



CONCEPTION D'UN OUTIL DE MESURE DE LA PERFORMANCE : DIVERGENCES ENTRE CONTROLEURS DE GESTION ET MANAGERS. CAS D'UN GROUPE INDUSTRIEL FRANÇAIS

Walid CHEFFI

ATER - CEDAG Faculté de Droit
(Doctorant Crefige-Dauphine)
Université Paris Descartes
10, avenue Pierre Larousse - 92240 Malakoff
walid.cheffi@univ-paris5.fr

Adel BELDI

Docteur, Enseignant-chercheur
ESC Chambéry
Savoie Technolac, 12 avenue Lac d'Annecy
73381 Le Bourget du Lac Cedex, France
a_beldi@esc-chambery.fr

Résumé

Le tableau de bord est l'un des outils les plus utilisés pour l'évaluation des performances au sein des entreprises françaises. Toutefois, sa conception, par les contrôleurs de gestion, pose souvent des difficultés en termes de choix des indicateurs et de réponse aux attentes et besoins de ses différents utilisateurs.

L'objectif de cette recherche est d'analyser la démarche de conception d'un nouveau tableau de bord de la direction générale par les contrôleurs de gestion du siège et les réactions des managers opérationnels en termes d'utilisation et d'attentes. Le cas étudié concerne un grand groupe industriel français dans le secteur de l'automobile. Des divergences entre concepteurs et managers de cet outil semblent causer son rejet par ces derniers.

Mots-clés : Tableau de bord, indicateurs, démarche de conception, divergences entre concepteurs et utilisateurs.

Abstract

The "tableau de bord" is one of the most used devices to measure performance in French firms. However, its design by controllers remains a difficult task because of the multiplicity of measures and the diversity of users' attempts and needs.

The aim of this research is to analyse the design of a new "tableau de bord" for the top management by controllers and the reactions of the operational managers in terms of use and requirements. The case study concerns a large French group in the car activity. Gaps between designers and users of this device seem to cause its rejection by the latter.

Key Words: Scorecard, accounting measures, design, users-controllers' gap

INTRODUCTION

L'évaluation de la performance est une fonction essentielle au sein de toute organisation. D'un point de vue managérial, il est bien important de comprendre comment les systèmes de mesure et de pilotage de la performance influent sur cette évaluation. D'après, Merchant (1998), le contrôle par les résultats comptables consiste à fixer un objectif, définir un indicateur de performance, mesurer la réalisation de l'objectif avec l'indicateur choisi et attribuer une sanction ou une récompense. Langevin et Naro (2003) observent que ce type de contrôle est adéquat aux logiques de décentralisation et de délégation de la prise de décision puisque l'individu n'est évalué que sur le résultat de son action et non pas sur le processus qui l'a générée. Ainsi, le contrôle des responsabilités par les systèmes comptables a pour finalité ultime la régulation des comportements des acteurs organisationnels.

Si le contrôle par les résultats comptables semble être répandu dans la pratique, des académiques ont souligné ses faiblesses depuis les années soixante-dix. L'étude pionnière de Hopwood (1972) a montré les limites des mesures comptables traditionnelles pour l'évaluation de la performance. Elle a noté particulièrement le manque de compréhension de ces mesures par les managers, leur imprécision et une focalisation sur les mesures des résultats et la performance à court terme (pp. 157-158). Hopwood (1972) a également mis en lumière que cette dépendance vis-à-vis des mesures comptables de la performance (*Reliance on Accounting Performance Measures*, RAPM) peut avoir comme conséquence des dysfonctionnements et des conflits au sein de l'organisation entre les superviseurs (managers, évaluateurs) et les subordonnés (évalués). D'autres recherches (Hartmann, 2000 ; Otley & Pollanen, 2000) remarquent que, en fonction des différents contextes, des conséquences négatives (tension au travail et méfiance vis-à-vis du supérieur) peuvent résulter de la prise en compte seulement des mesures comptables conventionnelles dans l'évaluation de la performance.

Ouchi (1979) remarque que les systèmes de contrôle sont essentiellement des processus d'évaluation et de rétribution de la performance. Il s'agit de mesurer à la fois les comportements et leurs outputs auxquels correspondent, respectivement, un contrôle des comportements et un contrôle des résultats. L'information comptable constitue la base du contrôle par les résultats. Ce mode de contrôle est qualifié par Simons (1995, p. 59) de « *contrôle diagnostic* » et est défini comme « *les systèmes d'information formels que les*

managers utilisent pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de la performance ».

Les travaux de recherche sur le Balanced Scorecard (BSC) de Kaplan et Norton ont tenté de proposer d'autres mesures moins conventionnelles pour l'évaluation de la performance afin de pallier aux limites des outils existants. Toutefois, des recherches récentes (Ittner *et al.* 2003, Malina & Selto, 2001) observent des désaccords et des conflits entre le top management et les managers des divisions, dans leur usage des BSC pour l'évaluation de la performance.

Afin de bénéficier pleinement des avantages des BSC, il est important de comprendre la nature des biais (ou caps) qui peuvent exister entre les *top* managers et leurs subordonnés et qui peuvent générer des conflits, ainsi que les moyens de les atténuer.

Un autre champ de recherche, fondé sur les théories de la contingence, tente d'expliquer la conception des systèmes d'évaluation des performances par un certain nombre de facteurs explicatifs. Dans ce sens, Cauvin et Bescos (2004) relient les systèmes de mesures de la performance dans les entreprises à la taille, l'incertitude perçue de l'environnement et le type de stratégie mise en œuvre. Les résultats de leur enquête empirique valident l'hypothèse, selon laquelle, plus la taille de l'entreprise est grande et plus les indicateurs financiers sont utilisés. Toutefois, l'hypothèse qui stipule que plus l'incertitude perçue de l'environnement est élevée et moins les mesures financières sont utilisées n'est pas validée. L'hypothèse selon laquelle les entreprises, poursuivant une stratégie de différenciation, utilisent plus d'indicateurs non financiers que les entreprises développant une stratégie de domination par les coûts, n'est pas complètement validée.

Les conclusions de cette enquête sur les entreprises françaises démontrent les limites de l'approche de contingence et la nécessité de poursuivre des recherches plus qualitatives pour mieux cerner les logiques de pensée des acteurs qui conçoivent les outils de mesure de la performance (principalement les contrôleurs de gestion) et ceux qui l'utilisent (top managers et managers intermédiaires).

Notre article tente de répondre à la question de recherche suivante : comment est construit un outil de mesure de la performance (tableau de bord), destiné à la direction générale d'un grand groupe industriel français présent sur le marché international ?

L'objectif de cette recherche est donc de saisir les différences entre la conception d'un tableau de bord tel qu'il est pensé par la direction contrôle de gestion et les attentes des managers

intermédiaires au sujet des mesures nécessaires à l'évaluation de la performance des entités de gestion.

1. LE TABLEAU DE BORD ET LE CHOIX DES INDICATEURS DE MESURE DE LA PERFORMANCE

Améliorer la mesure de la performance à des points clés de la chaîne de valeur est un des rôles majeurs de la comptabilité de gestion. Des mesures valides de la performance permettent à l'entreprise de décrire et de mettre en œuvre efficacement la stratégie, guider le comportement des salariés, évaluer l'efficacité des managers et fournissent des bases pour attribuer des récompenses (Malina & Selto, 2004). Le choix des mesures de performance est une tâche très critique en raison de la difficulté de présenter l'entreprise comme un système.

Merchant (1989) indique que « *le résultat comptable (court terme, à moins d'un an) est la mesure de performance la plus importante pour les managers responsables de centres de profits. L'orientation court terme est considérée comme très motivante puisque les incitations et récompenses peuvent être reliées plus facilement à la réalisation des objectifs* ».

Pour pallier les faiblesses du contrôle purement comptable, de nouveaux modèles de contrôle (clanique de Ouchi, 1979 ; du personnel de Merchant, 1998 ; stratégique ; Bouquin, 2001) ont émergé et de nouveaux instruments (en premier rang, le *balanced scorecard* de Kaplan et Norton, 1992, 1996) ont été plébiscités au début des années quatre vingt dix.

Par ailleurs, depuis quelques années, des critiques croissantes se sont manifestées contre les mesures financières issues des systèmes comptables (Emmanuel & Otley, 1995). La plus grande critique concerne la nature historique de l'information comptable, qui fournit une idée pertinente sur les actions passées de l'entreprise, mais rien sur les possibilités futures (Merchant, 1985; Kaplan & Norton, 1996). Par exemple, les mesures de performance issues des systèmes comptables ignorent la valeur financière des actifs intangibles comme la recherche, le *goodwill* et les ressources humaines.

Les mesures financières agrégées issues du système comptable ne sont pas suffisantes pour assurer une congruence d'objectifs entre les décisions des managers et les actions (Merchant, 1998).

Ces limites ont amené les chercheurs et les praticiens à proposer des systèmes de mesure de la performance qui associent, à la fois, des indicateurs financiers et non financiers. Toutefois, l'intégration de mesures non financières ne date pas d'aujourd'hui, par exemple General

Electric utilisait des mesures non financières depuis 1950. Par ailleurs, plusieurs auteurs ont insisté sur la pertinence des mesures non financières (Hopwood, 1973 ; Kaplan, 1996, 2001 et 2005 ; Merchant, 1985). Des systèmes de mesures non financiers sont généralement caractérisés par des besoins locaux avec peu d'intégration avec les objectifs stratégiques de l'entreprise et peu d'équilibrage entre des considérations locales et d'autres globales (Merchant, 1985). Dans cet article, nous centrons notre travail sur l'étude de deux outils de mesure de la performance : le tableau de bord « à la française » et le Balanced Scorecard américain¹.

1.1. Le tableau de bord à « la française »

Le tableau de bord se définit comme un instrument d'action dans lequel un « *ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* » (Bouquin, 2001, pp. 397-398).

Bescos *et al.* (1995) distinguent entre le tableau de bord de gestion des centres de responsabilités et le tableau de bord de la direction générale. Pour le premier, son appellation renvoie à des documents présentant une information dynamique. L'information présentée doit mettre en perspective les résultats obtenus par rapport à des références. Il peut être défini comme un outil d'aide au pilotage des unités décentralisées. Suivant le principe gigogne d'agrégation des informations, celles-ci sont consolidées de niveau en niveau jusqu'à la direction générale. Ce document est établi souvent par le service central de contrôle de gestion, il permet de suivre, d'une part, les performances économiques, et d'autre part, un certain nombre d'analyses essentielles comme celui de l'exécution du plan, du budget, des investissements et des effectifs.

Gray et Pesqueux (1993) remarquent que si le tableau de bord sert à suivre les objectifs généraux au niveau du siège, il peut être un outil parmi d'autres, par contre s'il sert au suivi du fonctionnement courant au niveau des opérationnels, il doit alors être un outil central.

Selon la tradition du tableau de bord, c'est un outil pour le top management de l'entreprise, il fournit une vision globale et rapide de ses opérations et de l'état de l'environnement. Jusqu'aux années 80, le tableau de bord était principalement considéré comme un instrument

¹ Pour une comparaison de ces deux outils, voir plus en détail l'article de Bourguignon et al. (2004), « The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension », *Management Accounting Research*, 15; 107-134.

de *reporting*, rendant possible le contrôle de la réalisation des objectifs fixés à l'avance, et comme un outil de diagnostic, réaction et dialogue entre niveaux hiérarchiques (Ardoin *et al.*, 1986).

La plupart des chercheurs en France demande l'intégration de mesures de performance « physiques » pour compléter les mesures financières. Des indicateurs de qualité, des mesures sociales (ratio d'absentéisme, indice de climat social, etc.), des indicateurs orientés clients (taux de satisfaction, ratio de pénétration etc.), et des indicateurs orientés processus (temps de production). Lorino (1999) intègre aussi une perspective d'apprentissage selon laquelle les mesures représentent une base pour apprendre sur les relations de cause à effet.

1.2. Divergences de perceptions entre managers et contrôleurs de gestion dans le choix des indicateurs de mesure de la performance

Que ce soit dans le tableau de bord « à la française » ou dans le BSC américain, le choix des indicateurs de mesure de la performance pose beaucoup de difficultés, à la fois, pour les concepteurs de ces outils que pour ses utilisateurs (direction générale ou managers intermédiaires²). Plusieurs approches sont préconisées dans la littérature, toutefois, selon Lorino (2003), « les indicateurs de pilotage ne sont pas choisis « bottom-up » « à l'inspiration », en fonction de logiques locales, ni « top-down », en fonction de l'humeur du chef, mais ils traduisent l'élaboration collective des objectifs stratégiques et des principaux leviers d'action associés ».

Selon Dixon *et al.* (1990), la répartition entre les mesures financières et non financières dépend du niveau hiérarchique, de la stabilité du marché, et du degré d'intégration des processus. Parce que les préoccupations et les actions de la direction sont fondamentalement différentes de celles du niveau opérationnel, les mesures comptables prennent plus de sens au fur et à mesure que l'on monte dans la hiérarchie.

Les recherches en comptabilité sur la mesure de la performance ont défini un certain nombre d'attributs nécessaires pour les indicateurs ou mesures à utiliser.³ Parmi lesquels : les mesures sont diverses et complémentaire, objectives et exactes, informatives, leurs avantages sont supérieurs au coût de leur collecte, elles sont un outil de communication de la stratégie, sources de motivations pour l'amélioration, et aident à la prise de décision.

² Dans cet article, nous centrons notre analyse sur les managers intermédiaires.

³ Pour plus de détails, voir l'article de Malina M.A. & Selto F.H. (2004), « Choice and change of measures in performance measurement models », *Management Accounting Research*, 15, pp. 441-469.

Malgré l'accord entre managers et subordonnés sur les attributs des mesures de la performance, plusieurs sources de divergences existent encore entre ces deux catégories d'acteurs qui expliquent les décalages constatés entre les attentes des managers en termes d'outils de pilotage de la performance et les solutions proposées par les contrôleurs de gestion au sein des grandes entreprises. Les causes de ses biais se trouvent, d'une part, dans les différences de perception au niveau individuel qu'ont les deux catégories d'acteurs des attributs de l'information comptable nécessaire au pilotage de la performance, et d'autre part, dans les biais entre acteur (évalué) et observateur (évaluateur).

1.2.1. Les perceptions des managers et des contrôleurs de gestion de l'information comptable utilisée pour l'évaluation de la performance

Les travaux de recherche en comptabilité se sont généralement intéressés aux individus qui ont le statut d'expert en comptabilité comme les auditeurs et les comptables (Peters, 1993 ; Gibbins et Jamal, 1993). Cependant, ils ont négligé les autres acteurs organisationnels notamment ceux qui prennent des décisions concernant l'utilisation des ressources : les managers sont, en fait, des utilisateurs de l'information comptable et des outils de mesure de la performance, tout en étant souvent des experts dans d'autres domaines que la comptabilité (Busch, 1997 ; Heidmann & Schaffer, 2006).

Pierce et O'Dea (2003) ont conclu à travers leur revue de la littérature à l'opposition entre concepteurs et utilisateurs en termes de perspective d'évaluation de l'utilisation de l'information issue du système comptable. Pour les premiers, c'est la validité technique qui prime ; alors que pour les seconds, l'évaluation est faite en termes de validité organisationnelle et d'amélioration de l'efficacité d'accomplissement des tâches.

Dans leur recherche qui s'intéresse à la relation de l'intolérance à l'ambiguïté et le choix des alternatives au *reporting* financier, Faircolth et Ricchiute (1981) examinent l'affiliation professionnelle, la connaissance et le niveau d'éducation. Dans la littérature comptable, la connaissance est considérée comme associée à l'éducation, la formation, l'expérience et l'expertise : elle est reliée à la prise de décision. Elle définit la capacité d'obtenir, d'organiser et de traiter l'information : elle affecte donc le jugement (Bhimani, 1998).

1.2.2. Le biais acteur (manager) - observateur (contrôleur de gestion)

Keeping & Levy (2000) et Cardy & Dobbins (1994) réclament qu'un des critères à utiliser pour l'évaluation d'un système de mesure de la performance est la réaction des évalués (subordonnés, managers opérationnels, fonctionnels etc.)

Dans leurs recherches, Malina & Selto (2001) ont centré leurs études sur les managers de divisions d'une grande entreprise industrielle ayant adopté le BSC. Ils ont observé des conflits et des tensions importants entre le top management et le middle management au sujet de l'évaluation de la performance de ces derniers. L'étude a souligné l'inexactitude et la subjectivité des mesures utilisées dans le BSC, une communication « top-down » au lieu d'une autre plus participative et l'utilisation d'indicateurs issus d'un benchmarking, qui se révèlent inappropriés pour l'évaluation des performances au niveau interne.

Jones & Nisbett (1971) constatent que les acteurs tentent de juger leur comportement comme étant déterminé par les facteurs situationnels, alors que les observateurs tentent d'attribuer le même comportement aux dispositions individuelles des acteurs (traits, qualités, compétences). Ainsi, il est supposé qu'au cours de l'évaluation de la performance, le top management (l'observateur) est peu sensible que le middle management (les acteurs) à percevoir que la performance du dernier est due aux facteurs liés principalement au contexte.

Par exemple, les middle-managers (les évalués) peuvent ignorer le tableau de bord s'ils le perçoivent comme complètement subjectif, non fiable et non pertinent à l'évaluation de leur performance. Une explication de ce biais semble plus liée aux caractéristiques cognitives des managers qu'à leurs dispositions personnelles. Une clarification des caractéristiques cognitives de chaque catégorie (middle-managers et contrôleurs de gestion) semble apporter des éléments de compréhension utiles à la perception de ces différents utilisateurs des informations fournies dans les tableaux de bord. Par conséquent, réduire le biais entre contrôleurs de gestion et middle-management est nécessaire pour mieux concevoir des outils de mesure de la performance en vue d'une utilisation efficace par tous les acteurs pour la prise de décision.

En guise de conclusion, nous pensons que les outils de mesure et de pilotage de la performance (tableau de bord ou Balanced Scorecard) sont utiles et nécessaires, à la fois, pour la direction générale (top-management) que pour les managers intermédiaires (opérationnels, fonctionnels ou de divisions). Toutefois, les besoins de chaque catégorie sont différents,

généralisant souvent une sous-utilisation de ces outils par les managers intermédiaires et une mise en cause de leur utilité pour la prise de décision. La démarche de conception du TdB de la direction générale par les contrôleurs de gestion, prend souvent en compte plus les demandes des top-managers que des managers intermédiaires. L'objectif de cet article est de comprendre les divergences de perceptions entre contrôleurs de gestion du siège (central) et les managers intermédiaires au sujet des mesures nécessaires pour l'évaluation de la performance. A cet effet, nous nous repons sur l'étude d'un cas réel⁴ de conception d'un nouveau tableau bord pour la direction générale d'un grand groupe industriel français.

2. TERRAIN ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Plusieurs recherches ont insisté sur l'intérêt des études qualitatives dans le domaine de la comptabilité (Kaplan 1986 ; Atkinson et Shaffir, 1998 ; Berry et al. 2004 ; Ahrens et Chapman, 2006).

Notre problématique de recherche, étant relativement peu traitée dans la littérature, une étude qualitative exploratoire est préférable puisque permettant de saisir la richesse des données (Bédard et Gendron, 2004 ; Ahrens et Chapman, 2006). Ce type d'étude est souvent plus efficace pour conduire des recherches empiriques, ayant pour objectif une meilleure compréhension des phénomènes se réalisant dans leur contexte naturel (Berry et al. 2004). La compréhension concerne le pourquoi et le comment des phénomènes et des événements dans des situations concrètes (Wacheux, 1996). Humphrey et Lee (2004) préconisent l'étude qualitative pour investiguer ce qu'ils appellent la vie réelle (*real life*) de l'utilisation de la comptabilité et examiner ce qui se cache dans les coulisses (*a behind-the-scenes view*) de la pratique.

2.1. Le terrain de recherche

L'étude de cas a été effectuée au sein d'un groupe que nous nommons GX. Ce groupe dont le siège se situe en France est de dimension internationale. Il opère dans le secteur de l'automobile. Il réalise plus de 39 milliards d'euros de chiffre d'affaires et emploie plus de 134 000 personnes. L'activité de l'entreprise est divisée en deux branches : la première

⁴ Ce cas a eu lieu entre 2004 et 2005, des évolutions dans le contenu du tableau de bord ont été adoptées après la fin de notre présence sur le terrain.

concerne l'automobile qui représente environ 95% du CA et la deuxième le financement des ventes. Le fonctionnement de l'entreprise s'articule ainsi autour de cinq régions (Amériques ; Asie – Afrique ; Euromed ; Europe [hors France] ; France), chacune pilotée par un Comité de Management de Région (CMR). Présidé par un Leader, membre de la Direction Générale, chaque CMR est composé de représentants de tous les métiers de l'entreprise sur l'ensemble des segments du marché et des pays concernés. Un CMR est responsable et redevable de la contribution de sa zone géographique à la rentabilité de l'entreprise. Grâce à ce nouveau mode de management, la direction du groupe pense que les décisions seront prises au plus près du terrain, pour s'assurer que les produits et les services proposés sont adaptés aux besoins des clients, partout dans le monde⁵.

Le cadre spécifique de l'étude est le projet de conception et mise en œuvre du nouvel outil de pilotage et de mesure de la performance à savoir le tableau de bord (TdB) de la direction générale. Ce projet s'est déroulé entre le début de l'année 2004 et la fin de l'année 2005.

Nous avons mis en œuvre une stratégie de collecte des données pour réaliser notre étude de cas unique. Nous parlons de stratégie puisque nous avons multiplié les méthodes de recueil de données. La capacité de collecter les données de différentes sources (entretiens, archives, documents, observation non participante etc.) est une force pour l'étude de cas. En effet, cette diversité des sources de données favorise la triangulation (Scapens, 1990). Cette dernière permet d'améliorer la validité des construits.

C'est ainsi qu'ont été effectués des entretiens avec différents managers de directions métiers et fonctionnelles. Cela permet d'identifier les différentes perceptions de conception et d'utilisation des outils et indicateurs de pilotage de la performance par les managers et les contrôleurs de gestion de la direction générale du groupe.

En plus des entretiens, nous avons procédé par observation non participante, par recueil de documents internes, par examens de comptes rendus de réunions ou encore par consultations de la base de données de la direction du contrôle de gestion. Le tableau ci-dessous présente les sources des données utilisées pour l'étude de cas.

⁵ Ces éléments sont issus du rapport annuel d'activité du groupe pour l'année 2005.

Tableau 1. Sources des données empiriques

Méthodes de recherche	Entretiens semi-directifs	Etude documentaire	Observation participante non
Nombre/Nature	20 entretiens	Les 4 principaux documents internes	Présence dans l'entreprise
Sources de données	<ul style="list-style-type: none"> - 11 Entretiens avec : Directeur Commercial/ Plan et Stratégie ; Directeur Intelligence économique ; ex-Directeur de la communication ; 2 Directeurs d'usines ; ex-Directeur des achats ; Directeur adjoint de la Fabrication Mécanique ; secrétaire exécutif DFM (ex-directeur GX Russie) ; directeur industrialisation ; directeur engagement systèmes d'information ; directeur de la réalisation à la DTSI - 5 Entretiens en profondeur avec : cinq membres de l'équipe Projet - 1 Entretien intensif avec le Maître d'Ouvrage (Directeur reporting et consolidation) - 3 Entretiens avec : le directeur contrôle de gestion adjoint au budget ; le directeur de reporting, synthèse et reprévision ; et le responsable de contrôle de gestion de la direction de communication 	<ul style="list-style-type: none"> - La note de centrage du projet - La maquette actuelle du TdB et l'ancien TdB - Le contrat d'investissement signé par la DG et la DCG pour l'acquisition du nouvel outil de reporting et consolidation - Le sommaire du cahier de charges du nouvel outil - Des comptes rendus de réunions 	<ul style="list-style-type: none"> - S'intégrer à l'Equipe Projet - Tenue d'un agenda de présence dans l'entreprise - Prise de notes quotidiennes - Consultation de la base de données de la DCG
Directions ou fonctions concernées	La Direction générale et l'ensemble des directions métiers et fonctionnelles du groupe	La Direction générale et l'ensemble des directions métiers et fonctionnelles du groupe	DCG (Direction reporting et consolidation)
Dates et échéanciers	Entre octobre 2002 et février 2005	Entre mars 2004 et Février 2005	Avril- Juin 2004

L'observation non participante menée au sein de l'équipe du projet R&C⁶ (direction centrale du contrôle de gestion) offre une occasion pour comprendre pourquoi les managers intermédiaires expriment le sentiment d'être « incompris »⁷ par les comptables du central au sujet de la conception du tableau de bord de la direction générale. Avant d'expliquer les divergences entre les contrôleurs de gestion de central et les managers intermédiaires, il est utile de présenter le projet de conception du tableau de bord de la Direction générale.

⁶ L'équipe du projet R&C est constituée exclusivement de comptables/contrôleurs de gestion.

⁷ L'incompréhension et la distanciation vis-à-vis des comptables/contrôleurs sont mises en exergue par les managers.

2.2. Objet de la recherche

Le lancement du projet de conception d'un nouvel outil d'évaluation de la performance pour tout le groupe est dû à l'insuffisance des outils existants à représenter les contours des résultats réalisés par les différentes entités du groupe suite à l'alliance faite avec un autre constructeur automobile japonais et au développement important des filiales à l'international. Le tableau ci-dessous explique plus en détail le contexte du lancement du projet, ses différents acteurs, ses objectifs, les attitudes de la direction générale et des directions métiers eu égard du projet de conception d'un nouveau tableau de bord pour la direction générale, ainsi que les incertitudes caractérisant ce projet. L'explication de ses éléments est utile pour comprendre les divergences de perception entre les différents acteurs impliqués ou concernés par ce nouvel outil.

Tableau 2. Présentation du projet Tableau de Bord de la Direction Générale

Thème/dimension du projet	Description
Contexte du Projet	<ul style="list-style-type: none">- Une concurrence exacerbée notamment en Europe occidentale qui constitue le marché traditionnel du Groupe.- Le passage d'un groupe à dimension européenne à un groupe à dimension internationale.- L'environnement connaît un certain ralentissement qui fait que l'objectif de « N ventes » en 2009 est incertain.- L'environnement interne du Groupe est caractérisé par la multiplicité des canaux d'accès aux applications et données <i>internes</i> du Groupe et par un système de reporting interne inadapté aux réseaux <i>externes</i> des clients, fournisseurs et filiales avec éventuellement différents systèmes d'information.- Le Groupe est à la recherche d'un outil de reporting consolidé plus réactif. Tous les dirigeants du Groupe sont d'accord pour dire que le problème majeur c'est la réactivité. Cela nécessite le changement de l'outil de reporting consolidé.
Les acteurs du projet	Date de lancement : janvier 2003 ; Date de mise en place : septembre 2005 ; Principaux acteurs : Directeur Reporting et Consolidation et Maître d'Ouvrage Délégué ; Directeur Budget, Reporting et Synthèse ; Directeur des Systèmes et Technologies de l'Information (DTSI) ; Directeur du Contrôle de Gestion (DCG) et maître d'ouvrage ; Directeur de la Comptabilité Centrale (DCC).
Les objectifs et le périmètre du projet	Le présent projet vise à intégrer les nouveaux besoins qui résultent de l'internationalisation croissante du Groupe. Le projet se décompose comme suit : <ul style="list-style-type: none">- Le pilotage économique et financier du Groupe plus réactif à l'échelle internationale ;- La conception d'un nouveau Tableau de Bord de la Direction Générale en profitant du changement de l'outil de reporting consolidé. La DCG ayant déjà signalé à la Direction Générale son intention d'abandonner l'ancien TdB.

Attitudes de la DG, des directions de métiers et fonctionnelles	<ul style="list-style-type: none"> - La DG de l'époque n'a pas participé à la conception et à la mise en place du nouvel outil de reporting consolidé (dont le tableau de bord de la direction générale), malgré l'intérêt stratégique d'un tel outil de pilotage. Ceci s'explique par la phase transitoire du changement de Direction du Groupe. Le nouveau PDG est également le PDG du groupe allié. Il devient le PDG de l'alliance. Il a la réputation d'entrer moins dans le détail des chiffres que dans les processus de gestion. - Les directions métiers consultées par la DCG n'ont pas souhaité exprimer leurs besoins et participer à la mise en place du nouveau TdB de la DG. En effet, elles ont demandé à la DCG de proposer un mode de reporting de leur contribution à la performance du Groupe et des indicateurs sur lesquels elles se prononceraient ultérieurement. Ces directions métiers mettent en avant le fait que la DG ne s'est pas encore prononcée sur le Projet. - Les directions fonctionnelles, hormis relativement la DTSI et à moindre degré la DRH, ne partagent pas l'analyse de la DCG quant à l'intérêt d'un reporting pour les fonctions support.
Incertitudes des objectifs et des relations de causes à effets	<ul style="list-style-type: none"> - Les objectifs sont clairs, généralement bien définis et font l'objet de formalisation et de diffusion large. - Les relations de causes à effets sont très incertaines : plusieurs modèles, plusieurs axes d'analyses, plusieurs réseaux... Selon Burchell et al (1980), le dispositif comptable doit ici jouer le rôle de dispositif d'apprentissage.

3. RESULTATS DE L'ETUDE DE CAS

Les entretiens effectués, auprès des acteurs de la direction contrôle de gestion central, ainsi que les différents managers intermédiaires, complétés par l'analyse documentaire et les prises de notes au cours de notre observation sur le terrain, nous ont permis de collecter une masse importante d'informations utiles pour répondre à notre interrogation de recherche. A cet effet, nous avons choisi de présenter les résultats de la recherche en trois parties : la démarche de conception du tableau de bord par la direction du contrôle de gestion, ensuite le contenu en termes de mesures de ce TB et enfin les attentes des managers intermédiaires. La synthèse des résultats est présentée dans le tableau 4 ci-dessous.

3.1. La Démarche de conception du TB de la direction générale

Le TdB proposé par la DCG n'avait pas pour point de départ la mission et la stratégie du Groupe. Ainsi, les liens entre les axes stratégiques du Groupe et les indicateurs retenus dans le TdB ne sont que peu assurés. Dans cette maquette, il s'agit principalement de déclinaison des indicateurs issus du compte de résultat, du tableau de flux de trésorerie et, à moindre degré, du bilan.

Lors de sa conception, la DCG n'a pas cherché à impliquer en amont les directions métiers et les directeurs de régions afin de proposer des indicateurs qui sont susceptibles d'être utiles pour la DG. En plus, peu de communication a été faite auprès des directions métiers et fonctionnelles au sein même du siège de groupe. Ceci s'explique par le contexte interne dans lequel s'est déroulé cette phase de conception, caractérisé par un changement attendu à la tête du groupe (un nouveau PDG est nommé en 2005). Cette phase d'attente n'a pas permis à la DCG de sonder les besoins de la nouvelle équipe dirigeante en termes d'indicateurs de suivi et d'évaluation de la performance.

3.2. La structure du TdB de la DG tel qu'il est proposé par les contrôleurs de gestion

La maquette du TdB proposé par la DCG est fortement dominée par la perspective financière et comptable au détriment des autres perspectives : clients, processus internes et apprentissage organisationnel. La structure de la maquette du TdB est centrée sur la contribution de chaque branche d'activité aux résultats du groupe. Chacune des branches est décomposée ensuite en régions de clientèle ayant chacune son apport pour le résultat global. Il ressort de cette structure que tous les indicateurs sont orientés plus vers le résultat à court terme que vers les causes génératrices d'output financier. Une approche contestée par les managers opérationnels.

3.3. Les attentes des managers intermédiaires au sujet du TdB

Les managers interviewés ne cachent pas leur peu de satisfaction au sujet de l'utilité du TdB, actuellement en place. Ils le jugent plutôt adapté aux besoins des managers des années 80-90, au lieu des managers d'aujourd'hui ; ils disent que le dispositif comptable est trop lourd à manipuler, trop tourné vers le professionnel de la comptabilité et son délai de restitution est trop long. Pour toutes ces raisons, les managers se méfient des systèmes d'information comptables et de leurs outputs en termes d'indicateurs de mesure de la performance. Par exemple, un directeur d'usine explique :

« Bien. A part certains outils que je suis obligé d'utiliser, les systèmes comptables ne sont pas tournés vers l'opérationnel, mais vraiment vers le professionnel de comptabilité. Un opérationnel ne fait pas de la comptabilité, il faut lui restituer un truc simple pour qu'il puisse avoir une lecture rapide qui lui fait le point pour qu'il sache agir. Et là c'est très compliqué [.....] ».

L'outil proposé par la DCG central est perçu comme un dispositif inefficace pour la prise de décision par les managers. Par conséquent, ces derniers ont tendance à développer en parallèle leur propre tableau de bord. Un responsable de la direction de la fabrication mécanique fait remarquer que :

« Souvent les indicateurs existent au niveau local, mais la Direction de CG ne les connaît pas et je l'ai dit au directeur du Reporting et consolidation. Mais c'est vrai le reporting que nous avons dans notre direction reste « basique », c'est des tableaux Excel, notre TdB est simple et à base d'indicateurs essentiellement physiques » .

Les managers font recours à d'autres types d'information soit en complément de l'information comptable ou comme un substitut de cette information. Il en est de même au niveau de la direction de la fabrication :

« Les indicateurs utilisés sont essentiellement physiques et qualitatifs (IMVP, HARBOUR) : c'est le cas du nombre de « POKAYOKE » par mois, qui est le nombre de solutions mises en œuvre pour résoudre les problèmes de défauts des pièces et organes de véhicules. Il s'agit de vérifier les éléments du processus qui sont à l'origine des coûts ; c'est pourquoi les indicateurs que nous nous considérons sont des indicateurs de processus : TPM, RO, loupées, frais internes de production, minutes à l'organe, IMVP, nombre de Kaisen 2h/2J... » (Directeur de la Fabrication Mécanique).

De même que la direction de fabrication, la direction commerciale ne semble pas non plus accorder un grand intérêt au dispositif comptable. Pour cette dernière, les indicateurs qualitatifs comme l'image de marque par exemple, sont plus pertinents que les indicateurs comptables :

« Je trouve qu'un indicateur est assez intéressant, mais je serais assez prudent, autant il y a des indicateurs sur lesquels c'est votre performance directe dont vous êtes responsabilisé. Notre image est en ce sens plutôt un élément probant : est-ce que je suis dans la bonne direction ? C'est ça qui identifie les problèmes...» (Directeur commercial).

Parmi les critiques adressées au projet du TdB figure la proposition du ROIC comme indicateur. Un indicateur, que les managers jugent potentiellement nuisible à la relation de confiance qu'ils cherchent à établir avec leurs collaborateurs. Pour le Directeur du Plan et de la stratégie :

« Le ROIC « passe mal auprès des managers sous ma responsabilité ». Le ROIC semble être une mesure injuste pour évaluer la performance des entités et des managers. Par exemple, si le ROIC d'une région X1 est supérieur à celui d'une région X2, cela ne veut pas forcément dire que X1 a une performance supérieure à celle de X2. D'autres paramètres peuvent entrer en jeu qui faussent la comparaison. A titre d'exemple, lorsque le groupe GX utilise la plateforme de son allié au Mexique, le ROIC de cette région sera nécessairement plus élevé dans la mesure où ses investissements sont relativement plus faibles. A contrario, le ROIC sera forcément beaucoup moins important en France puisque l'essentiel des investissements (usines) du groupe y ont été effectués. Dans certaines régions (comme le Mercosur), il est possible que le ROIC soit à plus de deux chiffres, alors que dans d'autres il est à un seul chiffre (moins de 10%), ce qui semble surprenant. »

3.4. Les facteurs explicatifs des divergences entre managers intermédiaires et CDG dans la conception et l'utilisation du TdB

Le rejet observé par les managers intermédiaires de l'utilisation du tableau de bord de la direction générale, conçu par la direction contrôle de gestion du siège, peut s'expliquer par les facteurs suivants : le TdB ne permet pas d'aider à la prévision et au simulation au niveau opérationnel et il ne facilite pas d'identifier les leviers d'action pour les managers intermédiaires.

3.4.1. Le TdB n'aide pas à la prévision/simulation au niveau opérationnel

Pour les managers, la difficulté majeure est la faible réactivité de l'outil due à un manque de visibilité/prévisibilité. Ils estiment (particulièrement la Direction Commerciale) que l'outil en place est très limité en terme d'aide à la simulation.

« Aujourd'hui, l'outil du C3 (de la direction commerciale) vient de la comptabilité, c'est de la comptabilité. Qu'on aime ou on n'aime pas, c'est de la comptabilité ; entre guillemets, l'intérêt de la comptabilité est de dire que c'est juste ou pas, ça je ne le discute pas. Par contre, pour en faire un outil de gestion, le C3 pour qu'il m'intéresse, il doit être un outil d'aide à la prise de décision. Pour amener tant d'argent à l'entreprise, est-ce que je dois agir sur tel ou tel chapitre ? Or, notre outil C3 (PM) est beaucoup trop comptable, il ne fait que décrire des résultats ; il n'est pas assez tourné vers la simulation et la prise de décision » (le directeur commercial).

Le même manager poursuit en disant que

« Par contre, on a un très bon outil de Plan, SMACK, qui lui est un outil de simulation. Et l'un n'est pas évidemment exclusif de l'autre. Il faudrait qu'on repense l'articulation de ces outils là. Je pense qu'on a besoin d'un outil pour le commerce qui soit précisément faux mais globalement juste. Qu'il soit un vrai outil de simulation, qui permet la prise de décision. »

3.4.2. Le TdB ne facilite pas l'identification des leviers d'action pour les managers intermédiaires

Pour pouvoir remplir un rôle décisionnel, le tableau de bord doit être en mesure de faire repérer les leviers d'action pour le manager. Or, l'outil en place n'est pas perçu de cette façon parce que les indicateurs qui le composent sont constitués à partir de l'information comptable et financière. Cette dernière est qualifiée d'« autonome » et non liée aux autres paramètres de gestion :

« Généralement, un indicateur doit donner un sens, une direction, il faut le penser en terme de levier d'action. La justesse, la fiabilité du chiffre n'est pas mon problème. L'autre chose qui est intéressante est d'avoir le chiffre sur une longue durée, avoir un historique pour voir l'évolution. Il importe aussi de pouvoir se benchmarker en interne et en externe, surtout par

rapport à la concurrence. Un indicateur trop local, trop interne, n'a pas beaucoup d'intérêt » (le directeur commercial).

On peut difficilement dire que le manager utilise l'information comptable pour se donner une représentation de sa réalité organisationnelle. Néanmoins, dans le groupe GX, certains indicateurs comptables tels que *la valeur de transformation (VT), la contribution commerciale (CC) et les coûts de garantie (CxG)* contribuent à la structuration des représentations qu'ont les managers de la gestion de leur entité et du groupe dans la mesure où le groupe fait de la réduction des coûts un de ses objectifs stratégiques.

Notre étude indique que les concepteurs du tableau de bord de la direction générale n'ont fait que lister⁸ des indicateurs comptables sans essayer de les lier aux axes stratégiques de la DG. Par conséquent, les managers intermédiaires de GX n'étaient pas en mesure d'utiliser ces indicateurs dans leur représentation de la réalité de leur entité. L'information comptable risque donc de continuer à ne pas être réellement utilisée par les managers.

Malgré l'importance des efforts consentis par la DCG ces dernières années, les managers intermédiaires continuent de voir le tableau de bord de la direction générale actuellement en place comme un outil inefficace sur un plan décisionnel. En effet, à leurs dires il n'intègre pas les facteurs liés à la complexité de l'environnement, à l'évolution de l'activité (cycle de vie du produit, phases du projet d'investissement ou de production, etc.), et il se focalise sur l'exactitude des chiffres au détriment de l'aide à la décision.

Il ressort de cette analyse que malgré les efforts consentis par les concepteurs (contrôleurs de gestion du central) pour construire un tableau de bord qui répond, à la fois aux besoins de la direction générale en terme de pilotage stratégique et ceux des managers intermédiaires, le cap entre ces derniers et la direction contrôle de gestion reste important. Une inspiration de l'approche de conception du *Balanced Scorecard*, telle qu'elle est préconisée par Kaplan et Norton peut apporter des solutions pratiques à ces difficultés de communication entre concepteurs et utilisateurs du tableau de bord. Le tableau ci-dessous résume les différences entre trois approches pour la construction d'un tableau de bord pour la direction générale : le *Balanced Scorecard* (à partir de la littérature), la maquette du TdB de la direction générale telle qu'elle est proposée par la direction contrôle de gestion et l'outil de pilotage de la performance tel qu'il est souhaité par les managers intermédiaires.

⁸ Nous parlons de listing parce que les indicateurs contenus dans le TdB de la DG ne découlent pas d'une carte de liens de causalité entre objectifs stratégiques (voir Norton et Kaplan, 1998 pour la construction d'une carte stratégique).

Tableau 4. Trois approches de conception d'un outil de pilotage de la performance

Thème	Le balanced scorecard	La maquette du TdB de la DG	L'outil souhaité par les managers intermédiaires
La démarche	Chaîne de valeur traditionnelle	Chaîne de valeur traditionnelle	Des liens de cause à effet propre à chaque manager
	Stratégie hétéronome	Stratégie hétéronome	Claire, précise en relation directe avec leurs activités
	Construction « Top-Down »	Construction hiérarchique statique (de la DCG à la DG)	Participative
	Carte stratégique et liens de causalité entre indicateurs et objectifs stratégiques	Pas de carte stratégique et faibles liens indicateurs-objectifs stratégiques relatifs aux RH	Carte de causalité au niveau local
	Implication totale de la Direction Générale	Implication faible de la DG	Implication impérative de la direction générale
	Plan de communication dès l'amont du processus	Plan de communication prévu après la mise en œuvre du TdB	Plan de communication en amont
Le contenu	Equilibre, perspective financière et non financière	Dominance de la perspective financière	Equilibre entre indicateurs physiques, financiers et non financiers
	Pilotage de la performance globale	pilotage de la performance financière	Pilotage de la performance « métier » qui est qualitative
	Indicateurs de suivi et prospectifs de la performance	Indicateur essentiellement de suivi de la dimension financière	Indicateurs de type « métiers » (car ils sont prospectifs)
	Prise en compte de certains indicateurs opérationnels	Pas d'indicateurs opérationnels	Dominance d'indicateurs opérationnels
La forme	TdB synthétique	TdB volumineux	TdB synthétique
	Indication des cibles (MLT) des indicateurs	Pas d'indication des cibles Présence de graphiques et de commentaires	Importance des cibles, des graphiques et des commentaires
Les principaux indicateurs de la performance	Ratio de Couverture des Postes Stratégiques, Ratio de Disponibilité des Informations Stratégiques, Alignement des Objectifs Personnels	Indicateurs financiers, comptables par type selon les axes d'analyse stratégique de la DCG ; ROIC, BFR actif des AIC, ...	Indicateurs physiques, opérationnels : contribution commerciale, taux de satisfaction des clients, frais internes de production

CONCLUSION

La présente recherche présente une étude de cas d'un grand groupe industriel français. C'est un cas qui présente des caractéristiques uniques et complexes liées à la stratégie, au leadership, au style de management, à la pratique de mesure de la performance déjà en place. Notre objectif n'était pas d'étudier en profondeur toutes ces dimensions, mais d'analyser les caractéristiques d'un système de mesure de la performance (le tableau de bord de la direction générale).

Les résultats de notre étude exploratoire mettent en lumière que la construction du tableau de bord est un processus riche et complexe. La démarche de conception, la structure et le contenu du tableau de bord d'une grande organisation peuvent largement diverger par rapport à ceux d'instruments plébiscités dans la littérature, en particulier le *balanced scorecard* de Norton et Kaplan (1992). De même, nous mettons en exergue une importante divergence cognitive entre les contrôleurs de gestion (les concepteurs) et les managers (les utilisateurs du tableau de bord). Cette divergence nous semble à l'origine de la difficulté pratique liée à la conception et l'usage du tableau de bord. Les résultats de notre étude démontrent ainsi le caractère problématique de la proposition d'un unique outil de mesure de la performance qui intègre d'une façon cohérente les multiples dimensions de la performance telle qu'elles sont perçues par les acteurs concernés. Ceci interpelle les promoteurs d'outils de mesure et de pilotage de la performance (comme Norton et Kaplan, 1992, 1996, 2001 et 2005). Ces derniers adoptent une vision « prescriptive » de la construction et la mise en œuvre de tels outils (c'est aussi l'avis de Bhimani et Langfield-Smith, 2007). Or, des conflits émergent dans la définition de la performance et des actions nécessaires pour l'améliorer. Cette résistance confirme les résultats de recherche du courant de la « *Reliance on Accounting Performance Measures* » (les travaux pionniers de Hopwood, 1972 et 1973 et de Otley, 1978, prolongés par leurs partisans ; voir Hartmann, 2000, pour une revue de ce courant). La désagrégation de la performance au niveau des centres opérationnels (de profits, ou de coûts), ainsi que l'utilisation de mesures comptables et financières ne sont pas acceptées par les managers intermédiaires opérationnels.

L'échec des systèmes de mesures traditionnelles, issues de la comptabilité de gestion à quantifier de façon précise les coûts et les bénéfices d'une stratégie orientée clients basée sur une multitude des objectifs, est confirmé dans notre étude de cas, comme c'est le cas dans la littérature (Hergert & Morris, 1989 ; Johnson, 1992). Des études plus approfondies des

difficultés d'évaluation de la performance sont nécessaires afin de proposer des modèles qui réduisent les conflits en cas d'un management orienté à la fois vers la réactivité aux besoins des clients et l'efficacité dans l'utilisation des moyens et la réduction des coûts.

Les résultats de cette recherche présentent des limites. La première est d'ordre méthodologique liée à l'étude d'une seule entreprise dans un temps déterminé. Des recherches futures sont nécessaires afin, d'une part, d'étudier des phénomènes similaires sur une longue période selon une approche longitudinale, et d'autre part, généraliser les résultats sur d'autres cas. La deuxième limite est d'ordre théorique et concerne l'analyse des relations entre le système d'évaluation de la performance proposé et la stratégie du groupe. Un approfondissement de l'étude des stratégies poursuivies par le groupe ainsi que leur changement et ses impacts sur la conception des tableaux de bord pour la direction générale sera utile pour mieux cerner les divergences de perception entre la direction contrôle de gestion du central et les managers opérationnels au sein de l'entreprise.

Bibliographie

- Ahrens, T., Chapman, S., (2006), « Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory », *Accounting, Organization and Society*,
- Ardoin, J.L., Michel, D., Schmidt, J. (1986), *Le Contrôle de Gestion*, 2^{ème} ed. Publi-Union, Paris.
- Atkinson, A.A. et Shaffir, W., (1998), « Standards for field research in management accounting » , *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 41-68.
- Bédard, J., Gendron, Y., (2004), *Qualitative research on accounting: some thoughts on what occurs behind the scene*, in Humphrey, C. et Lee, B. (édition), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*, Elsevier Ltd.
- Berry, A. J et Otley, D. T., (2004), *Case-based research in accounting*, pp. 231-255, in Humphrey, C. et Lee, B. (édition), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*, Elsevier Ltd.
- Bhimani, A., (1998), "Knowledge, motivation and accounting form", *The European Accounting Review*, Vol 7, N° 1, pp. 1-30.
- Bhimani, A. et Langfield-Smith, K., (2007), "Structure, Formality and the Importance of Financial and Non-Financial Information in Strategy Development and Implementation", *Management Accounting Research*, Vol 18, Iss 1, pp. 3-31.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris, 5^{ème} éd.
- Bourguignon A., Malleret V., Norreklit (2004), « The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension », *Management Accounting Research*, 15, pp. 107-134.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. (1980), "The role of accounting in organizations and societies", *Accounting, Organizations and Society*, 5,1, pp. 5-27.
- Busch, T., (1997), "Management, accounting and cognition", *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n° 1, pp. 39-49.
- Cauvin et Bescos (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique », *Actes du 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans, 12-14 mai.

- Dixon J.R., Nanni A.J., Vollmann T.E. (1990), *The new performance challenge : measuring manufacturing for world class competition*, Dow-Jones-Irwin.
- Edvinsson, L., & Malone, M. (1997). Intellectual capital: realizing your companies true value by finding its hidden brain power. New York, NY: Harper Business.
- Fischer, J. (1992), "Use of non financial measures", *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 31-38.
- Gehrke, I., Horvath, P. (2002), Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations. In: Epstein, M.J., Manzoni, J.F. (Eds.), *Performance Measurement and Management Control: A Compendium of Research, Studies in Financial and Management Accounting*, vol. 9. JAI Press, London, pp. 159-180.
- Gray J., Pesqueux Y. (1993), « Comparaison des pratiques récentes de tableaux de bord dans quelques multinationales françaises et nord-américaines », *Revue Française de Comptabilité*, n°242, février, pp. 61-70.
- Hartmann, F.G., (2000), «The appropriateness of RAPM: Toward the further development of theory », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 25, pp. 451-482.
- Heidmann, M. et Schaffer, U., (2006), "Exploring the role of management accounting systems in strategic sensemaking", The 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Dublin, March 22-24.
- Hergert, M., Morris, D. (1989), "Accounting data for value chain analyst", *Strategic Management Journal*, 10, pp. 175-188.
- Hopwood, A.G., (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement, 156-182.
- Humphrey, C. , Lee, B. (2004), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*, Elsevier Ltd.
- Ittner, C.D.; Larcker, D.F., and Randall,T. (2003), "Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms", *Accounting,Organisations andSociety*, 28(7-8), pp. 715-741
- Johnson, H.T., 1992, *Relevance Regained: from top - down control to bottom - up empowerment*, New York, Free Press.
- Jones E.E., Nisbett R.E. (1971), *The actor and the observer: divergent perceptions of the causes of behaviour*. Morristown, NJ: General Learning Press.
- Kaplan R.S. et Norton D. P. (1998), « Le Tableau de Bord Prospectif », Les Editions d'Organisation, Paris.
- Kaplan R.S. et Norton D. P. (1992), « The balanced scorecard- measures that drive performance", *Harvard Business Review*, 70, 1, pp. 61-66.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (1996), *The balanced scorecard*, Cambridge, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (2001), "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part II", *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 147-160.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (2005), "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance (cover story)", *Harvard Business Review*, Vol. 83 Issue 7/8, s. 172-180.
- Keeping L. M., Levy P.E. (2000), Performance appraisal reactions: measurement, modelling, and method bias. *Journal of Applied Psychology*, 85, 708-723.
- Langevin P. , Naro G. (2003), « Contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne», Actes du 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain-La-Neuve, mai.
- Lorino, P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage*. Editions d'Organisations, Paris.
- Lorino, P. (2001), « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance. Exemple d'une entreprise énergétique », *Actes du 22^{ème} Congrès de l'AFC*, Metz.
- Malina M.A. & Selto F.H. (2004), « Choice and change of measures in performance measurement models », *Management Accounting Research*, 15, pp. 441-469.
- Malina, M. and F. Selto, (2001), "Controlling and communicating strategy: An empirical test of the effectiveness of the balanced scorecard." *Journal of Management Accounting Research*: 47-90. (reached top-10 SSRN accounting downloads in Spring 2002)

- Merchant K.A. (1981), « The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance », *The Accounting Review*, volume 56, n°4, pp. 813-829.
- Merchant, K. A., (1985), *Control in Business Organizations*, MA, Harvard Graduate School of Business.
- Merchant, K.A. (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper saddle River, N.J.
- Merchant, K.A., (1989), *Rewarding results, Motivating profit center managers*, Harvard Business School Press.
- Merchant, K.A., (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper saddle River, N.J.
- Otley D.T, Pollanen R. (2000), Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. *Accounting, organizations and Society*, 25, 483-496.
- Ouchi, W.G., (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol 25, N° 9, pp. 833-848.
- Pierce, B. et O'Dea, T. (2003), "Management Accounting information and the needs of managers, Perceptions of managers and accountants compared", *The British Accounting Review*, 35, pp. 257-290.
- Pollanen R and Otley DT, (2000), 'Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence', *Accounting, Organizations and Society*, vol 25(4/5), pp 483-496.
- Ryan, B., Scapens, R. Theobald, M. (1992), "Research method and methodology in finance and accounting", Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers.
- Schiemann, W. A., Lingle, J. H. (1999). *Bullseye!: hitting your strategic targets through high-impact measurement*. New york: The Free Press.
- Simons, R., (1995), *Levers of control*, Harvard University Press, Boston.
- Wacheux, F., (1996), *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*, Economica.