



Le pilotage de la performance par les tableaux de bord : une approche contingente

Elhassane Aamri¹, Dr. Si Mohamed BOUAZIZ²

¹Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales, Agadir, MAROC

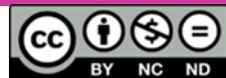
²Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales, Agadir, MAROC

Résumé: Dans un contexte mondialisé marqué par les nouvelles technologies et la compétitivité accrue, les entreprises doivent s'adapter pour réussir sur des marchés dynamiques. La gestion de la performance est devenue un enjeu critique, conduisant au développement d'outils comme les tableaux de bord pour intégrer les aspects multidimensionnels de la performance. Cependant, leur adoption varie en fonction de facteurs contingents tels que la taille de l'entreprise et l'incertitude environnementale. Cette recherche examine comment ces facteurs influencent l'équilibrage des tableaux de bord, en posant deux sous-questions : pourquoi le modèle du Balanced Scorecard n'est-il pas transposable à toutes les entreprises, et comment les variables de contingence affectent-elles l'équilibre des tableaux de bord ? L'objectif est de proposer un modèle théorique pour évaluer l'impact de ces facteurs sur le contenu des tableaux de bord.

Mots-clés: Performance ; Tableaux de bord ; Contrôle de gestion ; approche contingente.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.15793787>

Published in: Volume 4 Issue 3



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

1. Introduction

Dans un contexte économique mondialisé marqué par une compétitivité accrue, des avancées technologiques rapides et des mutations organisationnelles, les entreprises doivent adopter des pratiques de gestion stratégiques et durables pour rester résilientes. Face à des environnements complexes et incertains, elles sont amenées à réévaluer leurs systèmes de mesure et de pilotage de la performance afin d'aligner leurs objectifs opérationnels et stratégiques. La gestion de la performance est devenue un enjeu central, tant dans la littérature académique que dans les pratiques organisationnelles, nécessitant des outils capables de capturer la multidimensionnalité des résultats attendus, intégrant des critères financiers, stratégiques, sociaux et environnementaux (Kaplan & Norton, 1992 ; Neely et al., 2005 ; Ferreira & Otley, 2009).

Depuis plusieurs décennies, les approches traditionnelles du contrôle de gestion sont critiquées pour leur inadéquation face aux dynamiques contemporaines. Bouquin (1996) qualifie cette situation de « crise » du contrôle de gestion, soulignant que les systèmes centrés sur la régulation interne et les indicateurs financiers à court terme ne répondent plus aux exigences des environnements volatils. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la supervision des opérations internes, mais doit également soutenir l'adaptation des organisations aux changements externes, tels que les disruptions technologiques et les attentes croissantes en matière de durabilité (Epstein et al., 2015; Bebbington & Unerman, 2018). Ainsi, la notion de performance a évolué pour englober des dimensions non financières, notamment la responsabilité sociale et environnementale, reflétant une vision holistique de la réussite organisationnelle (Gond et al., 2020; Schaltegger & Wagner, 2022).

Cette transformation a conduit à l'émergence de nouveaux outils de gestion visant à rétablir la pertinence du contrôle de gestion. Parmi ceux-ci, les tableaux de bord se distinguent par leur capacité à intégrer des indicateurs variés, financiers et non financiers, pour fournir une vision cohérente de la performance (Chiapello & Delmond, 1994 ; Lebas, 1994). Introduit par Kaplan et Norton (1992), le Balanced Scorecard (BSC) illustre cette approche en proposant un cadre multidimensionnel qui combine des perspectives financières, clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Cependant, malgré leur potentiel, les tableaux de bord, y compris le BSC, ne sont pas adoptés uniformément par toutes les entreprises. Cette variabilité s'explique par des facteurs tels que la complexité perçue de ces outils, le manque de ressources pour leur mise en œuvre, ou leur inadéquation avec les contextes organisationnels spécifiques.

La théorie de la contingence offre un cadre analytique pour comprendre ces différences. Selon cette approche, l'efficacité des tableaux de bord dépend de facteurs contextuels, tels que la taille de l'entreprise et l'incertitude de l'environnement. Par exemple, une grande entreprise peut nécessiter des tableaux de bord complexes avec des indicateurs hiérarchisés, tandis qu'une organisation opérant dans un environnement instable privilégiera des indicateurs favorisant la flexibilité et la réactivité. Cet article s'intéresse à l'équilibrage des tableaux de bord, défini comme la sélection, la répartition et la pondération des indicateurs pour répondre aux besoins spécifiques de l'entreprise. Nous posons la question de recherche suivante : comment les variables de contingence influencent-elles l'équilibrage des tableaux de bord ? Cette problématique se décline en deux sous-questions :

- Pourquoi le modèle de performance proposé par le Balanced Scorecard n'est-il pas transposable à toutes les entreprises ?
- Les variables contingentes, telles que la taille de l'entreprise et l'incertitude environnementale, affectent-elles le caractère plus ou moins équilibré des tableaux de bord ?

À travers une revue approfondie de la littérature, cet article ambitionne de proposer un modèle théorique pour analyser l'impact des facteurs contingents sur la conception des tableaux de bord. Le plan de l'article est structuré comme suit : dans un premier temps, nous rappellerons les principales définitions du contrôle de gestion et retracerons son évolution. Ensuite, nous définirons la performance, en mettant en lumière son caractère multidimensionnel et contingent, ainsi que ses indicateurs. Enfin, nous examinerons le rôle des tableaux de bord dans le pilotage de la performance et présenterons le modèle théorique proposé. L'intérêt de cette recherche réside dans sa contribution à la compréhension des tableaux de bord comme outils de gestion stratégique, ainsi que dans l'intégration des facteurs contingents pour expliquer la diversité des pratiques de pilotage de la performance. Ce travail théorique vise à poser les bases pour des investigations empiriques futures dans des contextes organisationnels variés.

2. Concept du contrôle de gestion

2.1 Définition

Le concept du contrôle de gestion, dont l'appellation est relativement récente (probablement dans les années 1960), selon Bouquin (2011) est un concept flou et mal défini, ce qui conduit parfois à le considérer comme un pseudo-concept (De La Villarmois & Tondeur, 2005, p.3). En effet, même après plus de quatre-vingt ans de mise en place des premiers dispositifs de contrôle dans certaines grandes entreprises, la plupart des auteurs continuent de chercher à définir le contrôle de gestion (Bouquin, cité dans Togodo Azon, 2011-2012). De même, selon De La Villarmois et Tondeur (2005), l'absence de définition consensuelle et les difficultés à délimiter son objet sont deux symptômes des réflexions actuelles sur la crise du contrôle de gestion.

En 1965, R.N. Anthony, considéré comme le fondateur du contrôle de gestion, a donné une définition traditionnelle de cette discipline comme étant « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation » (cité dans Berland & De Rongé, 2013). Cette définition implique que le contrôle de gestion est destiné à prévenir le gaspillage des ressources allouées aux managers, en recherchant l'efficacité. Selon Bouquin (2005), cette définition met en avant trois concepts clés. Tout d'abord, le processus implique la participation de managers, c'est-à-dire des personnes qui travaillent avec d'autres personnes pour atteindre les objectifs de l'organisation. Ensuite, ce processus s'inscrit dans le contexte d'objectifs et de politiques qui ont été déterminés lors du processus de planification stratégique. Enfin, les critères pertinents pour évaluer les actions menées dans ce processus sont l'efficacité et l'efficacité.

Le contrôle de gestion est conçu pour orienter les managers de l'entreprise vers la réalisation des objectifs stratégiques, tout en leur permettant de piloter à court terme grâce aux indicateurs financiers (Renard & Nussbaumer, 2011, p.8). Le contrôleur de gestion fournit des informations standardisées aux managers pour suivre leurs réalisations et celles de leurs collaborateurs (Godener & Fornerino, 2005). Selon Anthony (1988), le manager est défini comme une personne responsable de la réalisation des résultats grâce à l'action d'autres personnes (cité dans Bouquin, 2003, p.5). Le contrôle de gestion se concentre sur le contrôle des résultats (Chiapello, 1996, p.57) et est souvent associé à une logique financière de pilotage. La première définition d'Anthony montre que le contrôle de gestion se situe à l'interface entre la planification stratégique et les activités opérationnelles, dans le but d'optimiser l'utilisation des ressources. Anthony identifie trois niveaux de contrôle de gestion :

- Le contrôle stratégique concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence ;
- Le contrôle de gestion s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;
- Le contrôle opérationnel considéré comme un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

En 1988, Anthony a révisé sa définition du contrôle de gestion pour le définir comme le processus par lequel les managers influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation (cité dans Berland & De Rongé, 2013). Cette nouvelle définition met l'accent sur le rôle du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Elle est en accord avec la vision de Chandler, qui considère la stratégie comme primordiale par rapport à la structure et au contrôle de gestion qui sont des éléments de structuration de l'organisation (De La Villarmois & Tondeur, 2005).

Avec la définition précédente, il y a deux points communs. Le premier indique spécifiquement que la stratégie sert de base au contrôle. Le contrôle de gestion est toujours axé sur l'efficacité (c'est-à-dire la question de savoir si les résultats sont conformes aux objectifs) et l'efficience (c'est-à-dire le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées pour atteindre ces résultats). Une différence essentielle entre les deux définitions est que, dans la première, le contrôle de gestion n'est qu'un outil de surveillance, alors que dans la seconde, le contrôle de gestion est un outil d'action destiné à influencer le comportement des employés (Bencheikh, s.d., p. 3).

En démontrant que le contrôle peut servir à la fois à définir la stratégie et à s'en écarter, ce qui est l'objectif du contrôle de gestion selon R.N. Anthony, R.L. Simons cherche à élargir la conception du contrôle selon Anthony (cité dans Renaud, 2010, p. 3).

Ainsi, selon Simons (cité dans Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007, p.12), le contrôle de gestion est « l'ensemble des processus et procédures formels construits sur la base de l'information que les gestionnaires utilisent pour maintenir ou modifier des configurations particulières des activités organisationnelles ». En mettant les processus et les procédures au premier plan, la définition proposée par Simons permet d'aller au-delà des simples outils de contrôle et de se concentrer sur leur utilisation, c'est-à-dire sur ce que les acteurs organisationnels font avec ces outils. Elle permet d'intégrer l'aspect humain du contrôle (Fasshauer, 2012, p.16). De plus, « cette définition ne se limite pas aux seuls aspects financiers et économiques de l'entreprise, de sorte que les données sous-jacentes du système peuvent être financières ou non » (Berland & Essid, 2009, p.7).

Sur la base d'études de cas, Simons (1990) affirme que « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes de contrôle de gestion similaires ». Pourtant, il existe des différences dans la manière dont les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés (Cité dans Sponem, 2004, p. 3). Cela conduit à l'identification de deux catégories de systèmes qui contribuent de manière différente mais complémentaire aux processus stratégiques, à savoir :

- Le contrôle diagnostique : Simons définit les systèmes de « contrôle diagnostique » comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » ;
- Le contrôle interactif : Simons définit les systèmes de contrôle interactifs comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » (cité dans Berland & Essid, 2009, p.9).

Les systèmes de contrôle " diagnostiques ", également appelés " contrôle de gestion " (Simons cité dans Sponem, 2004, p.3), " servent à motiver, suivre et récompenser l'atteinte des objectifs " (Renaud, 2011, p.1) sans qu'il y ait besoin d'une " supervision constante car les managers ne s'y impliquent qu'en cas d'écarts par rapport aux résultats attendus " (Simons cité dans Sponem, 2004, p.3).

À cet égard, Bouquin affirme que ces « systèmes de rétroaction » (cité par Renaud, 2011, p. 4) fonctionnent selon le principe de " la gestion par exception, où l'action des dirigeants se limite à la résolution d'imprevus ou de complexes " (cité par Renaud, 2011, p. 3). Les exemples les plus significatifs de systèmes de contrôle et de diagnostic sont les plans et les budgets, selon Simons (cité par Sponem, 2004, p. 3).

Quant aux systèmes de contrôle interactifs, ils permettent, selon Naro et Travaillé (2009), de « favoriser l'apprentissage, la créativité et l'émergence de nouvelles stratégies » (Naro & Lehmann-Ortega, 2008, p.10).

Ainsi, l'objectif principal du contrôle interactif est de guider et de développer des stratégies émergentes à travers « le discours, le débat et l'apprentissage qui l'entourent » (Naro & Travaillé, 2009, p. 11).

Par ailleurs, selon Bouquin (cité par Augé & Naro, 2011, p.7), le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositifs et des processus qui assurent la cohérence entre la stratégie et les activités pratiques, quotidiennes ». Selon lui, « le contrôle de gestion, en tant que composante du contrôle organisationnel, est un régulateur de comportement car les managers chargés de définir la stratégie ont besoin d'outils et de procédures pour s'assurer que le comportement quotidien des personnes est cohérent avec la stratégie » (cité par Bennia Née Mesbah, 2016, p. 20), « notamment grâce au contrôle d'exécution » (cité par Meyssonier, 2012, p. 75).

Dans le même sens Burlaud (1995, p. 5) définit le contrôle de gestion comme « un système de régulation du comportement de l'homme dans l'exercice de sa profession, et plus particulièrement lorsque ce comportement s'inscrit dans le cadre d'une organisation, par exemple une entreprise, un service public, une association sans but lucratif, etc. ». Cela montre clairement que le contrôle managérial sur le comportement a une incidence sur celui-ci. Cela implique également que le contrôle managérial est un contrôle achevé. L'autorité qui le met en place doit être capable de communiquer ses objectifs. Elle doit être prête à aller de l'avant et avoir une vision à long ou moyen terme des changements. En résumé, le contrôle de gestion est utilisé pour mettre en œuvre une stratégie.

Enfin, depuis sa création, le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer et de se conceptualiser. Lorsque nous avons examiné la littérature sur le sujet, nous avons constaté que différents auteurs avaient des définitions et des interprétations différentes du contrôle de gestion. Cela n'a fait que montrer comment le concept de contrôle de gestion a évolué au fil du temps, principalement sous la pression d'un environnement plus compétitif et dynamique, ce qui nécessite naturellement une adaptation.

2.2 Evolution du contrôle de gestion

Le cadre taylorien dans lequel le contrôle de gestion s'est principalement construit suppose une stabilité organisationnelle, une information parfaite et une stratégie presque entièrement basée sur « la minimisation des coûts par la productivité et un niveau faible de charges indirectes ou de structure » (Burlaud, & J.Simon, 2006, p.73). Et c'est dans ce contexte que se situe la définition du contrôle de gestion élaborée par Anthony en 1965 ; une définition qui a été critiquée pour être « trop restrictive » (Renard & Nussbaumer, 2011) et « relativement mécaniste » (Alcouffe et al., 2013, p.6) bien qu'elle soit pensée comme étant « riche et bien compréhensive des enjeux auxquels le contrôle de gestion doit faire face » (Berland & De Rongé, 2013, p.2). C'est pourquoi un certain nombre de critiques ont été formulées concernant, entre autres, « l'évolution des structures organisationnelles et l'analyse de l'entreprise à travers le temps » (Arena & Solle, 2008, p.71), de plus, comme les environnements d'affaires changent et deviennent plus compétitifs et dynamiques, il est important de « rapprocher les niveaux stratégique et opérationnel, d'analyser la structure organisationnelle dans une perspective de processus et de cesser d'utiliser exclusivement le langage financier pour évaluer la performance » (Bouquin, cité dans Germain, 2005, p.127).

Ce modèle traditionnel « s'articule notamment autour de la pyramide du ROI (Return On Investment) qui permet de faire le lien entre les attentes des acteurs et la réalisation des différentes activités de l'entreprise, des plans et des budgets, des normes de coûts et du contrôle budgétaire qui permettent de responsabiliser les différents acteurs de l'organisation » (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007, p.14).

De plus, « cette procédure traditionnelle de contrôle de gestion, qui n'utilise que des données financières et se limite à un horizon temporel annuel » (Wegmann, 2001, p.3), « se résume alors à deux phases : l'élaboration du budget, suivie d'un rapport axé sur le respect du budget et l'analyse des écarts » (Turki, 2006, p.7).

Par ailleurs, Lorino (1997) précise que ce modèle de contrôle de gestion repose sur les deux hypothèses de stabilité et de simplicité (cité dans Ahsina, 2015, p.81). L'organisation est décomposée

en centres de responsabilité indépendants, ce qui entraîne la simplicité et appelle à un contrôle de la performance par délégation. Dans le but de créer un point de référence stable à partir duquel développer un modèle de contrôle, la stabilité est la base de sa pertinence. Or, il n'est plus possible de travailler à partir d'une hypothèse stable puisque les organisations et leurs activités se sont complexifiées. Selon Bouquin, ce modèle de contrôle de gestion repose sur trois hypothèses largement acceptées, à savoir : le clonage des centres de décision à l'idée de centres de responsabilité ; l'articulation des mesures de performance à court et à long terme ; et un fort présupposé culturel qui favorise l'évaluation a posteriori à partir de résultats biaisés (Ahsina, 2015, p.81). Il en résulte que le terme de « crise de contrôle » du management est fréquemment utilisé (Bouquin, 1996 ; Cité dans De La Villarmois & Tondeur, 2005), notamment lorsque des organisations extrêmement hétérogènes utilisent des méthodes qui ont été créées pour un environnement spécifique (De La Villarmois & Tondeur, 2005). En conséquence, il affirme que « l'essentiel est désormais de trouver les écarts à l'aide d'un outil comptable sophistiqué ». Ce qui importe, c'est de déterminer les effets qu'ils auront, de poser les diagnostics nécessaires et d'apporter des ajustements aux plans d'action, aux objectifs à court terme, ainsi que, plus fréquemment, aux axes de gestion stratégique à long terme (Bouquin, 1998, cité par Ahsina, 2015, p. 80).

En raison de ce qui précède, le système de contrôle de gestion a été sérieusement remis en question : sa pertinence a été perdue en raison d'une focalisation sur les questions financières (Johnson et Kaplan, 1987, cité par Ahsina, 2015, p.53). De plus, Lorino (1989) souligne que les systèmes de gestion ont été créés pour des environnements stables plutôt qu'instables, donc ils ne sont pas appropriés pour être utilisés dans des environnements instables (Cité dans Ennajem, 2011, p.85). Plus tard, il affirme qu'un contrôle qui était principalement axé sur la mesure de la performance a été violé (Lorino, 1995b cité dans Pendaries & Castaneda, 2013, p.6). Cela reflète la nature dépendante du modèle de contrôle de gestion, dont les facteurs explicatifs les plus avancés sont l'environnement, la technologie, la taille, la structure, le « style » de gestion, la culture et la stratégie (Burlaud & J.Simon, 2006, p.76). En conséquence, la théorie de la contingence apporte une contribution significative à notre compréhension des systèmes de contrôle (Covaeski et al. 1996, cité dans Germain, 2004, p. 36). Par conséquent, afin de comprendre les pratiques de contrôle des entreprises, le contexte organisationnel doit être pris en compte.

Aux Etats-Unis, Johnson et Kaplan « formalisent la nécessité d'une évolution du contrôle de gestion et de ses outils » (Arena & et Solle, 2008, p.77). À cet égard, Kaplan (1995) a préconisé, sous la pression d'un environnement concurrentiel instable et complexe, la décentralisation des outils et des activités de contrôle de gestion au sein des entités opérationnelles afin de résoudre la question du délai d'information et de prise de décision (cité dans Ennajem, 2011, p.88). Le temps de réaction et la flexibilité sont devenus des facteurs critiques dans tous les processus d'affaires (Bourguignon, 2003, p.28).

« De nouvelles méthodes ont permis de combler ce déficit de pertinence et de réactivité ; de nouveaux mots (pilotage, performance) sont apparus pour rendre cet écart plus apparent ; et parfois les adjectifs " nouveau " ou " stratégique " (Gleadle et Cornelius, 2000 ; Lorino, 1991) qualifient ce nouveau mode de contrôle de gestion » (cité dans Bourguignon, 2003, p.28). Aussi, selon Simmonds (1981), Shank et Govindarajan (1989) et Bromwich (1990), « les notions de gestion et de contrôle stratégique des coûts sont relatives à elles-mêmes et ont été développées au cours des années 1980 » (Wegmann, 2001).

La promotion du "nouveau" contrôle de gestion s'accompagne de l'utilisation nouvelle ou renouvelée de deux mots particuliers : " pilotage " et " performance " (Bourguignon, 2003, p. 37). Le contrôle de gestion est désormais plus communément appelé « le pilotage de la performance ». Il est décrit comme : « une stratégie permettant à une organisation de guider la réalisation progressive de ses

objectifs de performance » (Giraud, et al., 2004, p.53) De plus, « une des fonctions du contrôle de gestion est de diffuser une perception de la performance cohérente avec les objectifs stratégiques de l'entreprise » (Méric, 1998). Ainsi, le contrôle de gestion moderne a dépassé ses fonctions instrumentales traditionnelles pour devenir un outil global de leadership organisationnel.

D'autres auteurs (Bouquin, 2010 ; Lorino, 2001b ; Simons, 1994) partagent cette réflexion (Dans Zouidi, 2013, p.10). D'autre part, Mévellec (1990) démontre, en s'appuyant sur les tendances comportementales, « que ce nouveau contrôle de gestion déplace l'attention de la gestion physico-financière (management par les chiffres) vers la gestion des ressources humaines (management des hommes) » (cité dans Cappelletti, 2006, p.138).

Par conséquent, Lorino (2001b) a défini le pilotage comme « une initiative de gestion ayant pour but d'articuler la stratégie d'une entreprise à ses activités opérationnelles » (cité dans Wegmann, 2004, p. 4). A partir de là, « un système de pilotage est construit en cohérence avec la stratégie de l'entreprise » (Lorino, 1991, cité dans Méric, 1998, p. 229).

Par conséquent, le terme de « contrôle de gestion » tend généralement à perdre de la faveur au profit des termes de " pilotage " ou de " gestion de la performance " qui accompagnent le développement de nouvelles méthodologies (comme les tableaux de bord équilibrés, la comptabilité par activités, la gestion par activités, le benchmarking et la valeur économique ajoutée). Cela corrobore l'affirmation de Bessire (1999, p. 129) selon laquelle « le management de la performance tend à remplacer la manifestation historique du contrôle de gestion considéré comme dépassé ». Comme en témoignent les titres de certains ouvrages ou articles récents.

Cette évolution des systèmes de contrôle de gestion s'est accompagnée d'une modification du rôle du contrôleur de gestion, qu'est passé d'un contrôle de l'exactitude des chiffres, qualifiés de simples mesures quantitatives, puisqu'il ne s'agit que de faire des comparaisons, à une aide à la gestion, à l'analyse des performances, en passant par des jugements formés collectivement et tenant compte d'une multiplicité complexe d'objectifs.

On suppose que « le rôle des contrôleurs de gestion dans la compréhension de la réalité et de l'avenir et dans l'aide à la prise de décision est aujourd'hui explicitement reconnu » (Godener & Fornerino, 2009, p.3).

En conclusion, l'émergence d'une nouvelle notion de contrôle de gestion apparaît comme une réponse positive à la complexité des entreprises et des environnements. Les mots " le pilotage " et " la performance " sont évidemment ce qui incite à discuter du " nouveau " système de contrôle de gestion. Celui-ci est la cible de ce " nouveau " contrôle de gestion (Bourguignon, 2003, p28).

En quoi consiste la performance ?

3. Concept de la performance

3.1 Définition

Un des concepts fondamentaux des sciences de gestion est la performance des entreprises. C'est pourquoi plusieurs auteurs (Lebas, 1995 ; Lebas et Euske, 2002 ; Bourguignon, 1995, 1997 ; Bessire, 1999 ; Lorino, 2001 ; Salgado, 2013), qui s'accordent tous sur l'importance de la performance comme dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations, soulignent le caractère ambigu de la définition de la performance. De ce fait, un accord sur sa définition précise est encore loin d'être atteint.

Le mot "performance" est de plus en plus utilisé dans les domaines liés au management. De plus, selon Bessire (1999), le pilotage de la performance tend à se substituer à la manifestation historique du contrôle de gestion, considérée comme dépassée.

Paradoxalement, malgré l'usage très fréquent du mot performance, son sens précis est rarement défini explicitement (Renaud, & Berland, 2007, p.4).

De plus, Bessire (1999) souligne que les quelques tentatives de définition du terme ne semblent pas faire l'unanimité. Ainsi, Bourguignon (1997, p.91) a défini la performance comme un " mot valise ", où chaque participant place les idées qui résonnent en lui en fonction du contexte dans lequel il étudie. De plus, Bouquin (2004b) a affirmé qu'il s'agissait d'une " notion ambiguë gérée par des personnages ambigus " (cité dans Berland & Essid, 2009, p. 4).

Dans le même ordre d'idées, De La Villarmois (2001, p. 1) note que la majorité des recherches en gestion se concentrent sur l'identification des facteurs qui expliquent le succès organisationnel sans nécessairement aller jusqu'à l'élaboration de l'idée et des méthodes de mesure. De plus, la performance organisationnelle englobe un large éventail d'idées, dont la productivité, l'efficacité et l'efficacé.

D'autre part, Salgado (2013, p. 1) développe dans la même veine en évoquant le caractère " flou et multidimensionnel " du concept de performance, qui " ne prend finalement sens que dans le contexte dans lequel il est employé ", tout en soulignant l'absence de compréhension commune entre les différents chercheurs sur l'idée de performance.

En revanche, il note que malgré l'imprécision qui l'entoure, la performance demeure « un des fondements majeurs » (Salgado, 2013, p.1) des recherches effectuées en sciences de gestion.

En effet, cette ambivalence n'a pas dissuadé un certain nombre d'auteurs à se pencher sur la définition du concept de performance de l'entreprise.

Bourguignon (1997, p.91) a défini la performance comme «la réalisation des objectifs organisationnels, quelque soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement), ou au sens large du processus qui mène au résultat (action). La performance est multidimensionnelle, à l'image des buts organisationnels ; elle est subjective et dépend des référents choisis (buts, cibles) ».

De son côté, Bessire (1999, p. 140) considère que « le mot performance revêt deux acceptions principales :

- au sens large, il englobe les trois critères d'évaluation (pertinence, cohérence et performance) et est supposé rendre compte de la réalité dans ses trois dimensions subjectives, objectives et rationnelle ;
- au sens le plus étroit, il est associé à la seule dimension objective de la réalité ».

Initialement, Lebas (1995), en définissant la performance comme « l'ensemble des processus d'actions qui mènent à un résultat mesuré par des indicateurs appropriés » (Cité dans Bernard, 2014, p.6) considère que la performance est relative à « un contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon de temps » (Bessire, 1999, p.138), elle n'a de sens que par rapport à une prise de décision par un responsable.

Plus tard, Lebas et Euske (2007), constatent, comme l'a bien souligné bourguignon, que la performance peut se définir en référence à l'action, au résultat de l'action et au succès du résultat en comparaison à un benchmark (cité dans Jebli, 2012, p.78).

Comme le note Pesqueux (2004, p.12), la performance organisationnelle n'existe pas intrinsèquement, elle existe plutôt en relation avec la construction collective que les agents organisationnels, de manière plus ou moins cohésive, créent. Néanmoins, malgré cela, Bernard (2014) a décidé de s'en tenir à la définition de Bourguignon et de la qualifier de « sens le plus souvent utilisé du terme en sciences de gestion ». En réalité, la performance est l'accomplissement des objectifs organisationnels. À cet égard, Lorino (2001a, p. 3) estime qu'il n'existe pas de définition de la performance plus " objective ", " universelle " ou " positive " que " l'atteinte des objectifs stratégiques".

En conclusion, l'ambiguïté de la définition de la performance, qui se traduit par la prolifération des termes relatifs à la performance de l'entreprise (elle peut être " économique ", " financière ", " sociale ", " environnementale ", " globale "...), peut s'expliquer par plusieurs facteurs, dont son caractère multidimensionnel et contingent.

3.2 Le caractère multidimensionnel et contingent de la performance.

Longtemps limitée à son seul aspect financier, la performance était appréhendée uniquement en termes d'indicateurs de résultats. Le caractère unidimensionnel de cette performance a été sévèrement critiqué dans un environnement commercial volatile et fortement concurrentiel pour les raisons suivantes :

- de la prédominance de la vision à court terme : en effet, les indicateurs financiers sont généralement annuels et donc reflètent plutôt les objectifs à court terme que les objectifs stratégiques. « Les investissements alors réalisés, souvent de nature immatérielle, bien qu'engendrant une diminution à court terme du bénéfice comptable, se traduisent à moyen terme par une rentabilité accrue » (McNair, 1990) (Cité dans Bergeron, et al. 2005, p.6) ;
- de la prévalence du passé sur le futur : en ce sens que les indicateurs sont basés majoritairement sur des données passées et sont, par conséquent, utilisés beaucoup plus comme outils de contrôle ou « d'évaluation ex post des résultats obtenus » (Bouquin, 1998, cité dans Pendaries, 2011, p.15) que de gestion et de pilotage ;
- et il ne prend pas en compte les éléments intangibles de la valeur d'une entreprise. Il ignore, ainsi, « la valeur financière des actifs intangibles comme la recherche, le goodwill et les ressources humaines » (Cheffi & Beldi, 2007, p.4).

C'est ainsi qu'à partir du début des années 90, plusieurs auteurs se sont attelés à proposer des modèles dits « intégrés » ou « équilibrés » dont les principaux points communs sont :

- l'utilisation d'indicateurs non financiers en plus des indicateurs traditionnels de rentabilité. De ce fait, Banker et al. (2000) « mentionnent que la principale raison pour utiliser des mesures non financières de la performance est que ces mesures sont de meilleurs indicateurs de la performance future que les mesures comptables » (cité dans Bergeron, et al. 2005) ;
- « la prise en compte des objectifs stratégiques dans l'évaluation de la performance » (Bergeron, 2000, p.3) ;
- l'extension des parties prenantes aux différents partenaires de l'entreprise, et non seulement aux actionnaires, en « intégrant les différents acteurs qui participent au développement de l'entreprise (dirigeants, salariés, clients, etc.) » (Salgado, 2013, p.2).

La discipline de la performance a ensuite connu une pléthore de modèles au cours des années 1990, le plus connu étant la Balanced Scorecard ou "tableau prospectif" de Kaplan et Norton (1992), qui s'articule autour de quatre axes clés représentant la vision stratégique de l'entreprise : "axe client, axe financier, axe processus internes, et axe innovation et apprentissage organisationnel".

La performance est désormais axée sur une vision plus globale de l'entreprise, qui respecte toutes les parties prenantes - clients, employés, fournisseurs et actionnaires - et qui se préoccupe moins de la maximisation du profit à court terme.

La variété des perspectives utilisées pour évaluer la performance lui confère un caractère contingent. À cet égard, Cohanier et al. (2010) affirment « qu'il n'y aura pas une conceptualisation de la performance, mais plutôt des conceptions divergentes dans un contexte où la convergence des approches n'est pas naturelle ».

Selon Salgado (2013), " la performance en tant que " subjectif social construit " ne peut avoir un sens unique. Elle aura autant de facettes qu'il y a d'observateurs (internes et/ou externes) : l'impression de chacun variera selon qu'il se place du côté des dirigeants, des clients, des employés ou des concurrents.

Dès lors, la définition de la performance résultera « d'un contexte changeant et du besoin de structure » (Cohanier, et al., 2010, p.6).

En définitive, comme la performance peut admettre des significations variables au gré des attentes des parties prenantes, la plupart des travaux de recherche identifie la performance à sa mesure. C'est ainsi que la recherche s'est focalisée sur les indicateurs de mesure de la performance plutôt que sur sa définition. Ceci dit, « La performance n'existe que si on peut la mesurer » (Lebas, 1995, cité dans Jacquet, s.d, p.11).

Enfin, après avoir mis en évidence ces deux idées, et compte tenu de l'importance des systèmes d'évaluation de la performance et du rôle significatif que jouent en ce sens les outils de contrôle de gestion puisqu'ils sont principalement conçus pour gérer la performance, la section suivante abordera la question de la gestion de la performance par l'utilisation de tableaux de bord pour contourner les lacunes du contrôle de gestion traditionnel.

4. Le tableau de bord au service de pilotage de la performance

4.1 L'évolution du TDB d'un outil de mesure de la performance à un système de pilotage

Selon Johnson et Kaplan (1987), « les systèmes de contrôle de gestion avaient rempli leur fonction jusqu'au moment où les critères financiers étaient devenus hégémoniques » (cité dans Wegmann, 2000, p.21).

À cet égard, les limites imposées aux outils conventionnels de contrôle de gestion ont incité les chercheurs et les praticiens à proposer des systèmes de mesure de la performance qui comprennent des indicateurs financiers et non financiers.

Ces systèmes " se présentent aujourd'hui sous des formes et des noms variés, mais les tableaux de bord et le balanced scorecard (BSC) en sont incontestablement les formes les plus complètes " (Achibane & Elhamma, 2016, p.461). Les principales différences entre ces deux outils peuvent être perçues dans leur utilisation : le tableau de bord équilibré est unique alors que le Balanced Scorecard peut être plusieurs et de caractère assez différent. Pourtant, « le tableau de bord équilibré ressemble aux Balanced Scorecard puisqu'il est un outil d'opérationnalisation de la stratégie et contient des indicateurs non financiers et non monétaires qui expliquent les facteurs de succès » (Bourguignon et al., 2004 ; Mendoza et Zrihen, 1999 ; Komarev, 2007) (cité dans Bouamama, 2015, p.67).

Ainsi, « les tableaux de bord ont fait l'objet de nombreux travaux depuis les années 1940, tant en France (Chiapello et Delmond, 1994 ; Lebas, 1994 ; Mendoza et Zrihen, 1999) qu'aux États-Unis (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996.1, 1996.2 ; Atkinson et al., 1997) » (cité dans Germain, 2001, p.2).

Compte tenu de leur importance dans les systèmes de mesure et de gestion de la performance, plusieurs auteurs ont été amenés à définir les tableaux de bord.

De ce fait, Bergeron (1996) a défini la synthèse du conseil comme « un ensemble d'indicateurs construit pour permettre au décideur d'être informé sur l'état passé et présent des activités dont il a la charge et pour lui permettre d'anticiper les tendances qui peuvent affecter ces activités dans le futur » (cité par Bouamama, 2015, p.68). D'autre part, Bouquin (2001) l'a défini comme « un ensemble d'indicateurs relativement peu nombreux (cinq à dix) destinés à permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état d'évolution des systèmes dont ils ont la charge et d'identifier les tendances qui les influenceront à un horizon temporel cohérent avec la nature de leurs fonctions » cité dans Cheffi Beldi, 2007, p.5).

L'objectif est de diriger une unité vers l'atteinte de ses objectifs stratégiques, notamment les objectifs de performance, que cette unité soit un service, un processus ou un marché (Zouidi, 2013, p.39). Selon Selmer (2003), les tableaux de bord compilent un certain nombre « d'indicateurs et d'informations

essentiels » qui permettent d'avoir une vision globale, d'éliminer les perturbations et de prendre des décisions de gestion qui aideront l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques (cité dans Bouamama, 2015, p.68).

Cela signifie que ce dispositif, que Zian (2013) qualifie de « nouveau » contrôle de gestion, est fréquemment désigné dans la littérature comme « l'outil de référence en matière de pilotage et de contrôle de la performance de l'entreprise » (Crutzen & Caillie, 2010, p.24). De ce fait, selon Chiapello et Delmond (cités par Zian, 2013, p.11), le tableau de bord est un outil de gestion qui peut être utilisé pour améliorer le changement au sein des organisations en introduisant « des indicateurs physiques, des indicateurs non produits par l'organisation (à la différence des chiffres financiers et budgétaires), des indicateurs sur l'environnement, ou encore des indicateurs transversaux ». De plus, cet outil « propose une lecture qualitative et interprétative du processus d'évaluation économique, puisque sa fonction première est d'identifier et de suivre les leviers d'action liés à la performance qui initient la création de valeur au sein de l'organisation » (Germain, 2001, p.5). Il encourage également « une analyse en temps réel de la performance de l'entreprise » (Germain, 2001, p.4).

Actuellement, la BSC est « l'outil de contrôle de gestion indispensable en matière de pilotage et de mesure de la performance globale de l'entreprise » (Figge et al. 2002 ; Germain et Trebucq, 2004 ; Germain et Gates, 2007) (cité dans Crutzen, & Caillie, 2010, p.22). Dans ce contexte, il est incontestablement « le système de mesure de la performance le plus connu à l'échelle internationale » (Elhamma, 2011, p.60).

Plus particulièrement, le BSC est considéré comme un modèle plus complet de mesure et de gestion de la performance (Ampuero et al., 1998) (cité dans Bouamama, 2015, p.76).

Le BSC a été initialement développé dans un environnement anglais au début des années 1990 « comme un outil de mesure de la performance de l'entreprise » (Crutzen, & Caillie, 2010, p.22). Puis, selon Crutzen et Caillie (2010), « au cours des 10 années qui ont suivi sa création, son utilisation s'est étendue dans les entreprises et son rôle s'est élargi pour inclure le pilotage stratégique de la performance de l'entreprise plutôt que de se limiter à la mesure de la performance » (Kaplan et Norton, 1996). A cet égard, la BSC est décrite comme un outil de gestion et de contrôle de la performance équilibrée car elle comprend des indicateurs de performance à long terme et à court terme, des indicateurs financiers et non financiers, des indicateurs internes et externes, ainsi que des indicateurs de résultats (indicateurs qui permettent d'évaluer a posteriori si les objectifs ont été atteints) et des indicateurs de moyens (indicateurs qui mettent en évidence les mesures qui permettront d'atteindre les objectifs) (Crutzen, & Caillie, 2010, p.23). De plus, il aspire à « saisir la réalité compliquée de la performance des entreprises qui ne peut être strictement financière » par son contenu et son ouverture aux facteurs non monétaires (Zian, 2013, p.47). Selon Kaplan et Norton (1996), « la performance définie en termes financiers ne suffit plus » (cité dans Bergeron, 2000, p.2).

De là, il apparaît que « l'intention derrière le tableau prospectif des créateurs d'équilibre est de souligner l'importance de ne pas compter uniquement sur les investissements physiques et immatériels pour assurer la croissance de l'entreprise, mais plutôt de prendre en compte également d'autres composantes : la capacité des systèmes d'information, le potentiel des employés, leur motivation et leur responsabilisation, ou encore l'alignement des objectifs entre ceux de l'entreprise » (Morana, 2003, p.4).

4.2 La contingence du tableau de bord et les pratiques de pilotage de la performance

L'approche contingente vise à relancer la discussion sur le contrôle, ses outils, et la relation entre celui-ci et l'organisation au sein de laquelle il est mis en œuvre. Elle démontre également « la capacité du contrôle à... s'adapter à des conditions plus incertaines, plus complexes, et à se renouveler »

(Pariante, 1998, p.4). Elle démontre que l'on ne peut faire abstraction de l'environnement organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises. Elle est donc appelée à expliquer davantage les différences dans les caractéristiques du système de contrôle de gestion dans diverses organisations. Et pour cette raison, « les chercheurs constatent que la simplicité de la one best way (une meilleure façon) prônée par le paradigme taylorien n'est pas en corrélation avec la réalité observée dans les pratiques d'affaires » (Komarev, 2007, p.68).

Depuis lors, son utilisation a été jugée nécessaire pour expliquer le rôle actuel des tables de conseil dans les systèmes de contrôle de gestion en général et les systèmes de mesure de la performance en particulier. Par conséquent, la théorie de la contingence donnera lieu à un nombre stupéfiant d'études empiriques sur la mesure et la gestion de la performance. À cet égard, la présence d'un nombre spécifique de "facteurs de contingence" est requise pour une mise en œuvre réussie du BSC en tant que système de contrôle et de mesure des performances. En effet, étant une notion non statistique et à la lumière des facteurs de contingence, la compréhension et la mise en œuvre de la BSC varient d'un contexte à l'autre, d'une organisation à l'autre. Par exemple, Kaplan et Norton (2001) soulignent que si une BSC n'est en réalité qu'une juxtaposition " basique " de mesures de performance financière et non financière, les entreprises indiquent fréquemment qu'elles en utilisent et en ont mis en place une (cité dans Bescos et al., 2015, p.5). Selon eux, « Choffel et Meyssonier (2005) soulignent que seules les théories comportementales mobilisées en tandem avec la théorie de la contingence peuvent être en mesure d'expliquer les raisons des différentes pratiques en termes d'usage du Balanced Scorecard » (cité dans Komarev, 2007, p.170).

À cet égard, Germain (2004) affirme que « la théorie de la contingence a été mobilisée avec succès pour expliquer la contingence des mesures de performance "équilibrées" (le tableau de bord prospectif) » (Référéncé dans Bouamama, 2015, p. 84). Ceci dit, « l'application de la théorie de la contingence sur le champ du contrôle de gestion a permis de dévoiler que les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie de l'entreprise et l'orientation vers la relation client (Chenhall, 2005; Hoque, 2004; Malina et Selto, 2004; Perera et al., 1997 ; Chiapello et Delmond , 1994), la structure organisationnelle, la technologie utilisée, l'environnement externe et ses caractéristiques (Baines et Langfield-Smith, 2003; Hoque, 2004; Chapman, 1997 ; Bescos et al., 2004 ; Bergeron, 2000) » (cité dans Bouamama, 2015, p.84). De plus, Anthony a fait des recherches sur les influences sur le système de contrôle de gestion en 1988 et a fourni une liste et des évaluations approfondies de ces influences dans le dernier chapitre de son livre. En outre, Anthony n'a pas utilisé la taille malgré les efforts de Merchant (Bouamama, 2015, p.121).

De ce fait, « pour un environnement turbulent et complexe dont les caractéristiques évoluent de manière imprécise, la seule façon de voir plus clair dans l'avenir est de suivre l'évolution des facteurs qualitatifs et non financiers qui conditionnent l'évolution des indicateurs financiers et qui sont le véritable inducteur de valeur » (cité dans Komarev, 2007, p.145). Dans le même ordre d'idées, Gordon et Narayan (1984) ont constaté que l'incertitude environnementale perçue augmente l'importance de l'information externe et non financière (cité dans Choffel & Meyssonier, 2005, p.68). Dans leur perspective, « Gordon et Miller (1976) avancent l'idée selon laquelle les entreprises doivent augmenter la fréquence de publication de leurs rapports de gestion et intégrer des données non financières dans leurs systèmes d'information comptable pour faire face à un environnement incertain » (cité dans Germain, 2004, p.37). À cet égard, Davila (2000) note que « les entreprises utilisent plus intensivement l'information sur les clients lorsque le marché est caractérisé par un haut degré d'ambiguïté » (cité dans Germain, 2004, p.38).

Par ailleurs, « Khandwalla (1972) parvient à établir un lien entre le degré d'intensité du jeu concurrentiel et la complexité des systèmes de contrôle » (cité dans Germain, 2004, p.37). De ce fait, « l'auteur observe que le niveau généralement élevé de concurrence sur les marchés de l'entreprise est corrélé de manière forcée avec la présence d'un système de contrôle de gestion très poussé » (cité dans Komarev, 2007, p.100). Ainsi, « un environnement de gestion perçu comme étant de plus en plus complexe entraîne un changement dans le type d'informations collectées (internes vs externes, long terme vs court terme, financières vs non financières), et par conséquent, un changement dans le système de contrôle de gestion » (Komarev, 2007, p.191). De même, « Gul (1991) arrive à la conclusion que dans un environnement incertain, la performance est accrue si les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué que les budgets » (cité dans Zian, 2013, p.47). Dans la même veine, « Germain (2004) a testé, à partir d'une enquête auprès de 83 petites et moyennes entreprises, si la mesure de la performance est plus équilibrée (l'auteur se réfère explicitement au Balanced Scorecard) lorsque l'environnement de l'entreprise est incertain et compliqué » (Poincelot & Wegmann, 2005, p.116). De plus, et selon Atkinson et al. (1997) et Oyon & Mooraj (1998), le tableau de bord prospectif exclurait l'environnement externe comme une dimension significative ayant un impact sur la performance de l'entreprise (cité dans Choffel & Meyssonier, 2005, p.69). Et pour pallier à cet inconvénient, certaines entreprises mettent en place un cinquième axe appelé " environnement " (Choffel, & Meyssonier, 2005, p.69).

Selon ce qui précède, il apparaît que l'argumentaire développé par la recherche démontre que plus l'incertitude environnementale augmente, plus les décideurs ont besoin de rassembler des informations pour mieux la gérer (Galbraith, 1973 ; Gordon et Narayanan, 1984 ; Chenhall et Morris, 1986) (Cité dans Bouamama, 2015, p.117). Par conséquent, et dans le cas où l'incertitude environnementale perçue est élevée, une information sophistiquée peut aider à diminuer cette incertitude et à améliorer le processus de prise de décision en donnant aux gestionnaires un plus large éventail d'indicateurs et d'options à prendre en compte (Gul et Chia, 1994 ; Bouwens et Abernethy, 2000) (Cité dans Bouamama, 2015, p.117). Ainsi, l'hypothèse suivante :

H 1 : Plus l'environnement est incertain, plus les tableaux de bord sont équilibrés.

En ce qui concerne la variable de contingence connue sous le nom de taille, Nobre (2001) a constaté que la taille de l'entreprise servait de facteur de contingence qui contribuait à expliquer la façon dont les entreprises étaient gérées (Cité dans Germain, 2004).

Il existe deux écoles de pensée opposées sur ce sujet, mais aucune ne semble tranchée. L'une soutient qu'il existe une forte corrélation entre la complexité des systèmes de gestion et la taille de l'entreprise (Merchant, 1981 ; Hoque et James, 2000 ; etc.). L'autre mène à la conclusion que le besoin d'un système formel de budgétisation augmente avec la taille de l'organisation (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Bescos et al., 2003) (Cité dans Pendaries, 2011, p. 48).

En effet, Jorissen et al. (1997) ont constaté que les grandes entreprises utilisent plus fréquemment des indicateurs de performance non financière que les organisations de taille moyenne (Cité dans Germain, 2004, p.36). De même, les chercheurs ont constaté que les gestionnaires financiers des grandes entreprises utilisent davantage d'indicateurs de performance non financière que leurs homologues des PME (Jorissen et al., 1997) (Cité in Bouamama, 2015, p.117).

Dans le même esprit, Hoque et James (2000) ont démontré que les plus grandes organisations ont des pratiques de mesure de la performance qui se rapprochent le plus de celles du tableau de bord équilibré après avoir sondé 66 entreprises australiennes (cité dans Choffel & Meyssonier, 2005, p.69). Cette conclusion est appuyée par Nobre (2001), qui rapporte dans ses recherches que les entreprises de moins de 100 employés utilisent peu, voire pas du tout, de bilans incluant des mesures physiques (Cité dans Germain, 2004, p. 36).

Concrètement, plus la taille de l'entreprise est importante, plus il serait significatif d'utiliser des indicateurs de performance non financiers (Germain, 2003 ; cité dans Choffel & Meyssonier, 2005, p. 70).

En conséquence, il apparaît que la probabilité que les jeux de société soient "équilibrés" est plus élevée dans le cas des grandes structures que dans celui des petites. D'où l'hypothèse suivante :

H 2 : Plus la taille de l'entreprise est grande, plus les tableaux de bord sont équilibrés.

En résumé, et à l'issue d'un survol théorique, deux hypothèses sont proposées. De là, un modèle conceptuel sera présenté en tenant compte de l'ensemble de variables retenues dans lesdites hypothèses. Ce modèle est comme suit :

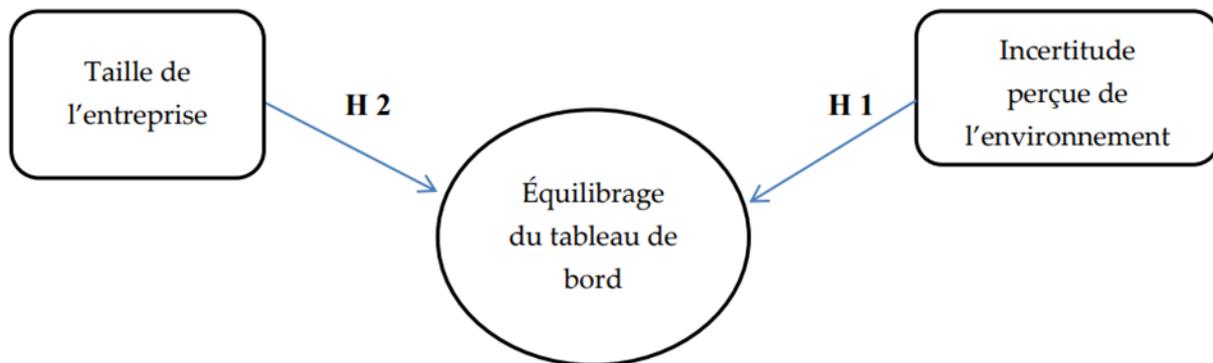


Figure 1. Le modèle conceptuel.

5. Conclusion

En guise de conclusion, force est de constater que la nécessité, voire le devoir, de reconquérir cette « pertinence perdue » du contrôle de gestion traditionnel, en tenant compte de l'aspect multidimensionnel de la performance, a amené plusieurs auteurs et praticiens de contrôle de gestion à développer des outils capables à s'adapter à l'évolution des rôles et missions de contrôle de gestion tout en assurant une réactivité en temps réel, surtout dans un environnement marqué par la turbulence et l'incertitude.

Dès lors, le tableau de bord, et particulièrement le balanced scorecard réputé l'outil le plus diffusé, a été conçu, dans cette perspective, pour pallier aux insuffisances des systèmes classiques de mesure de la performance. Sa conception est fondée, bien entendu, sur un modèle générique de la performance intégrant une variété d'indicateurs structurés autour de quatre axes d'analyse (financier, clients, processus internes, innovation et apprentissage) et ceci sans tenir véritablement compte du caractère contingent du contrôle.

Cela nous a amené à formuler des hypothèses reflétant ce caractère contingent des systèmes de mesure de la performance ainsi que la place prépondérante qu'occupe le tableau de bord dans le système de pilotage de la performance.

De là, la formulation des hypothèses, conçues sur la base d'une revue de littérature, nous a conduit à concevoir un modèle conceptuel tout en mettant en relation l'ensemble de variables retenues pour la vérification desdites hypothèses.

Et c'est dans le but d'évaluer dans quelle mesure les pratiques des entreprises confirment les hypothèses suscitées qu'une étude empirique sera réalisée. L'objectif étant, donc, de juger de la pertinence des hypothèses initialement formulées

En conclusion, cet article propose un modèle théorique pour analyser l'impact des facteurs contingents, tels que l'incertitude environnementale et la taille de l'entreprise, sur l'équilibrage des tableaux de bord. Ce modèle offre une base solide pour comprendre comment les organisations peuvent adapter leurs outils de pilotage de la performance à des contextes variés. À l'avenir, une étude empirique exploratoire, suivie d'une analyse quantitative, testera ces hypothèses dans des environnements en transition, comme celui du Maroc, où les entreprises font face à des défis spécifiques liés à la compétitivité et à la complexité organisationnelle. Cette recherche future permettra de valider la pertinence du modèle dans des contextes dynamiques et d'enrichir les pratiques de gestion dans les économies émergentes.

Bibliographie

- [1] Achibane, M., & Elhamma, A. (2016). Balanced Scorecard et incertitude environnementale : cas des entreprises au Maroc. *European Scientific Journal*, ESJ, 12(7), 459. <https://doi.org/10.19044/esj.2016.v12n7p459>
- [2] Ahsina, K. (2015). Différenciation des systèmes de contrôle de gestion et apports pour la performance : théories et mesures. Editions Connaissances et Savoirs. Paris, France.
- [3] Alcouffe, S., Boitier, M., Rivière, A., et Villesèque-Dubus, F. (2013). Contrôle de gestion interactif – Commercial, Supply Chain, RH, Environnement. Dunod, Paris.
- [4] AMPUERO M., GORANSON, J. et SCOTT J. (1998). Solving the measurement dilemma: How EVA and the balanced scorecard fit together, *Strategic Performance Management Series*, vol. 2, disponible sur internet: www.tarrani/measurementdilemma.pdf
- [5] Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- [6] Anthony, R.N. (1988). *The Management Control Fonction*, The Harvard Business School Press.
- [7] Arena, L. & Solle, G. (2008). Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de l'ABC/ABM ?. *Comptabilité Contrôle Audit*, (14), pp.67-85. <https://doi.org/10.3917/cca.143.0067>
- [8] Atkinson A.A., Balakrishnan R., Booth P., Cote J.M., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E. et A. Wu (1997). New directions in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 79-108.
- [9] Augé, B. & Naro, G. (2011). *Mini manuel de contrôle de gestion*. Dunod, Paris.
- [10] BAINES A. et LANGFIELD-SMITH K. (2003), " Antecedents to management accounting change: a structural equation approach", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, N° 7/8, pp. 675-698.
- [11] Banker, R. D., G. Potter et D. Srinivasan (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures, *The Accounting Review*, 75, 65-92.
- [12] Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 2–24. doi:10.1108/aaaj-05-2017-2929.
- [13] Bencheikh, E. (n.d). Le contrôle de gestion dans les universités : cas des universités marocaines.
- [14] Bennia Née Mesbah, Y. (2016). *Les Changements Des Systèmes De Contrôle De Gestion Cas D'un Échantillon Des Entreprises Algériennes* [Thèse de Doctorat, Université Abou Bekr Belkaid - Tlemcen]. https://www.theses-algerie.com/9479578719666018/these-de-doctorat/universite-abou-bekr-belkaid-tlemcen/les-changements-des-systemes-de-controle-de-gestion-cas-dun-echantillon-des-entreprises-algeriennes?size=n_10_n
- [15] BERGERON H. (1996). Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation, Thèse de Doctorat, Soutenance: 5 avril 1996, Montpellier, Université de Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc.
- [16] Bergeron, H. (2000). Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer? [Conférence]. 21eme congrès de L'AFC. France. <halshs-00587425>

- [17] Bergeron, H., Lavigne, B., et St-Pierre, J. (2005). Les indicateurs de performance financière et non financière : complémentarité ou substitution? Étude exploratoire sur des pme manufacturières. Comptabilité et Connaissances. France. <halshs-00581289>
- [18] Berland, N. & De Rongé, Y. (2013). Contrôle de gestion. Pearson, 2e éd. France.
- [19] Berland, N. & Essid, M. (2009, May). RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale [Conférence]. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. pp.CDROM. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460538>
- [20] Bernard, N. (2014). L'évolution du concept de performance : Le cas de l'industrie de la parfumerie française depuis 1945 [Mémoire de maîtrise, HEC Montréal]. <https://biblos.hec.ca/biblio/memoires/2014NO2.PDF>
- [21] BESCOS P.-L., CAUVIN E., LANGEVIN P. et MENDOZA C. (2004). Critiques du budget : une approche contingente, Comptabilité, Contrôle, Audit, Vol. 10, N° 1, juin, pp. 165-185.
- [22] Bescos, P, L., Deville, A., et Foulquier, P. (2015). Une analyse descriptive de la mise en œuvre du BSC : un point de vue d'acteurs [Conférence]. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, 36eme congres de l'AFC. France, Toulouse. pp.cd-rom. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01188262>
- [23] Bessire, D. (1999). Définir la performance. Comptabilité Contrôle Audit, 5, 127-150. <https://doi.org/10.3917/cca.052.0127>
- [24] Bouamama, M. (2015). Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord. Gestion et management [Thèse doctorat Université de Bordeaux]. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01279074>
- [25] Bouquin H. (1996, septembre). Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore. Gestion, 21(3), pp.97-103.
- [26] Bouquin, H. (1998). Le contrôle de gestion (4e éd.). Paris: PUF.
- [27] Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris, 5ème éd.
- [28] Bouquin, H. (2003). La comptabilité de gestion. Presses Universitaires de France.
- [29] Bouquin H. (2004b). La notion de performance, journée d'étude I.A.E. de Tours, 15/1/2004
- [30] Bouquin, H. (2005). Les grands auteurs en contrôle de gestion. Editions : Ems management et société.
- [31] Bouquin, H., 2010. Le contrôle de Gestion, 9e éd. Paris: Édition PUF.
- [32] Bouquin, H. (2011). Les fondements du contrôle de gestion. Paris : Presse Universitaire de France.
- [33] Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? Revue Française de Comptabilité, n°269, Juillet-Août 1995, pp. 61-65.
- [34] Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. Comptabilité Contrôle Audit, Tome 3(1), 89-101. <https://doi.org/10.3917/cca.031.0089>.
- [35] Bourguignon, A. (2003). « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure » : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion. Comptabilité Contrôle Audit, 9, 27-53. <https://doi.org/10.3917/cca.093.0027>
- [36] BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NØRREKLIT H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension, Management Accounting Research, Vol. 15, pp. 107-134.
- [37] Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. Accounting, Organizations and Society, 15(1/2), 27-46.
- [38] Burlaud, A. (1995). Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle. HAL Id: halshs-00405121.
- [39] Burlaud, A. et J.Simon, C. (2006). Le contrôle de gestion. Nouvelle édition, Paris.

- [40] Cappelletti, L. (2006). Le contrôle de gestion socio-économique de la performance:enjeux, conception et implantation. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9(1), 135-155. https://econpapers.repec.org/article/dijrevfcs/v_3a9_3ay_3a2006_3ai_3aq1_3ap_3a135-155.htm
- [41] CHAPMAN C.S. (1997). Reflections on a Contingent View of Accounting , *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, pp. 189-205.
- [42] Chatelain-Ponroy, S. & Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Économie et management*, 123, 12-11. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00196547>
- [43] Cheffi, W., & Beldi, A. (2007). CONCEPTION D'UN OUTIL DE MESURE DE LA PERFORMANCE : DIVERGENCES ENTRE CONTROLEURS DE GESTION ET MANAGERS. CAS D'UN GROUPE INDUSTRIEL FRANÇAIS. *COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT France*. CD. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543093>
- [44] CHENHALL R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, N° 5, Jul, pp. 395-422.
- [45] CHENHALL R.H. et Morris D. (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *Accounting Review*, Vol. 61, N° 1, Jan., pp. 16-35.
- [46] Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, (Tome 2), 51-74. <https://doi.org/10.3917/cca.022.0051>
- [47] Chiapello E. et Delmond M. H. (1994). Les tableaux de bord gestion, outils d'introduction du changement , *Revue Française de Gestion*, janvier-février, N° 97, pp. 49-58.
- [48] Choffel, D. & Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11, 61-81. <https://doi.org/10.3917/cca.112.0061>
- [49] Cohanier, B. Lafage, F. Loiseau, A. (2010). Management de la performance : des représentations à la mesure. Rouen business school. http://archives.marketing-trends-congress.com/2010/Materiali/Paper/Fr/Cohanier_Lafage_Loiseau.pdf
- [50] Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- [51] Crutzen, N., & van Caillie, D. (2010). Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise: Quelques pistes d'adaptation des outils existants. *Humanisme et Entreprise*, 297, 13-32. <https://doi.org/10.3917/hume.297.0013>
- [52] