



PRATIQUES DE DIFFERENCIATION DES DONNEES DANS LES SYSTEMES DE CONTRÔLE DE GESTION

Marc Bollecker

ATER

IUT de Mulhouse

61 rue Albert Camus 68093 Mulhouse cedex

06.81.49.51.56.- m.bollecker@univ-mulhouse.fr

Résumé

L'intérêt croissant accordé par la littérature à la transformation des systèmes de mesure de la performance et le faible nombre d'études empiriques portant sur ce thème, nous conduisent dans cet article à analyser les pratiques de 81 entreprises industrielles du « Grand Est » français. L'analyse met en valeur dans un premier temps, une tendance à la différenciation des données exploitées à tous les niveaux organisationnels. Les implications pour la fonction de contrôleur de gestion sont alors abordées dans un deuxième temps, et plus précisément les activités de production de données non financières qui divergent sensiblement de celles réalisées dans le cadre d'un système de mesure de la performance financier.

Mots clés. - Contrôle et contrôleur de gestion, - Mesure de la performance.

Abstract

The growing interest publications are showing in the transformation of performance measurement systems, and the small number of empirical studies on the subject, have led us, in this paper, to analyze the practices adopted in 81 industrial companies in France's « Greater East » region. In a first part the analysis highlights a tendency to differentiate data processing at each organisational level. The implications for the management controller position are then considered in a second part, and more particularly the activities concerning the processing of non financial data, which are quite different from those carried out within a system of financial performance measurement.

Keywords. – Control system - Performance measurement, Controller.

Introduction

L'intensification de la concurrence générée par l'ouverture des marchés, combinée à un degré croissant d'exigence des consommateurs (Urban, Vendemini, 1994), ont entraîné les organisations dans une course effrénée vers l'innovation et la qualité. Il en résulte, depuis une vingtaine d'années, des modifications structurelles internes qui ont remis sensiblement en cause les systèmes de représentation organisationnelle.

Le débat portant sur la nature des données¹ susceptibles de représenter le fonctionnement de l'organisation s'est, de ce fait, naturellement intensifié, aussi bien dans la communauté scientifique que chez les praticiens. L'enjeu de ce débat est de taille pour les entreprises si l'on se réfère par exemple à Nora et Schmitt (1997). L'utilisation de systèmes de contrôle de gestion traditionnels, orientés vers la publication de résultats financiers à court terme, peuvent en effet conduire à l'impossibilité d'émerger sur des créneaux nécessitant des sacrifices initiaux et une certaine ténacité (Nora et Schmitt, 1997, 16).

La première partie de cet article présente quelques points de repères dans l'abondante littérature relative à ce débat. A la lecture de cette littérature, on peut aisément observer que le phénomène de transformation des systèmes de représentation organisationnelle dépasse les déclarations d'intention des praticiens soulignées par Chow et al. (1997).² En effet, les écrits empiriques montrent que de nombreuses organisations sont déjà passées à l'acte de la rénovation.

Cependant, malgré cet intérêt croissant accordé à la nature des données, les modalités de production de celles-ci³ par les contrôleurs de gestion sont peu développées dans les contributions théoriques ou empiriques. Or, dans une perspective de mutation du contrôle de gestion, il semble délicat de se passer d'une réflexion relative à la fonction de l'animateur de ces systèmes. Les compétences et les missions des contrôleurs constituent, dans ce contexte, des interrogations fondamentales (Kaplan, 1995).

¹ Dans cet article, aucune distinction n'est réalisée entre la notion de donnée et celle d'indicateur. Les différences entre ces deux concepts ne sont cependant pas ignorées. Ainsi une donnée correspond à « *un enregistrement dans un code convenu par un groupe social de la mesure ou du repérage de certains attributs d'un objet ou d'un événement* » (Mélèse, 1990, 16). Des indicateurs constituent des « *concentrés d'informations particulièrement significatifs qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde* » (Savall, Zardet, 1992).

² Ces auteurs considèrent que 80 % des entreprises américaines désirent changer de système de mesure de la performance.

Face à l'enjeu des débats concernant les systèmes de mesure de la performance, il nous semble donc nécessaire de réaliser un état des lieux des travaux théoriques et des pratiques. La présente contribution a alors pour finalité de mesurer l'ampleur des transformations opérées dans les organisations, et de porter un éclairage sur le rôle des contrôleurs dans la production de données au sein de ces systèmes. La deuxième partie de cet article présente successivement le protocole méthodologique et les résultats d'une étude empirique menée à partir de ces deux problématiques.

1. Vers une rénovation des systèmes de mesure de la performance

La présentation de quelques repères de la littérature, permet de mettre en évidence les pratiques d'amélioration des systèmes de mesure de la performance préconisées par les auteurs. Le point commun aux multiples contributions traitant de la remise en cause et de la rénovation des systèmes de contrôle de gestion, réside en effet dans la recherche de données permettant de représenter de manière pertinente le fonctionnement de l'organisation.

1.1. Les divergences théoriques sur la nature des données

Dans le domaine de la recherche en sciences de gestion, les auteurs sont unanimes pour considérer que l'information financière intégrée dans les systèmes de contrôle de gestion classiques est inadaptée dans des environnements instables et complexes. Les critiques sont nombreuses et touchent notamment les trois fonctions du contrôle décrites par Bouquin (1994) : la modélisation de la complexité, la division du travail et la régulation des comportements.

- *De la remise en cause des systèmes de contrôle de gestion « financier »*

La complexité organisationnelle est modélisée par les systèmes d'information comptables qui constituent un appui permanent au processus décisionnel (Bouquin, 1994, 33). Deux exemples de critiques classiques contribuent à déprécier ces systèmes d'information. Les premières remettent en cause la lenteur et la généralité des données monétaires, notamment dans des contextes de réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond, 1994,

³ Nous entendons par production de données, le processus de recueil, traitement, analyse et diffusion des données.

52, Mévellec, 1990, 100). Les secondes observent une modification de la structure des coûts au sein des organisations, qui rend caduque la focalisation classique en comptabilité de gestion sur les coûts directs qui actuellement ne représentent plus que 20 % du coût global (Atkinson et Kaplan, 1989).

Les données comptables contribuent à la délimitation des champs décisionnels. Elles permettent une déclinaison aisée des objectifs en sous-objectifs, et une agrégation des sous-résultats pour le suivi global des réalisations. Or, ce raisonnement financier vertical n'est plus supportable au sens où « *une grande partie des progrès ne peuvent être accomplis qu'à travers une meilleure collaboration* » entre les unités (Chassang, 1989).

