#commercial 4 6 10 11 12 13 15 16	22	8

L'annexe n° 4 présente l'ensemble des occurrences restantes, par ordre décroissant et en indiquant pour chaque occurrence les numéros d'entretiens correspondants. Le tableau en figure 15 reprend les 20 premiers mots classés par occurrence puis par observations.

On ne s'étonnera pas de retrouver dans le groupe de tête des items suggérés comme *décision*, *information*, *systèmes*, *utilisateur* ou *stratégie*. Leur fréquence n'est pas significative, d'autant plus que nous les utilisons aussi au cours des relances. Il est intéressant de noter toutefois que le terme processus (que nous employions également dans notre guide d'entretien) ressort bien moins souvent (13 occurrences, 9 observations).

Fig. 16 – Classement des occurrences non suggérées¹¹⁹

Mots ou groupes (#) et numéros d'entretien	Nombre d'occurrences	Nombre d'observations
#client	55	13
#donnée	41	16
#marché	32	13
#activité	32	12
#ERP	29	8
#produire	28	8
#entreprise	27	12
#coût	26	8
#importance	24	13
#commercial	22	8
#international	21	12
#premier	21	11
#besoin	21	11
#finance	21	10
gestion	21	9
#connais	21	9
#travail	20	8
#analyse	19	9
#service	19	4
#contrôle	18	10
#permet	18	10
#concurrence	18	9
#Excel	17	12
#projet	17	9
#métier	17	8

¹¹⁹ Nous avons ici refait une réduction du corpus en retirant des mots-outils supplémentaires (fait, faire, même, était, être...) ou des termes qui étaient probablement suggérés (ans, mois, général, prendre, ailleurs...). Les modalités de classement ont été maintenues : d'abord en fonction des occurrences puis, et en cas d'égalité en fonction des observations (ce qui vaut quelques reclassements, *contrôle* passant par exemple devant *concurrence*).

L'élément *client* (+ *clients* & *clientèle*) est donc le plus utilisé parmi les items non suggérés : 13 répondants parmi les 16 en parlent. Ce fort score, qui nous avait échappé lors des premières lectures, n'est certes pas surprenant. Le tableau de la figure 16 montre d'ailleurs que d'autres concepts proches sont également cités : *marché*, *commercial*, *concurrence*. Il sera intéressant de voir si la présence de ces items est en relation avec la dimension inter organisationnelle telle que nous l'avons traduite plus haut. Ceci permettrait de tester la pertinence de notre modélisation.

Si l'on considère que les groupes linguistiques *données* et *activités* représentent des super mots-outils¹²⁰, les deux éléments linguistiques les plus cités seraient alors *client* et *marché*. Ceci conforterait d'une certaine manière le caractère stratégique des propos, la plupart des récits renvoyant aux interactions de l'entreprise avec son environnement. Il faut préciser ici que le groupe #*marché* (*marché* + *marchés*) ne s'entend pas forcément dans son sens le plus commercial. Tantôt il réfère à un champ (devenant ainsi synonyme d'*activité* ou de *métier*), tantôt à une pratique (analyse ou études de *marché*), tantôt encore à un indicateur (la part de *marché*).

L'outil le plus fréquemment cité est l'ERP, ce qui peut à la fois surprendre et paraître normal. À vrai dire, étant cité dans un récit sur deux (8/16), le groupe #*ERP* l'est moins souvent que le groupe #*Excel*, auquel deux récits sur trois (12/16) font référence. La problématique ERP tient cependant une place particulière dans certains entretiens, soit en étant au cœur du processus décisionnel (récit n° 11 notamment), soit en étant citée au niveau des opinions exprimées en fin d'entretien (récit n° 14 notamment). Il est intéressant de noter que l'ERP a plusieurs fois été cité lorsqu'on interrogeait, généralement en fin d'entretien, quant à "l'utilité réelle des

¹²⁰ Il nous paraissait toutefois abusif de les éliminer sans avoir contrôlé leur signification. Le terme "donnée(s)" est évidemment à sa place dans notre problématique, à tel point qu'il a pu être suggéré lors de l'entretien. Il est souvent lié à un adjectif (internes, informatiques, commerciales etc.). Le terme "activité", dont on connaît le rôle conceptuel non négligeable dans le CG, est ici utilisé dans un sens plus primaire : l'idée de branche d'activité ou de volume d'activité. Nous avons bien vérifié qu'il ne s'est agi à aucun moment d'une signification qui aurait pu rejoindre la notion de comptabilité par activités.

systèmes informatiques dits 'décisionnels'. La notoriété des ERP va donc au-delà de leur usage, et empiète apparemment sur une réputation purement décisionnelle.

En ce qui concerne Excel, on s'aperçoit que cet outil est évoqué plusieurs fois en rapport avec les tableaux (récits n° 6, 10, 11, 13 & 16), et souvent en adjuvant d'opérations typiques de l'ID : les simulations (n° 4), le retraitement (n°5), l'extraction (n° 3 & 13), la présentation (n°4), la mise en forme (n°12). De plus, contrairement aux ERP, les tableurs sont évoqués en lien avec leur utilisation effective, le plus souvent en lien avec le récit. Il semblerait donc bien que, dans la pratique, ces outils bureautiques occupent l'espace attribué à ce que l'on appelle l'ID, et les fonctions y afférant. Cela est d'autant plus remarquable que les outils ad hoc – dédiés à l'ID – sont bels et bien absents des récits, à l'exception notable de Business Objects, cité dans trois entretiens (n° 4, 7 & 8).¹²¹

Un autre item fréquemment cité nous paraît significatif : *#coût*. Nous avons repéré cela lors du traitement manuel. Un répondant sur deux évoque la question des coûts¹²², évocation qui prend des sens bien différents selon les cas : concept-outil central dans l'analyse de la décision (récits 1, 4 & 5) ; référence au coût de l'informatique (récits 3, 5 & 11) ; objectif même de la décision (récits 4 & 11). Il sera intéressant de caractériser cette moitié de répondants pour la croiser à d'autres variables.

On remarquera encore, dans le tableau de comptage en figure 16, une quasi-égalité entre le *#commercial* et le *#financier* qui ont en commun d'être souvent cités en tant que sources d'information : informations commerciales, données commerciales, "*responsable commercial qui a pour but de collecter les infos*" (n° 15), données financières, reporting financier...

Enfin, parmi les termes souvent cités, celui de *#contrôle* nous intéresse évidemment au plus haut point. Il apparaît dans dix entretiens. La plupart des fois il est associé à l'idée de *contrôle*

¹²¹ Parmi ces trois citations, aucune n'est en lien direct avec le récit. L'une d'elle (la n° 7) est de la notoriété pure, le répondant ayant évoqué "B.O." lorsqu'on l'a questionné sur le "décisionnel". On peut toutefois fort justement relever que les deux cas qui font part de l'utilisation de cet outil sont des grandes entreprises.

¹²² Les récits n° 1, 6 & 13 évoquent aussi les *prix de revient*.

de gestion – controlling (récits 1, 4, 5, 11 & 12) ou au rôle du *contrôleur de gestion* (n° 3, 6 & 11). À trois reprises il est utilisé dans le sens d'un contrôle post-décisionnel (récits n° 5, 7 & 13), qui parfois n'est pas sans rapport avec le contrôle de gestion : "*aujourd'hui nous contrôlons encore (par SAP) l'effet sur nos comptes de cette opération, dont la rentabilité se confirme*" (n° 5). À quatre reprises l'item *#contrôle* est accompagné de celui de *#reporting* (n°3, 4, 6 & 13).

L'élément linguistique *#concurrence* (concurrence + concurrentiel-le + concurrents) se retrouve également en bonne position, ayant été cité par neuf répondants. Cet item est souvent associé à l'idée de veille, soit proprement dite (récits 4 & 5), soit par le terme de suivi (n°1), de surveillance (n°9), étude (n°10), benchmarking (n°13), observation (n°16). Il est donc clair que la référence aux concurrents relève souvent d'une préoccupation de recueil d'informations. Celle-ci n'est semble-t-il pas toujours assouvie par des systèmes formalisés, et passe parfois par le web (n°16), la presse (n°14) ou des bases en "développement maison" (n° 4 & 13). Il sera en tous cas intéressant d'observer les spécificités de ces répondants.

Un certain nombre d'items qui ne figurent pas dans la figure 16 ont néanmoins des taux d'occurrences significatifs de notre point de vue.

Il en est ainsi de la notion de *veille*, dont nous venons de parler, qui est donc soit *concurrentielle* soit *économique* (n° 6), et en tous cas tournée vers l'environnement de l'entreprise et vers des sources d'informations externes : "*presse, newsletters, forums de discussion*". Le répondant n° 16 fait à ce propos une dichotomie probablement significative : "*il y avait donc la prévision des coûts d'une part, la veille d'autre part*".

Il y a également plusieurs références à la *#comptabilité*, citée par huit répondants sous divers aspects : *analytique* (n° 1 & 5), *proprement dite* (n° 10), *statutaire* (n°1)... Parfois aussi c'est la personne du comptable ou de l'expert-comptable qui est nommée (n° 10, 12 & 14). Une observation attentive permet cependant de remarquer ce qui apparaissait moins bien lors de

l'analyse manuelle : en dehors de l'entretien n°1, la comptabilité (ou le service comptable...) n'est jamais en lien direct avec le récit de la décision. Toutefois, l'item *#résultat*, cité par sept répondants, tend à nuancer ce constat, puisque les récits n° 3 & 6 impliquent eux aussi un rôle implicite de la comptabilité, puisque l'insuffisance de résultat(s) joue un rôle central dans la décision. Des documents comptables comme le *compte (de) résultat* (n° 10 & 15) ou son équivalent le P&L (n°13) sont également cités, sans lien direct avec le récit. Nous dirons donc que la problématique comptable ne représente un enjeu en tant que tel dans aucun des récits. Même lorsqu'il y a conflit entre plusieurs options (ce qui est clairement le cas, au moins pour les récits n° 3 & 11), il ne semble pas qu'il y ait eu contestation des modalités de calcul des résultats.

Enfin, un dernier item confirme sa pertinence par rapport au contexte de décision stratégique : l'idée de *#simulation* (*simulation + simulations + simulateurs + simulé*). Mentionnée par sept répondants cette pratique est plusieurs fois intégrée au récit proprement dit (n° 3 & 8 notamment). Elle ressort également des opinions exprimées, à tel point qu'un répondant (le n° 2) prend soin de préciser qu'il n'a pas "*fait de simulation mesurant les effets de cette décision*". Explicitement liée au CG dans le récit n° 3, cette pratique de la simulation est fortement associée aux outils bureautiques classiques de type Excel : n° 3, 4, 6 & 8. La maîtrise qu'ont les dirigeants et managers vis-à-vis de ces outils les autorise, semble-t-il, à les manipuler de façon autonome, ce qui est peut-être moins le cas d'outils décisionnels plus spécifiques (comme le laisse entendre le répondant n°8).

Il y a enfin des items dont l'absence relative paraît plus remarquable que la présence. En premier lieu nous citerons *#actionnaires* (*actionnaire, actionnaires, associés*). Alors que nous avons vu la forte influence des clients dans les récits, il n'en est pas de même pour les actionnaires et/ou associés. Il convient toutefois d'être prudent. D'une part, à plusieurs reprises le rôle des actionnaires est clairement à l'origine du processus de décision (récits n° 5, 6, 8, 11

& 12). D'autre part, les récits n° 13 & 15 impliquent une logique de groupe¹²³. Enfin, cette logique de l'actionnaire est souvent sous-jacente, bien qu'elle puisse ne pas être exprimée en tant que telle (quid du rôle de l'actionnaire de référence dans le récit n° 1 ?), ou qu'elle soit portée par le répondant lui-même, en tant qu'actionnaire majoritaire (récit n° 9 par exemple). Il est à noter aussi que le poids de l'actionnaire majoritaire dans le processus n'est pas toujours décisif : deux récits au moins (n° 3 & 11) font état d'un conflit entre le manager de l'entité et son actionnaire de référence.

Dans un registre peut-être similaire, on peut s'étonner aussi du peu de références au concept de *valeur*. Seuls quatre répondants en ont fait mention, ce qui peut paraître peu pour un concept aussi riche. L'un d'entre eux utilise d'ailleurs le concept sous une forme négative, quasiment ironique : "*sans que l'on sache très bien de quelle manière nous allons créer de la valeur avec cet outil*" (n° 11). Le plus souvent, c'est la *valeur ajoutée* qui est mentionnée. Le concept de *chaîne de valeur* n'est cité qu'une fois (dans le récit n° 16 qui concentre à lui seul cinq références à l'item parmi huit), et l'idée de valeur patrimoniale *stricto sensu* est présente dans le seul récit n° 12.

D'autres concepts représentatifs du management contemporain sont ici peu visibles. La notion de *performances* n'est citée qu'une fois, et qui plus est réduite à la notion de "coûts proportionnels" (récit n° 1). Le *pilotage* n'est guère mieux loti : il est mentionné deux fois dans le seul récit n° 15. D'autres termes emblématiques du discours stratégique sont tout aussi absents : on ne parle ni de "facteur clé de succès", ni de "déclinaison" ou "alignement", ni de "systèmes intégrés". Des items plus traditionnels sont cependant mentionnés : *ressources* est cité cinq fois, dont trois fois en lien avec la stratégie (n° 4, 9 & 10) et deux fois avec les *ressources humaines* (n° 13 & 15). On retrouve également une place significative à la traditionnelle notion d'*#objectif(s)*, avec douze occurrences en sept récits. Ce concept

¹²³ L'item *#groupe* représente seize occurrences dans neuf entretiens différents. Il est cependant polysémique : tantôt il signifie l'idée de décision collective (en groupe), tantôt il désigne l'entité (groupe = entreprise), tantôt d'autres entités (les "groupes automobiles").

téléologique, aux confins du CG et de la stratégie, tient son rang, même s'il semble davantage associé (sauf pour les récits n° 7 & 9) à des visions à court terme qu'à de véritables objectifs stratégiques. Deux récits (n° 9 & 12) font état d'un autre raisonnement traditionnel de la stratégie : l'analyse *opportunités/menaces*. Le rôle de l'*#opportunité* a été par ailleurs affirmé dans trois récits (n° 9, 15 & 16) où elle est saisie deux fois sur trois.

Enfin, un dernier pan nous a semblé relativement peu présent : le personnel. Si l'on raisonne en termes de parties prenantes, le *client* et l'*actionnaire* semblent plus déterminants dans nos récits. En dehors des cas où la décision impliquait un recrutement spécifique (n° 9 & 16), la problématique des effectifs salariés est peu présente, et ne semble pas être l'élément moteur des décisions. Il convient ici de nuancer, le comptage des occurrences risquant de masquer des réalités significatives : le récit n° 5 affirme la dimension sociale comme "*référence fondamentale de la société*", et le cas n° 3 contient probablement cette référence implicite du devenir des effectifs salariés.

PARTIE III – EXPLOITATION DES DONNÉES RECUEILLIES

1. ANALYSE THÉMATIQUE

Le titre de cette partie évite expressément une référence à l'analyse de contenu en tant que discipline. Pour des raisons expliquées plus haut, il ne nous a pas paru opportun de faire un traitement systématique intégrant jusqu'aux silences et hésitations des répondants.

Nous avons dès l'origine deux objets de recherche quasiment équivalents, même si notre perspective transversale était d'emblée axée sur le premier nommé : le CG et l'ID. À présent, le CG semble avoir fait montre d'une présence plus significative dans les récits, et notre analyse thématique devrait donc privilégier cet angle. Tout dépend cependant ce que l'on entend par ID.

Dans un premier temps, nous comparerons les représentativités respectives de l'ID et du CG, en privilégiant les récits stricto sensu. Nous isolerons ensuite les récits qui font état de ces items, en observant en priorité les récits qui contiennent les deux simultanément.

La seconde étape consistera à rechercher un groupe qui se distinguerait nettement du groupe-pilote. Tout d'abord nous nous intéresserons au "groupe négatif" (sans ID ni CG), puis à un groupe qui renverrait à des concepts complémentaires.

Dans le troisième et principal chapitre de cette troisième partie, nous présenterons les résultats de nos analyses factorielles de correspondances (AFC), en combinant entre elles les différentes variables à notre disposition.

1.1. Le couple CG et ID en tant que "groupe-pilote"

Nous avons vu – et c'est peut-être là une des limites de notre guide d'entretien – que la notion d'"informatique dite décisionnelle" était utilisée au cours de l'entretien. Il s'agit donc d'un item suggéré, alors que le CG n'a évidemment jamais été cité par l'intervieweur. Nous ne saurions

donc les mettre sur un pied d'égalité en termes de comptage des occurrences. Malgré tout, l'expression *contrôle de gestion* est reprise par quatre répondants, alors que celle d'*informatique décisionnelle* n'est jamais reprise en tant que telle. Ce constat purement lexical ne signifie probablement rien d'autre qu'un enracinement significatif du CG dans les représentations des dirigeants, alors que le concept d'ID est peut-être moins présent dans le vocabulaire.

Les quatre entretiens qui citent le CG en tant que tel (n° 1, 4, 11 & 12) le font en lien avec le récit. Dans les cas n° 1 & 4, le CG participe à la phase initiale de la décision (que nous avons appelée plus haut la phase d'"intelligence"), alors que dans les cas n° 11 et 12, il concerne plutôt la phase de *Design* ("*mise en forme*", "*confirmation par une étude ad hoc*"). D'autres entretiens évoquent le CG directement, même si le terme n'a pas été cité : les n° 6 & 7 ("*contrôle des résultats*", "*outils de suivi et de contrôle*", "*outil de contrôle qui nous permet de connaître les prix de revient, la productivité*" etc.). Dans ces deux cas cependant, le CG n'est pas directement concerné par le récit. Il y a par ailleurs trois entretiens qui évoquent le *contrôleur de gestion* : le n° 3¹²⁴, le n° 6 et le n° 11. Dans le premier cas, le contrôleur est impliqué dans une phase assez amont de "*simulation*", dans les deux autres il est engagé dans des activités d'audit, de reporting de consolidation, de "*chiffrage du projet*". Enfin, la pratique de *controlling* est également évoquée lors de l'entretien n° 5, mais en toute fin d'entretien, hors du récit.

Il y a donc une présence spontanée de la notion de CG, qui plus est le plus souvent en lien avec le récit de la décision.

Il n'en est pas de même avec l'ID. Si on entend cette expression au sens strict, elle n'est quasiment jamais évoquée. Mais nous en avons donné une définition extensive (§ 3 de l'introduction) : "toute application automatisée ayant prétention à aider les managers et

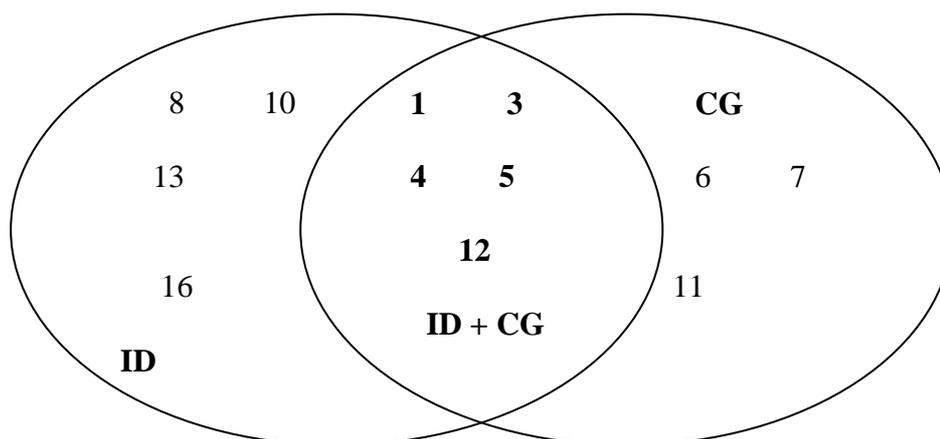
¹²⁴ Qui avait échappé à une première lecture et où la référence au CG n'était donc pas mentionnée dans le tableau synoptique (fig. 10).

dirigeants dans leurs prises de décisions, notamment en leur fournissant l'information ad hoc en lieu et temps voulus". Dans cette acceptation élargie on pourra certes intégrer toute une panoplie d'outils cités : les bases de données, les ERP, Excel, Access, Lotus Notes, SAGE etc. Le plus souvent toutefois ces outils ont été évoqués suite à des relances. C'est peut-être là une des faiblesses de notre méthodologie d'entretien que de ne pas avoir recensé les relances, et de compter sur une même échelle les items spontanés et les items suggérés par ces relances. Il y a malgré tout plusieurs cas où le support informatique a clairement été utilisé, y compris dans les phases initiales de la décision :

- Le récit n° 1 qui parle de "*base de données préconçue*" et d'un "*système développé en interne sur AS 400*".
- Le récit n° 3 s'est inspiré d'une "*base ERP JDEdwards*" et d'Excel pour les extractions.
- Le récit n° 4 a démarré à partir d'"*informations commerciales quotidiennes*", dont on apprendra en fin d'entretien qu'elles sont issues d'un "*gros outil corporate*".
- La décision n° 5 a vu le jour grâce au passage à SAP.
- Le récit n° 8 fait état de simulations avec Excel, dans une phase plutôt post-décisionnelle.
- Dans le récit n° 10, un tableau de bord Excel a mis le dirigeant en alerte quant à la non réalisation des objectifs.
- Le cas n° 12 évoque des extractions Excel de données CRM et comptables.
- Le cas n° 13 s'est appuyé sur un reporting Excel / SAP.
- Le récit n° 16 fait référence à Excel pour la simulation budgétaire et au web pour la veille concurrentielle.

Il y a donc neuf cas qui font mention de l'ID dans un sens large, et huit qui font mention de #*contrôle*¹²⁵. À partir de là, nous pouvons constituer un groupe pilote de récits qui contient à la fois la mention à l'ID et au CG. La figure 17 illustre la formation de ce groupe de récits.

Fig. 17 – Le "groupe pilote" de récits



Le "groupe-pilote" est donc constitué des récits suivants : les n° 1, 3, 4, 5 & 12. Visiblement, ce groupe présente deux caractéristiques intéressantes si on le relie au tableau synoptique des entretiens (par caractéristiques) en figure 9 :

- Aucun de ces récits ne concerne une petite structure. Le secteur industriel est très bien représenté (4 sur 5) ;
- Aucun de ces récits ne traduit une décision offensive.

Il y aurait donc une incitation à étudier davantage, non seulement les caractéristiques lexicales de ces récits, mais aussi celles du groupe-négatif (non CG / non ID). La recherche d'un groupe thématique qui concernerait davantage les contextes petit / services / offensif constitue également une piste tentante.

¹²⁵ L'on pourrait ici légitimement s'étonner à double titre. D'une part, le groupe #*contrôle* tel qu'il était constitué affichait dix observations, et non pas huit. Nous avons retiré les cas n° 13 & 15 car ils n'ont pas de lien avec le CG. D'autre part, nous avons maintenu les références au CG même lorsqu'elles sont hors récit... alors que les références à l'ID hors récit ont été éliminées. Celles-ci l'ont été en tant qu'items suggérés.

1.2. Le groupe-négatif et la recherche d'oppositions

Si l'on considère que le "groupe-pilote" CG + ID constitue un pivot, on obtiendrait alors une variable "groupe de récits" à quatre modalités : CG + ID, CG seul, ID seul, ni ID ni CG. Ce dernier groupe – qu'on appellera négatif – contient les récits n° 2, 9, 14 & 15¹²⁶. Comme on pouvait s'y attendre, il n'y a là que des petites structures de services. Il y a donc probablement une opposition significative à ce niveau, qui devrait être traduite graphiquement par l'une ou l'autre ACP. Il sera intéressant par ailleurs de reprendre les quatre groupes ainsi constitués pour constituer une variable "groupe", à croiser notamment avec les variables du modèle.

Une autre hypothèse de travail peut nous guider dans nos questions de recherche : la littérature a souvent fait état d'un poids accru des fonctions bureaucratiques de contrôle lorsque le contexte est réputé comme "certain". À l'inverse, les environnements turbulents sont peu propices au contrôle, et les agents tendront dès lors à en contester les fondements¹²⁷. Notre propos n'est pas, rappelons le, de vérifier de telles contingences. Cela peut toutefois nous orienter vers une option qui s'est dessinée plus haut : il se peut qu'un groupe de récits constitué autour de notions visant au contrôle des "turbulences" s'articule autour de certains items. Ceux-ci pourraient concerner des thèmes et méthodes identifiés plus haut comme relativement significatifs : *veille, concurrence, marché, étude de marché, client, commercial, marketing*. Nous avons fait à ce niveau quelques arbitrages méthodologiques que nous nous devons d'explicitier ici :

- Les items *marché* et *client* ont été éliminés. Ils représentaient un nombre (trop ?) important d'occurrences, y compris dans des entretiens où ils n'ont qu'une

¹²⁶ Le récit n°9 contient certes une allusion à la consultation d'Internet au titre d'une activité de veille. Après discussion avec les autres (re)lecteurs, il a été décidé de ne pas retenir cela comme étant de l'ID, en raison notamment du caractère endogène de cette référence (le propos étant justement axé sur le positionnement sur le web).

¹²⁷ Gervais & Thenet [GER 1998] font notamment un constat de cet ordre en matière de gestion budgétaire.

signification subsidiaire. Il semblerait d'ailleurs qu'ils aient une forte proximité avec les autres termes retenus.

- Dans tous les cas, nous n'avons retenu que les occurrences liées au récit proprement dit. Par exemple, le concept de veille est positivement évoqué dans l'entretien n° 4. Nous ne l'avons pas retenu pour autant, le "*système de veille concurrentielle*" en question étant à l'état de projet et, ne serait-ce qu'à ce titre, n'ayant pas contribué au processus décisionnel évoqué.
- Il restait donc cinq éléments linguistiques : *veille*, *#concurrence*, *étude(s) de marché*, *#commercial*, *marketing*. Nous avons décidé de ne retenir que les récits qui contenaient au moins deux de ces références. Certes, il y a là une part d'arbitraire (pourquoi pas une, pourquoi pas trois ?). Il nous semblait que le groupe à constituer devait contenir un nombre de récits à peu près équivalent au groupe pilote qui en contient cinq. À titre de test, le choix de deux références au moins nous paraissait judicieux.

Le tableau en figure 18 résume cette sélection de récits.

Fig. 18 – La sélection des références en opposition supposée au "groupe-pilote"

<i>N° de récits</i>					
Veille	5	9	16		
Concurrence	4	5	10	16	
Étude de marché	3	5	10	13	
Commercial	4	10	13	15	16
Marketing	8	13			

Il y a cinq récits qui contiennent au moins deux de ces termes : le n° 4 (deux citations), le n° 5 (trois citations), le n° 10 (trois citations), le n° 13 (trois citations), le n° 16 (trois citations). Nous obtenons ainsi un groupe de récits dont on peut penser qu'il a sa propre homogénéité et qu'à ce titre il peut être comparé au "groupe pilote" ainsi qu'au "groupe négatif". On

s'apercevra aisément, par comparaison, que ce groupe contient deux récits communs avec le "groupe pilote" (n° 4 & 5), et aucun récit commun avec le "groupe négatif". Il s'agit donc d'un groupe significativement différent des deux autres, et l'on peut s'attendre ainsi à ce que cette différence explique des phénomènes à même d'éclairer nos questions de recherche. Toutefois, une variable à deux modalités ne permettant pas de réaliser une AFC, nous reprenons les mêmes données pour constituer une modalité intermédiaire avec les récits qui recueillent une citation parmi ces quatre items : les n° 3, 8, 9 & 15.

Nous disposons à présent de catégories qui nous permettent de codifier des variables afin d'effectuer des AFC. C'est la prochaine étape de notre thématique, qui consiste à cartographier des espaces vectoriels et de mettre en évidence des liaisons significatives entre les divers facteurs.

2. REPRÉSENTATIONS, MODÈLES ET CARTES

Avant de présenter des synthèses systématiques du corpus recueilli, nous allons récapituler les variables à notre disposition, notamment celles que nous venons de constituer par l'analyse thématique. Nous verrons ensuite quels sont les liens entre ces variables lorsqu'on les croise entre elles, ou lorsqu'on les croise avec des variables issues des entretiens. Nous compléterons ensuite ces analyses en observant les spécificités lexicales du groupe pilote, avant de faire une analyse des récits qu'il contient sous forme de cartes cognitives.

2.1. La codification des variables

Nous venons de constituer plusieurs variables par le biais d'un cheminement empirique. Afin de tester ces variables, nous les avons codifiées pour les soumettre à Sphinx Lexica[®]. Nous allons ici récapituler ces variables :

- **La variable Modèle**

Elle contient les quatre modalités de notre modèle en figure 6 : *Leader*, *Décideur*, *Inter organisationnel* (que nous appellerons *Inter*), *Marionnette*. Le tableau en figure 19 fournit la synthèse de la classification établie plus haut.

Fig. 19 – Les récits classés en fonction de la variable Modèle (voir fig. 13)

Modalités	<i>Leader</i>	<i>Décideur</i>	<i>Inter</i>	<i>Marionnette</i>
N° de récits	7 8 11 16	1 4 5	2 14 15	3 6 9 10 12 13

- **La variable CGID**

Elle tourne autour de la notion de "groupe-pilote" qui contient, rappelons-le, les récits qui font référence à la fois au CG (au sens strict) et à l'ID (au sens large). Il y a quatre modalités : *Groupe ID + CG* (groupe pilote), *Groupe ID*, *Groupe CG*, *Groupe négatif* (ni ID ni CG). La figure 20 reprend la classification opérée lors de l'analyse thématique.

Fig. 20 - Les récits classés en fonction de la variable CGID

Modalités	<i>CG + ID</i>	<i>ID</i>	<i>CG</i>	<i>Négatif</i>
N° de récits	1 3 4 5 12	8 10 13 16	6 7 11	2 9 14 15

- **La variable Veille 1**

Nous la maintenons à deux modalités, telles qu'elles apparaissent dans le tableau de sélection (fig. 16). Les numéros de récit en gras dans ce dernier sont réputés intenses, non pas forcément en matière de veille proprement dite, mais en termes d'"orientation clients".

Fig. 21 - Les récits classés en fonction de la variable Veille 1

Modalités	<i>Veille +</i>	<i>Veille -</i>
N° de récits	4 5 10 13 16	1 2 3 6 7 8 9 11 12 14 15

- **La variable Veille 2**

Elle propose un découpage plus fin par l'ajout d'une troisième modalité. On reprend alors tous les récits apparaissant en figure 16, en créant un niveau intermédiaire de "repêchage" (*Veille =*) pour les récits n'ayant cité qu'un seul de ces items. C'est ce que traduit le tableau en figure 22.

Fig. 22 - Les récits classés en fonction de la variable Veille 2

Modalités	<i>Veille +</i>	<i>Veille =</i>	<i>Veille -</i>
N° de récits	4 5 10 13 16	3 8 9 15	1 2 6 7 8 11 12 14

Ces quatre variables, issues de notre travail de segmentation thématique, ne sont pas les seules. Nous disposons également des variables inhérentes à notre guide d'entretien. Nous allons ici les récapituler dans la même logique.

- **La variable Taille**

En reprenant le tableau synoptique en figure 9, il est facile de constituer une segmentation en termes de taille. Rappelons que cette partition a été effectuée – de manière certes arbitraire – sur la base des seuils de 100 et de 1000 salariés. Nous obtenons ainsi le tableau en figure 23.

Fig. 23 - Les récits classés en fonction de la variable Taille

Modalités	<i>Petite</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Grande</i>
N° de récits	2 9 10	3 5 6	1 4
	14 15 16	7 12 13	8 11

- **La variable Type décision**

Là aussi, nous reprenons la typologie effectuée en figure 9, issue d'une relecture des récits par trois chercheurs différents. On constitue donc une variable à trois modalités ainsi que la décrit la figure 24.

Fig. 24 - Les récits classés en fonction de la variable Type décision

Modalités	<i>Offensive</i>	<i>Neutre</i>	<i>Défensive</i>
N° de récits	7 8 9 16	1 2 3 6	4 5 11
		10 12 14	13 15

Nous renonçons par ailleurs à recoder d'autres données qui nous paraissent peu exploitables, soit parce que les réponses sont peu claires, multiples, ambiguës ou parfois absentes (c'est le cas du "moment de la décision"), soit parce qu'elles se prêtent peu à l'exercice (c'est le cas du premier tableau du guide d'entretien). La codification I/D/C à partir des catégories de Simon et Libby n'a pas été retenue non plus, étant difficile à mettre en œuvre, les phases de la décision ayant des bornes assez floues, sur lesquelles les lecteurs des récits ont d'ailleurs eu

des perceptions divergentes. Enfin, l'estimation de temps passé (en consultation des SI) fournie par les répondants n'a pas été retenue non plus. Les réponses à cette question soulevaient d'ailleurs des réticences et des nuances explicites, ce qui nous a conduit à l'éviter pour les derniers entretiens.

En revanche, le second tableau du guide peut très bien se prêter à la constitution d'une variable. Certains répondants ont affirmé une grande confiance en leur SI en cochant les cinq items proposés, tandis que d'autres n'en cochaient que deux. Comme il peut être quelque peu abusif de ne voir là qu'une question de confiance, nous appellerons cette variable "*SI*" et nous définirons trois modalités : *Fort* (lorsque cinq items ou lorsque quatre le sont, alors qu'un cinquième est non significatif)¹²⁸, *Moyen* (lorsque trois ou quatre cases ont été positivement cochées), *Faible* (lorsque moins de trois cases sont cochées). La figure 25 traduit, sous forme de tableau, la répartition des récits en fonction de cette dernière variable.

Fig. 25 - Les récits classés en fonction de la variable *SI*

Modalités	<i>Fort</i>	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>
N° de récits	8 10 13 15 16	1 3 4 5 7 11	2 6 9 12 14

¹²⁸ Le répondant n° 10 par exemple, ne s'est pas prononcé quant au "niveau des stocks", ce qui peut se comprendre eu égard à la nature de son activité.

2.2. Analyses factorielles de correspondance (AFC)

La méthode de l'AFC a été mise au point par Benzécri au cours des années soixante [BEN 1973]. Il s'agit d'un outil qui permet de transformer un tableau disjonctif (qui croise plusieurs variables) en un ensemble de facteurs continus. Contrairement à l'Analyse des Composantes Principales avec laquelle on la confond parfois, l'AFC permet de traiter des données qualitatives, à condition de disposer de variables nominales dans lesquelles une composante est présente ou absente. Notre codage ayant précisément constitué des valeurs nominales, le logiciel va classer les données en calculant les Chi2¹²⁹. La représentation graphique d'un espace vectoriel à n dimensions n'étant pas possible dès lors que $n > 2$, le logiciel sélectionnera les trois vecteurs qui présentent les valeurs propres les plus élevées. Nous présenterons les graphiques en deux axes : celui qui concentre le plus d'inertie apparaîtra en abscisse, le second en ordonnée.

Nous avons, lors de la saisie des données dans Sphinx Lexica[®], testé l'existence d'éventuelles liaisons entre des variables brutes, c'est-à-dire sans codification. Les AFC ainsi lancées n'avaient montré aucune dépendance significative. Qui plus est, les graphiques étaient illisibles, surchargés par un trop grand nombre d'items.

Notre stratégie de recherche demeurant avant tout exploratoire, nous n'avons pas d'hypothèse précise quant à d'éventuelles dépendances. Nous avons malgré tout quelques sensibilités étayées par nos dépouillements empiriques, et qui vont donc guider nos choix d'analyses.

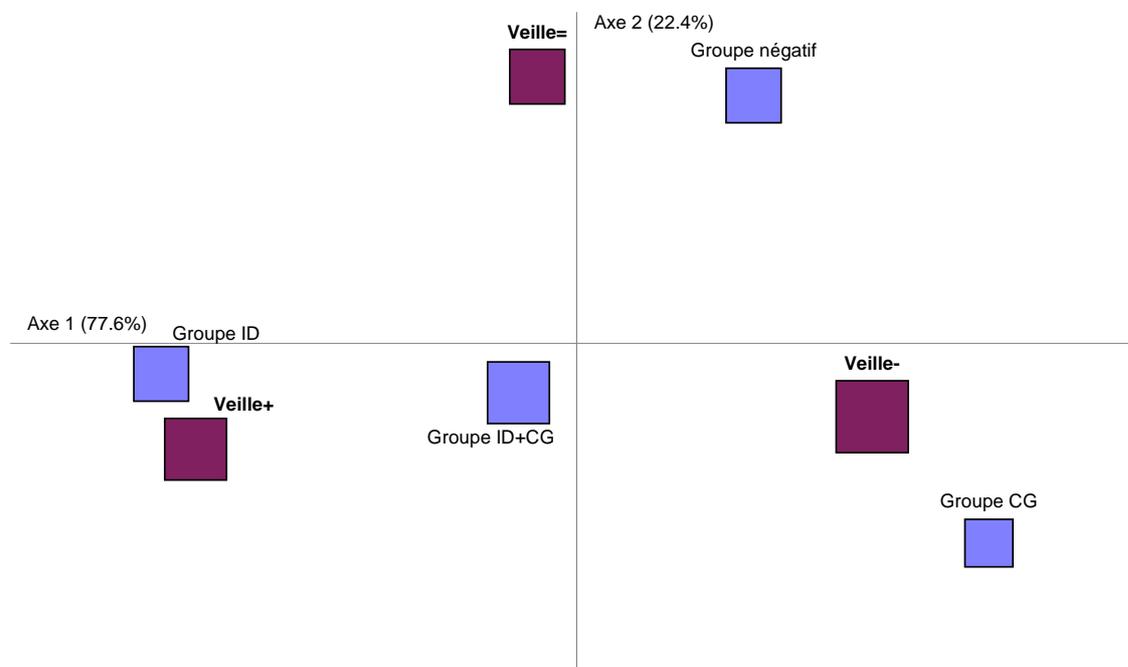
La première de ces analyses a consisté à croiser les dimensions *CGID* et *Veille 1*. Le Chi 2 était de 6,92, avec trois degrés de liberté (ddl), et la dépendance est donc peu significative¹³⁰.

¹²⁹ Le Chi2 (ou χ^2 , ou Khi²) mesure la somme pondérée du carré des écarts à une situation d'indépendance. Cette somme serait nulle s'il y avait totale indépendance des variables observées. Plus le Chi2 est élevé, plus la liaison sera significative. Il n'y a toutefois pas de norme absolue, car le Chi2 dépend de la structure du tableau disjonctif. Sa valeur peut provenir du hasard, dont la probabilité se mesure sur une table de Pearson consistant à croiser le nombre de degrés de liberté (produit du nombre de colonnes moins une par le nombre de lignes moins une) et la probabilité de dépassement au hasard.

¹³⁰ Le Chi 2 n'est pas vraiment significatif compte tenu de la taille de notre échantillon.

Pour présenter une AFC, il faut au moins trois modalités par variable. Le recours à *Veille 2* s'imposait donc. La figure 26 en dresse les résultats.

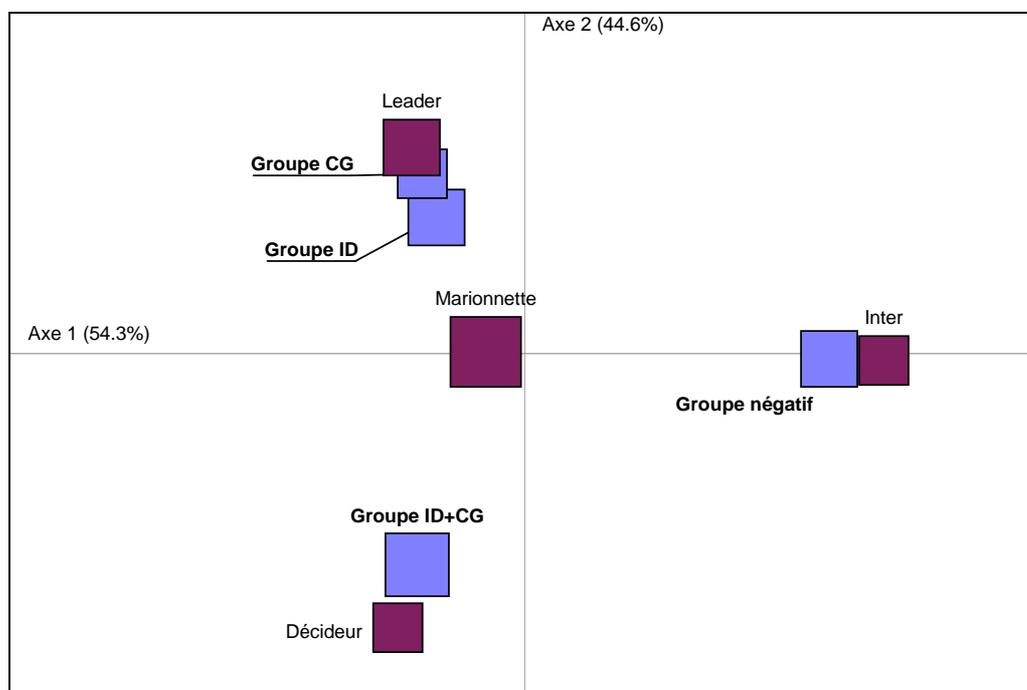
Fig. 26 – Analyse croisée des variables CGID / Veille 2



Le Chi 2 est passé à 10,53, ce qui est meilleur sans être probant. Ce graphique confirme une intuition de première lecture qui nous a précisément conduit vers le codage de ces variables. L'axe principal (horizontal) part d'un segment *ID / Veille +* à un segment *CG / Veille -*. Le groupe pilote tient une position centrale. Cette abscisse semble traduire une tendance de l'ordre de l'"intensité ID", allant du tout *ID* au sans *ID*, ou du non *CG* au tout *CG*. Ce dernier semble associé à la non pratique de *veille*, dont il faut rappeler la signification élargie dans notre codification : une orientation "clients". En clair, les récits qui parlent de *CG* sans évoquer l'*ID* ne mentionnent pas la dimension commerciale. On risque donc de retrouver plus loin une opposition entre le *CG* et la modalité *Inter*, piste qui nous conduit à croiser les variables *CGID* et *Modèle* (figure 27).

Le test de significativité est positif ($\chi^2 = 21,29$, $ddl = 9$). La dépendance peut être un effet pervers lié à nos modalités de codage des variables... Auquel cas ce graphique confirmerait a

Fig. 27 – Analyse croisée des variables CGID / Modèle



minima la validité de notre modèle. La modalité *Marionnette* occupe bien une position centrale, alors qu'*Inter* est associé au groupe *Négatif*, et que le groupe "pilote" est proche du type *Décideur*. Il y aurait donc une tendance à l'évitement de mécanismes structurés comme le CG et l'ID lorsque la dimension inter organisationnelle de la décision est marquée.

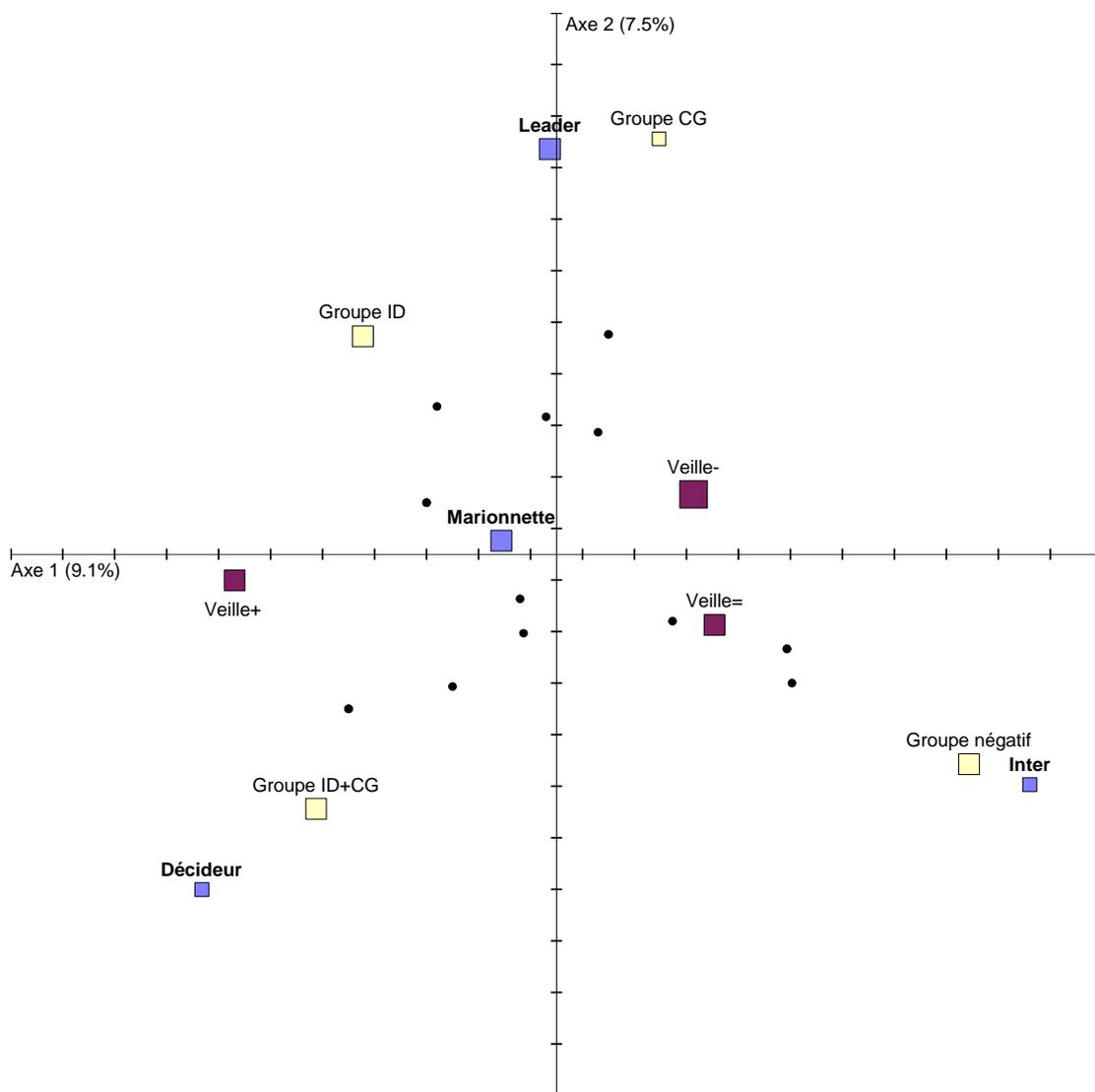
Comme il n'y a pas de relation significative entre *Veille 2* et *Modèle* ($\chi^2 = 3,82$; $ddl = 6$), on peut être tenté de tester directement les dépendances entre les trois variables. Cette analyse des correspondances multiples est présentée en figure 28.

Ces deux axes représentent 16,6 % de la variance totale. Ils sont difficiles à interpréter. Il y a néanmoins des associations qui rejoignent nos questions de recherche :

- Le recours simultané à l'ID et au CG est proche de la posture de décideur.
- Les contextes transversaux (*Inter*) se dispensent d'ID comme de CG, sans pour autant montrer de proximité avec *Veille +*.

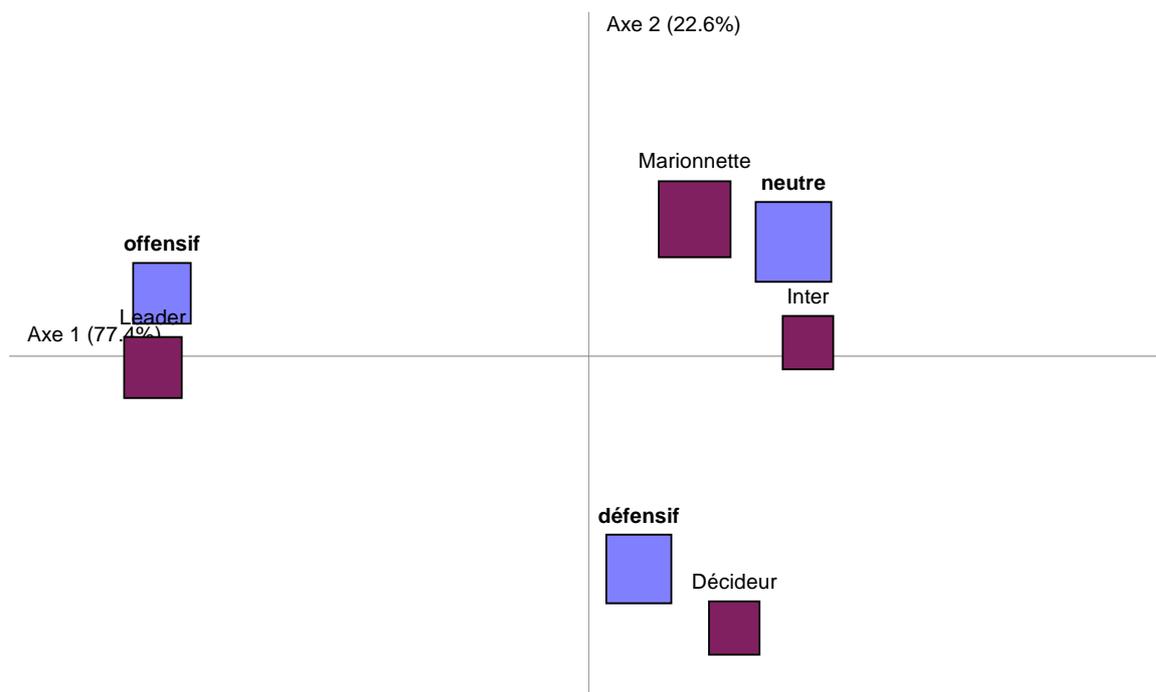
- Le recours au CG est associé au rôle de leader.

Fig. 28 – AFC multiples CGID / Veille 2 / Modèle



Il n'y a pas de dépendance entre la variable *Type de décision* et *CGID* ($\text{Chi}^2 = 3,29$; ddl = 6). En revanche, le type de décision montre une relation quelque peu significative avec la variable *Modèle*, ce qui peut suggérer un biais entre nos deux modélisations : la posture du leader serait associée à un contexte offensif, alors que le décideur est davantage imaginé dans un registre défensif. Du coup, comme le montre la carte factorielle en figure 29 ($\text{Chi}^2 = 10,24$; ddl = 6), les récits classés en catégorie *Neutre* – qui sont peut-être les plus complexes – rejoignent "naturellement" la posture de la marionnette et le contexte inter organisationnel.

Fig. 29 – AFC Type de décision / Modèle



Les variables *Taille* et *SI* ont été testées en croisement avec d'autres modèles. Elles ne présentent de dépendances significatives dans aucun cas.

On peut donc conclure de ces analyses factorielles :

- Que la taille de l'échantillon est insuffisante pour valider des dépendances effectives.
- Que certaines liaisons apparaissent malgré tout, fournissant des pistes pour des investigations spécifiques.
- Que certaines de ces liaisons – l'opposition *Veille / CG*, les liaisons *Négatif / Inter* et *Leader / CG* – sont intéressantes en termes d'interprétation.

Nous allons donc compléter cette analyse qualitative par une recherche lexicale des spécificités.

2.3. Mesure des spécificités lexicales

Le linguiste C. Muller [MUL 1979] considère que la notion de spécificité lexicale ressort de la comparaison entre une fréquence théorique d'équiprobabilité de l'apparition d'un mot et sa fréquence effective dans un corpus donné. La mesure de cette comparaison peut aussi se faire en accompagnement de l'analyse des intensités lexicales qui traduisent le "poids" d'un thème lexical par rapport à la totalité des thèmes d'un corpus. Notre démarche va explorer une voie intermédiaire, en s'intéressant essentiellement à une relecture du lexique global au travers de la variable CGID. Le but de cette analyse est entièrement exploratoire, et n'a de sens qu'en rapport avec nos interprétations antérieures et ultérieures. Qui plus est, notre corpus lexical étant composé de résumés d'entretiens, le comptage n'aura pas de représentativité absolue.

Notre processus de mesure a nécessité une nouvelle pratique de regroupements. Cette fois-ci le travail fut plus fastidieux, le logiciel à notre disposition ne permettant pas de constituer des regroupements autrement que par racines¹³¹. Certains groupes ont donc été (re)constitués manuellement, après impression de la liste des occurrences.

Nous avons ici procédé en deux temps. La figure 30 présente le "tableau lexical croisé" en utilisant la variable CGID. Les items sont les groupes lexicaux à l'état brut, sans prise en compte de spécificité. On retrouve évidemment, dans la colonne total, un classement similaire à celui présenté en figure 15.

La lecture de ce tableau met en évidence quelques effets remarquables. Ainsi, on s'aperçoit par exemple que l'item *#client* est bien plus présent dans les groupes de récits *ID* et *Négatif*, qui sont précisément ceux où le CG est absent. Les références au *#commercial* ou à

¹³¹ La racine est tout simplement constituée par les premières lettres du mot. Nous avons paramétré des racines de 6. Une racine de 5 aurait (par exemple) associé le mot *contrat(s)* avec tous les autres mots avec cette racine *contr* : *contre*, *contrer*, *contraire*, *contrôle*, *contrôleur*, *contrepartie*... La sixième lettre aura dans ce cas (et dans d'autres) un pouvoir discriminant qui permettra notamment de distinguer un groupe homogène *#contrôle*.

la #concurrence ont une position similaire. À l'inverse, des items comme #ERP ou #finance semblent plus présents lorsque le CG est évoqué.

Fig. 30 – Tableau lexical croisé avec la variable CGID

MOTS / CAT	ID+CG	ID	CG	Négatif	TOTAL
#décision	34	32	29	25	120
#information	29	32	14	29	104
#client	6	19	9	21	55
#système	26	7	11	10	54
#stratégie	13	14	10	8	45
#donnée	21	8	7	5	41
faire	13	11	2	6	32
#marché	8	13	5	6	32
#activité	9	8	3	12	32
#utilisateur	12	9	3	6	30
#ERP	14	4	10	1	29
très	5	11	6	6	28
#produire	2	18	1	7	28
#entreprise	4	8	3	12	27
#coûts	18	5	3	0	26
#importance	9	6	3	6	24
même	5	6	5	7	23
#commercial	4	11	3	4	22
fait	1	9	3	9	22
#connais	3	4	5	9	21
#décidé	6	7	6	2	21
était	6	11	0	4	21
#finance	5	5	8	3	21
#général	8	5	4	4	21
gestion	8	1	6	6	21
#international	4	9	2	6	21
#premier	6	8	5	2	21
#besoin	1	8	5	6	20
être	4	5	4	7	20
#travail	7	6	0	7	20
#analyse	12	2	2	3	19
ans	9	1	3	6	19
mois	7	7	0	5	19
#service	2	11	0	6	19
#concurrence	8	7	0	3	18
#contrôle	8	1	8	1	18
#permet	6	6	4	2	18
#Excel	9	4	2	2	17
ailleurs	5	4	2	6	17
#métier	11	2	3	1	17
prendre	2	6	5	4	17
prise	5	3	6	3	17
#projet	3	5	8	1	17

Un tel tableau brut est toutefois insuffisant en ce qu'il ne rend pas compte des spécificités lexicales des quatre groupes. Une stratégie de spécification à outrance pourrait consister à ne

reprendre que les items exclusifs d'une catégorie. Cela ferait ressortir l'élément linguistique *aciens* comme étant le plus spécifique, ayant été cité cinq fois dans un seul récit (le n° 14). Cela aurait donc peu de pertinence de notre point de vue. Une stratégie intermédiaire consisterait à sélectionner un seuil de spécificité positive¹³² de 2, qui éliminerait d'emblée les items dont la spécificité est faible. Nous avons opéré ainsi pour le tableau en figure 31, où nous avons repris pour chaque modalité de la variable les items spécifiques.

Fig. 31 – Lexique le plus fréquent par modalité de la variable CGID

CG + ID		ID		CG		Négatif	
#Coût	18	#Production	18	#ERP	10	#Commande	10
#ERP	14	Département	10	#Filiale	9	#Difficile	8
#Analyse	12	Part	8	#Finance	9	#Produits	7
#Excel	9	#Études	7	#Contrôle	8	#Presse	7
#Contrôle	8			#Projet	8		
#Effectif	7			#Développement	7		

Nous avons à présent un corpus réduit, d'autant plus que nous l'avons limité aux items qui présentaient au moins un score de sept dans une catégorie. On s'aperçoit facilement que le groupe-pilote se caractérise par un vocabulaire gestionnaire à la fois riche et traditionnel, qui combine des outils et des concepts emblématiques des sciences de gestion. Le groupe CG est dans un registre proche, alors que les deux autres modalités sont davantage orientées vers un vocabulaire opérationnel. On aurait donc d'une part un pôle "bureaucratique" qui se distingue par un vocabulaire attitré, et d'autre part un pôle opérationnel qui évoque des problématiques plus prosaïques.

Toutefois, la vraie mesure des spécificités lexicales devrait nous conduire à classer les items non pas dans leur ordre d'occurrence, mais selon leur indice de spécificité. Le logiciel permet cela, en sélectionnant autant les spécificités positives que négatives. C'est ce qui a été fait pour produire le tableau en figure 32, qui montre à la fois les éléments linguistiques sur-représentés (marqués d'un signe +) et sous-représentés (marqués d'un signe -). Nous avons

¹³² Qui ne montre que les éléments linguistiques sur-représentés dans une catégorie.

ici choisi un Chi2 de 3 pour sélectionner les items, ce qui est un indice de spécificité élevé, à tel point qu'il élimine un item comme *#coûts* en positif (pour CGID) comme en négatif (pour le groupe négatif où il représente zéro occurrence). Les items précédés d'un astérisque ont une spécificité infinie, ne ressortant que dans une modalité de la variable. Le classement des items se fait par ordre décroissant de spécificité, les items < 3 ayant été éliminés du classement des spécificités positives.

L'observation de ce tableau conforte ce que l'on avait pressenti plus haut. On y remarque aussi que le vocabulaire spécifique des groupes CG et Négatif semble plus riche que celui utilisé par les deux autres groupes. Le groupe CG recourt à des concepts caractéristiques du management divisionnel tel que le modèle Sloan-Brown l'a dessiné : consolidation, manager, filiale, capacité... On y retrouve aussi des traces d'une partition spatiale (pays) ou temporelle (phase, étape). Le groupe Négatif emprunte à un dictionnaire plus diversifié, qui renvoie aux spécificités "métier" des interlocuteurs, et où le jargon managérial (objectif, chiffrage, processus) est sous-représenté.

La nature de notre corpus linguistique ne nous permet cependant pas d'explorer plus avant cette piste des spécificités lexicales. Une analyse de contenu plus poussée nécessiterait en effet un découpage thématique qui risquerait d'aboutir à la tautologie (nos variables ayant elles-mêmes été codifiées de façon thématique).

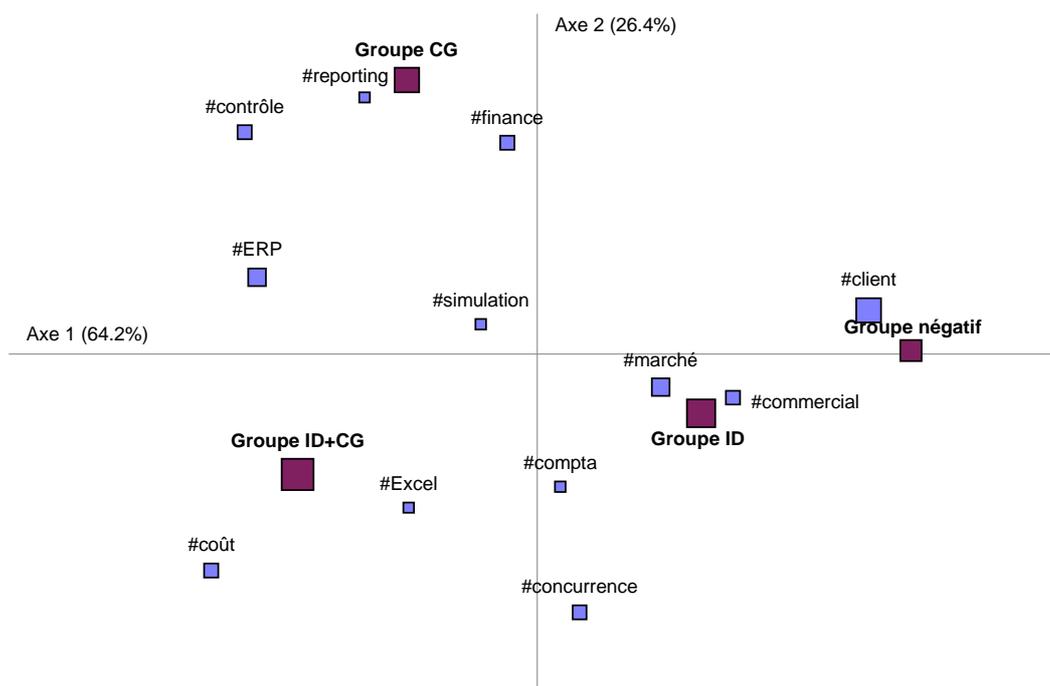
En revanche, la mise en évidence de spécificités lexicales peut se diriger vers la cartographie d'associations lexicales, telles que les proposent Moscarola & al. [MOS 2002]. Nous avons décidé de constituer un dictionnaire restreint de termes afin de faciliter la lecture du graphique¹³³. La figure 33 rend compte de cet espace lexical sous la forme de deux axes qui représentent 88,7 % de l'information traitée.

¹³³ Des items comme *tableau de bord* ou *veille* n'ont pas été retenus ici bien qu'ils auraient été intéressants à situer. Nous n'avons pas voulu introduire des concepts dont le nombre de citations paraissait trop faible par rapport aux items sélectionnés.

Figure 32 – Tableau de sélection du lexique spécifique croisé avec la variable CGID

ID+CG	Nb	ID	Nb.	Groupe CG	Nb.	Négatif	Nb.
*axe	4	*cash	4	+#constat	4	*acier	6
*branche	4	-choix	1	+isolé	4	*hausse	5
-dire	1	-#effectif	1	-#commande	1	*gérer	4
-année	1	-grand	1	+manager	3	*#public	4
-#départ	1	-#disposer	1	+pays	3	+info	8
-#produire	2	-#filial	1	+phase	6	+exister	4
-avis	1	-utile	1	+étape	4	+#répercussion	4
-devoir	1	-#contrôle	1	+#spécificité	4	+souvent	4
-besoin	1	-gestion	1	+#filial	9	+atelier	3
				+ERP	10	+bas	3
				+dernier	3	+image	3
				+capacité	3	+la_plupart_de	3
				+image	3	+responsable	3
				+projet	8	-ERP	1
				+#développement	7	-#mettre	1
				+#investir	3	-#objectif	1
				-#travail	1	-#développement	1
				-falloir	1	-#filial	1
						-#process	1
						-#chiffrage	1
						-#départ	1
						-métier	1
						-premier	1
						-#contrôle	1
						-#produire	1

Fig. 33 – Associations lexicales croisées avec la variable CGID



L'axe horizontal traduit quelque chose qui pourrait relever de l'ordre d'une échelle d'"intensité inversée" en termes de SI. L'axe vertical traduirait plutôt une progression de l'externe vers l'interne. Dans ce cas, le CG serait bien associé à une forte intensité des SI et à une "internalité" marquée. À tout le moins, il est bien davantage associé à des concepts financiers qu'à des concepts commerciaux, vis-à-vis desquels il est en forte opposition. Ce graphique fait office de conclusion à cette analyse lexicale, rappelant par exemple les associations ID+GG et #coût, Groupe Négatif et #client, le rôle central de la #simulation etc.

2.4. Cartes cognitives

Avant de conclure, nous allons nous inspirer de la méthodologie des cartes cognitives pour interpréter un à un les récits du groupe-pilote. Le principe des cartes cognitives a été effleuré plus haut, et ne s'applique pas exactement à notre contexte de récits. C'est en tous cas l'avis de Laroche & Nioche, pour qui [LAR 1994, p. 68] "il importe de ne pas confondre cartes cognitives et discours de rationalisation". Ce risque nous concerne, car il se peut en effet que les récits contiennent une part de rationalisation a posteriori, et ce bien que nous ayons tenté

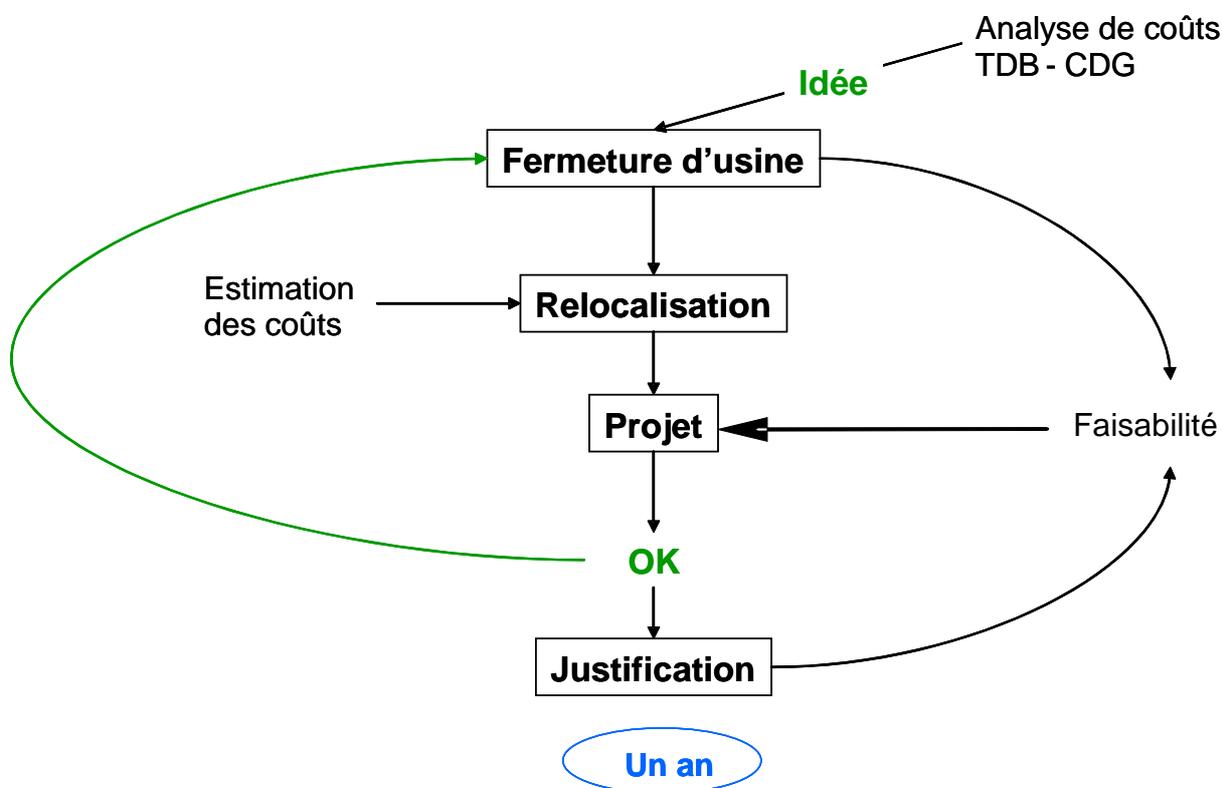
de limiter ce risque par l'"effet de surprise". Plusieurs caractéristiques nous ont pourtant amené à penser que la démarche pouvait avoir ici son utilité :

- Les entretiens que nous avons menés correspondent bien à des représentations. En tant que tels, ils peuvent être cartographiés en tant qu'"agencements d'items liés entre eux par des relations" [LAR 1994, op.cit. p. 67].
- Si les cartes cognitives sont généralement utilisées pour décrire un champ ou un espace [Calori & al. 1992], elles peuvent aussi s'appliquer à des processus [Cossette 2004]. Elles peuvent apporter une meilleure compréhension des causalités supposées des dirigeants, compréhension qui peut se révéler intéressante pour le chercheur – repérage exploratoire de liens – comme pour le dirigeant lui-même – identification de biais cognitifs. C'est pourquoi nous préférons parler par la suite de cartes de causalité.
- Contrairement à des recherches dont l'objet serait d'analyser la stratégie en elle-même, notre projet est de repérer les rôles du CG et de l'ID dans un contexte de décision stratégique, ou identifié comme tel par les répondants. Les modalités d'intervention de ces outils peuvent être relativement masquées dans une présentation littéraire du récit. Elles peuvent être davantage mises en exergue par une représentation graphique.

Cette focalisation sur le GG et l'ID nous conduit à sélectionner le groupe-pilote comme objet exclusif de nos cartes. Le processus de constitution de celles-ci a été partagé entre trois chercheurs, afin d'éviter tout biais d'interprétation. Les cartes produites sont ainsi issues d'un arbitrage qui n'a donné lieu qu'à des modifications mineures et formelles.

- Le récit n° 1

Fig. 34 – Carte de causalité du récit n°1



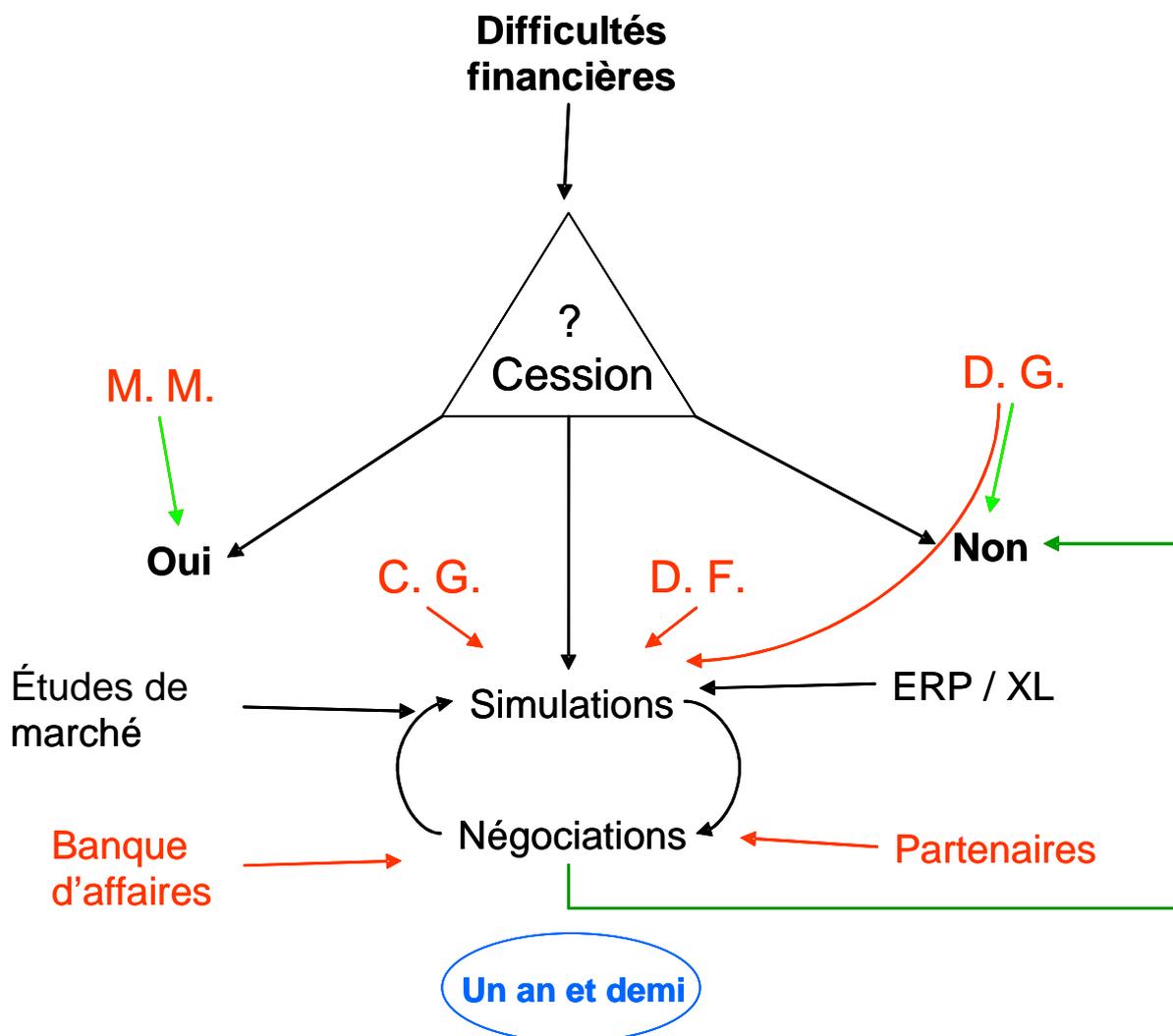
Ce récit est facile à décrire, en ce sens qu'il propose une chaîne de causalité assez linéaire. Le CG intervient apparemment en amont de la décision. On peut toutefois s'interroger quant à la raison d'être d'une analyse de coûts qui aurait eu lieu sans intuition préalable. Il y avait là probablement un double rôle du CG : d'une part la mise en évidence de la non (ou faible) rentabilité de l'usine, d'autre part la validation de la fermeture en tant que seule issue. Le rôle d'alerte a sûrement été joué par une "base de données préconçue (qui) nous permet ainsi de classer les usines en fonction de leurs performances (c'est à dire de leurs coûts proportionnels)". Cette base de données est appelée "tableau de bord". Le CG (qui s'appuie ici clairement sur des solutions informatiques) est omniprésent dans ce récit, caractérisé par le recours à des concepts traditionnels de la comptabilité analytique (coûts fixes, coûts proportionnels et / ou variables...) ou du CG en tant que tel (tableau de bord, objectifs...). La

seconde décision – la relocalisation – est également le fruit d'une estimation des coûts, de nature non plus historique mais prévisionnelle. Les considérations opérationnelles – dans le sens d'extra-comptables – n'interviennent que par la suite, dans le cadre d'une étude de faisabilité d'ordre technique. Le raisonnement à base de coûts revient en phase finale de mise en œuvre et justification de la décision, dont on peut penser ici qu'elle fut localement délicate. Il n'est pas fait référence à des outils d'ID proprement dits, mais plutôt à des systèmes traditionnels contenant des données quantitatives, en opposition aux données qualitatives, considérées comme plus problématiques. Cette décision – qui est une vraie décision stratégique – fait appel au CG de façon intense, mais dans une optique plutôt classique en termes de concepts. **On pourrait ainsi parler de CG stratégique, sans pour autant que les outils habituellement assimilés à ce registre ne soient présents.**

- **Le récit n° 3**

Il s'agit d'une logique plus conflictuelle, le dirigeant en place se posant en opposition aux intentions de la maison-mère. La carte (voir figure 35) sera donc moins linéaire. Le contrôleur de gestion (C.G.) et le directeur financier (D.F.) ont joué un rôle semble-t-il essentiel, en structurant les calculs préliminaires du dirigeant (D.G.). Les simulations réalisées ont fait partie de l'effort de conviction du dirigeant vis-à-vis de la maison-mère (M.M.), sans que l'on sache quelle fut l'influence de ce travail dans la renonciation de celle-ci. Le CG s'est ici appuyé sur un ERP "tout neuf", avec des extractions Excel. Il a consisté à simuler des *résultats financiers*, et incarne par ailleurs la version récurrente du SI de l'entreprise, en opposition aux sources externes moins formalisées et plus ponctuelles (études de marché, benchmarking).

Fig. 35 – Carte de causalité du récit n°3



Notre mode d'interrogatoire distancié révèle toutefois ici une de ses limites : il ne dit pas dans quelle mesure le CG a pu contribuer – ou non – à ces études ponctuelles. Nous avons donc affaire ici à un processus emblématique de deux points de vue au moins :

- L'information de gestion en tant qu'outil d'argumentation interne au groupe. Il y a fort à croire que le choix initial de la maison mère était lui aussi étayé par des données ad hoc. Il y a donc eu conflit entre deux étages du SI et du CG.

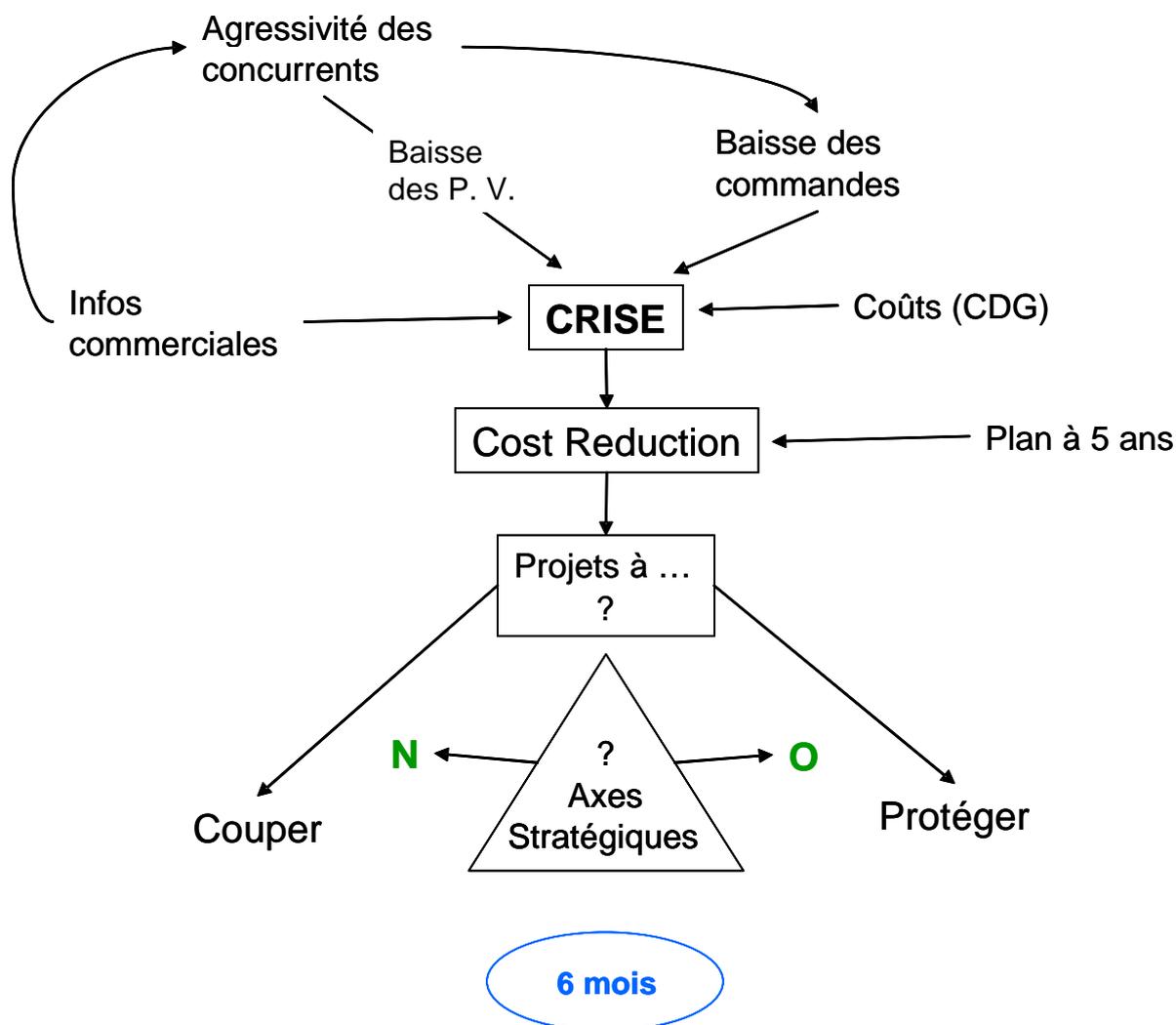
- Certes, le répondant nous assure que "*le recours aux systèmes d'information est toujours préalable au choix final*". Il semble toutefois que dans le processus décrit, la conviction initiale ait pu conditionner le paramétrage des simulations dans une logique a posteriori.

Il y a là un embryon de CG stratégique, dans une logique de rationalité moins substantive que dans le récit n°1. Peut-être est ce lié au fait que des partenaires extérieurs étaient ici impliqués, alors que le récit précédent concernait essentiellement la configuration du groupe.

- **Le récit n° 4**

Là encore, l'enjeu est de délimiter le portefeuille d'activités du groupe, ou de "*rationaliser l'allocation de ressources*". La figure 34 résume le processus décrit. Le contrôle est ici récurrent, et se traduit de deux manières différentes. En premier lieu, un système d'alerte surveille la conjoncture sous plusieurs angles ; un processus de planification à moyen terme s'y superpose, remettant régulièrement en cause la configuration existante. Le CG proprement dit est associé aux données de production pour constituer un pôle "*d'informations concernant nos coûts*". En complément, les informations commerciales semblent autonomes et sont à l'origine de la stratégie puisqu'à une baisse des ventes on répond par une baisse des dépenses. On retrouve une autre opposition partagée entre le qualitatif (associé à la "veille") en cours de formalisation, et le quantitatif qui est très structuré autour d'outils de reporting. À noter que ces derniers sont restitués par Business Objects, ce qui fait de ce récit une exception car il contient une référence à un outil typique de l'ID... sans pour autant que cette référence soit liée à un outillage spécifique à la stratégie.

Fig. 36 – Carte de causalité du récit n° 4

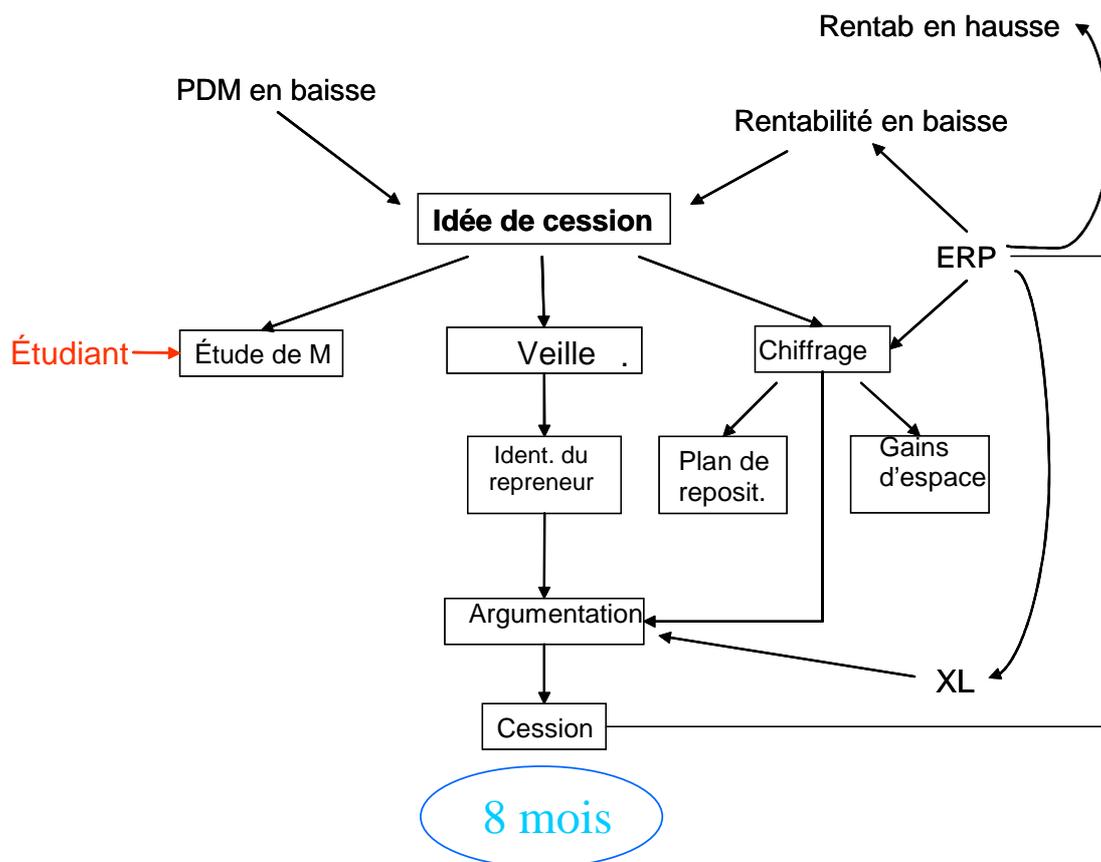


Nous avons donc ici un CG qui contribue au processus stratégique, mais en se cantonnant dans un rôle téléologique de gestion des moyens (coûts et dépenses).

- **Le récit n° 5**

Bien qu'il ne fasse qu'une référence allusive au CG, ce récit contient des mentions significatives au travail de contrôle, lequel s'est fait autour de l'outil ERP. Comme les récits précédents, il renvoie aux problématiques de gestion du portefeuille d'activités de l'entreprise.

Fig. 37 – Carte causale du récit n° 5



Le processus décrit est très riche. Il réfère à une rationalité forte ou substantive telle que nous l'avons définie plus haut. On y trouve également la métaphysique du décideur qui se traduit ici par une grande confiance dans les données issues des SI, et notamment dans les calculs de coûts : *"Auparavant, les frais généraux étaient mal identifiés, et (volontairement peut-être), nous sous-estimions le coût de ces produits. L'ERP a donc prouvé le caractère déficitaire de la branche."* C'est le seul récit qui mentionne cet aspect de la fiabilité des calculs de rentabilité¹³⁴, bien que d'autres répondants aient évoqué cette question à titre d'opinions. L'ERP fait ici office de système de CG. Il se substitue au contrôleur (*"...ce qui facilite le controlling, que je peux effectuer moi-même"*), et son rôle est permanent, puisqu'il part de

¹³⁴ Il était tentant, à ce moment de l'entretien, d'inciter ce dirigeant à s'expliquer davantage sur cette question, ce qui l'aurait peut-être conduit à évoquer la méthode ABC qui est d'ailleurs incluse dans le module CO de SAP. Cela aurait contrevnu à notre méthodologie non directive, et nous avons ainsi résisté à la tentation.

l'aide à la prise de conscience et se termine par le contrôle sur les comptes de l'effet de la décision. C'est d'ailleurs le seul récit qui parle de cette dimension, et qui évoque par ailleurs un rôle des SI (Excel en l'occurrence) dans la phase d'argumentation. Toutefois, du fait de l'existence d'intuitions préalables assez précises, le rôle amont de l'ERP reste limité. On retrouve ici aussi une dualité des outils : d'une part les outils structurés et formels de contrôle et de calcul articulés autour de l'ERP, et d'autre part des démarches plus ponctuelles orientées vers le marché (études et veille).

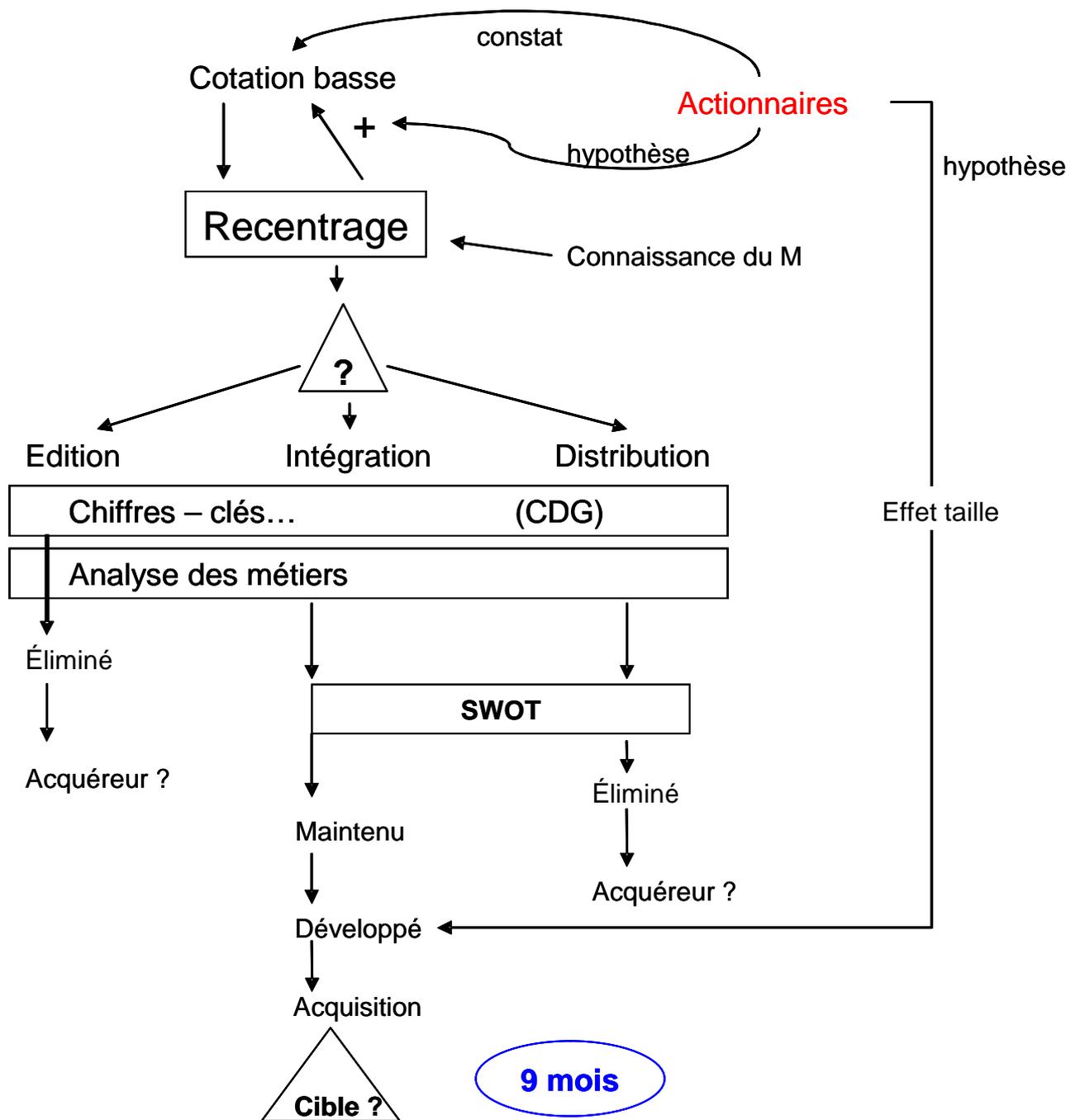
Ce récit n° 5 contient donc une dimension significative de CG stratégique et intégré, avec un recours intensif aux SI pour l'argumentation et la mise en œuvre de la décision.

- **Le récit n° 12**

Il s'agit là encore d'un processus de décision qui concerne le portefeuille d'activités de l'entreprise. Ce processus est schématisé en figure 36. Le CG est présent de par son rôle dans la mise en forme des chiffres-clé concernant les filiales. Il n'est pas évoqué par ailleurs, et semble absent autant de la phase initiale du processus que de sa phase finale. Celles-ci se caractérisent par de fortes croyances en des causalités entre la cotation et la diversification d'une part, et entre la taille du prestataire et la taille du client d'autre part.

L'ID est entièrement incarnée par Excel, "*comme d'habitude*". Il y a dans ce récit des références fortes à la problématique stratégique : notions de valeur actionnariale, de taille critique, de barrière d'entrée, d'opportunités / menaces. L'instrumentation utilisée dans ce registre relève toutefois d'une certaine improvisation. Le terrain se prêterait à une étude de cas typique du CG stratégique, mais avec un CG qui se cantonne aux chiffrements.

Fig. 38 – Carte causale du récit n° 12



3. CONFRONTATION AVEC LA LITTÉRATURE

Il n'y a pas, à notre connaissance, de travail de recherche récent qui ait emprunté la même méthodologie que la nôtre. Il y a certes eu des approches similaires [Barabel 1996, Barabel 1997, Baillette 2000, Bergadaà & Vidaillet 1996, Meyer 1990...], mais qui se distinguent généralement de notre démarche à divers titres :

- Les rôles de l'ID et surtout du CG n'ont pas de statut particulier dans ces recherches, qui s'intéressent davantage aux considérations stratégiques en tant que telles.
- Ces travaux sont souvent de nature descriptive, s'articulant autour des problématiques d'"agenda décisionnel" dans la lignée de Carlson [CAR 1951] ou de Mintzberg [MIN 1973].
- La méthodologie empruntée consiste généralement, soit à un nombre restreint d'études de cas avec observation, soit à l'administration de questionnaires fermés à un grand nombre de dirigeants.

Un autre versant propose des travaux davantage axés autour des relations qu'entretiennent les dirigeants / managers avec le CG [Chapellier 1994, Roslender & Hart 2003...] ou avec des systèmes de contrôle et de pilotage [Mendoza & Bescos 1998, Bihmani 2003...]. Mais on trouve alors des typologies ou des considérations normatives quant à la satisfaction des besoins des dirigeants, qui ne s'inscrivent pas dans notre problématique. Ainsi, le champ de littérature qui nous concerne est à la fois fort restreint et très vaste. Ayant déjà cité moult références lors de la partie conceptuelle de ce travail, nous partirons de nos conclusions pour voir en quoi elles rejoignent et / ou s'opposent à des conclusions d'autres travaux.

3.1. Perdurance du mythe

Il s'agit là de notre thèse principale. Elle est corroborée par l'observation des spécificités du "groupe-pilote", dont on a vu la propension à référer d'une part à une rationalité substantive, d'autre part à des instruments de gestion classiques. Les opinions des répondants s'orientent à plusieurs reprises vers des marques de confiance positives vis-à-vis du couple ERP / calcul des coûts (fiabilité et rapidité). Cela rejoint l'observation de Mendoza & Bescos [MEN 1998] qui montrent que le degré de satisfaction des managers vis-à-vis des informations sur les "coûts" est significativement supérieure à celle vis-à-vis des "clients" et surtout "concurrents" de l'entreprise.

Nous avons également constaté plus haut une opposition entre les contextes internes (ou centrés sur l'organisation) où le CG tient une place primordiale, et les contextes plus partenariaux (que nous avons appelé inter organisationnels), où sa présence serait moins marquée. Cette observation en tant que telle ne nous intéresse pas au premier plan, d'autant que cette contingence n'a pas de caractère représentatif démontrable. On retrouve toutefois dans les entretiens des oppositions de ce type : qualitatif / quantitatif, systèmes formalisés (coûts et finances) / systèmes informels (veille et commercial). À en croire Lord [LOR 1996], conforté par Roslender & Hart [ROS 2003], la jonction de ces domaines n'est pas réalisée dans la pratique. Selon ces derniers, "la plupart des répondants sont positifs quant à l'opportunité d'explorer la voie potentielle d'une meilleure interface entre le contrôle de gestion et le marketing" (p. 273, traduction personnelle). Si telle est la définition du CG stratégique, celui-ci reste donc à constituer et à mettre en pratique au-delà des manuels. Plusieurs de nos interlocuteurs ont marqué leur intérêt pour la formalisation d'outils dans ce registre transversal, sans pour autant faire la liaison avec le CG ou l'ID proprement dits. Il y a comme une croyance latente en des systèmes structurés de nature comptable ou financière, avec en parallèle des systèmes informels de recueil de données sur l'environnement. Plusieurs

répondants ont même avancé dans la voie de la structuration de ces derniers : Lotus Notes, solution Intranet, base commerciale Outlook, outils CRM... L'ERP et le CG – dont on a vu la cohabitation dans le "groupe-pilote" – semblent relativement exclus de cet enjeu.

Notre recherche empirique tend donc à confirmer le caractère complexe de ces liens entre prise de décision stratégique et recueil d'information. Dans un récent article dans les *Échos*, Solé [SOL 2004] tend à démonter ce lien, en en contestant la pertinence. L'américain Carr conteste, quant à lui, l'apport de l'informatique en tant qu'avantage compétitif dans un article remarqué dans la *Harvard Business Review* [CAR 2003]. On pourrait citer d'autres exemples d'un tel courant de défiance – ou doit-on parler de démystification ? – à l'égard du potentiel de "création de valeur" par le développement des ressources informatiques. À l'inverse, une littérature normative subsiste, prônant de nouvelles solutions intégrées¹³⁵ et le marché de l'ID dans son sens strict semble se développer encore, à en croire la santé affichée par ses principaux acteurs. Ce paradoxe est à l'origine de notre questionnement. Notre travail confirme l'existence de ce paradoxe, y compris dans les dires des personnes interrogées qui font parfois la preuve simultanée d'une grande défiance et d'une grande confiance dans les outils informatiques. Hélas, notre analyse du corpus ne nous permet pas de valider une réponse à la question du pourquoi d'un tel paradoxe. Une piste de prolongement serait de s'intéresser aux pratiques des éditeurs et consultants qui diffusent ces solutions, et dont l'habileté commerciale n'est sûrement pas pour rien dans le phénomène. Une autre piste – proche de la précédente – consisterait à poser l'hypothèse d'une institutionnalisation des pratiques telle que l'ont théorisée, entre autres, Di Maggio & Powell [DIM 1983].

Peut-être aussi que nos conclusions quant aux questions secondaires (les "mineures") sauront apporter des éclairages en la matière.

¹³⁵ Le *Total Performance Scorecard* (à l'ambition explicite) de Rampersad en est un récent exemple [RAM 2003]. Selon Ulrich, qui témoigne sur le site dédié à cette solution, le TPS " *is a through, systematic, and integrated approach to individual and organization success*" (www.total-performance-scorecard.com/ENG/index2.htm).

3.2. Valeur relative

Notre question "mineure 2" mérite naturellement une réponse relative. Il y a dans les récits recueillis des cas où les systèmes informatiques ont joué un rôle significatif, alors que dans d'autres ils n'ont pas du tout été sollicités. De nombreux travaux se sont intéressés à cette question de l'influence des outils d'aide à la décision sur les pratiques effectives. Brown & Eining [BRO 1997] en font un inventaire contrasté, en utilisant la typologie de Simon et Libby, c'est-à-dire en distinguant les trois phases que sont l'intelligence (*intelligence*), la modélisation (*design*) et le choix (*choice*). Ces travaux s'appuient fréquemment sur des expériences auprès d'étudiants dont on teste le comportement de décideurs en comparant les groupes assistés de solutions d'aide à la décision avec les groupes non assistés. Cette comparaison se fait souvent en termes de performance, quelques travaux faisant d'ailleurs l'hypothèse de meilleures performances décisionnelles lorsqu'il y a assistance : Sharda & al. ont montré par exemple que les étudiants assistés se révélaient plus efficaces, quoique plus lents, que les étudiants non assistés [SHA 1988] tandis que Kottermann & al. montraient que l'assistance pouvait se révéler, au travers des possibilités de simulations, positive en termes de confiance du décideur [KOT 1994]. Les conclusions sont généralement nuancées, et confirment notre intuition de départ, à savoir qu'il y aurait une influence réelle des pratiques par les systèmes, sans pour autant qu'il y ait une révolution des processus stratégiques.

Cependant, des observations crédibles confortent des thèses qui vont dans le sens d'un rôle significatif des outils de type *Corporate Performance Management*¹³⁶ (CPM) dans les performances stratégiques [Gates 1999, Bourne 2003, Davis & Albright 2004]. Cette relation,

¹³⁶ Les appellations varient selon les auteurs. On parlera principalement de CPM [BOU 2003] dans la foulée du Gartner Group, mais aussi de SEMS [BRI 2003] pour *Strategic Enterprise Management Systems*, concept du CIMA.

généralement positive¹³⁷, laisserait croire que l'information de gestion – combinaison de données financières et non financières – pourrait avoir une influence concrète sur le travail décisionnel des dirigeants... D'autant plus que les enquêtes montrent que ce type d'outils rencontre un franc succès, tout du moins au États-Unis et en Europe du Nord [SPE 2003].

Il n'y a pas de trace tangible, dans nos entretiens, d'une telle influence. Cela peut être lié à certaines limites inhérentes à notre échantillonnage : entreprises exclusivement françaises, focalisation sur un récit, manque de très grandes entreprises... Il se peut aussi que ce type de trame (*framework*) soit davantage utilisé à titre d'outil de motivation et d'apprentissage que de prise de décision proprement dite. L'hypothèse la plus vraisemblable serait que ces trames multidimensionnelles n'existent pas dans les entreprises rencontrées, bien que les différentes dimensions soient bien prises en compte dans les récits. Si la plupart des décisions se sont appuyées sur des informations de diverses sources, il n'y a pas d'indice explicite d'une volonté d'intégration de ces sources dans une même trame.

Notre recherche – dont l'objet n'est pas, rappelons le, de mesurer la représentativité de telle ou telle méthode – ne montre donc pas un besoin spontané des dirigeants pour l'intégration des données. En revanche, les répondants font plusieurs fois mention de l'insuffisance des données quantitatives et des systèmes structurés en termes de prise de décisions. Il y a donc un besoin d'"autre chose", et l'expression de ce besoin se dirige vers des sources diverses : la presse, les newsletters, la veille... **Il y a donc bien une relativisation, par les répondants, du rôle de l'information dans leur processus de décision. On observe même une réticence explicite à l'automatisation de ce processus, et nous avons vu plusieurs cas où les SI ont été utilisés dans une logique d'argumentation, d'exploration, de simulation, de négociation...**

¹³⁷ Il convient ici de nuancer. Braam & Nijssen, par exemple, ont récemment détecté une relation positive avec les performances dès lors que le BSC était utilisé dans une optique stratégique (*strategy-focused-BSC use*), en même temps qu'ils repèrent une relation négative lorsque l'outil est utilisé dans un registre de mesure (*measurement-focused-BSC use*).

3.3. Perceptions positives

Neuf dirigeants parmi seize disent avoir eu recours, dans leur processus de décision, à des données issues des systèmes informatiques. La quasi-totalité de l'échantillon prétend y recourir parfois, même lorsque ce n'était pas le cas dans le récit choisi. Il y a donc une vraie appropriation de l'outil informatique par les dirigeants et managers. Cette appropriation est parfois médiatisée : soit par le contrôleur de gestion (n° 11 par ex.), soit par le responsable informatique (récit n° 9). Nous avons remarqué par ailleurs que l'intérêt porté à ces questions est essentiellement orienté vers deux types d'outils, qui vont d'ailleurs souvent de pair :

- Les outils bureautiques classiques (Excel, Access) utilisés pour les extractions, les restitutions, semble-t-il appréciés pour leur "convivialité" et leur "souplesse".
- Les progiciels de gestion intégrés (ERP) dont on reconnaît à la fois les potentiels (fiabilité, rapidité) et les dangers (coûteux, lourd, mécanique).

Plus rarement, d'autres outils sont évoqués relativement à un axe transversal ou collaboratif : forums de discussion, Lotus Notes, outils de CRM etc. Le cœur de métier de l'ID est en revanche bien moins évoqué, semblant assimilé notamment à une complexité d'utilisation. Il n'est pas sûr pour autant que ces outils n'existent pas dans l'entreprise ; ils peuvent exister hors la connaissance du dirigeant, restant confinés à des services opérationnels ou informatiques (comme cela semble être le cas du récit n° 4).

Il a été montré, entre autres par Callon [CAL 1992], que l'appropriation des outils par les utilisateurs empruntait des voies diverses selon les contextes et les styles d'usage, voies qui parfois peuvent s'éloigner nettement des présupposés qui ont sous-tendu la conception de ces outils. Cela est vrai aussi pour les SI ; nous avons vu comment certains répondants du "groupe-pilote" reconnaissaient avoir utilisé l'information – et les outils de formalisation y afférant – dans une voie détournée.

Notre recherche contribue ainsi à conforter une vision plus complexe de la prise de décision, qui chercherait à éviter deux écueils identifiés par Meyer [MEY 2001, p. 101] : le déterminisme organisationnel, qui peut "dans un cas extrême retenir l'image mythique et valorisante d'un décideur omniscient", et le déterminisme technologique, selon lequel "l'outil serait déterminant pour l'aide à la décision". Comme le rappelle Meyer, le couple décideur / outil constitue une interaction complexe, et toute aide à la décision doit s'inscrire dans cette complexité, intégrant au passage les représentations du décideur.

3.4. L'impact aval

La "mineure 3" est la plus précise de nos questions de recherche. Nous avons vu qu'elle rejoignait le point de vue de plusieurs auteurs, dont Hiromoto [HIR 1991]. Elle est toutefois complexe à valider dans un protocole expérimental. Dans notre cas notamment, le récit a posteriori risquait d'induire une construction rétrospective de la décision. Le répondant pouvait être tenté d'objectiver la phase amont de la décision, en invoquant des sources d'information dont, en fait, il ne disposait pas. Par ailleurs, certains processus étaient encore en cours, et la phase que nous appelons "aval" risquait d'être peu valorisée, du fait du manque de recul.

Cependant, notre propos n'étant toujours pas de viser la représentativité, nous nous contenterons ici de repérer des traces de cet impact aval, sans pour autant valider sa comparaison avec l'impact amont. Dans un premier temps, revenons à la nature de cette distinction :

- L'impact amont de l'ID ou du CG est constitué par l'aide qu'apporte le système en question au décideur ou au groupe de décideurs. Il s'applique dans les phases initiales du processus, lorsque le(s) décideur(s) s'interroge(nt) quant au(x) choix à opérer. Il

devrait être important dans la logique *bottom up* de la figure 6, correspondant à la posture du dirigeant décideur.

- L'impact aval de l'ID ou du CG se fonde davantage dans une logique *top down*, où le dirigeant cherche des outils pour argumenter une conviction et la transformer en choix, voire même pour relayer ce choix dans la pratique. On a là une logique proche de celle du dirigeant leader dans la figure 6.

Certains récits (n° 1 & 4 notamment) font état du rôle d'alerte qu'ont représenté les systèmes récurrents de calcul des coûts ou de mesure des performances commerciales. Il s'agit là d'un impact amont de ces systèmes, qui correspond précisément à une de leurs vocations premières. Il y a donc une influence des SI dans le cadre de la phase d'intelligence, rôle qui incarne bien le vocable de *business intelligence*, équivalent anglais de l'ID. On peut noter aussi que cette influence ne se révèle pas toujours suffisante pour déclencher un choix. Ainsi, dans le récit n° 4, le décideur se pose la question de la durabilité de la tendance baissière avant de s'engager dans des choix irréversibles. Dans le récit n° 14, qui aboutit à une non décision (peut-être provisoire), l'information pourtant claire quant à la hausse du prix des aciers ne déclenche pas de réaction durant neuf mois. On peut interpréter cela par les P, I, NI tels que les définit Solé [SOL 2004] : les possibles, les impossibles les non-impossibles. En quelque sorte, la tendance livrée par les SI (qui ne sont pas forcément de nature informatique) ne sera écoutée que lorsque l'utilisateur aura considéré cette tendance comme possible dans sa conception personnelle.

On dispose également de cas un peu intermédiaires (comme le récit n° 3) où une conviction préalable existe, et où cette conviction est mise à l'épreuve par le biais de simulations. Il y a là une véritable interaction homme-machine au sens où l'entend Baile [BAI 2001]. Cette interaction est structurante lorsqu'une solution nouvelle vient apporter ses exigences. Cela est le cas dans le récit n° 5 où l'ERP récemment acquis joue ce rôle, ainsi que dans le récit n° 8,

où l'acquisition d'un module d'ID (Business Objects) aura un impact aval immédiat : "*Nous avons ainsi pu standardiser des procédures de calcul (...) qui jusqu'ici n'étaient pas tout à fait homogènes. Le passage à B.O. nous a obligé à trancher entre certaines incompatibilités. Ceci apporte une sécurité quant à la qualité de l'information, ce qui est rassurant pour la prise de décisions.*"

Il y a enfin plusieurs cas qui révèlent une influence du CG et de l'ID qui va bien au-delà de la préparation d'un choix, jusque dans la phase de mise en œuvre. Nous avons déjà noté le cas du répondant n° 12 qui avoue spontanément utiliser l'information après la prise de décision (même si cela ne ressort pas du récit qu'il nous a livré). Les cas n° 1 & 5 contiennent cette dimension post-décisionnelle où, à chaque fois, le contrôle a posteriori joue un rôle de justification.

En revanche, il n'y a pas, dans l'ensemble du corpus, de référence explicite à l'utilisation des SI (au sens très large) dans le cadre d'une déclinaison de la décision au travers de l'organisation.

CONCLUSIONS

Il peut être utile, à présent, de faire une synthèse de nos résultats. Dans un premier temps, nous verrons en quoi nos intuitions d'origine ont été confirmées, nuancées ou infirmées. Pour finir, nous montrerons en quoi une telle connaissance peut alimenter des recherches ultérieures, à la fois dans son prolongement et dans son potentiel en termes d'applications.

1. CONFIRMATIONS ET INFIRMATIONS

Un premier niveau d'analyse consisterait à situer nos conclusions dans un registre intermédiaire entre le rationalisme normatif et l'intuitionnisme. Le premier serait symbolisé par des logiques intégrées comme le TPS [Rampersad 2003], tandis que "l'école critique française" [Berry 1993, Solé 2004] serait emblématique de la seconde. Nos questions de recherche contenaient en germe cette hypothèse d'un lien dialectique entre l'ambition prométhéenne d'une maîtrise totale et la conception plus prosaïque et démystificatrice de la prise de décision. Sans pour autant revenir sur le détail des entretiens et observations, nous allons revenir sur les divers aspects confirmant cette hypothèse. Nous verrons ensuite en quoi notre recherche exploratoire nous a conduit à ne pas retenir certaines de nos intuitions initiales. Le moment sera alors venu de récapituler les limites de cette recherche.

1.1. Confirmations

Notre partie 1 avait montré que les théories relatives au CG et celles relatives à l'ID relevaient d'une mythologie commune. Nous avons vu également qu'au-delà de ces théories, des outils et des solutions incarnaient ce champ nouveau en rendant possible l'émergence d'un CG intégré (et / ou stratégique). Un certain nombre d'avancées technologiques (ERP, SQL, ETL,

OLAP, développement des capacités mémorielles...) ont redonné une crédibilité au principe des *Management Information Systems*.

Après avoir démontré cela au travers d'un survol historique du champ, nous avons testé la présence de ces outils et solutions dans les représentations de dirigeants amenés à s'exprimer quant à leur pratique de décideurs. Ceci nous a conduit à observer :

- Un rôle reconnu du CG et de l'ID dans certains processus de décision stratégique. Ce rôle se traduit toutefois par des pratiques relativement classiques : le calcul de coûts, le reporting, les systèmes d'alerte. Il semble également davantage marqué lorsque le contexte décisionnel est introverti.
- Une référence quasiment spontanée au recours aux systèmes informatiques. Les outils les plus cités sont la bureautique (notamment Excel) et les ERP (notamment SAP). Ce recours a lieu dans des conditions diverses, autant en termes de pratiques (simulations, prévisions, surveillance, justification, argumentation...) qu'en termes chronologiques (les phases de la décision). Il a été montré aussi que ce recours n'a rien de systématique en matière de décision stratégique.
- Des références bien plus rares quant aux méthodologies censées incarner le fruit de la fusion CG / ID : tableaux de bord stratégiques, ABC / ABM, *strategic management accounting*, outils dédiés à l'ID...
- Des opinions ambivalentes quant à la problématique évoquée. Les perceptions des dirigeants et managers sont plutôt positives lorsqu'ils évoquent la rapidité / réactivité des systèmes et la fiabilité des informations. Elles sont plus réservées lorsqu'ils expriment leurs doutes quant à leur rôle réellement stratégique, notamment de par leur incapacité à traduire des connaissances qualitatives.

- Dans cette lignée, il y a une attente "positiviste" vis-à-vis de systèmes de veille ou de systèmes décisionnels de type B.O.

1.2. Infirmités et limites

Notre choix méthodologique a superposé une analyse interprétative et une enquête de terrain. La revue de littérature tendait à confirmer nos intuitions originelles d'une faible pénétration des outils de "CG stratégique" dans les pratiques des dirigeants. En revanche, certaines méthodes assimilées à ce corpus (BSC et ABC notamment) sont créditées d'une pénétration significative par diverses enquêtes, même si en France il convient de nuancer ces succès. Notre enquête n'a permis, ni de confirmer ni d'infirmer ces constats quelque peu paradoxaux. On aurait pu s'attendre à ce que nos répondants évoquent spontanément de telles démarches, soit au travers de leurs récits, soit au travers de leurs opinions. Il n'en a rien été... ce qui ne nous autorise aucune conclusion en matière de pratique.

Dans un registre similaire, il ne nous a pas été donné de cas emblématique de déclinaison (ou d'alignement) d'une décision stratégique vers les opérationnels. Cette problématique sous-tendait pourtant nos questions de recherche, et notamment M3. Il y a certes des traces de la pertinence d'un usage managérial des SI, sans pour autant que l'on puisse comparer la représentativité d'un tel usage avec l'usage purement décisionnel.

Ces constats sont autant de regrets qui renvoient aux limites de notre approche. Nous en avons relevé plusieurs :

- La taille et la nature de l'échantillon ne permettent pas de tirer des conclusions en termes de représentativité.
- Le questionnaire, certes non directif, pouvait induire des biais, ne serait ce qu'en raison de notre statut d'enseignant en CG (qui a pu influencer l'intervieweur comme l'interviewé).

- Le fait de résumer les entretiens a pu appauvrir le corpus, nous interdisant ainsi d'exploiter des signes pourtant intéressants en termes d'interprétation.

La plupart de ces limites étaient connues d'emblée, et ne constituaient pas vraiment un handicap, du fait des objectifs intrinsèques de notre recherche.

Il y a en revanche une limite plus préoccupante, qui conditionne l'ensemble de la démarche. Nous avons travaillé sur des représentations – exprimées par les discours des dirigeants et managers – sans avoir les moyens de contrôler les liens entre ces représentations et les pratiques. Cette vérification était d'autant plus impossible que nous nous sommes interdits de suggérer des problématiques qui risquaient d'aboutir à une surpondération de certains thèmes. C'est là la contradiction inhérente à notre projet : alors que nous raisonnons en termes de mythes, nous n'avons aucun moyen de jauger en quoi ces mythes pourraient biaiser le discours des répondants.

Ces limites vont s'avérer déterminantes dans les prolongements potentiels de cette recherche.

2. PERSPECTIVES ET PISTES FUTURES

Avant d'évoquer des pistes de recherches ultérieures, nous allons nous interroger quant à l'utilité opérationnelle du présent travail. Du point de vue théorique, notre thèse rejoint un certain nombre de travaux antérieurs, tout en apportant un éclairage plus récent, au travers d'une méthodologie inédite. La lecture de ce travail devrait permettre une meilleure compréhension des interactions entre le travail de décision stratégique et les fonctions de collecte d'informations. Cette problématique est vivace dans divers courants de recherche, et peut apporter des idées à divers publics :

- Aux éditeurs et "implémenteurs" de solutions décisionnelles – au sens large –, qui pourraient y trouver la base d'une meilleure connaissance des usages. Nous dirions ainsi a posteriori, paraphrasant Meyer [MEY 2001] : "L'objectif de cette analyse est de repérer les usages que des décideurs font ou disent faire de l'outil en situation pour ensuite proposer des catégories sans a priori".
- Aux enseignants et étudiants qui peuvent trouver dans ce type de travaux une illustration de ce qu'est la décision stratégique, au-delà (ou en deçà ?) de ce qu'elle devrait être. Cela pourrait aboutir notamment à des études de cas moins mécaniques.
- Aux dirigeants et managers qui pourraient avoir un regard distancié quant à leurs propres pratiques et représentations. Comme le rappelaient Calori et Sarnin [CAL 1993], de telles représentations constituent une "source d'apprentissage" pour les dirigeants.

Ce dernier point nous renvoie d'office à ce qui est sûrement un prolongement "naturel" de notre travail. En effet, ces mêmes auteurs complètent leur point de vue ainsi : "Mais l'apprentissage du dirigeant semble encore plus fort lorsque ses représentations mentales sont confrontées à celles de ses pairs ou de ses collaborateurs dans l'entreprise" (op.cit. p. 93). Bien entendu, pour le chercheur une telle optique aurait consisté à privilégier la méthode de l'étude de cas, ce qui n'était pas notre choix initial¹³⁸. Le prolongement naturel d'un tel travail serait aussi de confronter les représentations des dirigeants, non pas avec leurs pairs ou leurs collaborateurs, mais avec leurs interlocuteurs typiques que sont les consultants ou autres prestataires informatiques ("intégrateurs"). Notre méthode de recueil des entretiens se prêterait à cela : le dirigeant serait interrogé dans des conditions similaires, puis un partenaire dans le processus décisionnel raconté serait interrogé à son tour. Nonobstant les difficultés

¹³⁸ La confrontation entre "pairs" sera toutefois rendue possible : nous nous étions engagé à diffuser le fruit de la recherche à l'ensemble des répondants, puis à organiser une table ronde à ce sujet.

d'organisation d'une telle recherche de terrain, le chercheur aurait ainsi l'occasion de comparer les corpus linguistiques, les thèmes de prédilection etc.

Si telles étaient les suites concrètes de cette thèse, nous aurions alors contribué, au-delà des apports théoriques, à de plus amples chances de succès de tels projets d'intégration. Même si cet apport devait se limiter à encourager le sens de l'humilité des fournisseurs d'information, il serait en soi utile.

Bibliographie

(certains titres, cités in extenso en notes de bas de page, n'ont pas été repris ici, lorsqu'ils n'avaient pas de lien essentiel avec notre propos)

ALJ A. & FAURE R. – Guide de la recherche opérationnelle (en 2 tomes) ; Masson, Paris 1990.

ALSOP S. "Is there life after ERP? For the valley, maybe not", in Fortune n° 138, August 1998, pp. 231-234.

ANDERSEN A. (Eds) "The first sixty years : 1913-1973", Arthur Andersen & Co. Editors, Chicago 1973, 189 p.

ANSOFF H.I. – Corporate Strategy; Mac Graw Hill, New-York 1965.

ANTHONY R.N. – Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, HBS, Division of Research, Boston 1965.

ANTHONY R.N. – The Management Control Function; HBS Press, Boston 1988 (trad. française : la fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris 1993).

ARGYRIS C. – Impact of budgets on people; The Controllershship Foundation, New York 1951.

AVENIER M.J. "Le management stratégique dans la complexité : un cadre de réflexion", communication au Colloque AIMS Montréal 1997.

BAILE S. "Modélisation de l'approche cognitive du processus de décision assisté par un DSS : application de la méthode des équations structurelles à la prédiction de la performance décisionnelle", in Systèmes d'information et management, n°2, vol. 6, 2001, pp.14-40.

BAILLETTE P. – L'importance des activités relationnelles pour l'aide à la décision : le cas de l'adhésion du propriétaire-dirigeant de PME à une association de dirigeants ; Thèse de Doctorat en sciences de gestion, IAE – Université de Montpellier II, 2000.

BAIMAN S. "Agency Research in Managerial Accounting: a Survey", in Journal of Accounting Literature (Spring 1982).

BARABEL M. "Un style de décision à la française", in Revue française de gestion, novembre-décembre 1996, pp. 159-170.

BARABEL M. "Comment les dirigeants de grandes entreprises françaises élaborent-ils leurs stratégies ? (le traitement de l'information par les PDG)", communication au Colloque AIMS Montréal 1997.

BARDIN L. – L'analyse de contenu, PUF, Paris 1997.

BARTHES R. – Mythologies ; Éditions du Seuil, 1957.

BÉDARD R. "Une interprétation trifonctionnelle du contrôle", in *Gestion*, vol. 21, n° 3 1996, pp. 109-115.

BENZÉCRI J.P. & al. – L'analyse des données (Tome 1 "La taxinomie" ; Tome 2 "l'analyse des correspondances") ; Dunod, Paris 1973.

BERCOT P. – Mes années aux usines Citroën ; La Pensée Universelle, Paris 1977.

BERELSON B.– Content analysis in communication research; The Free Press, Glencoe, Illinois, 1952.

BERGADAÀ M. & VIDAILLET B. "La décision telle que la voient les décideurs", in *Revue française de gestion*, novembre-décembre 1996, pp. 152-158.

BERLAND N. "L'histoire du contrôle budgétaire en France : les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique. Thèse de Doctorat - Université Paris-Dauphine 1999.

BERLAND N. & CHIAPELLO È. "Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960)", in *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n° spécial – juin 2004, pp. 133-160.

BERRY M. – Une technologie invisible ; Centre de recherche en gestion de l'école polytechnique, Paris 1993.

BIHMANI A. "A Study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success", in *Accounting, Organizations and Society*, n° 28, 2003, pp. 523-548.

BOCCARA P. – Intervenir dans les gestions avec de nouveaux critères, Éditions Sociales, Paris, 1985.

BOITEUX M. "Un outil de gestion peut-il être neutre ?", in *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1988, pp. 100-107.

BOLLECKER M. – Les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession ; L'Harmattan, Paris 2003.

BOLTANSKY L. – Les cadres. La formation d'un groupe social, Les Éditions de Minuit, Paris 1982.

BOURDIEU P. "Le champ économique", in *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 119, 1997, pp. 48-66.

BOUQUIN H. – Les fondements du contrôle de gestion ; PUF, Que sais-je ? Paris, 1994.

- BOUQUIN H. "Rimailho revisité", in Comptabilité Contrôle Audit, Tome 1 – Vol. 2, septembre 1995, pp. 5-33.
- BOURDON S. "L'analyse qualitative informatisée : logique des puces et quête de sens", in Recherches qualitatives, n° 21, 2000, pp. 21-44.
- BOURGUIGNON A., MALLERET V. & NØRREKLIT H. "L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *balanced scorecard*" in Comptabilité - Contrôle - Audit, n° spécial – mai 2002, pp. 7-32.
- BOURNE M. & FRANCO M. – Corporate Performance Management; SAS UK & Cranfield University, 2003.
- BOYNS T. "Budgets and budgetary control in British businesses to c. 1945", in Accounting, Business and Financial History, 8 (3), 1998, pp. 261-301.
- BRAAM G.J.M. & NIJSSEN E.J. "Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience", in Long Range Planning n° 37, 2004, pp. 335-349.
- BREALEY R. & MYERS S. – Principes de gestion financière, 7^{ème} édition, édition française réalisée par P.J. Lehmann & alli, Pearson Education, Paris 2003.
- BRIGNALL S. & BALLANTINE J. "Strategic Management Systems: new directions for research", in Management Accounting Research, n° 15, 2004, pp. 225-240.
- BRIMSON J.A. "Feature Costing: beyond ABC", in Journal of Cost Management, January / February 1998, pp. 6-12.
- BROMWICH M. "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", in AOS vol. 15, n°1, 1990, pp. 27-46.
- BROMWICH M., BHIMANI A. – Management Accounting, Pathways to Progress, CIMA Publications, London 1994.
- BROWN D.L. & EINING M.M. "Information Technology and Decision Aids", in V. Arnold & S.G. Sutton (eds), Behavioral Accounting Research, foundations and frontiers; American Accounting Association 1997, pp. 164-187.
- CALLON M. "Variété et irréversibilité dans les réseaux de conception et d'adoption des techniques", in Foray & Freeman (éds.) – Technologies et richesse des nations, Économica, Paris 1992.
- CALORI R., JOHNSON J. & SARNIN P. "Schémas de référence des dirigeants : comparaison France - Grande-Bretagne" in Perspectives en management stratégique, A. Noël éds., Économica 1992, pp. 62-95.
- CALORI R., SARNIN P. "Les facteurs de complexité des schémas cognitifs des dirigeants", in Revue Française de Gestion, mars-avril-mai 1993, pp. 86-105.

- CARLSON S. " Executive behavior: A Study of the Work Load and Working Methods of Managing Directors", Strombergs, Stockholm, 1951.
- CARON F. – Préface à l'ouvrage Mémoire d'avenir, l'histoire dans l'entreprise, M. Hamon & F. Torres, Économica 1987 (Actes du colloque de Blois 1985), p. 7-9.
- CARON-FASAN, M-L. & LESCA, N. – Présent et Futurs des systèmes d'Information, Presses Universitaires de Grenoble, 2003, 322p.
- CCA 2003 : Numéro spécial de Comptabilité Contrôle Audit ; Les innovations managériales ; mai 2003.
- CHANDLER A.D. Jr – La main visible des managers ; Économica, Paris 1988 (version américaine 1977).
- CHANDLER A.D. Jr & SALSBUURY S. – Pierre S. du Pont and the Making of the Modern Corporation, New-York 1971.
- CHAPELLIER P. – Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques ; Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II, 1994.
- CHATFIELD M. – A History of Accounting Thought; Hinsdale, Illinois, 1974.
- CHIAPELLO E. "Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?", in échanges n° 92, 1990, pp. 7-30.
- COHENDET P. & LLERENA P. "Flexibilité et évaluation des systèmes de production", in ECOSIP : Gestion industrielle et mesure économique, Économica, Paris 1990, pp. 41-60.
- COOPER R. & KAPLAN R.S. "Measure Costs Right, Make The Right Decisions", in Harvard Business Review, September-October 1988, pp. 44-57.
- COSSETTE P. – L'organisation - une perspective cognitiviste ; Les Presses de l'Université Laval, 2004.
- COST MANAGEMENT Competitive Advantage for Integrated Vertical Value Chains, September October 2003.
- CUISINIEZ J.F. "L'EVA chez Polaroid Corporation", in Échanges n° 150, décembre 1998, pp. 42-43.
- DAMAND D. – Aide au pilotage de la performance en gestion de production, caractérisation et représentation de propriétés d'un processus de production décrit par un tableau de performance ; Thèse de doctorat, Université Louis Pasteur de Strasbourg, décembre 2000, 173p.
- DAVID A. "Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées" in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, ouvrage collectif FNEGE, Vuibert 2000, pp. 83-110.

DAVIS S. & ALBRIGHT T. "An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance", in *Management Accounting Research*, n° 15, 2004, pp. 135-153.

DEARDEN J. "MIS is a mirage", in *Harvard Business Review* - January / February 1972.

DEARDEN J. "Myth of Real-Time Management Information", in *Harvard Business Review* - may / june 1966.

DÉCIDÉO, *Le Guide, "État de l'art de l'informatique décisionnelle"*, édité par Marcom Génération, Clichy 2004.

DELMAS 1900 – *La comptabilité en imprimerie* ; Delmas, 1900.

DESREMAUX A. & ROMELAER P. "Investissement et organisation" in *Images de l'investissement*, ouvrage collectif coordonné par G. Charreaux, Éd. Vuibert, collection FNEGE, Paris 2001, pp. 61-114.

DI MAGGIO P.J. & POWELL W.W. "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", in *American Sociological Review*, vol. 48, 1983, pp. 47-60.

DRUCKER P. – *The Concept of the Corporation*; Doubleday, New-York 1946.

DUCQ Y. "Contribution à une méthodologie d'analyse de la cohérence des systèmes de production dans le cadre du modèle GRAI" - Thèse de Doctorat, Université Bordeaux I, 3 février 1999.

DURAND G. – *Les Structures Anthropologiques de l'Imaginaire* ; Bordas, Paris 1969.

ECCLES R. G. & NOHRIA N. – *Strategy as a language game. The strategy reader*; S. Segal-Horn, Blackwell Publishers Ltd. Oxford 1998.

ENGWALL L. "Mercury and Minerva: a modern multinational academic business studies on a global scale", in *The diffusion and consumption of business knowledge*, J.L. Alvarez editor, London 1998.

EISENHARDT K.M. "Building Theories from Case Study Research", in *Academy of Management Review*, vol. 14, n°4, pp. 532-550.

FALLERY B. "Le système d'information du dirigeant de petite entreprise", Thèse de Doctorat, Université de Montpellier 1, 1984.

FALLERY B. "Nouvelles technologies et travail du dirigeant", in *Systèmes d'information et management*, n°2, vol. 6, 2001, pp. 81-91.

FAMA E.F. & MILLER M.H. – *The Theory of Finance*; Holt, Rinehart & Winston, New-York 1972.

FAVEREAU, O. "La formalisation du rôle des conventions dans l'allocation des ressources", in Salais R., et Thévenot L. (éds.), *Le Travail : marché, règles et conventions ; Économica*, Paris, 1986, pp. 249-267.

FELDMAN M.S. & MARCH J.G. "Information in Organizations as Signal and Symbol", in *Administrative Science Quarterly*, n° 26, 1981.

FIOL M. & JOUAULT P. "Pour un contrôle de direction", in *Revue Française de Gestion* janvier-février 1991.

FISHER I. – *The Theory of Interest* ; Augustus M. Kelley Publishers, New-York 1930.

FLEISHMAN R.K. & PARKER L.D. "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management", in *The Accounting Review*, vol. 66 n° 8, 1991, pp. 361-375.

FORD H. – *Today and tomorrow*; Doubleday, New-York 1926 (trad. française : *Aujourd'hui et demain*).

FORRESTER J.W. "Industrial Dynamics - A Major Breakthrough for Decision Makers", In *Harvard Business Review*, Vol. 36, No. 4, 1958, pp. 37-66.

FOUCAULT M. – *Surveiller et punir – Naissance de la prison*, Gallimard, Paris 1975.

FRIDENSON P. "La circulation internationale des modes managériales", in *L'invention de la gestion : histoire et pratiques*, Bouilloud & Lécuyer éds., Paris 1994, pp. 81-89.

FRIDENSON P. "Le changement par le calcul économique : le cas de Renault", in *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1998, pp. 60-69.

FROST R.L. "De quelques effets d'une gestion scientifique", in *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1988, pp. 108-120.

GATES S. – *Aligning Strategic Performance Measures and Results*; The Conference Board, 1999.

GAVARD-PERRET M.L. & MOSCAROLA J. "Énoncé ou énonciation ? Deux objets différents de l'analyse lexicale en marketing", in *Recherches et Applications en Marketing*, vol. 13, n° 2, 1998, pp. 31-47.

GENEEN H. & MOSCOW A. – *Managing*. Doubleday, New York, 1984.

GENDRON Y. & RICHARD BAKER C., "Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité", in *Comptabilité Contrôle Audit*, T. 7, vol. 2, 1999, pp. 5-23.

GERVAIS M., "Réussite d'un investissement et modes de gestion de sa mise en œuvre", in *Images de l'investissement*, ouvrage collectif coordonné par G. Charreaux, Éd. Vuibert, collection FNEGE, Paris 2001, pp. 393-412.

- GERVAIS M. & THENET G., "Planification, gestion budgétaire et turbulence", in Finance Contrôle Stratégie, vol. 1, n° 3, septembre 1998, pp. 57-84.
- GHIGLIONE R. & MATALON B. – Les enquêtes sociologiques, Armand Colin, Paris 1978, 301 p.
- GIARD V. "Une comptabilité de gestion en crise", in ECOSIP : gestion industrielle et mesure économique : approches et applications nouvelles ; Économica, Paris 1990, pp. 135-149.
- GIRAUD F. & ali. – Contrôle de gestion et pilotage de la performance ; Montchrestien Gualino Éditeur, Paris 2002.
- GLASER B.G. & STRAUSS A.L. – The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research; Aldine Publishing Company, Chicago 1967, 257 p.
- GODENER A. – La survenue des seuils organisationnels dans les petites et moyennes entreprises industrielles en croissance, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, École Supérieure des Affaires, Grenoble 1992, 364 p.
- GOLDRATT E.M. "Cost Accounting: the number one enemy of productivity", Proceedings of the American Production and Inventory Control Society – 26th Annual International Conference, 1983, pp. 433-435.
- GORRY G.A. & SCOOT MORTON M.S. "A Framework for Management Information Systems", in Sloan Management Review, Fall 1971, pp. 55-70.
- GOSSELIN M. "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing", in Accounting, Organizations and Society vol. 22, n° 2, 1997, pp. 105-122. .
- GRAHAM J. & HARVEY C.. "How do CFOs Make Capital Budgeting and Capital Structure Decisions ?", in Journal of Applied Corporate Finance, vol. 15, Spring 2002.
- GRAND B. & VERDALLE B. – Audit comptable et financier ; Économica, Paris 1999.
- GRANLUND M. & MALMI T. "Moderate impact of ERPs on management accounting: a lag or permanent outcome ?", in Management Accounting Research, n° 13-3, 2002, pp. 299-321.
- GUMB B. – Le contrôle de gestion au service de votre stratégie ; Les Éditions d'organisation, Paris 2000.
- GUMB B. "Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle, ou l'éternel retour du mythe stratégique"; 9^{èmes} journées de l'Histoire de la Comptabilité et du Management, université Paris Dauphine, France 20-21 mars 2003.
- HARRISON G.C. – Standard Costs: Installation, Operation and Use; Machinery Publishing Company, London 1930.

HATCHUEL A. "Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective", in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, Vuibert FNEGE, Paris 2000, pp. 1-43.

HATCHUEL A. "Comment penser l'action collective ? Théorie des mythes rationnels", in L'Action collective, (A. Tosel & R. Damien éd.), Presses Universitaires de Franche-Comté, 1998.

HAYES R. & ABERNATHY W. "Les faiblesses de la gestion américaine", in Harvard-l'Expansion, hiver 1980.

HENRY O. "Le conseil, un espace professionnel autonome ?", in Entreprises et Histoire, n° 7, 1994, pp. 37-58.

HIROMOTO T. "Restoring the Relevance of Management Accounting" in Journal of Management Accounting Research, Fall 1991, pp. 1-15.

HOFSTEDE – The game of budget control, Van Gorcum, Assen 1967.

HUBERMAN A.M. & MILES M.B. – Analyse de données qualitatives, recueil de nouvelles méthodes, De Boeck-Wesmael, 1991, 480 p.

HORVATH P. – Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen? Verlag: Schäffer Pögl, Stuttgart 1990.

HYVÖNEN T. "Management accounting and information systems: ERP versus BoB", in European Accounting Review, n°12-1, 2003, pp. 155-173.

IACOCCA L. – An autobiography; Bantam Books, New-York 1984.

ITTNER C.D. & LARCKER D.F. "Assessing empirical research in managerial accounting: a value based management perspective", in Journal of Accounting Economics, n° 32, 2001, pp. 205-238.

JANIS I.L. & MANN L. – Decision Making: a Psychological Analysis of Conflict, Choice and Commitment, Free Press, 1977.

JAQUET D. "Rentabilité et valeur : EVA et MVA", in Analyse financière, n° 112, septembre 1997.

JENSEN M.C. & MECKLING W.H. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", in Journal of Financial Economics, vol. 8, October 1976, pp. 305-360.

JOHNSON H.T. & KAPLAN R.S. – Relevance lost, the rise and fall of management accounting ; HBS Press, Boston 1987.

JOHNSON G. – Strategic Change and the Management Process, Blackweel, Oxford 1987.

JORDAN H. "Planification et contrôle de gestion en France en 1998", Cahier de recherche HEC, Jouy en Josas 1998.

KAHNEMAN D., SLOVIC P, and. TVERSKY A, Eds. – Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases, Cambridge University Press, London 1982.

KAPFERER J.N. – Rumeurs - Le plus vieux métier du monde ; Le Seuil 1987.

KAPLAN R.S. & NORTON D.P. – Le tableau de bord prospectif ; Les Éditions d'organisation, 1998.

KIPPING M. "American management consulting companies in western Europe, 1920 to 1990: products, reputation, and relationships", in Business History Review, vol. 73 n° 2, summer 1999.

KLEIMAN R. "Some evidence on EVA companies", in Journal of Applied Corporate Finance, n° 12, 1999, pp. 80-91.

KOENIG G. "Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles", in revue de l'AGRH, n° 9, novembre 1993.

KOTTEMANN J.E., DAVIS F.D. & REMUS W.E. "Computer-assisted decision making: Performance, beliefs, and the illusion of control", in Organizational Behavior and Human Decision Processes, n° 57, 1994, pp. 26-37.

KOUMAKHOV R. "Herbert Simon et Économie des Conventions", communication au colloque international Conventions et Institutions, La Défense, 11-13 décembre 2003.

KRUMWIEDE K.R. "ABC, why it's tried and how it succeeds", in Management Accounting U.K., April 1998, pp. 32-38.

LAC J.P. "Les évolutions de l'indicateur chez RP Agro", in Échanges n° 150, décembre 1998, pp. 48-49.

LACHNITT J. "L'analyse de la valeur", PUF - Que sais-je ? 1994 ; 127 pages.

LAMBERT G. "Flexibilité et critères financiers : application aux investissements énergétiques dans l'entreprise", Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université Louis Pasteur, Strasbourg 1988.

LAMBERT G. & ROMELAER P. "Décisions d'investissement et rationalités" in Images de l'investissement, ouvrage collectif coordonné par G. Charreaux, Éd. Vuibert, collection FNEGE, Paris 2001, pp. 169-230.

LAROCHE H. & NIOCHE J.P. "L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise", in Revue française de gestion, juin-juillet-août 1994, pp. 64-78.

LE LOUS H. "Le coût d'un bien n'existe pas", in Les Cahiers Français, n° 210, mars-avril 1983, pp. 18-19.

LEMARCHAND Y. & LE ROY F. "L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion", in *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, décembre 2000, pp. 83-111.

LEMARIÉ Y. – Contribution des technologies d'information à l'exercice des activités managériales, Thèse de Doctorat, Université de Nantes, 2001.

LE MOIGNE J.L. – Les épistémologies constructivistes, PUF, collection "Que sais-je ?", Paris 1995.

LERCH C.: "Une Nouvelle Représentation du Contrôle Organisationnel : Le Pilotage des Processus", Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, sous la direction de P. COHENDET, Université Louis Pasteur, Strasbourg, Février 1998, 398 p.

LE ROY F. – Stratégie militaire et management stratégique des entreprises ; *Économica*, Paris 1999.

LIBBY R. – Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications; Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1981.

LIPE M.G. & SALTERIO S.E. "The Balanced Scorecard: judgemental effects on common and unique performance measures", in *The Accounting Review*, vol. 75, n°3, July 2000.

LOCKE R.R. "The End of Practical Man: Entrepreneurship and Higher Education in Germany, France and Great Britain, 1880-1940" in *The Graduate Engineer and Industrial Performance*, JAI Press, Chapter 2, 1984, pp. 29-88.

LOJKINE J. "Un espace public non reconnu : la discussion dans l'entreprise", in *Cahiers internationaux de sociologie* », Vol. XCVII, 1994.

LOJKINE J. "L'intervention syndicale dans la gestion : le choc de deux cultures", in *Revue française de sociologie*, Vol. XL n° 2, 1999, pp. 295-324.

LORINO P. – Le contrôle de gestion stratégique ; Dunod, Paris 1991.

LORINO P. & TARONDEAU J.C. "De la stratégie aux processus stratégiques", in *Revue française de gestion*, n° 117, 1998, pp. 5-17.

MABERT V.A., SONI A. & VENKATARAMANAN M.A. "Une enquête concernant les ERP dans les entreprises industrielles américaines", in *Revue française de gestion industrielle*, vol. 19, n°4, 2001, pp. 5-13.

MACCARONE P., "The impact of ERPs on management accounting and control systems and the changing role of controllers", communication au 23^{ème} Congrès EAA, Munich 29-31 mars 2000.

Mac INTYRE A.D. & COULTHURST N.J. "Planning and control of capital investment in medium-sized UK companies", in *Management Accounting*, March 1987, pp. 39-40.

MALMI T. "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization", in *Management Accounting Research*, n° 8, 1997, pp. 459-480.

MALMI T. & IKÄHEIMO S. "Value Based Management practices – some evidence from the field", in *Management Accounting Research* n° 14, 2003, pp. 235-254.

MALO J.L. "Comptes de surplus", in *Encyclopédie de Gestion, Économica*, Paris 1969

MANN R. – *Praxis strategisches Controlling ; Moderne Industrie*, München 1983 (driete Ed).

MARKUS M.L. & BENJAMIN R.I. "The Magic Bullet Theory in IT-Enabled Transformation", in *Sloan Management Review*, Winter 1997, pp. 55-68.

MARTIN J.D. & PETTY J.W. – *Value Based Management: the Corporate response to the Shareholder Revolution*, HBS Press, Boston 2000.

MATHÉ H. "Systèmes de défense et politiques industrielles : la dimension logistique", Thèse de Doctorat de 3^{ème} cycle, IEP de Paris, 1984.

MENDOZA C. & BESCOS P.L. "Les managers sont-ils satisfaits de leurs outils d'information et de pilotage ?", in *Échanges*, n° 143, avril 1998, pp. 35-42.

MEYER C. – *Le changement du processus de décision à la suite de l'introduction d'un système interactif d'aide à la décision – Étude empirique ; Thèse de Doctorat en sciences de gestion*, Université de Montpellier II, 1990.

MEYER C. "Deux facettes pour l'aide à la décision", in *Systèmes d'information et management*, n° 2 vol. 6 – 2001, pp. 93-101.

MIKOL A. & STOLOWY H. – *Comptabilité analytique et contrôle de gestion ; Dunod-CLET*, 5^{ème} édition 1993.

MILLS C.W. – *L'imagination sociologique ; Librairie François Maspéro*, Paris, 1967.

MINTZBERG H. "The myths of MIS", in *California Management Review*, vol. XV, n°1, fall 1972.

MINTZBERG H. – *Le manager au quotidien, Les Éditions d'organisation* 1984 (*The Nature of Managerial Work*, édition américaine 1973).

MINTZBERG H. – *Le management - Voyage au centre des organisations ; Les Éditions d'organisation*, Paris 2000 (3^{ème} tirage). Édition originale 1989.

MITCHELL F. & WALKER S.P. "Market pressures and the development of costing practice: the emergence of uniform costing in the U.K. printing industry", in *Management Accounting Research*, n° 8, 1997, pp. 75-101.

MONDEN Y. & SAKURAI M. – *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge MA, 1989.

- MOSCAROLA J., PAPATSIBA & BAULAC Y. "Exploration sans a priori ou recherche orientée par un modèle : contributions et limites de l'analyse lexicale pour l'étude de corpus documentaires"; communication aux 6^{èmes} journées internationales d'analyse statistique de données lexicales, JADT 2002.
- MULLER C. – Langue française et linguistique quantitative, Édition Slatkine, Genève 1979.
- MUNRO R. "Governing the new province of quality", in A. Wilkinson & H. Willmott (eds.), "Making quality critical", Routledge, London 1995.
- NIKITIN M. – La naissance de la comptabilité industrielle en France, thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, 1992.
- NIOCHE J.P. "Herbert Simon, sapeur et pontonnier de l'archipel des sciences sociales", in Revue Française de Gestion, juin-juillet-août 1993, pp. 74-78.
- NOBRE T. "Quelle méthodologie de recherche pour le contrôle de gestion "? in Recherche en contrôle de gestion , coordonné par Yves Dupuis, Vuibert, Paris 1999.
- NØRREKLIT H. "The Balanced Scorecard : what is the score ? A rhetorical analysis of the balanced scorecard", in Accounting, Organizations and Society vol. 28, 2003.
- ORLÉAN A. – Le pouvoir de la finance ; Odile Jacob, Paris 1999.
- OTLEY D. "Performance management: a framework for management control systems research", in Management Accounting Research, n° 10, 1999, pp. 363-382.
- PACIOLI F.L. – Tractatus XI particularis de computus et scripturis (extrait de Summa de arithmetica) 1494. Version française : Traité des comptes et des écritures, édition de 1995.
- PEAUCELLE J.L. "Henri Fayol et la guerre de 1914", in Revue Française de Gestion, septembre – octobre 2001, pp. 121-133.
- PEAUCELLE J.L. "La productivité administrative et l'informatique: discours et réalités", Colloque CREIS, 10 et 12 juin 1998 à Strasbourg.
- PEIRCE C.S. – Textes Anti-Cartésiens, Aubier, Paris 1984 (éd. orig. 1878).
- PETERS T. "Le chaos management. Manuel pour une nouvelle prospérité de l'entreprise", Inter Éditions, Paris, 1998.
- PEZET A. " La procédure d'investissement en pratique : l'impossible contrôle ", in Entreprises et Histoire, n°20, décembre 1998.
- PEZET A. "La décision d'investissement dans l'industrie de l'aluminium avant 1915 : un exemple de garbage can", in "Décisions et gestion", Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1999, pp. 203-214.

PEZET A. "Le management stratégique et financier de l'investissement : un siècle d'histoire de la décision dans l'industrie française de l'aluminium", in Finance Contrôle Stratégie, vol. 3, n°3, septembre 2000.

POLLARD S. – The Genesis of Modern Management; Edward Arnold, London 1965.

PORTER L.W. & Mc KIBBIN L.E. – Management education and development: Drift or thrust into the 21st century? ; Mc Graw Hill Book Co. New-York 1988, 372 p.

PORTER M. – Competitive advantage; Productivity Press, New-York 1985.

PYHRR P. – Zero-Base Budgeting; John Wiley, New-York 1973.

RAMANANTSOA B. "Identité d'entreprise et décision. Les contraintes de l'histoire", in Mémoire d'avenir, l'histoire dans l'entreprise, M. Hamon & F. Torres, Économica 1987 (Actes du colloque de Blois 1985), pp. 145-162.

RAMPERSAD H. – Total Performance Scorecard; Redefining Management to Achieve Performance with Integrity, Butterworth-Heinemann Business Books, Elsevier Science, Massachusetts, 2003.

REIX R. "Systèmes d'information et Management des organisations", 5^{ème} édition, Vuibert 2004.

RENARD J. – L'audit interne : ce qui fait débat ; Maxima – Coll. IFACI, 2003.

RIBOUD A. – Modernisation, mode d'emploi ; collection 10/18, UGE 1987.

ROMELAER P. & HUAULT I. "International Career Management: the Relevance of the Garbage-Can Model", Working Paper n° 80, Laboratoire Crepa, Université Paris IX Dauphine, June 2002.

ROMELAER P. & LAMBERT G. "Décisions d'investissement et rationalités" in "Images de l'investissement", ouvrage collectif coordonné par G. Charreaux, Éd. Vuibert, collection FNEGE 2001, pp. 169-230.

ROSLENDER R. & HART S.J. "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", in Management Accounting Research n° 14, 2003, pp. 255-279.

ROWAN R. – The Intuitive Manager, The Berkley Publishing Group, New York, 1986. Édition française, Intuition et Management, Rivages, Les Échos, 1986.

ROY B. "L'aide à la décision aujourd'hui : que devrait-on en attendre ?", in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, ouvrage collectif FNEGE, Vuibert 2000, pp. 141-174.

SAKURAI M. "Target Costing and how to use it", in HBR, July / August 1989.

SANDOVAL V. – L'informatique décisionnelle ; éditions Hermès, Paris 1997.

SAVALL H. & ZARDET V. – Maîtriser les coûts et les performances cachés ; Économica, Paris 1991.

SCAPENS R.W. & JAZAYERI M., "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note", in *European Accounting Review*, n°12-1, 2003, pp. 201-233.

SCAPENS R.W., JAZAYERI M. & SCAPENS J., "SAP: integrated information systems and the implications for management accountants", in *Management Accounting (UK)*, September 1998, pp. 46-58.

SFEZ L. – La décision ; PUF Que sais je ? Paris 1994.

SHARDA R., BARR S.H. & Mac DONNELL J.C. "Decision support effectiveness: A review and an empirical test", in *Management Science*, February 1988, pp. 139-159.

SIMMONDS K. "Strategic Management Accounting", in *Management Accounting (UK)* vol. 59, n°4, 1981, pp. 26-29.

SIMON H.A. "Comments on the Theory of Organizations", in *American Political Science Review*, n° 46, vol. 4, December 1952, pp. 1130-1139.

SIMON H.A. – The new science of management decision ; Englewood Cliffs, NJ ; Prentice Hall 1977 (édition révisée). Harper & Row 1960 pour l'édition originale.

SIMON H.A. "The future of Information Systems", in *Annals of Operations Research*, vol. 71, 1997.

SLOAN A. Jr – My years with General Motors (1963); réédition Doubleday, New-York 1990.

SMALTER R. & RUGGLES S. "Six business lessons from the Pentagon", in *Harvard Business Review*, Vol. 44, n°2, 1966.

SMITH A. – An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, 1776, disponible sur www.gutenberg.org/catalog/world/readfile?fk_files=93618.

SOLÉ A. "Comment les dirigeants décident-ils ?", in *Les Échos, L'art du management* n° 6, 21 octobre 2004, pp. 2-3.

SOLÉ A. & PHAM D. "Cette image dont nous sommes si prisonniers", in *Questions de contrôle*, ouvrage coll. sous la direction de L. Collins, PUF Gestion, Paris 1999, pp. 123-145.

SOLOMONS D. – Studies in Costing; Sweet and Maxwell, London 1952.

SOLOMONS D. "Costing pioneers: some links with the past", in *The Accounting Historians Journal*, December 1994, pp. 136-149.

SPECKBACHER G., BISCHOF J. & PFEIFFER T. "A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries", in *Management Accounting Research*, n° 14, 2003, pp. 361-387.

STERN J.M., CASTILLO A. "Origines et applications de l'EVA", *Échanges*, n° 150, (1998), Décembre, pp. 34-37.

STRACK R. & VILLIS U., "RAVE™ : integrated value management for costumer, human, supplier and invested capital", in *European Management Journal*, vol. 20, n° 2, 2002, pp. 147-158.

STRAUSS A. & CORBIN J., *Basics of qualitative research, Grounded Theory procedures and techniques*, Sage Publications, London 1990, 270 p.

TAYLOR F.W. – *Shop Management*; New-York 1911.

THÉPOT J. " La modélisation en sciences de gestion ou l'irruption du tiers", in *Revue Française de Gestion*, n° 102, 1995, pp. 66-70.

THÉVENOT J. "Évolution des perspectives de la conception des SI : analyse longitudinale des enjeux et des réponses méthodologiques", in *Systèmes d'information et management*, n°2, vol. 6, 2001, pp.117-132.

THÉVENOT J. & FRANCE-LANORD B. 1993 "Systèmes d'information : un précurseur", in *Revue Française de Gestion*, juin. – juillet. – août 1993.; pp. 96-111.

VATIN F. – *La fluidité industrielle*, éditions Méridiens - Klincksieck, Paris, 1987.

VATTER W. J. – *Managerial Accounting*. Prentice Hall, 1950.

VÉZINA M. & BOISVERT H. "Les technologies de l'information : des outils essentiels pour les professionnels de la fonction finance-contrôle", in *Gestion*, vol. 21, n°3, septembre 1996, pp. 78-83.

VIDAL P. & LACROUX F. "L'évolution des Systèmes d'Aide à la Décision : du choix en situation structurée à l'intermédiation en situation complexe", in *Systèmes d'information et management*, n° 3 vol. 5 – 2000, pp. 51-70.

VILLETTE M. – *Le manager jetable* ; Éd. La Découverte, collection Essais, 185 pages.

VON GLASERSFELD E. "Introduction à un constructivisme radical", in *L'invention de la réalité*, pp. 19-43 (voir WATZLAWICK 1981).

WALLACE J.S. "Adopting residual income-based compensation plans: do you get what you pay for?" in *Journal of Accounting Economics*, n° 24, 1997, pp. 275-300.

WALLACE J.S. "EVA® financial systems: management perspectives" in *Advances in Management Accounting*, n° 6, 1998, pp. 1-15.

WATZLAWICK P. (sous la direction de...) – *L'invention de la réalité - Contributions au constructivisme*, Éditions du Seuil, coll. Essais, Paris 1988, 356 p. (Munich 1981 pour l'édition originale).

WEIL T. – Invitation à la lecture de James March ; les Presses de l'école des Mines de Paris, 2000.

WHITLEY R., THOMAS A. & MARCEAU J (1981). – Masters of Business?: Business Schools and Business Graduates in Britain and France; Tavistock Publications, New York 241 p.

WINTERHALTER A. – Strategisches Controlling ; Diss, St Gallen 1981.

ZIMNOVITCH H. – Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France; Thèse de Doctorat, Université de Poitiers, 1997.

ZIMNOVITCH H. "La recherche historique en contrôle de gestion", in "Faire de la recherche en contrôle de gestion", Vuibert, FNEGE 1999.

ANNEXE 1 : glossaire des abréviations

ABC / ABM	<i>Activity Based Costing / Activity Based Management</i>
AFC	Analyse Factorielle de Correspondances
ASME	<i>Amercican Society of Mechanical Engineers</i>
BO	<i>Business Objects</i>
BPM	<i>Business Performance Management</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAM-I	<i>Consortium of Advanced Management - International</i>
CCO(G)	Conception à Coût Objectif (Global)
CERC	Centre d'Étude des Revenus et des Coûts
CG	Contrôle de Gestion
CGOST	Commission Scientifique de l'Organisation Scientifique du Travail
CGT	Confédération Générale du Travail
CIT	<i>Capital Investment Theory</i>
CNOF	Comité National de l'Organisation
COB	Commission des Opérations de Bourse
COQ	<i>Cost Of Quality</i>
CPM	<i>Corporate Performance Management</i>
CRM	<i>Costumer Relation Management</i>
CVA	<i>Cash Value Added</i>
EDF	<i>Électricité De France</i>
EIS	<i>Enterprise (ou Executive, ou Everyone Information System)</i>
ERP	<i>Enterprise Ressource Planning</i>
ESCP	École Supérieure de Commerce de Paris
ETL	<i>Extract Transfer Load</i>
EVA	<i>Economic Value Added</i>
ID	Informatique décisionnelle
IFACI	Institut Français d'Audit et de Contrôle Interne
IMC	Intelligence, Modélisation, Choix
INSEE	Institut National de la Statistique et des Études Économiques
KDD	<i>Knowledge Discovery in Databases</i>
LAMSADE	Laboratoire d'Analyse et Modélisation de Systèmes pour l'Aide à la Décision

M1	Mineure 1
M2	Mineure 2
M3	Mineure 3
MBA	<i>Master of Business Administration</i>
MIS	<i>Management Information System</i>
MRP	<i>Materials Requirement Planning</i>
NTIC	<i>Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication</i>
OLAP	<i>On-Line Analytical Processing (?)</i>
OLTP	<i>On Line Transactional Processing</i>
OR	<i>Operational Research</i>
OST	Organisation Scientifique du Travail
OVAR	Objectifs, Variables d'Action, Responsables
P1	Principale 1
PDG	Président Directeur Général
PFEC	Perception, Formulation, Évaluation, Choix
PMI	Petites et Moyennes Industries
POCCC	Prévoyance, Organisation, Commandement, Coordination, Contrôle
PODC	Planifier, Organiser, Diriger, Contrôler
POSDCORB	<i>Planning, Organizing, Staffing, Directing, Coordinating, Reporting, Budgeting</i>
PPBS	<i>Planning Programming Business System</i>
QFD	<i>Quality Functional Deployment</i>
REFA	<i>Reichsausschuss für Arbeitszeitermittlung</i>
RFG	Revue Française de Gestion
RO	Recherche Opérationnelle
ROI	<i>Return On Investment</i>
SAVE	<i>Society of American Value Engineers</i>
SEC	<i>Stock Exchange Commission</i>
SI	Système d'information
SMA	<i>Strategic Management Accounting</i>
SOLE	<i>Society Of Logistics Engineers</i>
SPM	<i>Strategic Performance Management</i>
SQL	<i>Structured Query Language</i>
TDB	<i>Tableau De Bord</i>

TQM	<i>Total Quality Management</i>
VAN	<i>Valeur Actuelle Nette</i>
VBM	<i>Value Based Management</i>
VCA	<i>Value Chain Analysis</i>
VEC	<i>Valeur Économique Créée</i>

ANNEXE 2 : les slogans

Le système SAS[®] pour le pilotage décisionnel (plaquette SAS 1993)

L'ABC/M : la vérité sur les coûts (plaquette SAS 1999)

"HyperABC best suited our requirements for providing the information needed to transform the thinking of the entire organization" (témoignage de Shell Services Company pour un publi-rédactionnel d'Armstrong Laing sur HyperABC 1996)

Information gains new value (documentation sur SAP R/3 – 1995)

Piloter pour maîtriser l'avenir – Système d'information et mesure de la performance (plaquette Ernst & Young conseil 1996)

La Gestion d'Affaires – Préserver vos marges par la lisibilité et l'anticipation de vos résultats (documentation commerciale AMI Logidis / L'Atelier de Gestion 1996)

Activity Based Costing : comment mettre le calcul des coûts au service du pilotage stratégique des entreprises (plaquette Bossard Consultants 1995)

CODA- Liberation Systems for Enterprise Accounting (slogan CODA 1996)

SAS- The Power to Know (slogan SAS 2003)

Toward Organizations Without Walls (plaquette Computron Software 1998)

Comment un tas de données anonymes a-t-il pu donner lieu à des décisions claires ? (

Annexe 3 : le guide d'entretien

GUIDE D'ENTRETIEN

Pour chaque proposition, veuillez cocher V pour Vrai, F pour faux, rien si vous avez un doute.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	
Décider d'un plan de licenciement économique	
Déréférencer un fournisseur important	
Allouer les budgets des services administratifs	
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	
Le niveau de vos stocks	
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	

- Citez-nous une décision de nature stratégique que vous avez prise récemment.

- Pouvez-vous raconter les principales étapes qui ont conduit à cette décision ?

- À quels types d'information avez-vous eu recours (vous-même et vos collaborateurs), et à quel moment du processus de formation de la décision ?

- Parmi les informations ainsi utilisées, quelle est la part issue des systèmes informatiques de votre organisation ?

--

- Précisez quels sont les logiciels et applications informatiques que vous avez utilisés dans le processus décisionnel décrit ci-dessus.

--

- Précisez les logiciels et applications que vous utilisez plus généralement pour vos prises de décision stratégiques.

--

- Utilisez-vous généralement les données issues des systèmes d'information plutôt :

Avant que le choix effectif ne soit effectué	
Au moment même où le choix est entériné	
Après que la décision soit intervenue	

- Dans l'ensemble, pensez-vous que la dernière génération de solutions et systèmes informatiques a :

Profondément changé votre manière de conduire des décisions stratégiques	
Relativement modifié votre manière de conduire des décisions stratégiques	
N'a eu aucune influence	

- Si vous avez répondu un des deux premiers items à la question précédente, précisez ce qui selon vous a changé.

--

- Si non, quelle est à votre avis l'utilité réelle des systèmes informatiques dits "décisionnels"?

--

- Indiquez, sous forme de pourcentage :

Le temps que vous consacrez à la consultation de données dans les systèmes d'information, par rapport à l'ensemble de votre temps de travail	%
--	---

- Dans le processus de réflexion et de décision stratégique, êtes-vous généralement seul ou en groupe ?

Plutôt seul	
Parfois l'un, parfois l'autre	
Généralement à plusieurs	

- Selon vous, le recours aux données informatiques est-il...?

Plus utile pour un décideur isolé ?	
Plus utile dans un cadre collégial ou de partenariat ?	
Ni l'un ni l'autre	

ANNEXE 4 : les entretiens

Ces entretiens ont été classés dans l'ordre chronologique de leur recueil (ils ont eu lieu entre septembre 2002 et novembre 2004). Voici les résumés effectués, qui ont tous été validés par les répondants.

1. Profil :

*Ingénieur, directeur général d'une filiale à 100% d'un groupe industriel. 1 400 salariés, secteur de la métallurgie, CA 300 millions €, dont le Président est diplômé ESCP.
Temps de consultation / traitement : 30 %, généralement à plusieurs.*

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Nous avons fermé récemment une usine autrichienne. La production de cette unité a été relocalisée en Angleterre. Il s'est écoulé environ un an entre l'éclosion de l'idée et la prise de décision effective.

Nous avons tout d'abord observé les coûts de l'usine qui ferme, en distinguant les coûts variables et les coûts fixes. Cela fut un travail de contrôle de gestion. Nous avons ensuite estimé les coûts variables de la solution de substitution (main d'œuvre directe, matières, composants, consommables, énergie), qui constituaient la base de la décision. Enfin, nous avons effectué un travail d'analyse de faisabilité du nouveau projet industriel, en termes techniques (spec, la qualité des productions, les emballages, la logistique...).

Au tout début, la décision se fondait sur une analyse des coûts. Nous avions des prix de revient complets, ainsi que des coûts proportionnels hors main d'œuvre. Notre base de données préconçue nous permet ainsi de classer les usines en fonction de leurs performances (c'est à dire de leurs coûts proportionnels). La partie liée aux frais fixes est également donnée par ce tableau de bord. Cette hiérarchie nous permet de faire des rééquilibrages de production, voire de fermer un site. Par la suite, le système d'information a eu moins d'importance, puisqu'il s'agissait de faire travailler ensemble les deux équipes sur la faisabilité. Enfin, nous avons justifié la décision et calculé les coûts de fermeture.

Dans ce cas de figure, toute l'information provenait de nos propres systèmes informatiques. Il s'agit d'un système développé en interne sur AS 400, axé sur des données de comptabilité analytique et de contrôle de gestion (prix de revient, frais fixes ...).

Plus généralement, nous utilisons tout un ensemble de données figurant dans Lotus Notes, comme des bases d'information documentaires, sur la sécurité par exemple. Il y a aussi des

bases d'objectifs, qui permettent par exemple de faire le suivi de la concurrence. Grâce à notre longue histoire sur nos métiers, nous avons mis au point des analyses permanentes de marchés, exprimées en tonnages. Enfin nous avons un logiciel de consolidation pour la comptabilité statutaire, utilisé pour des décisions d'amortissement du goodwill.

En général, nous utilisons l'information avant que le choix effectif n'ait eu lieu, si ce n'est lorsque nous sommes en face d'un problème qualitatif pour lequel l'information fiable est plus rare.

À mon avis, l'apport des S.I. est de permettre des décisions bien plus rapides. S'il fallait tout reconstituer à la main, cela serait beaucoup plus long. Les consultations de données sont plus fréquentes, elles ne sont pas forcément plus utiles. Sans notre système d'information, la décision aurait été faite un peu moins vite, mais aurait été la même. D'ailleurs, nos concurrents (plus petits que nous) n'ont pas forcément des systèmes aussi élaborés.

Le succès de l'informatique décisionnelle est très lié au culte de la vérité du chiffre. Les choses sont de plus en plus calculées, modélisées, ce qui entraîne parfois des excès.

Le recours au S.I. me semble plus utile pour un décideur isolé. Chez nous, lorsque nous travaillons en groupe, chacun a ses chiffres en tête. On peut donc se passer du S.I. car tout le monde sait où il en est. Il est vrai que nous avons une culture d'entreprise basée sur une logique assez rationnelle. Cela est plus délicat lorsque le contexte est moins quantitatif.

2. Profil :

Docteur en sciences de gestion. Associé d'une SARL familiale de sous-traitance métallurgique. Trois salariés permanents, parfois une douzaine avec les intérimaires.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	F
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	F

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	F
Le niveau de vos stocks	F
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Nous avons récemment décidé de modifier les modalités de règlement de notre client principal. Cela fut une décision importante car ce client représente une grosse part de notre CA.

Il y a eu des discussions entre les membres de la famille, durant une bonne journée. Il faut préciser que le client avait demandé à bénéficier d'escomptes pour règlements comptants, demande qui ressemblait fort à une exigence. Nous avons fini par accepter, bien que notre trésorerie ne nécessitât pas une telle mesure.

Nous n'avons pas fait de simulation mesurant les effets de cette décision. Nous n'avons pas consulté le S.I. car tout le monde connaissait la situation. Il existe cependant un S.I. formalisé mis à jour régulièrement. Dans ce cas de figure, nous avons uniquement eu recours à des informations internes que nous connaissions.

Toute l'information de gestion dont nous disposons est traitée par des développements personnels sur Excel.

En général, nous utilisons les données de notre S.I. au moment même où nous délibérons sur un choix. Cela me paraît plus utile quand la décision est collégiale, ce qui est le cas chez nous pour les décisions importantes.

Nous nous contentons d'utiliser les tableurs que nous avons constitués nous-mêmes. Cela est suffisant, compte tenu de la taille de l'entreprise, avec un minimum de spécificité organisée.

3. Profil :

Ingénieur + MBA, directeur général d'une filiale à 100% d'un groupe américain. 285 salariés, secteur de la chimie de base. CA 130 millions €, temps de consultation / traitement : 30 %, généralement à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Suite à des difficultés financières, notre maison mère américaine a envisagé de se séparer de notre division de cogénération d'énergie électrique, part importante de notre activité. J'étais dès le départ opposé à cette décision. Au bout d'un an à un et demi, l'hypothèse de cette cession a été rejetée.

Entre temps il y a eu des négociations entre notre ancienne maison mère, le siège américain, une banque d'affaires chargée de l'étude, ainsi que divers partenaires dans les métiers de l'énergie (EDF, GDF, Air Liquide). Dans un premier temps, j'ai effectué des calculs à la main. Par la suite, avec mon directeur financier et mon contrôleur de gestion, nous avons peu à peu affiné les simulations, sur une base à la fois économique et industrielle. Il faut souligner que cela ne fut pas facile, les résultats financiers de ces simulations se révélant sensibles à un grand nombre de variables.

Pour ce faire, nous nous sommes entièrement appuyés sur notre base ERP JD Edwards, mise en place peu avant le processus décisionnel en question. Si l'on excepte les études de marché, nous n'avons eu recours qu'à des données de nos systèmes d'information internes : JDE et, pour les extractions, Excel. Plus généralement, nous utilisons ces outils comme systèmes d'alerte ou comme simulateurs de prises de décision. Mais pour ce qui est de décisions stratégiques, nous ne nous basons pas uniquement sur des données économiques : la compétence et l'expérience des acteurs est également importante. Ces éléments là peuvent donner lieu à des études ponctuelles (de type "benchmarking"), mais ne sont pas formalisés dans les systèmes d'information. Nous ne disposons d'aucune solution spécifiquement décisionnelle, en dehors de nos propres développements sous Excel. Comme nous travaillons sur des processus décisionnels longs (avec des implications réglementaires complexes : sécurité, environnement...), mais avec un niveau de détail important, nous procédons par itérations successives, et la souplesse d'Excel est utile. JDE nous est plus utile pour les "forecasts" et le reporting. En général, je pense que le succès des ERP est plus lié aux économies obtenues à long terme (en coûts de développement notamment), et correspond à des stratégies d'externalisation de la logistique et de l'informatique.

Dans notre entreprise, les décisions importantes sont toujours prises de façon collégiale. Le recours aux systèmes d'information est toujours préalable au choix final, la préparation des données pour la discussion pouvant se révéler complexe et cruciale.

4. Profil :

Ingénieur électronicien + Formation continue, responsable d'une division produits dans un groupe industriel (fabrication de semi-conducteurs). CA 7 milliards d'€, 40 000 salariés. Temps de consultation 15 %, parfois seul (presque toujours pour le choix), parfois à plusieurs (presque toujours pour la réflexion).

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	=

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Nous subissons depuis deux ans un contexte de crise très dur, qui nous conduit à faire de la *cost reduction* etc. Tous les ans nous élaborons un nouveau plan à cinq ans, consistant à définir où nous voulons parvenir dans cinq ans, et comment nous procéderons pour y aller. Vu le contexte, il s'agit de définir concrètement ce à quoi l'on renonce et ce que l'on protège, en termes d'activités (en l'occurrence, nous avons préservé nos engagements de clients forts et nos axes stratégiques... et sacrifié le reste). Ce processus de planification est récurrent, mais ne conduit pas toujours à des décisions de cette nature, consistant à couper des projets.

La première étape est la prise de conscience des difficultés, par le biais des informations commerciales qui montraient un recul des prises de commande, et une agressivité accrue de la concurrence (qui tend à diminuer les prix de vente). Bien que les indicateurs aient été disponibles en temps réel, nous avons quand même mis quelques mois pour comprendre la tendance. Ce changement d'environnement nécessitait une adaptation en termes de réduction des dépenses. Le plan à cinq ans consiste à rationaliser l'allocation de ressources, en évitant par exemple qu'un axe stratégique fort soit abandonné à tort. Entre la prise de conscience et la prise de décision effective, il y eut une période d'environ six mois. Notre première hypothèse était en effet qu'il s'agissait d'un cycle court, d'une crise très passagère que nous allions traverser sans grandes conséquences financières.

À l'origine, nous nous sommes appuyés sur des informations commerciales quotidiennes. Ensuite nous disposons, une fois par mois, d'informations concernant nos coûts (J + 4 ou 5), que nous analysons mensuellement. Ces données sont issues à la fois du système de gestion de production (pour les quantités et la charge des ateliers) et du contrôle de gestion (pour les coûts de M.O., amortissements etc.) Lorsque nous nous réunissons, nous avons donc des informations, au pire, vieilles d'un mois. Nos données sur les coûts sont fiables, et nous faisons toujours le distinguo entre une éventuelle sous-utilisation des équipements et des variations de rendement. Il y a par ailleurs des informations provenant de l'extérieur qui ont pu influencer notre décision. Mais cela n'est pas encore très structuré, bien que nous ayons l'intention de développer un système de veille concurrentielle (IRMA) formalisé. La connaissance des axes stratégiques des concurrents est importante, dans la mesure où l'on cherche à se différencier en se positionnant sur des axes qu'ils n'ont pas encore vus.

En dehors des applications bureautiques (Excel et Access notamment) que nous utilisons pour effectuer des simulations, nous disposons donc d'un gros outil corporate pour les données commerciales (avec une segmentation maison très précise), de divers systèmes de GPAO et d'un système de contrôle de gestion. Ces bases de données nous donnent un reporting systématique que nous organisons grâce à Access et Excel pour les présentations. Les informaticiens utilisent Business Objects pour la présentation des reportings systématiques.

À cela va donc s'ajouter une base de données de veille concurrentielle, alimentée par un certain nombre de collaborateurs, et à laquelle les accès seront limités. Cette base contiendra plus de données qualitatives que quantitatives. Dans 80 % des cas, nous analysons les données avant que la décision ne se prenne, d'autant plus que cette analyse se fait de façon régulière. C'est d'ailleurs le grand avantage, à mon sens, des systèmes informatiques contemporains : les tableaux de bord en temps réel qui nous permettent de prendre des décisions beaucoup plus tôt.

5. Profil :

Ancien de l'ESC Lille et de l'INM, Directeur Général depuis 4 ans, après 25 ans dans la société. SARL de production de composants pour l'automobile, 735 personnes, 86 millions € de CA, faisant partie d'un groupe industriel familial de 2 500 salariés de par le monde. Temps de consultation 2%, toujours en groupe (ce qui est sans incidence sur l'usage des systèmes d'info).

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	F
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	V
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	F
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

J'ai récemment pris la décision stratégique de céder une branche historique de la société, correspondant à l'invention qui fut à l'origine de tout le groupe familial (boutons pression, œilletons, rivets). Nos parts de marché étaient devenues insignifiantes sur cette activité et, tant qu'elle valait encore quelque chose, il fallait la vendre. Elle n'était plus rentable et ne représentait plus que 4 % de notre volume d'affaires. Je précise que nous avons réalisé cela sans faire de dégât social (référence fondamentale de notre société), la croissance de nos autres marchés ayant permis de compenser ces 4 %. La décision fut malgré tout douloureuse car il s'agissait d'une branche historique dont la famille rechignait à se séparer, s'interdisant en quelque sorte de constater le problème.

La première étape a été permise par le changement de système d'information (passage à SAP en 2000) qui a mis en évidence les pertes liées à cette activité. Auparavant, les frais généraux étaient mal identifiés, et (volontairement peut-être), nous sous-estimions le coût de ces produits. L'ERP a donc prouvé le caractère déficitaire de la branche. Nous avons étayé l'analyse par une étude de marché et par un plan de repositionnement des 40 personnes concernées, ainsi que par une évaluation des gains d'espace (nous avons besoin de place) occasionnés par la cession. Nous avons donc des arguments pour proposer cette décision à la direction de la holding, qui l'a acceptée et a trouvé un acheteur allemand en 2001. En tout, cela a duré huit mois.

Nous avons eu recours à nos systèmes informatiques pour chiffrer l'effet de la décision en termes de personnel, de stocks, de clientèle, pour les royalties que nous allons toucher pendant trois ans. Nous avons surtout utilisé le module SD (*sales delivery*), mais aussi les modules WM, FI-CO et même RH, MM-HA de SAP. Le seul module non utilisé était QM, la qualité n'étant pas concernée par cette branche. En dehors de l'étude de marché (réalisée par un étudiant) et d'un système maison de veille concurrentielle qui nous a permis d'identifier les partenaires potentiels, nous n'avons pas utilisé d'autres informations. Pour les présentations, nous avons eu recours à Excel pour argumenter la vente, et aujourd'hui nous contrôlons encore (par SAP) l'effet sur nos comptes de cette opération, dont la rentabilité se confirme.

Il faut préciser que cet ERP a coûté 6 millions € à notre SÀRL, ce qui est lourd (nous y étions plus ou moins contraints car notre ancien système ne passait pas l'an 2000). Je pense que l'on commence à avoir le retour sur investissement 2 ans et demi à 3 ans après. Les possibilités de tris croisés nous aident notamment à repérer les *best winners* (produits les plus rentables) et à disposer de données chiffrées plus précises et plus fiables qu'auparavant. Cela a confirmé la plupart de nos intuitions, sans grandes surprises.

Ce système 100 % SAP est la base principale de nos plans stratégiques à trois ans, avec toutefois des retraitements Excel dont l'imagerie est plus conviviale. Nous ne sommes pas encore au maximum des possibilités de l'outil ERP, mais nous devrions y parvenir prochainement avec la nouvelle version. Nous faisons également des enquêtes de satisfaction de nos partenaires (interne pour les salariés, externe pour les fournisseurs et clients). Ces données qualitatives ont également leur importance dans nos plans stratégiques. Le dernier input non négligeable est la vision stratégique des gérants, qui n'est pas dans le système d'information.

La mise en place de l'ERP a complètement bouleversé nos structures, et par voie de conséquence (via une organisation par processus) elle a profondément transformé notre façon de décider. Je prends mes décisions en accord avec les responsables des processus.

D'une manière générale, j'utilise le système pour rationaliser les décisions avant de faire le choix. Ce nouveau système aboutit à une meilleure fiabilité des chiffres et à un meilleur repérage des écarts entre les coûts standard (qui déterminent les prix de vente) et les coûts réels. Nos frais généraux et nos coûts informatiques sont également mieux traduits par la comptabilité analytique, ce qui facilite le controlling, que je peux effectuer moi-même. Par exemple, grâce à SAP j'ai repéré des problèmes de crédit clients, et suite à la mise en place d'un crédit manager, j'ai amélioré ceci. Mais dans ces systèmes, on trouve le passé et le présent, mais pas l'avenir.

6. Profil :

Ancien de l'ESG Paris, co-gérant depuis 1992 de la holding d'un groupe industriel familial fabricant de composants pour l'automobile. 735 personnes, 86 millions € de CA en France, 2 500 salariés de par le monde, CA total non communiqué. Temps de consultation 5%, toujours en groupe.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	F
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Nous avons décidé récemment de lever l'autonomie de gestion de notre filiale espagnole. La filiale reste juridiquement indépendante, mais elle est mise sous « parrainage » du groupe et devient ainsi une simple unité de production. La stratégie de cette filiale sera donc fonction des besoins du groupe, et non plus de ses objectifs spécifiques. Nous venons de prendre cette décision, que nous nous apprêtons à mettre en œuvre.

À l'origine de cette décision, il y a le constat de la nature de la clientèle : il n'y a en Espagne que des filiales de groupes européens, américains ou japonais, qui ont elles-mêmes très peu d'autonomie de décision. Nous avons observé cela depuis 4 ou 5 ans, mais la décision elle-même a été prise en 3 semaines.

Notre connaissance du marché et de l'organisation des clients a été à la base de cette décision. La concentration des groupes automobiles et de leurs centres de décision est un phénomène que nous observions depuis quelques années... tout comme la réduction progressive du nombre de leurs fournisseurs. Par ailleurs, nous avons également des données financières sur la filiale, qui montraient une dégradation des résultats. Il fallait agir avant qu'il ne soit trop tard. Évidemment, si les résultats avaient été corrects, les managers de cette filiale auraient difficilement compris notre décision.

Pour cette décision, nous avons très peu sollicité le système informatique. Le reporting financier et les prix de revient et de vente ont été pris en considération, ainsi que le carnet de commandes. Le reste provient de notre connaissance du marché, de nos contacts avec les clients. Si je n'avais eu que les chiffres, sans connaissance du contexte, nous aurions constaté la dégradation, mais la décision aurait nécessité des études supplémentaires. Je précise que notre contrôleur de gestion a effectué un audit de cette filiale. Les associés minoritaires ont participé à la réflexion et ont abouti aux mêmes conclusions. C'est donc une décision collégiale.

Notre progiciel de reporting en Espagne s'appelle PRODSTAR, une sorte de mini-ERP qui est au bout de ses capacités. Cette filiale va passer à SAP fin 2003 début 2004. Nous avons des données clients assez détaillées, à la fois par nos historiques et par les revues quotidiennes de presse qui constituent une sorte de veille économique sur notre secteur d'activité.

Plus généralement, dans le type de décisions que je suis amené à prendre avec mes associés, les systèmes d'information ont un rôle limité... si ce n'est tout ce qui est reporting financier. Ce dernier est chez nous assez complet et, combiné avec notre connaissance du contexte, cela nous est utile pour les décisions stratégiques. Je précise qu'à ce jour chaque pays a un système de reporting financier différent, et que notre contrôleur de gestion consolide l'ensemble des données. Nous avons en fait deux reportings : l'un commercial (développement par client, par marché, ligne de produit), l'autre financier. Ce sont des systèmes d'alerte, de suivi et de contrôle, avec bien sûr des comparatifs entre le budget et le réalisé (avec un petit décalage). En cas de dérive, on peut prendre une décision.

Nous avons un autre usage des systèmes d'information : pour des décisions d'investissement, nous effectuons des simulations, chacun de son côté, et on consolide. Nous avons des plans stratégiques à 3 ans, ainsi que des plans spécifiques à la R&D (avec besoins de financement et répartition par filiale). Nous simulons, pour le plan commercial, 3 scénarii (un élevé, un moyen, un faible), ce qui nous permet de vérifier si nous sommes en mesure de financer etc.

Pour ces simulations, nous utilisons essentiellement des tableaux Excel.

En général, le recours aux S.I. se fait plutôt avant et pendant la prise de décision.

Je ne pense pas que la nouvelle génération de S.I. (de type SAP / ERP) ait modifié notre façon de prendre des décisions stratégiques. Mais c'est un bon outil de contrôle, qui nous permet de connaître les prix de revient, la productivité etc. Cela permet aussi d'avoir les informations plus vite, et ainsi faciliter les décisions stratégiques par un gain de rapidité et de fiabilité.

À mon avis, le recours aux S.I. est plus utile pour un décideur isolé. La subjectivité de l'individu isolé est plus importante. Le décideur isolé gagnera à se protéger de cette subjectivité, alors qu'un groupe de décideurs réalisera de lui-même cette pondération.

7. Profil :

Docteur-Ingénieur mécanicien (+ école des ventes IBM), directeur général chargé du commercial, du marketing, de la communication et de l'international d'une société de services informatiques. 103 salariés, CA 12 millions €. SA indépendante au capital de 300 000€. Temps de consultation / traitement : 20 %, toujours à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	V
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	F
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	

Nous avons récemment pris deux décisions importantes : le développement à l'international et l'augmentation des prix de nos prestations (env.15%). Cette dernière vient d'être prise, en raison, entre autres, du coût des 35 heures, et le plus difficile aura été de la faire accepter par les clients.

Notre choix de développement en Amérique du Nord a été une décision stratégique, car elle a eu de grandes répercussions pour l'entreprise. Entre l'intention, axée sur l'objectif d'apporter à nos clients une valeur ajoutée, et le choix décisif, un an environ s'est écoulé. Il y a eu deux étapes principales : tout d'abord l'expression de notre ambition de développement à l'international, puis le choix du pays (le Canada). Dans la première phase, nous avons explicitement interrogé nos clients (industriels), qui ont marqué leur intérêt à cette perspective de disposer, pour leurs implantations nord-américaines, d'un prestataire proche. Ensuite, nous avons étudié le marché ainsi que les coûts induits par ce projet, c'est-à-dire sa faisabilité en termes de financement, de recrutement de main d'œuvre, de conditions fiscales etc. Ces analyses nous ont conduit à nous orienter en priorité vers le Canada.

Nous avons donc essentiellement recherché des informations externes sur l'environnement économique, la taille et la nature du marché, les spécificités techniques et sociales des pays etc. Pour cette décision, nos propres systèmes d'information ne nous étaient pas d'un grand secours, du moins dans ces premières phases. En revanche, maintenant que ce développement est réalisé, nous disposons d'un ERP qui nous facilite le suivi et le contrôle des résultats.

Plus généralement, je ne pense pas que dans notre métier les systèmes d'information de gestion soient très utiles pour la prise de décisions stratégiques. Ainsi, le fait que nous ayons à présent un ERP n'a en rien modifié notre façon de concevoir notre stratégie. Nous disposons malgré tout d'un système de surveillance ou d'alerte qui nous permet d'effectuer des adaptations lorsque nous constatons une dérive.

Je ne pense pas que les systèmes décisionnels de type B.O. soient très utiles à notre niveau. Ils peuvent l'être en revanche dans les grands groupes, où la consolidation des données est plus difficile.

Dans notre entreprise, les décisions stratégiques sont toujours prises à quatre (les 4 DG). À mon sens, le recours aux données informatiques serait plus utile pour un décideur isolé, celui-

ci éprouvant le besoin de se rassurer. À plusieurs, chacun d'entre nous maîtrisant une partie du projet, ce besoin est moins net. Nous alimentons malgré tout notre réflexion (avant et pendant le processus de décision) par les données qui nous semblent utiles. Une fois le choix entériné, le contrôle de ses effets est de l'ordre des constats.

8. Profil :

Directeur général en charge de l'administration – finances – gestion. HEC, 17 ans dans l'entreprise, industrie papetière, 1500 salariés, 400M€ de CA. Temps de consultation : NSP, toujours à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	V
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

(potentiellement, toutes sont stratégiques)

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Nous sommes entrain de finaliser un projet de croissance externe qui, selon moi, constitue clairement une décision stratégique. Il s'agit d'une fusion-acquisition pour laquelle le comité d'entreprise de la cible a donné un avis favorable, et qui est donc confirmée (sous réserve d'approbation par la prochaine assemblée générale). À l'origine, il y a un peu plus d'un an, nous avons été informés, via le conseil mandaté par la société absorbée, que celle-ci recherchait un partenaire. Ayant été l'objet d'un RES astucieux et faisant preuve de résultats corrects, cette société était rentable mais trop petite dans la durée. Ses actionnaires (anciens cadres) ont ressenti le besoin de s'adosser à un partenaire plus solide.

Nous avons rapidement perçu l'intérêt stratégique d'un tel rapprochement, car nous étions à la recherche d'une cible. Nos gammes de produits sont complémentaires. Nous fournissons les papiers fins à l'intérieur des magazines, et eux fournissent les couvertures en papier glacé. Nous avons également des liens par le biais d'une filiale commune chargée des approvisionnements en bois. Il y avait donc plusieurs raisons pour entériner le rapprochement, mais il nous restait à indiquer dans quelles conditions cela était faisable. Il fallait notamment que la sortie de cash soit très minime. Nous avons fait une première proposition en février 2002. Le dossier a par la suite "dormi" pendant trois mois, je ne sais pour quelle raison. Au mois de mai, la première proposition écrite a été formalisée.

Notre première source d'information a été le dossier préparé par le conseil de notre partenaire, qui présentait les caractéristiques de la société etc. Ce document (en échange duquel nous avons dû signer une lettre de confidentialité) corroborait ce que nous savions de l'entreprise. Mais nous n'avions obtenu les comptes 2001 que vers le mois de juin. Nous avons donc consulté différentes bases de données pour obtenir des compléments d'information. Il s'agissait de bases de données financières ainsi que de bases sectorielles sur les machines de production. Ce travail a été fait par les services marketing et R&D. Il s'agissait de données recueillies à l'extérieur, ainsi que de visites physiques de l'outil (avec une visite approfondie avant confirmation de la lettre d'intention).

Dans cette première phase, nous avons donc utilisé des informations externes. Par la suite, nous avons réfléchi sur des questions comme la spécialisation des machines et des marchés. Pour ma part, j'ai travaillé sur l'optimisation financière et la détermination de la parité

d'échange. Nous avons donc simulé différentes approches, travail que nous avons en partie sous-traité à un conseil extérieur. Pour les simulations, nous avons essentiellement utilisé Excel. Nous venons tout récemment de mettre en place Business Objects, que nous sommes entrain de finaliser pour les opérationnels (en commençant par la fonction HA). Nous avons un ERP (BaaN process), très orienté sur notre type de métier, mais encore en cours d'implantation (depuis deux ans).

À mon avis, l'apport d'un outil décisionnel comme B.O. peut figurer dans la validation de données disparates, qu'auparavant nous étions obligés de cueillir ci et là. Nous avons ainsi pu standardiser des procédures de calcul (qui avaient été définies sous Lotus il y a une dizaine d'années) qui jusqu'ici n'étaient pas tout à fait homogènes. Le passage à B.O. nous a obligé à trancher entre certaines incompatibilités. Ceci apporte une sécurité quant à la qualité de l'information, ce qui est rassurant pour la prise de décisions. La puissance d'un tel outil est son principal atout. Mais dès qu'il s'agit de requêtes complexes, il faut une structure mentale très orientée informatique, et ce n'est pas le cas de tout le monde. Je ne pense pas que cela change concrètement la nature des choix stratégiques. Plus généralement, les chiffres ne se substituent pas entièrement à l'intuition.

Chez nous, les décisions stratégiques sont prises par un comité de direction, avec un éclairage fourni par les différents services concernés. Nous ne consultons pas les SI au moment même de la réunion du comité.

9. Profil :

Président Directeur Général d'un groupe local de presse depuis 7 ans. Statisticien de formation, longues expériences professionnelles d'encadrement dans la presse. 40 salariés, CA ? Temps de consultation < 5%, généralement seul.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	F

(potentiellement, toutes sont stratégiques)

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	F
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Je viens tout récemment de recruter un cadre de bon niveau à un poste de chef de projet. Il s'agit d'une nouvelle fonction, liée à la création puis à la gestion d'un portail web qui centraliserait les annonces publiques du département. À l'origine, il y a de ma part une prise de conscience assez ancienne : les annonces publiques (appel d'offres...) représentent un complément idéal à l'activité historique (annonces légales) de notre principal hebdomadaire. La loi Sapin avait renforcé il y a treize ans les obligations de transparence sur l'attribution des marchés publics. Actuellement, la tendance est à la dématérialisation des procédures, et les règles de candidature aux appels d'offre sont en voie de modification, ce qui constitue pour nous à la fois une opportunité et une menace.

La décision d'allouer des ressources à cette nouvelle fonction s'est faite progressivement. Il y a plusieurs années que j'effectue une veille à ce sujet, ce qui est normal compte tenu de l'importance d'un tel support dans notre offre. Notre objectif est de devenir et de rester un acteur incontournable des publications officielles sur la région. Je me dois donc d'anticiper l'évolution des besoins, des nouvelles règles etc. Pour ce faire, je suis les échanges de groupes de travail sur Internet, je lis ce qui se publie sur la question etc. Concrètement, nous allons donc créer un portail électronique dont la publicité sera assurée par notre support traditionnel en papier. Ce portail servira aux donneurs d'ordre et aux postulants à échanger des informations, même dans le cas où le donneur d'ordre (Conseil Général par ex.) disposait de son propre site. Ainsi, quand l'opportunité de recruter quelqu'un s'est présentée, j'ai saisi l'occasion.

Pour cette décision j'ai essentiellement eu recours à des informations provenant de l'extérieur. Les systèmes propres à l'entreprise ne contiennent pas de données formelles de veille. De plus, l'information dont j'ai besoin pour les décisions stratégiques est de nature systémique, et ne se réduit pas à des chiffres. Nous disposons malgré tout d'un système d'information interne fort utile. Une base Notes gère les contacts clients en recensant l'historique des opérations concernant nos 2000 individus. Cette information est utile à la fois en prospection – nous gérons par exemple les dates de relance des prospects – et en surveillance de la concurrence. Nous connaissons aussi par ce biais nos parts de marché. Mais il s'agit là d'un outil de gestion quotidien, pas forcément lié à des problématiques stratégiques.

Par ailleurs nous avons aussi des informations comptables. Étant donné la taille humaine de l'entreprise, nous n'avons toutefois pas de système analytique sophistiqué. La périodicité de nos parutions étant hétérogène (cela va de l'hebdomadaire au guide paraissant tous les trois ans), j'ai beaucoup de mal à analyser la rentabilité des différents produits. Peut-être que certains de nos titres perdent de l'argent... mais c'est difficile à identifier. Il faut dire qu'en matière de rentabilité globale, les paramètres discriminants sont, dans notre activité, assez restreints. Je n'ai pas besoin d'indicateurs très détaillés pour évaluer la situation, et j'ai à l'esprit les variables importantes. Ainsi, je n'ai pas d'ordinateur sur mon bureau, et je consacre peu de mon temps à la consultation de données informatiques. Je dois préciser cependant que le responsable informatique de l'entreprise joue un rôle de synthèse et d'éclairage quasiment quotidien, et que par ailleurs nous nous réunissons tous les lundis matin. À la fois dirigeant et actionnaire majoritaire, je suis plénipotentiaire, ce qui ne m'empêche pas de consulter les avis de mes cadres. Ayant la chance de travailler sur une zone de chalandise limitée dans une entreprise de petite taille, je ne ressens pas le besoin de m'entourer de systèmes aussi sophistiqués que ceux dont je disposais lorsque je travaillais dans de grands groupes de presse.

10. Profil

PDG fondateur depuis 5 ans. SA au capital de 367 984 €, prestataire et éditeur de solutions informatiques, CA de 1,2 M€, 15 salariés, formation ESC + DEA sciences de gestion. Temps de consultation env. 10 %, généralement à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

(potentiellement, toutes sont stratégiques)

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	ns
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Je prends régulièrement des décisions stratégiques à l'échelle de mon entreprise. J'ai notamment décidé, en fin 2001, un changement de marché. Créée en 1999, la société que je dirige était initialement positionnée sur le marché des PME-PMI. Nous avons levé des fonds de capital risque en fin 2000, ce qui impliquait des objectifs précis, que nous avons tenus au premier trimestre 2001. Le trimestre suivant a été inférieur aux objectifs, ce que nous avons d'abord en partie imputé au mois de mai traditionnellement peu actif. Le troisième trimestre ayant confirmé la tendance, nous avons supposé une crise économique durable, ce qui nous a conduit à changer de stratégie. En décembre 2001, j'ai donc orienté l'entreprise vers le marché du secteur public : communautés de communes, communautés urbaines, conseils généraux... Cette décision impliquait des changements organisationnels majeurs : réaffectation et allègement de la structure commerciale, adaptation à la procédure des appels d'offre etc.

Plusieurs sources d'information ont été utiles dans ce processus de décision :

- Le tableau de bord interne montrait que nous étions en dessous des objectifs. Le suivi des ventes indiquait une baisse sensible des commandes.
- Les remontées d'information de la part des commerciaux (nous nous réunissons tous les lundis matin pour faire le point) mettaient en évidence des reports de décisions de la part des clients;
- Les informations externes (presse, newsletters...) n'étaient pas positives non plus. L'effondrement du NASDAQ et l'éclatement de la bulle Internet nous ont d'ailleurs conduit à annuler notre second tour de table de capital-risqueurs.
- Le rapport Carcenac de 2001, ainsi que l'évolution dans d'autres pays, laissait augurer que les administrations françaises allaient s'orienter vers l'Open Source. Cette défiance par rapport aux solutions Microsoft nous était favorable, car nous nous étions d'emblée orientés vers le logiciel libre.

Nous sommes restés attentifs aux signaux extérieurs, et nous avons d'ailleurs mené une étude concurrentielle et une étude de marché pour finaliser le projet.

Vue la taille réduite de l'entreprise, les systèmes d'information ne sont pas nombreux. La comptabilité proprement dite est externalisée auprès d'un expert-comptable. Un tableau de bord XL, dans lequel j'effectue moi-même les saisies, me permet d'éditer un suivi mensuel de

l'activité sous forme de compte résultat. Il contient également des informations non financières, d'ordre commercial. Cela me permet de vérifier la réalisation des objectifs et de faire des simulations, par exemple pour vérifier la faisabilité de tel ou tel projet. Nous sommes évidemment équipés, par ailleurs, de la solution Intranet que nous commercialisons auprès de nos clients. Nous y enregistrons les comptes-rendus de prospection commerciale, les dossiers clients, le suivi de production et de R&D, la synthèse des réunions techniques, ainsi que des données RH sur les congés etc. Par ailleurs, comme nous sommes sur des marchés qui bougent sans arrêt, nous y centralisons également les informations de veille : presse, newsletters, forums de discussion... Afin d'éviter, notamment, que le client soit au courant d'innovations majeures avant nous...

J'utilise l'information à la fois avant, pendant et après la prise de décision. Cela me semble indispensable pour vérifier l'adéquation entre les ressources et les besoins. Mais les SI ne remplacent pas le décideur. À mon avis, les SI décisionnels d'aujourd'hui nous donnent davantage d'informations, mais il faut prendre garde : on peut faire dire beaucoup de choses aux chiffres. Il y a un danger lorsqu'on oublie comment les indicateurs sont établis.

11. Profil

PDG de groupe non coté, actionnaire minoritaire. SA au capital de 1 000 000 €, 1 400 salariés, CA 1,2 milliards €. En place depuis 7 ans, ascension au sein groupe, formation sciences économiques + ingénieur CNAM. Temps de consultation 5 %, toujours à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	F

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Je viens récemment de prendre une décision que j'estime stratégique, bien qu'elle soit à contre-courant de la tendance dominante. Sous la pression de l'un de nos principaux actionnaires, qui se trouve être aussi un client important, nous avons décidé en 2002 de doter l'entreprise d'un ERP. Cet investissement représentait pour nous au bas mot 2,5 millions d'euros (licences, matériel, consulting...), sans compter bien sûr les coûts induits (temps passé, formations, restructuration...). En contrepartie, nous devions réaliser des économies à moyen terme, et le retour sur investissement devait être de trois ans environ, sans que l'on sache très bien de quelle manière nous allions créer de la valeur avec cet outil.

Évidemment, cette décision s'est déroulée en plusieurs étapes. Je dois préciser, en premier lieu, que j'ai moi-même avalisé le projet en signant le bon de commande en février 2002. Je n'étais pas persuadé de l'urgence du projet, mais l'enthousiasme de mon DAF et de ma DSI avait fini par me convaincre. Les travaux avaient commencé de suite, et devaient s'étaler jusqu'en fin 2003, l'objectif étant d'ouvrir l'exercice 2004 en "100% ERP". Voilà pour la première étape.

Par la suite, je me suis rendu compte, peu à peu, que la difficulté de la tâche avait été sous-estimée par l'équipe en charge du projet. Ou bien avons-nous surestimé les compétences des uns et des autres ? En tous cas, en novembre 2002, nous décidions, en plein accord avec ma DSI, de récuser le prestataire chargé de l'implémentation. Ses consultants n'avaient de cesse de limiter les capacités d'adaptation du progiciel à notre métier, alors même que dans la phase de choix de la solution, c'est bien en raison de ces supposées capacités que nous avions tranché. La voie préconisée par les consultants consistait à créer une épine dorsale du système d'information, autour de laquelle devaient s'articuler la quasi totalité de nos développements spécifiques... Alors que nous avons acquis l'ERP pour remplacer ces derniers. À mon avis, le progiciel sait faire, mais les consultants n'étaient pas à la hauteur. Le problème est que les choses ne se sont pas arrangées en 2003, et que mon contrôleur de gestion m'a sorti un chiffrage du projet tenant compte des retards, et dépassant nettement les 5 millions d'euros... Et encore, il n'y incluait pas les dommages et intérêts réclamés par le prestataire éconduit.

Par ailleurs, vous savez que l'année 2003 n'a pas été florissante, surtout dans nos métiers. Il y avait donc de sérieux soucis de trésorerie et ce fut donc la troisième étape : je pris mon bâton de pèlerin et j'allai convaincre un à un mes managers de la nécessité d'abandonner le projet (il est vrai qu'ils avaient d'eux-mêmes déchanté !). En juillet 2003, nous avons tout arrêté.

Dans la première phase, nous avons surtout utilisé de l'information de l'extérieur : des avis plus ou moins formels de partenaires qui étaient en ERP, les données de l'éditeur, ainsi que ses références dans notre secteur d'activité. La deuxième phase fut celle de la prise de conscience, alimentée par les inquiétudes des managers opérationnels, puis confirmée par l'étude ad hoc que j'ai réclamée au contrôle de gestion. La troisième phase a nécessité peu d'informations nouvelles, tant étaient évidentes à la fois l'enlisement technique du projet et le ralentissement de l'activité.

Nos systèmes d'information restent donc grosso modo en l'état : des développements maison pour la production et le workflow, une comptabilité SAGE et des tableaux de bord Excel pour les analyses de tendance ou les études ad hoc. Tant que nous ne serons ni cotés ni davantage diversifiés, cela devrait suffire.

Comme vient de le montrer le cas précédent, j'utilise l'information avant et pendant la prise de décision, plus rarement après, sauf s'il s'agissait d'expliquer la décision aux équipes. À mon avis, certains éditeurs informatiques sont commercialement très habiles, et parviennent à placer leurs solutions même lorsqu'il n'y a pas de besoin avéré. Cela explique à la fois le succès et les échecs de ces outils...

12. Profil D.D.

PDG d'une SA cotée au marché libre, capital 3,2 M d'€, CA 24 M d'€, 120 salariés, services informatiques, 8 ans d'ancienneté, formation DUT + IAE + CPA. Temps de consultation 1/3, tjrs à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	F
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Nous faisons trois métiers sur trois filiales. Nous avons décidé il y a neuf mois de n'en faire plus qu'un. Ce recentrage consiste à céder les deux autres activités, tout en se renforçant sur celle restante. Nous sommes en train d'acquérir une entreprise présente sur notre métier restant. Cela me paraît être une décision stratégique.

À l'origine nous avons conscience d'avoir une cotation assez basse – de l'ordre de 12 % de notre CA, 50 % de nos fonds propres – et nos actionnaires, trouvant que cette valorisation n'était pas optimale, ont décidé avec nous de remédier à cela. Le processus a été engagé en début 2003, la première activité a été cédée en juillet, la seconde en décembre de la même année. Le tout a donc pris en gros un an. Il faut préciser que nous savions auparavant que nous aurions à faire un tel choix un jour ou l'autre : nous ne nous sentions pas la capacité de faire plusieurs métiers dans nos marchés à croissance forte et à bouleversements rapides. Nous attendions de voir comment allaient tourner les marchés avant de trancher. Il n'y avait pas d'urgence, si ce n'est celle de régler la question de la sous-valorisation. Nous avons des actionnaires institutionnels à forte culture financière, qui nous ont conduits à faire le pari d'un effet positif du recentrage sur la cotation. Nous avons d'une part un métier d'éditeur qui était destructeur de valeur, nous y perdions de l'argent depuis son rachat en 2000. Il s'agissait d'une cession défensive. Nous étions par ailleurs à la fois distributeurs et intégrateurs, deux métiers qui restaient en concurrence. Nous avons pesé le pour et le contre par une analyse classique opportunités / menaces... Pour finalement décider de céder le plus rentable à ce jour, mais aussi celui sur lequel pesaient le plus de menaces. Nous avons donc conservé le troisième métier : celui de l'intégration.

Dans un premier temps nous avons récolté des informations internes. Nous avons analysé finement les chiffres-clé de chacune des filiales : la contribution au BFR, la rentabilité, le retour sur capitaux investis. Ce sont des données que nous connaissions, mais qu'il a fallu affiner. J'ai dans mon encadrement quelqu'un qui travaille sur les opérations de haut de bilan tout en faisant du contrôle de gestion, il a mis tout cela en forme, cela lui a pris la moitié de son temps durant six mois. Chaque dirigeant de filiale a par ailleurs conduit une analyse de l'évolution de son métier, analyse que nous avons doublée par une évaluation en parallèle – mais sans leur communiquer nos propres conclusions – sur la base des mêmes informations. Leurs préconisations ont été les mêmes que les nôtres. Enfin, il y a eu deux travaux de continuation : identifier rapidement l'acquéreur potentiel, identifier les cibles potentielles. Il

n'était pas question de passer de 24 M à 12 M de CA sans réagir. Nous sommes entrain de finaliser l'acquisition qui va faire repasser le CA à 30 M. Cela nous semble être une obligation vis-à-vis de nos actionnaires, et une contrainte sur nos métiers, dans lesquels l'effet taille joue un rôle non négligeable. Nos clients sont des grands comptes qui tendent à réduire le nombre de leurs fournisseurs, et qui risquent de ne retenir que les plus gros d'entre eux. La taille est une barrière d'entrée qui va devenir de plus en plus importante.

L'application informatique la plus utile dans ce cas fut XL, comme d'habitude. Nous avons un outil CRM et un outil comptable dont nous pouvons extraire des données que nous mettons en forme sous XL. Nous restons un groupe de 120 personnes, et nous utilisons les moyens du bord. Nous avons étudié la possibilité d'acquérir des solutions plus puissantes de traitement, mais nous ne l'avons pas mise en œuvre à ce jour, en partie en raison du budget que cela implique, de l'ordre de 150 k€. Cela se fera peut-être, car l'activité de services sur laquelle nous sommes à présent spécialisés nécessite une analyse fine.

Plus généralement, nos décisions stratégiques peuvent s'appuyer sur un outil CRM qui nous permet de suivre l'activité de nos clients en termes de panier moyen, d'implantation géographique, de chiffre d'affaires et de marge. En ce qui concerne les services, nous les suivons manuellement en faisant des extractions, et nous disposons des taux d'occupation et de rentabilité de chacun de nos consultants. Il s'agit là d'un outil maison dont je ne connais pas les caractéristiques. Enfin, nous avons l'outil SAGE 100 pour la compta et la gestion commerciale, ainsi qu'un outil web de suivi des projets, renseigné au jour le jour par les consultants.

J'ai recours aux systèmes d'information après la prise de décision. Ce n'est certes pas ce qu'il faudrait faire, mais je me sers des SI pour valider des intuitions, un ressenti de l'activité. Ce sont davantage des outils de validation que de décision. Il arrive que les chiffres ne confortent pas la décision... cela ne m'empêche pas de la prendre. Je n'ai pas l'impression que dans les PME le travail de décision stratégique ait été beaucoup modifié par les SI. Dans les grandes entreprises, le volume de données disponibles est tel que les nouveaux SI peuvent amener un plus. Les dirigeants, y compris dans les PME, ont aujourd'hui plus d'informations à disposition, et ils les obtiennent beaucoup plus vite. La vitesse est une obligation permanente de nos jours, surtout dans nos métiers. Mais il n'est pas sûr que cela modifie les décisions stratégiques. Dans notre société, les questions importantes sont toujours soulevées par moi, mais la décision se prend – au moins – à trois. Si j'étais tout seul je m'entourerais de davantage de données pour décider.

13. Profil P.S.R.

DG d'une SA non cotée, capital env. 5 M d'€, CA 115 M d'€, 845 salariés, industrie de biens de grande consommation, 3 ans d'ancienneté, formation école de commerce. Temps de consultation 20-25%, tjrs à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	V
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Nous avons divisé par deux le nombre de références, ce qui s'est traduit au niveau de la gamme de produits finis, au niveau des matières et du nombre de fournisseurs. En raison de pertes importantes, il était nécessaire de rationaliser la supply chain et la production, dans le but de générer du cash par la réduction des stocks. C'était un besoin.

Il s'est déroulé un an entre le moment où on a pris la décision et le moment où les références ont disparu du catalogue. Suite à l'identification de ce besoin, le cheminement était très simple. Il y a d'une part l'aspect rentabilité du produit, où on a supprimé d'emblée les produits sur lesquels on perd de l'argent, ou sur lesquels on ne gagne pas suffisamment d'argent, puis les produits qui ne tournent pas assez. Toute la supply chain a été concernée par ce processus d'amélioration continue.

Nous avons donc eu recours à des informations sur les prix de revient des produits, mais aussi des informations commerciales. Les prix de revient sont des informations internes plus benchmark. Dans notre activité, il est en effet facile de décomposer le prix de revient des concurrents, en identifiant le poids et la matière utilisée. Les informations commerciales nous ont aidés à savoir quels sont les produits qui se vendent. Elles sont à la fois internes et externes. Si un de nos clients distributeur n'écoule plus une référence, on s'en rend compte par les sorties de caisse clients. Soit il prend la décision lui-même, soit on prend l'initiative d'arrêter la production de cette référence. Un produit qui ne tourne pas doit être remplacé par un produit qui tourne, afin que le client gagne de l'argent.

Il y a un aspect plus macro au niveau des données commerciales : les études de marché et l'analyse des tendances à venir. L'armoire en plastique est aujourd'hui un marché qui n'a quasiment pas d'avenir, qui a été remplacé il y a quelques années par le marché des armoires bois, et à présent on a le marché des "cadres".

Aujourd'hui, les décisions de suppression de références sont prises par le marketing et par les industriels. Ils se réunissent chaque année pour faire le point quant à la rotation des références. L'industriel (patron d'une usine) va dire par exemple : "aujourd'hui, du fait des volumes, je ne peux plus produire à ces coûts ; donc soit vous m'augmentez les volumes, soit on augmente les tarifs". La deuxième contrainte sera que pour lancer un nouveau produit, il faut en éliminer un autre.

En termes de P&L, cela a eu un effet désastreux, en termes bilantiels c'est très bon car cela a généré du cash par amélioration du BFR. Cela nous a aussi permis de nous reconcentrer sur des lignes de produits plus rentables, et donc d'améliorer l'exploitation.

Plus généralement, nous avons un système de reporting (journalier, hebdomadaire, mensuel). Sur le marché, nous avons trois sources d'information : des études que nous achetons (Nielsen, MSI, CSIL) ; des données internes avec notamment une étude d'image, de notoriété et de satisfaction de clientèle (par sondage) ainsi que l'analyse des plaintes de clients ; et une base de benchmarking concurrentiel (développement maison). Il faut préciser qu'à l'époque de la décision évoquée, nous n'avions pas tout cela : nous avons essentiellement SAP et des bons de sortie de caisse.

Chez nous, tout est sur SAP au niveau informatique de gestion. On a tous les modules sauf le cash et les ressources humaines. À partir de cela, on extrait des tableaux XL. Au-delà, nous avons développé des outils de reporting en interne : Keter. Toutefois, pour préparer une décision stratégique, je vais plutôt sur le terrain. Pour lancer un nouveau produit, on va rencontrer les clients, si on prend une décision de type make or buy on va voir en Chine etc. Et ensuite on fait un benchmark entre les usines du groupe, mais aussi avec nos concurrents / confrères.

Il me semble important de recourir aux systèmes d'information avant de prendre des décisions stratégiques, ne serait ce que pour connaître le point de départ... mais aussi après pour contrôler l'application de cette décision. Aujourd'hui, nous sommes dans un monde où l'on vit à cent à l'heure. Je peux ainsi savoir lundi matin où en sont les ventes de la semaine écoulée partout en Europe. En fonction de ma connaissance du passé, je vais pouvoir influencer l'avenir. Les systèmes d'information d'aujourd'hui permettent d'être réactif, c'est-à-dire de prendre très rapidement une décision. Si demain un concurrent dépose le bilan, il faut très rapidement décider, soit de le reprendre, soit de le laisser mourir. Quand on a besoin de lancer un nouveau produit, le système d'info va permettre de faire des simulations immédiates... il y a un besoin croissant d'outils de communication : téléphones et ordinateurs portables etc. Cela donne plus de liberté au dirigeant.

Les décisions stratégiques sont collectives chez nous : il y a un directoire indivisible. À 80-90 %, les options sont soumises à ce qu'on appelle un comité de direction qui regroupe la direction commerciale, les ressources humaines, la direction financière etc. et ce qu'on appelle des sachants (experts internes du domaine concerné non membres du comité de direction). Le fait que ces décisions se prennent à plusieurs permet de partager les informations, mais n'a pas d'impact sur l'usage des systèmes d'info.

14. Profil C.C.

Président d'une SAS non cotée, capital 600 k€, CA 10 M d'€, 70 salariés, industrie de biens d'équipement, 4 ans d'ancienneté, formation école de commerce+ HEC Entrepreneurs + Ingénieur commercial en Allemagne. Temps de consultation 10-15%, tjrs à plusieurs.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	V
Décider d'un plan de licenciement économique	F
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	F

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	F
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	F
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	F

Les décisions stratégiques d'aujourd'hui tournent autour de notre problème principal qui est la hausse de prix des aciers. Depuis le début de l'année, on a environ 65 % de hausse qui jusqu'à présent n'a pas pu être répercutée en totalité auprès de nos donneurs d'ordre. La question stratégique aujourd'hui est entre le fait de ne pas répercuter cette hausse – au risque de diminuer la marge voire même de la détruire – ou alors de répercuter quitte à lâcher le marché. C'est un peu quitte ou double. Soit on arrête de travailler avec le client, soit on ne répercute qu'une partie et on essaye de se refaire derrière. À ce jour, nous avons tranché en acceptant de faire profil bas, en acceptant de travailler tout en sachant que les marges seront minimales.

Nous savons que cette hausse ne va pas durer indéfiniment. On part du principe que cela va durer encore six mois, et ensuite on verra une stabilisation. Et s'il y a stabilisation il n'y aura plus d'écart entre le moment où on fait le devis et le moment où on a la commande, donc pas de différence de marge.

Nous avons ressenti le contexte conjoncturel lié à la hausse des aciers, ainsi que notre charge personnelle de travail, notre carnet de commandes et nos prévisions à peu près deux ans. On sait aujourd'hui que le premier semestre 2005 va être assez difficile et qu'ensuite l'activité repart. Et il se trouve, si les prévisions s'avèrent réelles, qu'à partir du deuxième semestre 2005, on va avoir un niveau de stabilisation des prix des aciers. Nous sommes abonnés à des lettres de nos fédérations d'industrie mécanique, à la presse économique type les Échos ou la presse spécialisée type Usine Nouvelle. On arrive, par recoupements d'informations, à avoir une tendance à peu près précise... et on a aussi les courriers d'Arcelor. On a ainsi une bonne visibilité sur nos marchés, et une bonne visibilité sur le prix des aciers, ce qui nous permet de faire profil bas car on sait que c'est temporaire.

Il y a eu deux signes d'alerte. Nous avons d'abord de plus en plus de mal à trouver les aciers qu'on cherchait ; c'était la pénurie, les difficultés d'approvisionnement. Le second signe est lié de très près à cette pénurie : les prix ont commencé à augmenter vraiment sensiblement à partir de janvier 2004. Les deux événements ont été quasi concomitants. De plus, les distributeurs d'acier ont vite emboîté le pas : dès qu'il y a pénurie, ils appliquent une marge supplémentaire, y compris sur le stock existant... D'où les bons résultats affichés par les aciéristes sur l'année 2004.

Cette réflexion a duré quelques mois et a concerné le staff complet de notre équipe de direction : notre directeur achats, le directeur technique et le chef d'atelier pour la partie charge d'atelier / carnet de commandes.

Nos sources d'information sont la presse spécialisée, les relations avec les distributeurs, leurs prévisions à eux. Nous recoupons les dires de chacun pour voir s'il y a une cohérence. Nous dialoguons aussi avec nos confrères du secteur qui ont eu aussi des informations par leurs fédérations, leurs clients et leurs fournisseurs. Il s'agit plus de recoupements d'information que d'information béton.

En général nous consultons aussi, sur certaines décisions stratégiques, des conseillers juridiques ou experts comptables qui connaissent très bien l'entreprise. En termes de méthode, le plus difficile est de lister et d'explorer le plus loin possible les chemins qui s'offrent à nous. Avec le staff, nous débroussaillons la liste des solutions possibles, puis on se les fait valider par le conseiller juridique ou la fédération syndicale, qu'on essaie d'engager très en amont de la décision.

Nous gérons tout par Excel, sur des tableaux élaborés par nous-mêmes, très simples pour que tout le monde puisse les utiliser. On tourne avec cinq ou six tableaux de bord. Au niveau de l'atelier, nous avons un système de commandes par saisie des heures. C'est très simple.

Je m'explique le succès de certaines solutions informatiques par un manque de maîtrise des outils de gestion par certains chefs d'entreprise. Ce sont des solutions clés en main qui pallient ces manques. Ce sont un peu des grosses machines pas flexibles, avec lesquelles on perd la sensibilité des affaires. Cela peut convenir pour des produits fabriqués en série, qui sont répétitifs. Pour des commandes ponctuelles et non régulières, j'ai du mal à voir l'intérêt. Cela est sûrement intéressant pour la gestion des stocks, mais nous n'avons pas de stocks car il n'y a pas d'achat sans commande. Le risque est aussi qu'on ne se donne pas le temps de la réflexion, alors que si l'on liste sur un papier l'ensemble des solutions, cela force à la réflexion qu'on n'a plus avec l'ERP. Cet aspect mécanique fait que l'on peut passer à côté d'une partie du problème. Cela fait un peu vieille école, c'est moins réactif... ceci dit, les décisions stratégiques sont souvent difficiles à prendre et on ne les paye souvent que quatre à cinq ans après.

Nous essayons d'exploiter les informations avant de prendre la décision. Il faut ingurgiter des informations par la voie de la presse, des données sur les concurrents ou confrères ; on a besoin de les digérer avant de pouvoir les exploiter. Ces informations de la presse spécialisée sur les expériences de ce qu'ont fait les concurrents, ou du benchmarking, viennent bien en amont de la prise de décision.

Nous sommes toujours à 4 lorsqu'on prend une décision (le staff) bien qu'on soit souvent seul dans le choix final. Cela me paraît être une règle dans la plupart des entreprises.

15. Profil J.P.P.

Directeur industriel d'une SAS filiale d'un groupe diversifié non coté. Secteur de l'ingénierie industrielle, capital 1 million d'€, CA 4 millions d'€ (45 millions pour le groupe). Dirigeant fondateur, deux ans d'ancienneté, formation ingénieur A&M + CAAE. Toujours en groupe.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	F
Déréférencer un fournisseur important	F
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	F

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	ns
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Nous avons traité récemment une proposition d'un client qui voulait céder une de ses activités. Ce client représente une partie importante de notre marché, et il a vocation à externaliser au maximum. Il souhaitait se séparer d'une activité de services ancienne, et il nous a proposé de reprendre cette activité. La proposition a été faite il y a six mois, la décision a été prise il y a trois semaines. Nous n'avons pas accepté la proposition.

Nous sommes une société récente (qui n'a que deux ans), qui travaille à la commande et qui n'a pas d'activité récurrente, pas de catalogue. La difficulté est donc de gérer le plan de charge, car il peut y avoir beaucoup de commandes en même temps... ou alors pas de commande car les décisions d'investissement de nos clients peuvent être assez longues. Nous cherchons donc à compléter notre offre "machines" par des offres "services". Cette réflexion existe depuis la création de l'entreprise, et nous avons certains créneaux où nous sommes capables de proposer une offre de services, notamment sur des équipements que nous avons réalisés nous-mêmes, et pour lesquels le client demande du service après-vente. La question posée par l'offre évoquée était de savoir si nous pouvions nous positionner sur de telles prestations sur des équipements que nous n'avions pas conçus. L'opportunité qui se présentait du fait du recentrage du client sur son métier de base, correspondait donc à une stratégie existante, mais dans des termes nouveaux pour nous. Cela a mûri quelques mois, puis le client a précipité les choses, et il a donc fallu se décider.

Pour ce faire, nous avons d'abord essayé de connaître le produit du client, de connaître le marché de ce produit, et de connaître la mobilisation de ressources nécessaire à la réalisation de ce service. Nous avons essayé aussi de capter le risque de dégradation de notre image au cas où ce service aurait été mal rendu. Comme il y a des clients communs, cela pouvait influencer sur nos autres activités. Comme nous n'avions ni l'historique ni la maîtrise globale du système, le risque existait de ne pas pouvoir satisfaire un client qui par ailleurs utilise nos équipements à nous. Cela a été un des arguments de la décision.

Par ailleurs, nous voulons donner une image plutôt high tech, alors que la maintenance qui nous a été proposée concernait des produits un peu dépassés. Ces produits obsolètes montraient peu de perspectives en volume, les utilisateurs rencontraient des problèmes d'automatismes, de contrôle de commande etc.

Concrètement, nous avons mené des enquêtes parallèles auprès de clients qu'on connaissait, pour voir quelle était leur image du produit. On a mené une approche technique pour se faire expliquer, allant même jusqu'à participer nous-mêmes à une campagne de maintenance chez un des clients. Nous avons donc des informations commerciales provenant du cessionnaire, ainsi que les avis techniques des gens de terrain qui ont permis d'identifier les failles et les inconvénients du système.

La maintenance exige d'être disponible en cas d'appel du client, mais le volume d'activité ne justifiait pas un plein temps durant toute l'année. Cela n'est donc pas forcément compatible avec le reste de notre activité.

J'ai moi-même pris la décision finale de rejet. Mais nous avons réfléchi à cinq, ainsi que le prévoit le mode de pilotage de l'entreprise. Le comité de pilotage se réunit toutes les semaines, et cette décision a donc mûri de façon collégiale, avec des hauts et des bas. Dans un premier temps, il était prévu que le processus de décision dure deux ans, mais l'activité du client l'a conduit à accélérer le transfert, et nous avons donc du nous positionner plus rapidement. La plupart des informations recueillies étaient externes, bien que nous connaissions la plupart des clients concernés.

Plus généralement, nous utilisons Internet comme source d'informations, car on y trouve beaucoup de choses, soit sur les sites des entreprises, soit sur des sites d'analyse financière...

En interne, nous avons constitué une base de données que nous appelons flash-info. À chaque fois que l'un de nous capte une info potentiellement intéressante à court ou moyen terme, on formalise dans un fichier Word et on classe en répertoires selon une arborescence thématique. C'est donc une information collective partagée sur le réseau informatique.

Par ailleurs, il y a la base du responsable commercial sur Outlook, avec l'historique des relations commerciales avec les clients et les prospects.

Nous fonctionnons en réseau, et chaque employé de l'entreprise y injecte ses informations. Il y a donc un partage des informations dans le cadre de l'arborescence de notre réseau. L'important est de structurer cela sous forme de répertoire, afin de bien retrouver l'info lorsqu'on en a besoin.

Par ailleurs je suis abonné aux Échos, et à une revue de presse régionale en ligne qui s'appelle Flash Info.

Je rappelle que nous sommes filiale d'un groupe, ce qui implique que nous consultons notre PDG pour les décisions stratégiques. On partage ces décisions, puis on les valide. Il n'y a pas de contrainte particulière venant du groupe en matière de système d'infos. Je rencontre le PDG une fois par mois pour un point économique et financier, pour commenter notre tableau de bord et analyser le compte de résultat. Il y a en fonctions centrales la finance (gestion, comptabilité), les ressources humaines et l'informatique. Le reste n'est pas partagé au niveau du groupe, car il y a peu de synergies entre les différentes activités.

À mon avis, les systèmes d'information permettent de prendre des décisions plus vite. Des outils comme Internet nous facilitent la tâche, mais en même temps l'incertitude est beaucoup plus grande, et donc la décision est plus difficile qu'il y a quelques années. Ce qui est vrai un jour peut être faux le lendemain, et les prévisions sont difficiles à faire. On fait des budgets qui sont souvent une somme d'erreurs qui s'annule. Il faut une grande capacité d'adaptation.

Chez nous, c'est le responsable commercial qui a pour mission de collecter les infos à l'extérieur, ce qui doit lui prendre un tiers de son temps. Je recoure aux informations plutôt avant la décision, celle-ci étant une résultante de la collecte d'infos. Si je décidais seul, cela ne changerait en rien la collecte d'infos.

16. Profil A.B.

PDG fondateur depuis 4 ans d'une SA au capital de 416 000 €. Non coté, présence de capital risqué, société adossée à une SCOP. Édition de logiciels et prestation de services. 10 salariés, CA = 800 000 €. Formation sup de co.

- Parmi les décisions suivantes, lesquelles vous semblent de nature "stratégique" ?

Modifier le prix de vente d'un ou plusieurs produits ou services de l'entreprise	F
Décider d'un plan de licenciement économique	V
Déréférencer un fournisseur important	V
Allouer les budgets des services administratifs	F
Modifier la politique d'approvisionnement et de stockage	V

- Parmi les informations suivantes, lesquelles figurent en permanence dans votre système d'information ?

Le coût de revient des produits et services de l'entreprise	V
Les informations commerciales sur les marchés concernant votre société et ses concurrents	V
Le niveau de vos stocks	ns
La perception qu'ont vos clients de la qualité de vos produits / services	V
L'historique des pannes ou dysfonctionnements internes	V

Une décision stratégique récente a été la création d'un département "Études". Nous sommes en effet éditeurs de logiciels d'enquêtes par réseau. Nous apportons une solution automatisée sans avoir la connaissance de l'usage. Nous savions expliquer au client comment fonctionne notre produit, mais nous ne savions pas lui dire comment l'utiliser pour en retirer de la valeur ajoutée. Nous avons donc décidé de créer un département "Études".

Cette idée était dans nos têtes depuis un moment, puis il y a eu une opportunité : une personne est venue nous voir, dont le profil et le projet professionnel nous convenait. Elle était directrice d'études à la SOFRES, et partageait son temps entre Grenoble (où se situaient ses plus importants clients) et Paris. Elle souhaitait rester sur Grenoble, et prospectait donc les entreprises qui travaillent dans son secteur. Nous avons décidé de l'intégrer et de lui confier le département "Études".

La première phase a été la prise de conscience du besoin. Ce processus de maturation interne a duré six à neuf mois. Nous nous étions aperçus qu'il y avait des freins au déploiement chez certains clients, et que le nouveau département pourrait être un moyen de lever ces freins. Il y eut ensuite l'opportunité qui s'est présentée au bon moment, avant même que nous entrions en phase de recrutement.

Nous avons l'idée qu'il fallait s'adjoindre une activité de services, mais on ne savait pas trop comment. Nous aurions pu recruter un réseau d'experts, passer par des distributeurs à valeur ajoutée de nos produits, avec un processus de certification. On pensait aussi à des partenariats avec des cabinets d'études, ou à une sous-traitance pure et simple. Nous avons finalement retenu la solution la moins souple, mais cela correspondait aux motivations de la personne recrutée, et au savoir-faire dont nous avons besoin. Cette activité de services, qui nous avait paru accessoire au moment de la création de l'entreprise, nous a semblé fondamentale dans la chaîne de valeur : lorsque les clients perçoivent le service rendu comme représentant 100% de la valeur, le logiciel ne représente que 10%. Les 90 % restants sont du savoir-faire... Il était donc important qu'on l'intègre chez nous.

Ensuite cela a pris encore deux mois, où nous avons eu une réflexion quant au statut de ce département : devait-il ou non avoir son propre nom ? Son logo ? Son site web ? Cela me semblait important car c'est constructeur. Ce département n'avait pas vocation à être le service technique du reste. Il devait avoir sa vie propre. La deuxième décision, qui découlait de la première, était relative au positionnement du département dans la structure. J'ai très vite souhaité que ce département soit autonome : si un client veut acheter du service sans acquérir

le logiciel, il faut qu'il puisse le faire. C'est une décision stratégique car elle a changé notre spectre d'activité. Auparavant, nous avions une activité de service strictement liée au logiciel (formation, hotline), maintenant nous avons du service qui peut même se vendre en concurrence du produit logiciel. Nous pouvons à présent aider nos clients dans la matière du projet, ce qui est un métier à part entière.

En termes d'information, nous avons considéré les coûts supplémentaires, et sur moyens de les équilibrer assez vite. Nous avons fait un budget prévisionnel assez facile à obtenir en termes de coût. Puis on a essayé de voir combien on pourrait les vendre en prix de journée. Pour vendre les journées, il fallait les rendre visibles, c'est-à-dire faire en sorte que le client identifie cela dans notre offre. Il y avait donc un coût de construction de l'offre. Au-delà des impacts financiers, j'ai pensé aux impacts commerciaux. Je les connaissais déjà du fait de la sollicitation de certains clients. J'avais remarqué aussi que, dans les cas où nous travaillions avec des prestataires, ces derniers captaient l'essentiel de la valeur ajoutée. Il nous fallait estimer comment et en combien de temps nous pouvions pénétrer cette niche. Il y avait donc la prévision des coûts d'une part, la veille d'autre part. J'allai voir, sur les sites web de prestataires, de quelle manière eux-mêmes se positionnaient. La personne recrutée avait elle aussi une idée assez précise de la manière dont on vendait ces prestations.

Vis-à-vis de l'interne, il fallait envisager comment on pouvait intégrer ce département. Ce département étant le premier utilisateur du produit, les équipes techniques devaient être attentives à leurs prérequis. Les commerciaux aussi sont concernés, car jusqu'ici ils ne savaient pas vendre des prestations complètes.

Ce travail nous a permis de dire que, si nous voulions rentabiliser ce département en dix douze mois, il fallait faire tant et tant de marge. Notre future structure de ventes doit évoluer également par un renforcement de la part services du chiffre d'affaires. À ce jour, les objectifs sont remplis en termes d'activité.

Les outils informatiques utilisés ici ont été des tableaux XL pour les budgets, ainsi que le web pour observer les offres des concurrents. Par la suite, nous utilisons notre base clients pour repérer à qui il convient de proposer notre offre.

Plus généralement, je ne pense pas que les décisions stratégiques relèvent des systèmes d'information, si ce n'est pour se faire peur. Il est vrai que nous ne sommes pas sur des marchés très matures où l'on pourrait se fier aux chiffres de l'année d'avant. Notre activité n'est pas modélisable. Je me contente d'observer des indicateurs comme le montant moyen des commandes, ou le pourcentage services / licences... Pour les décisions stratégiques, j'essaie d'utiliser ce qui existe à l'extérieur. Je fais le candide ou l'éponge, je m'inspire de ce que les gens pensent. J' imagine mal prendre une décision de nature stratégique sans faire ainsi. Les outils informatiques sont des béquilles, mais ce n'est pas cela qui nous apprend à marcher.

Lorsque je consulte des données informatiques, c'est plutôt avant de prendre la décision. Après, c'est plus une question de mise en œuvre, de formalisation, de fixation d'objectifs. À mon avis, le succès de ces outils provient de la peur. Je suis très étonné du manque d'audace dans les grands groupes, avec des gens qui passent plus de temps à expliquer pourquoi ils ne prennent pas une décision (ou pourquoi ils la prennent) qu'à décider en assumant les conséquences. On est souvent dans une logique d'argumentation. Disposer de l'information qui permette d'anticiper me paraît très important, mais l'outil informatique en lui-même ne donne pas cette anticipation.

Comme l'entreprise est issue d'une structure coopérative, le processus de décision et de nomination des chefs est collectif. Mais il faut quelqu'un qui porte la décision. Parfois, il faut aller contre l'avis des autres. Une fois que l'on a recueilli les avis et les éclairages de l'entourage, il faut prendre la décision et la porter. Le fait de décider en collège va amener des informations naturellement. Je ne cherche pas l'information, j'attends qu'elle arrive.