La régulation des comportements que favorise le système de contrôle de gestion classique est également remise en cause en raison des imperfections de l'information financière. Par exemple, l'incitation des individus à atteindre des objectifs financiers diminue sensiblement lorsque les coûts ne sont pas maîtrisables. Gervais (1994, 73) considère ainsi que « *l'imputation aux chefs de département de charges qu'ils n'influencent pas directement et dont ils ne peuvent maîtriser la cause peut aussi être source de démobilisation* ».

Ces quelques critiques ne constituent que la partie émergée de l'iceberg. De même, les nombreuses propositions émises pour tenter de « rénover » les systèmes de mesure de la performance ne peuvent être appréhendées dans cet article, qu'en termes de tendances. Trois courants de travaux se dégagent ainsi significativement de la littérature.

- ***... à une pluralité de travaux proposant de « rénover » l'information utilisée pour mesurer la performance organisationnelle***

Le premier courant regroupe des auteurs qui plaident en faveur d'un renforcement des données financières et d'une utilisation plus pertinente de ces dernières. Il s'agit soit des partisans d'un « nouveau » contrôle de gestion qui se fonde sur les coûts cachés de l'organisation (Savall, Zardet, 1992), sur la comptabilité par activités (Mévellec, 1995), sur les coûts cibles (Horvath, 1995), soit au contraire de ceux qui arguent en faveur d'une meilleure utilisation de la comptabilité traditionnelle (Kaplan, 1995). L'une des finalités du contrôle de gestion est ainsi la valorisation monétaire des événements qui caractérisent le fonctionnement de l'entreprise. Cette valorisation repose significativement sur des indicateurs ou inducteurs physiques qui permettent de connaître avec précision les facteurs à l'origine des

consommations de ressources. L'information non financière ne constitue alors qu'un moyen de parvenir à la définition des coûts. Burlaud (1990) qualifie ce courant de « hard », au sens où il consiste à analyser plus finement les coûts de structure et/ou à multiplier ces systèmes d'analyse des coûts.

Le second courant regroupe des auteurs largement influencés par la démarche qualité qui mettent l'accent sur une forte incorporation des données non financières dans les systèmes de contrôle de gestion (Boisvert, 1991, Mignon, 1996). Les chercheurs dont le souci est la prise en compte des responsabilités sociales de l'entreprise (notamment en matière de pollution, comme en témoignent les travaux de Mikol (2000)) s'inscrivent également dans ce courant. Ils mettent en avant la richesse de ces informations physiques, leur caractère opératoire, leur réactivité, et leur adaptation aux besoins spécifiques des hommes de terrain (Chiapello, Delmond, 1994).

Enfin, le troisième courant se positionne au croisement des deux précédents, au sens où il plaide en faveur d'une utilisation d'informations financières et d'informations non financières, sans procéder à une hiérarchisation franche de celles-ci (Oriot, 1999, Atkinson et al, 1997, Simmonds, 1996). Pour ces auteurs, les systèmes de contrôle de gestion sont au service de l'ensemble des partenaires de l'entreprise. La satisfaction des besoins exprimés par ces partenaires est alors à identifier dans le fonctionnement organisationnel et à traduire en indicateurs de performance. Le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton (1997) en constitue une illustration. Il consiste à regrouper des indicateurs physiques et financiers dans un document unique, destiné à mesurer quatre phénomènes : la performance financière de l'entreprise pour les actionnaires, les facteurs créateurs de valeur pour les clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Pour Burlaud (1990), ce courant « soft », consiste simplement à adjoindre au système d'analyse des coûts un autre système d'évaluation de performances, fondé en grande partie sur les indicateurs physiques.

A ces trois courants s'ajoutent un ensemble d'études empiriques qui mettent en valeur les pratiques des organisations en matière de rénovation des systèmes de mesure de la performance. Plus précisément, ces travaux considèrent qu'il n'existe pas de système d'information lié au contrôle qui soit approprié à toutes les organisations dans toutes les circonstances comme l'a observé Khandwalla dès 1972. Par exemple, la taille des organisations semble influencer sur la nature des données utilisées. Les entreprises de grande

taille exploitent ainsi plus significativement l'information non comptables que les petites structures (Jorissen et alii., 1999, Bergeron, 1998). La fonction des utilisateurs ou plus précisément le type de décisions prises détermine également l'intensité d'exploitation des données non monétaires. Ainsi, les décisions relatives au suivi des objectifs généraux nécessitent plus d'indicateurs financiers que les décisions « opérationnelles » (Gray, Pesqueux, 1991).

- *Une incertitude persistante sur le rôle du contrôleur de gestion*

L'ensemble de ces travaux théoriques et empiriques se focalise largement sur la nature, les déterminants et les méthodes d'élaboration des indicateurs utiles à la prise de décision. Toutefois, les modalités de production de ces données ne font pas réellement l'objet d'analyses approfondies. De ce fait, ces travaux ne contribuent pas à éclairer réellement les contrôleurs de gestion sur les activités de production de l'information qu'ils sont amenés à exercer dans ces « nouveaux » systèmes.

En réalité, la littérature conceptuelle accorde un intérêt croissant à la dimension relationnelle de la fonction, laissant quelque peu dans l'ombre les activités traditionnelles de production de l'information. Cette orientation est impulsée par les progrès de l'informatique qui dégagent les contrôleurs de gestion de la phase bureaucratique de leur activité (Danziger, 1995), ainsi que par une décentralisation du contrôle et des tâches de production de l'information au sein des unités opérationnelles (Besson et Bouquin, 1991). Les rôles de conseiller des décideurs (Löning et Pesqueux, 1998), garant de la convergence des buts (Halgand, 1996, Lebas, 1995) d'animateur du processus d'apprentissage (Dupuy, 1990, Lorino, 1997) sont autant d'illustrations de ces nouvelles activités à orientation relationnelle.

Ces approches radicales relatives à la décentralisation du contrôle restent probablement à relativiser (Meyssonnier 1999, Oriot, 1999).⁴ On ne peut être que nuancé sur la disparition hypothétique des activités de production de l'information dans la fonction de contrôleur de gestion. L'évolution des systèmes de mesure de la performance pose sensiblement la question du rôle des contrôleurs dans ces systèmes. En particulier, l'intégration de données physiques souhaitée par de nombreux auteurs, conduit à s'interroger

⁴ Nous ne pouvons exposer dans cette courte contribution le débat relatif au rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la régulation des comportements. De ce fait, nous nous permettons de renvoyer le lecteur aux

sur l'identité des acteurs réalisant les tâches de recueil, de traitement, d'analyse et de diffusion de l'information. L'ensemble de ces tâches sont-elles réellement du ressort des contrôleurs de gestion, ou sont-elles prises en charge - ne serait-ce qu'en partie - par les qualitatifs ou les responsables de production ?

1.2. Le problème de l'agrégation et de la déclinaison des données.

Une piste de réflexion intéressante à cette question peut être identifiée dans les propriétés des informations produites et diffusées, et dans leurs destinataires finaux. Les activités de production des données diffèrent en fonction de la maniabilité de ces données et en fonction des besoins des utilisateurs.

Il est largement reconnu que les indicateurs financiers sont des informations traitées et globales généralement issues d'un processus d'agrégation et d'approximations (souvent subjectives). Ces indicateurs financiers sont propices à la délégation des responsabilités, puisqu'ils sont déclinables et individualisables (Fiol et Sole, 1999). L'indicateur financier permet en outre le contrôle à distance de l'ensemble des unités d'une organisation, au sens où il homogénéise la mesure de l'efficacité et de l'efficience, facilite les emboîtements et évite les dérapages et imprécisions auxquels peuvent conduire des indicateurs non économiques. Il présente cependant l'inconvénient d'être réducteur et de perdre en réalisme.

Les indicateurs physiques constituent des informations brutes, précises, caractérisées par une certaine objectivité (Najar-Ben Mahmoud, 1994, 390) et souvent spécifiques à un contexte. Plus proche de l'action que les indicateurs financiers, l'information non monétaire permet de réagir plus rapidement aux aléas de l'activité (Chiapello et Delmond, 1994). En revanche, leur maniabilité est rendue plus délicate du fait de leur spécificité et d'une faible capacité d'agrégation. De ce fait, l'inconvénient majeur de ces données réside dans leur difficile transférabilité comme l'indique Halgand (1996, 84) : « *des représentations véhiculées par des outils de gestion utiles pour un vendeur peuvent cesser d'être perçues comme pertinentes si elles sont considérées par le Directeur des Ventes* ».

Au vu de ces distinctions, il est possible de considérer que la processus de production des données financières est plus long que celui des données physiques. Les premières font

nombreux travaux traitant de ce sujet (Hofstede 1981, Lorino 1995, Besson et Bouquin, 1991, Meyssonier, 1999, Halgand, 1996, notamment).

l'objet d'une transformation du global vers le local et inversement. Plus précisément, les interactions entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel nécessite le recueil, le traitement, l'analyse et la diffusion de l'information. Les secondes seraient plus adaptées à une utilisation par les individus situés à proximité de l'action, réduisant la production de l'information aux seules phases de recueil et de diffusion.

Cette classification des activités de production de l'information en fonction de la nature des données est cependant à relativiser aussi bien au niveau de la déclinaison de la stratégie qu'au niveau du suivi des réalisations. Comme l'indiquent Rouach et Naulleau (1994) les indicateurs non financiers peuvent traduire au même titre que les indicateurs financiers, une déclinaison des plans stratégiques et des facteurs clés de succès. De même, Gervais (1994) observe une consolidation des indicateurs physiques chez Renault et Peugeot pour assurer le suivi des réalisations « qualitatif » au niveau de la direction générale. Les données physiques peuvent donc également faire l'objet de l'ensemble des activités de traitement de l'information

Les développements qui précèdent conduisent à entretenir l'incertitude relative aux tâches de production des données des contrôleurs de gestion dans les systèmes de mesure de la performance « renouvelés ». L'étude empirique présentée dans la deuxième partie de cet article, tente de lever ces incertitudes.

2. Une description des pratiques de différenciation des données

2.1. Méthodologie

Au-delà de la définition de l'ampleur du phénomène de différenciation des données, la finalité de la recherche empirique réside dans la description des pratiques des contrôleurs de gestion en matière de production des données non financières. Les outils méthodologiques utilisés sont exposés dans les paragraphes suivants.

L'enquête a été réalisée au travers d'un questionnaire adressé à 1010 entreprises du « Grand Est » français, correspondant à cinq régions : Alsace, Bourgogne Franche-Comté, Rhône Alpes, Lorraine, Champagne Ardennes. Le choix de la taille de la population mère se

justifie par son exhaustivité pour ces régions, si l'on se réfère à la base de données Diane selon les caractéristiques suivantes : entreprises industrielles, effectif de 150 à 2000 personnes. Le choix du secteur industriel découle du constat selon lequel « *la problématique de la différenciation du système d'information de gestion se pose avec une acuité particulièrement vive au sein du secteur industriel* » (De Montgolfier, 1994, 91). La définition de la fourchette de la taille des entreprises se réfère à deux critères :

- un seuil plafond d'un effectif de 2000 personnes qui correspond à un souci d'efficacité relatif à l'acheminement du questionnaire auprès de l'interlocuteur ciblé : le contrôleur de gestion. Ce choix se justifie par le fait que les noms et positions des personnes interrogées étaient dans la plupart des cas ignorés.
- un seuil plancher de 150 personnes, qui est justifié par le fait que l'existence de la fonction de contrôleur de gestion dans les petites entreprises est incertaine.

Le questionnaire a été administré auprès de contrôleurs de gestion ou auprès d'autres personnes exerçant ce type de fonction, et chargés du suivi des centres opérationnels (plus précisément de fabrication). Le choix de l'interlocuteur se justifie non seulement par le thème de la contribution, mais aussi par les avis des contrôleurs de gestion qui souvent convergent avec ceux des autres acteurs de l'organisation (Khandwalla, 1974).

Le questionnaire contenait des échelles d'attitudes de type lickert à six positions, qui ont constitué le moyen principal de collecte de l'information. Ces échelles d'attitude ont permis la traduction en indicateurs des questions de recherche posées préalablement (tableau 1).

Tableau 1 : Synthèse des indicateurs principaux

Questions de base	Indicateurs principaux
Intensité d'utilisation des données non financières	- Proportion d'indicateurs non financiers utilisés - Nature de l'information non financière
Nature du traitement des données non financières	- Fréquence de réalisation d'opérations liées aux données financières et liées aux données non financières - Temps consacré à la production de rapports de suivi des réalisations - Fréquence de parution des documents - Délai moyen de publication de ces documents
Conséquences de l'utilisation de données non financières	- Degré d'utilisation des données - Degré de compréhension du fonctionnement des centres grâce aux données non financières
Déterminants de l'intensité d'utilisation des données non financières	- Degré de prévisibilité, de stabilité et de complexité de l'environnement - Taille de l'entreprise - Rattachement à un groupe étranger - Structure

Au-delà des indicateurs incorporés au sein d'échelles d'attitudes, l'analyse a pu être largement enrichie par des rubriques « *commentaires éventuels* » au travers desquelles les répondants à l'enquête avaient la possibilité de s'exprimer librement.

Pour tenter de répondre aux deux questions de la recherche⁵, une mise en relation de l'ensemble des indicateurs a été réalisée. Une matrice de corrélation a pu ainsi être établie sur le logiciel Statistica. Après une identification et une interprétation de la pertinence des coefficients de corrélation significatifs, ces derniers ont été soumis au test t de student à l'indice de confiance de 95%.

En ce qui concerne le traitement des données qualitatives émanant des « *commentaires éventuels* », il a consisté en l'élaboration d'une matrice inter-site comprenant, sur chaque ligne, les entreprises interrogées et, pour chaque colonne, les thèmes suivants : origine et importance de la différenciation des données, le rôle du contrôleur de gestion dans la production des données. Ces données qualitatives ont surtout contribué à approfondir et à expliquer plus précisément les causes des phénomènes constatés dans l'analyse statistique. De ce fait, notre approche qualitative ne prétend pas à la généralisation, d'autant plus que la nature ambiguë des mots, et l'absence de conventions précises (Miles, 1979), en accentuent les limites.

2.2. Présentation des résultats

Le nombre de questionnaires retournés s'élève à 83 (soit un taux de retour de 8,2 %), dont 81 sont exploitables. L'échantillon analysé est constitué de 78 % d'entreprises de moins de 500 personnes, et de 22 % d'entreprises supérieures à cet effectif, que nous considérons respectivement comme des petites et moyennes entreprises, et des grandes entreprises (Tableau 2).

⁵ L'ampleur du phénomène de différenciation et le rôle des contrôleurs de gestion dans la production de l'information.

Tableau 2 : Répartition de l'échantillon selon la nationalité et la taille des organisations

	Entreprises appartenant à un groupe étranger	Entreprises françaises	Sans réponse	Total
PME	41,77 %	35,44 %	1,27 %	78,48 %
GE	11,39 %	10,13 %	/	21,52 %
Total	53,16 %	45,57 %	1,27 %	100 %

2.2.1. Une différenciation des données contrastée

L'analyse des résultats fait apparaître qu'une grande majorité des services de contrôle de gestion des organisations du « Grand Est » français, complètent leur système de mesure de la performance financière par des données non financières (93 %). Ces pratiques sont cependant extrêmement variables. Tantôt, les indicateurs non financiers sont pratiquement inexistantes et s'accompagnent d'une faible volonté de les développer, tantôt ils prennent de plus en plus d'importance. Dans ce cas, les commentaires recueillis permettent d'identifier deux vecteurs principaux qui contribuent à cette différenciation des données :

- sous l'impulsion des actionnaires, les directions des sites affirment une volonté de mieux cerner des éléments plus qualitatifs du fonctionnement de l'entreprise au travers d'indicateurs de climat social, de délai de fabrication, de délai de livraison et de parts de marchés.
- la démarche qualité, qui nécessite la mesure de la fiabilité du processus de production, de la qualité des produits et du travail réalisé, et enfin du taux de rebuts.

Le degré d'intensité de différenciation des données permet cependant de mieux observer l'ampleur du phénomène. Cette intensité a été mesurée dans notre enquête par le biais de questions portant sur la proportion de chacune des deux catégories de données (DF et DNF) produites par les services contrôle de gestion, et utilisées par les contrôleurs de gestion eux-mêmes, les directeurs de site et les responsables opérationnels. Des différences apparaissent ainsi selon les fonctions exercées par les utilisateurs (tableau 3).

Les données émanant des systèmes de contrôle de gestion, et manipulées par les directeurs de sites, sont principalement orientées vers la valeur financière. A leur niveau, les directeurs exploitent en moyenne 68 % de données comptables et 32 % de données physiques. Par ailleurs, 52 % d'entre eux utilisent plus de 75 % de données financières et 25 % d'indicateurs non financiers. Les directions qui privilégient ces derniers au détriment des DF représentent une minorité (2 % des directions ont recours à 75 % de DNF et 25 % de DF).

Une répartition semblable est constatée au niveau des contrôleurs de gestion, qui utilisent malgré tout plus fréquemment les données financières que les directions.

La répartition DF/DNF est plus équilibrée au niveau des services opérationnels puisqu'en moyenne, ces acteurs exploitent 49 % de DF et 51 % de DNF. Par ailleurs, seulement 30 % des responsables opérationnels utilisent plus de 75 % de données comptables et 25 % de données physiques.

Tableau 3 : Intensité d'utilisation des données émanant des services contrôle de gestion selon la fonction des utilisateurs

	Direction du site	Contrôleurs de gestion	Responsables opérationnels
Utilisation moyenne de DF	68 %	74 %	51 %
Utilisation moyenne de DNF	32 %	26 %	49 %
Les DF représentent plus de 75 % des données utilisées	52 %	65 %	30 %
Les DNF représentent plus de 75 % des données utilisées	2 %	1,2 %	25 %

Ce premier constat abonde dans le sens de Lorino (1989) qui considère que l'information non monétaire est utilisée plutôt pour la gestion courante, et l'information monétarisée pour la gestion stratégique. Mais les résultats permettent également d'observer une forte utilisation de données physiques par les directions générales, confirmant les prescriptions de Rouach et Naulleau (1994). Entre ces deux niveaux, se positionnent les services contrôle de gestion dont la répartition des données traitées se calque sensiblement sur celle des directions de site. Néanmoins cette répartition n'est pas exclusive et figée, au sens où elle est en relation, d'une part avec les besoins de DNF exprimées par la direction et par les services opérationnels⁶, et d'autre part, avec l'environnement.

⁶ coefficient de corrélation de Pearson de +0,5 significatif à p=0,05 et t=5,35

Le degré de stabilité⁷ et de complexité⁸ constituaient dans l'enquête les éléments de caractérisation de l'environnement. L'instabilité de l'environnement ne semble pas liée à la nature des données utilisées. Cependant, la proportion de DNF exploitées par les directions⁹ et par les contrôleurs de gestion s'accroît lorsque l'environnement se complexifie. Face à un environnement turbulent, les organisations semblent plus préoccupées par la réduction de sa complexité que par la compréhension de son dynamisme, ce qui confirme les conclusions de Bergeron (1998).

Les pratiques d'utilisation des données divergent également selon la taille des entreprises au niveau des contrôleurs de gestion et de la direction des sites. Les premiers utilisent plus significativement les DNF dans les entreprises de grande taille (26 % en moyenne) que dans les PME (24 % en moyenne), comme l'ont constaté par ailleurs Jorissen et al. (1999). En effet, plus de 10 % de données physiques sont utilisées par 78 % des contrôleurs des GE, et seulement par 70 % de ceux exerçant leur activité dans les petites structures. Au niveau des directions de site, l'écart est un peu plus significatif, au sens où en moyenne, les données non comptables représentent 34 % de l'ensemble des données exploitées par ces acteurs dans les grandes entreprises, et seulement 30 % en PME.

Des différences d'exploitation des données sont également constatées selon la nationalité de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion des entreprises appartenant à un groupe étranger utilisent plus de données qualitatives que ceux des entreprises françaises. Cette tendance est également constatée au niveau des services opérationnels, aucune différence n'apparaissant cependant au niveau de la direction des sites.

Enfin, l'analyse de la structure de l'organisation permet de constater que les directions les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels des filiales utilisent plus massivement les DNF que dans les groupes ou dans les entreprises indépendantes.

La différenciation des données au niveau des contrôleurs de gestion semble donc la plus forte dans les filiales de grande taille rattachées à des organisations internationales, et

⁷ La stabilité de l'environnement a été mesurée par le biais de questions relatives à la prévisibilité des comportements des partenaires de l'entreprise.

⁸ La complexité de l'environnement a été mesurée par l'intermédiaire d'échelles d'attitudes portant sur le niveau de connaissances requis pour travailler dans l'entreprise en tant qu'agent de fabrication, et sur la complexité du processus de fabrication.

soumises à un environnement complexe. Ces résultats paraissent relativement surprenant au sens où les DNF sont délicates à intégrer dans un système de reporting qui représentent dans ces entreprises un élément clé du contrôle de gestion (Gervais, 1994). Les difficultés d'agrégation des DNF peuvent alors conduire à une décentralisation du pouvoir de décision comme le précise Lorino (1989). Cependant cette décentralisation s'inscrit semble-t-il dans une sorte « d'hybridité » du contrôle. En effet, il apparaît qu'à côté des DNF développées par l'entreprise implantée en France, le groupe étranger garde le contrôle de son entité par les systèmes de mesure de performance financière qui sont particulièrement développés. L'hybridité ou la différenciation des données (DNF/DF) induirait alors une hybridité des méthodes de contrôle (centralisation et décentralisation).

Ces résultats qui mettent en valeur l'importance du phénomène de différenciation des données, nous incitent alors à étudier le degré d'implication des contrôleurs de gestion dans la production de ces données. L'analyse des modalités de production de l'information paraît intéressante pour révéler les pratiques des contrôleurs.

2.2.2. Des modalités d'exploitation des données non financières variées

Les données financières constituent, depuis la naissance des systèmes de contrôle de gestion, le fonds de commerce des contrôleurs. Une exploitation complète de ces données, au sens des cognitiens¹⁰ des organisations, est ainsi assurée par les services contrôle de gestion selon Kloot (1997, 69), et/ou en étroite collaboration avec les services comptables. En ce qui concerne les données non comptables, la littérature est plus silencieuse sur les tâches de production de l'information assumées par les contrôleurs de gestion.

Les résultats de notre enquête font apparaître trois types d'acteurs jouant un rôle dans la production des DNF :

- les responsables des services opérationnels, qui peuvent être amenés à produire eux-mêmes les indicateurs dont ils ont besoin, selon des règles définies par le groupe lorsque ces informations sont également transmises directement à la maison mère. Le rôle des contrôleurs de gestion en matière de production de DNF

⁹ Coefficient de corrélation de +0,23 significatif à $p=0,05$ et $t=2,09$

¹⁰ A l'image d'un cerveau humain, l'organisation acquiert, distribue, interprète et mémorise de l'information. A ces notions nous préférons celles de recueil, traitement, analyse et diffusion.

est alors réduit à la portion congrue, puisqu'ils n'interviennent que dans des analyses ponctuelles.

- les responsables des services qualité, qui transmettent les DNF aux contrôleurs. Ces derniers les présentent alors à leur tour au comité de direction.
- les contrôleurs de gestion, qui les insèrent dans leur système de mesure de la performance pour deux raisons principales. La première consiste à répondre aux besoins qualitatifs de la direction générale, des responsables opérationnels, ou encore des clients (ces derniers peuvent être amenés à imposer la mise en place d'indicateurs physiques aux fournisseurs dès lors que l'entreprise s'engage dans un processus de certification de la qualité). La seconde correspond à une volonté des contrôleurs de finaliser leur propre analyse des résultats économiques qui ne traduisent que difficilement le fonctionnement réel de l'organisation.

Le rôle des services de contrôle de gestion dans la production des données non financières peut être variable. L'exploitation complète (recueil, traitement, analyse, diffusion) de ces données est assurée par 33 % des contrôleurs de gestion de notre échantillon. 31 % des répondants déclarent ne pas assumer des activités de recueil, souvent considérées comme coûteuses en temps. L'utilisation des DNF à des fins d'éclaircissement ou de simple analyse du fonctionnement de l'entreprise par le contrôleur de gestion, est constatée dans 11 % des cas. Enfin, 7 % des contrôleurs n'ont qu'un rôle d'agent de communication (recueil et diffusion) dans la production des données non financières.

• ***Une implication limitée des contrôleurs de gestion dans le traitement et l'analyse de données non financières***

Ces différences d'implication des services contrôle de gestion peuvent être expliquées par la présence d'une fonction qualité au sein de l'organisation comme il en a été fait état ci-dessus, et/ou par les difficultés que présente la production des DNF (encadré 1).

Encadré 1 : Tâches de traitement des données réalisées par les contrôleurs de gestion

Dans le questionnaire il était demandé aux contrôleurs de gestion de se positionner sur des échelles d'attitudes relatives à la fréquence de réalisation de tâches dans le traitement et l'analyse des données. La liste suivante des tâches leur a été proposée à la fois pour le cas des données financières et pour celui des données non financières.

- Calcul d'écart entre réalisations et prévisions
- Recherche des causes des écarts au travers de calculs de « sous-écarts »
- Compréhension des écarts
- Explication des écarts
- Détection de problèmes de coordination entre centres de responsabilités
- Identification claire des responsabilités de chaque centre
- Propositions d'actions correctives aux écarts
- Rédaction de commentaires
- Réalisation de simulations des réalisations futures
- Agrégation des résultats de différents centres opérationnels

La définition d'un score synthétique regroupant les valeurs attribuées à l'ensemble des tâches pour chacune des catégories a permis de mettre en évidence des différences notoires. Ainsi, une moyenne de 4,54 (intervalle de confiance à 95% : 4,37 à 4,72) a été constatée pour la réalisation de ces tâches à partir des données financières, et de 3,64 (intervalle de confiance à 95 % : 3,35 à 3,93) à partir des données non financières.

Quatre catégories de problèmes peuvent être soulevées :

- Les contrôleurs de gestion considèrent que la collecte de l'information est souvent rendue délicate du fait de son éloignement par rapport aux services administratifs et de leur absence d'homogénéité. Cette hétérogénéité induit une difficulté d'agrégation des données au niveau de la société.
- Par ailleurs, la nature même des DNF ne permet pas aux contrôleurs de gestion de réaliser avec la même attention les tâches qui leur incombent traditionnellement dans l'exploitation des données financières. Par exemple, Gervais (1994) considère que le calcul des écarts et de sous-écarts ne peut être effectué avec des données qualitatives, ce qui conduit certaines entreprises à abandonner le système.
- Les résultats de l'enquête permettent par ailleurs la mise en évidence de l'accroissement du temps passé par les contrôleurs de gestion à la production des documents, dès lors que la réalisation des tâches de traitement et d'analyse

(encadré 1) des DNF s'intensifie¹¹. De même, l'exploitation complète (recueil, traitement, analyse et diffusion) des données qualitatives est liée à un accroissement du nombre d'heures que les contrôleurs consacrent à la production des documents. Ces deux constats peuvent également expliquer les différences d'implication des contrôleurs de gestion dans la dimension « analyse » de la fonction qui est déjà largement développée et, la plupart du temps, contestée. En effet, les évolutions souhaitées de la fonction de contrôleur de gestion par la littérature (Danziger, 1995), les contrôleurs eux-mêmes (Bessire, 1995) et les entreprises (Bollecker, 2000), sont caractérisées notamment par une intensification des activités relationnelles de conseil au détriment des analyses en « tour d'ivoire ».

- Enfin, aussi bien pour les données financières que pour les données non financières, l'exploitation complète et précise des données, coûteuse en temps, peut nuire à la réactivité de l'entreprise. Il est ainsi constaté que le nombre d'entreprises dans lesquelles les contrôleurs de gestion traitent et analysent les données non financières diminue dès lors que la fréquence de production de ce document augmente (40% des contrôleurs de gestion interrogés produisant hebdomadairement des documents à base de DNF, assurent une exploitation complète de ces derniers. Ce taux baisse de trois points dans le cas de publications quotidiennes).

Cette affirmation selon laquelle l'augmentation de la rapidité de transmission de l'information passe par une modification de traitement de celle-ci, est particulièrement valable pour les données non financières.

- ***La rapidité de diffusion de l'information non financière***

Les DNF sont en effet publiées à la fois plus rapidement et plus fréquemment que les données financières (tableau 4) et ce, probablement au détriment de la qualité de l'information (encadré 1).

¹¹ Coefficient de corrélation de Pearson de + 0,24, significatif à p=0,05 et t=2,00

**Tableau 4 : Fréquence et délai de publication
selon la nature des données**

	Publication quotidienne	Délai de disponibilité des données	
		Moins d'un jour	Un jour
Document à base de données financières	10 %	12 %	10 %
Documents à base de données non financières	20 %	18 %	24 %

Ces résultats sont toutefois à replacer dans leur contexte, au sens où les modalités d'exploitation des données varient selon les caractéristiques de l'organisation.

Ainsi, l'exploitation complète des données non comptables par les contrôleurs de gestion peut être observée plus fréquemment dans les entreprises de moins de 500 personnes que dans les GE où les activités se focalisent plus souvent sur la communication des données (recueil et diffusion). Il en résulte une fréquence de publication des DNF par les contrôleurs de gestion moins élevée en PME que dans les grandes entreprises. Ces dernières sont plus nombreuses à les publier quotidiennement et à les mettre à la disposition des utilisateurs en moins d'un jour.

Au niveau de la nationalité des entreprises, les contrôleurs de gestion sont un peu plus nombreux à assurer l'exploitation complète des données dans les entreprises internationales (35 %) que dans les entreprises nationales (33 %). Il en découle que le temps consacré par les contrôleurs à la production des documents est plus important dans les premières que dans les secondes. Dans les entreprises internationales, 76 % des contrôleurs de gestion consacrent plus de 25 heures par mois à cette activité, alors qu'ils ne représentent que 65 % dans celles de l'hexagone.

Paradoxalement, la fréquence et le délai de publication des DNF sont respectivement plus élevée et moins long dans les entreprises internationales que dans les entreprises nationales. Ces résultats peuvent probablement être expliqués par l'existence de systèmes informatiques très développés et performants dans les groupes internationaux assurant une circulation rapide de l'information (par exemple EIS – Executive Information System).

Au niveau de la structure de l'entreprise, les contrôleurs de gestion exerçant leur fonction dans les filiales sont les plus nombreux à exploiter dans leur globalité les DNF (37 %

dans les filiales, 33 % dans les groupes, 23 % dans les entreprises indépendantes). Sur le plan de la mise à disposition des données, le même constat est réalisé que pour la nationalité.

Les modalités de production des DNF sont donc les plus intégrées (recueil, traitement analyse, diffusion) dans les filiales de moins de 500 personnes appartenant à un groupe étranger. La fréquence et le délai de publication les plus performants peuvent par contre être identifiés dans les filiales étrangères de grande taille. Ces résultats mettent en valeur les fortes capacités de réactivité que possèdent certaines organisations, au regard de leur fréquence et délai de publication. Cependant, ce constat pose un sérieux dilemme s'il est fait référence à l'intérêt qu'accordent les utilisateurs aux données (notamment les responsables opérationnels).

En effet, le degré d'utilité¹² des données augmente simultanément avec l'implication croissante des contrôleurs de gestion dans la production de documents et l'exploitation complète des DNF. Ce constat est confirmé par une corrélation positive¹³ entre le degré d'utilisation des données et le score synthétique de réalisation de tâches de traitement des données non financières (cf encadré 1). Ce phénomène s'explique bien entendu par le degré de précision des données fournies aux responsables opérationnels qui peut conduire à améliorer la compréhension¹⁴ du fonctionnement de leur centre¹⁵.

Le dilemme réside alors dans le fait que l'implication élevée des contrôleurs de gestion dans la production de documents, consommatrice de temps, conduit à affaiblir la capacité de réactivité de l'organisation (allongement des délais de disponibilité des données). La résolution de ce dilemme peut passer par l'intégration des DNF et des DF dans un système informatique unique, par ailleurs fortement souhaité par les contrôleurs de gestion de l'étude et proposé par Laverty et Demeestère (1990). Ces auteurs plaident en effet en faveur d'une intégration informatique entre les systèmes financiers et les systèmes de gestion de la production et plus précisément de GPAO.

¹² Il était ainsi demandé aux contrôleurs de gestion d'indiquer selon leur perception, le degré d'utilisation des données par les responsables opérationnels, pour la prise de décision d'action de correction.

¹³ 0,27 pour les DF significatif à $p=0,05$ et $t=2,41$; et 0,53 pour les DNF significatif à $P=0,05$ et $t=5,2$

¹⁴ La question suivante a été posée aux contrôleurs de gestion : Pensez-vous que les données suivantes permettent aux responsables opérationnels de comprendre le fonctionnement de leur centre ?

¹⁵ coefficient de corrélation : $r=+0,25$ pour les DF et $r=+0,39$ pour les DNF

Synthèse et discussion

L'intégration et l'utilisation de données non financières constituent dans l'enquête une composante essentielle de l'évolution des systèmes de contrôle de gestion. Cette hybridité du système de mesure de la performance (utilisation conjointe d'information financière et d'informations non monétaires) témoigne d'une volonté de piloter les organisations par des outils plus variés et plus qualitatifs. Ce constat confirme largement celui de De Montgolfier (1994, 269), qui observe plus une logique de complémentarité que d'opposition dans le développement des systèmes de mesure de la performance. L'importance de cette évolution est confirmée par une utilisation à plusieurs niveaux – directions, fonctionnels, opérationnels – de cette complémentarité.

Les pratiques de différenciation et de production des données divergent toutefois en fonction de caractéristiques organisationnelles (tableau 5).

**Tableau 5 : Synthèse des résultats par type d'entreprise
(niveau d'analyse : contrôleurs de gestion)**

		Structure	Nationalité	Taille	Environnement
Différenciation élevée de données		<i>Filiale</i>	<i>Etrangère</i>	<i>GE</i>	<i>Complexe</i>
Modalités d'utilisation des données non financières	Intégration complète des tâches de traitement de l'information			<i>PME</i>	/
	Délai réduit et fréquence élevée de production des données non financières			<i>GE</i>	/
Différenciation faible de données		<i>Entreprise indépendante</i>	<i>Française</i>	<i>PME</i>	<i>Simple</i>
Modalités d'utilisation des données non financières	Intégration faible des tâches de traitement de l'information			<i>GE</i>	/
	Délai élevé et fréquence faible de production des données non financières			<i>PME</i>	/

Cette catégorisation correspond ainsi à deux des trois courants présentés dans la partie théorique de cette contribution. Malgré une tendance vers l'intégration de données non financières, les contrôleurs de gestion des entreprises indépendantes françaises exploitent plus significativement des systèmes traditionnels à orientation financière que les autres structures. A l'inverse, les filiales des entreprises étrangères s'inscrivent dans une différenciation élevée des données. L'intégration de données non financières permet dans ces filiales une circulation plus rapide de l'information et un potentiel de réactivité organisationnelle plus élevé, comme le supposent Chiapello et Delmond (1994).

A l'issue de cette étude, les modalités de production des données non financières semblent largement incertaines. La raison principale de cette incertitude réside dans la pluralité des fournisseurs de l'information, rendant l'examen des pratiques plus complexe. En revanche, il est possible d'affirmer que les propriétés des données non financières – brutes, précises, objectives et spécifiques au contexte - conduisent les contrôleurs de gestion à exercer des activités de production de l'information moins approfondies que lorsqu'ils exploitent des données financières. Qui plus est, l'intégration informatique relative aux applications de contrôle de gestion et celles de gestion de production souhaitée par Laverty et Demeestère (1990, 148), n'est pas constatée dans les pratiques. En l'absence d'un tel système, les contrôleurs de gestion ne semblent pas disposés à s'engager davantage dans les activités de saisie et d'analyse de l'information qui contribuent à techniciser la fonction.

Les résultats de notre recherche conduisent à s'interroger sur les conséquences de l'utilisation de systèmes de mesure de la performance hybride, et notamment sur les mécanismes de contrôle des comportements individuels.¹⁶ L'intégration de données non financières rend délicat la mesure des « outputs » qui représente l'une des conditions essentielles au contrôle à distance des individus (Ouchi, 1977), et au contrôle de gestion traditionnel fondé sur la direction par objectifs. On peut alors s'interroger sur la nature des systèmes de contrôle des comportements réellement mis en œuvre par les organisations, lorsqu'elles conservent leur système de mesure de la performance financière traditionnelle et le complète par des indicateurs qualitatifs.

Cette seule problématique inhérente aux conséquences de l'utilisation de données complémentaires, nous permet alors d'affirmer que le débat portant sur les systèmes de représentation organisationnelle est loin d'être clos !

Références bibliographiques

Abdou H. (1991) *L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II, 1991.

Atkinson A.A. et al. (1997) A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement, *Sloan Management Review*, Spring, pp. 25-37.

Atkinson R.N. et Kaplan R.S. (1989) *Advanced management accounting*, Prentice Hall International.

¹⁶ Nous entendons par mécanismes de contrôle des comportements, les moyens permettant d'influencer les comportements pour les orienter dans un sens souhaité. Gervais (1994) ou Burlaud et Simon (1997) décrivent ainsi les quatre mécanismes principaux de contrôle des comportements : le contrôle par la hiérarchie, par les procédures, par le marché (direction par objectif), par la culture.

Bergeron H. (1998) « Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologie et déterminants », *Actes du XIX^e Congrès de l'AFC*, mai, pp. 555-568.

Bergeron H. (2000) « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? » *Actes du XXI^e Congrès de l'AFC*, Angers.

Bessire D. (1993) *La nature du contrôle de gestion dans les entreprises du commerce de détail intégré*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris I – Panthéon-Sorbonne.

Bessire D. (1995) « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 39-45.

Besson P., Bouquin H. (1991) « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 60-71.

Boisvert H. (1991) *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, Editions du Renouveau Pédagogique Inc., Ottawa, Canada.

Bollecker M. (2000) « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? » *Actes du XXI^e Congrès de l'AFC*, Angers, 18-19-20 mai.

Bouquin H. (1994) *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Collection Que sais-je ?.

Burlaud A (1990) « Coût, contrôle et complexité dans les organisations » in Ecosip, *Gestion industrielle et Mesure Economique, Approches et Applications nouvelles*, Economica, Paris.

Burlaud A., Simon C.J. (1997) *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte.

Chassang G. (1989) « Réinventer le contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion Industrielle*, n° 1, pp. 53-63

Chiapello E. (1990) « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n° 92, pp. 7-11.

Chiapello E., Delmond M.H. (1994) « Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement », *Revue française de gestion*, janvier-février, pp. 49-58.

Chow C. et al. (1997) « Applying the balanced scorecard : to small companies », *Management accounting*, vol 79, n° 2, pp. 21-27.

Cohanier B., Loiseau A. (1996) « Réflexion sur le développement des indicateurs physiques », *Actes du XVII^e Congrès de l'AFC*, pp. 647-661.

Danziger R. (1989) « Une nouvelle dimension du contrôle de gestion : les indicateurs de qualité », *Revue française de comptabilité*, n° 263, pp. 59-63

Danziger R. (1995) « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in Le Pen C., *Paris-Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation*, pp. 90-103.

De Montgolfier C. (1994) *Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

De Montgolfier C. (1996) « Quel contrôleur pour quel contrôle ? », *Actes du XVII^e Congrès de l'AFC*, Vol.1, Valenciennes, pp. 335-341.

Dupuy Y. (1990) « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations », *Revue Française de Comptabilité*, n° 215, septembre, pp. 75-81.

Elmore R. (1986) *A contingency theory approach to an empirical classification of management accounting information systems*, Thèse Ph. D, Université du Mississipi.

Fiol M, Sole A. (1999) « La double nature du contrôle de gestion » in Collins L., *Questions de contrôle*, PUF

Gervais M. (1994) *Contrôle de Gestion*, Economica, Paris.

Gray J., Pesqueux Y., (1991) « Le tableau de bord, outil de gestion. Une comparaison France – Etats-Unis », *Les cahiers de recherche du groupe HEC*, cr 49.

Halgand N. (1996) « Méthodes de calcul des coûts et représentations », *XIII^e journées nationales des IAE*, 16 et 17 avril, Toulouse, Tome 1, pp. 72-85.

- Hofstede G. (1981) « Management Control of Public and Not-for-profit Activities », *Accounting, Organizations, and Society*, vol. 6, n° 3, pp. 193-211
- Jorissen A. et al. (1999) « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges », *Revue française de Comptabilité*, décembre, pp. 66-74.
- Khandwalla P.N. (1972) « The effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls », *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 275-285.
- Khandwalla P. (1974) « Mass output orientation of operations technology and organizational structure », *Administrative Science Quarterly*, vol.19.
- Kaplan R. (1995) « Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts », *L'Expansion Management Review*, décembre, pp. 46-52.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1997) *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisation.
- Kloot L. (1997) "Organizational Learning and management control systems : responding to environmental change", *Management Accounting Research*, 8, pp. 47-73.
- Laverty J., Demeestère R. (1990) *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle*, Dunod, Paris.
- Lebas M. (1995) « Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie », *Revue française de comptabilité*, juin, n° 265.
- Leclerc D. (1995) « Configurations structurelles hybrides et hétérogénéité du contrôle de gestion », *Actes du XVI^e Congrès de l'AFC*, Montpellier, pp. 1103-1110.
- Löning H., Pesqueux Y. (1998) *Contrôle de gestion*, Dunod.
- Lorino P. (1989) *L'économiste et le manager*, Editions La Découverte, Paris.
- Lorino P. (1995) *Comptes et récits de la performance*, Les éditions d'organisation.
- Lorino P. (1997) *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.
- Mélèse J. (1990) *Approches systémiques des organisations*, Les Editions d'Organisation. Paris
- Mevellec P. (1990) *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions comptables Malesherbes.
- Mevellec P. (1995) *Le calcul des coûts dans les organisations*, La Découverte, Paris.
- Meyssonier F. (1999) « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure » in Dupuy Y. *Faire de la recherche en contrôle de gestion*. ? Vuibert, pp. 51-60.
- Mignon S. (1996) « Sur la nécessité d'enrichir le système d'information de la comptabilité de gestion : enjeux et perspectives », *Actes du XVII^e Congrès de l'AFC*, Vol.2, Valenciennes, pp. 673-686.
- Mikol A. (2000) « L'information environnementale publiée par les sociétés du CAC 40 de 1992 à 1998 comparée à une information type », *Actes du XXII^e Congrès de l'AFC*, Angers.
- Miles M.B. (1979) « Qualitative data as an attractive nuisance : The problem of analysis », *Administrative Science Quarterly*, 24, pp. 590-601.
- Mintzberg H. (1998) *Le management. Voyage au centre des organisations*, Les Editions d'Organisation.
- Najar-Ben Mahmoud L. (1994) *Mesure et pilotage technico-économiques des performances en industrie : analyse critique d'approches méthodologiques*, Thèse de doctorat, Ecole nationale supérieure des mines de Paris.
- Nora O., Schmitt A. (1997) Le reporting : les dangers d'un outil de management, *Problèmes économiques*, n° 2518, avril, pp. 14-17.
- Oriot F. (1999) « Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations », in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, pp. 61-76.
- Ouchi W.G. (1977) « The relationship between organizational structure and organizational control », *Administrative science quarterly*, vol. 22, n° 1, March, pp. 95-113.

Perera S., et al. (1997) « Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures : a research note », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 6, pp. 557-572.

Rouach M., Naulleau G. (1994) *Le contrôle de gestion bancaire*, La Revue Banque

Savall H., Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion, Méthode des coûts performances cachés*, Editions comptables Malherbes, Paris

Simmonds K. (1996) The accounting assessment of competitive position, *European Journal of Marketing*, vol. 20, n° 1, p. 16-31.

Urban S., Vendemini S. (1994) *Alliances stratégiques coopératives européennes*, De Boeck Université, Bruxelles.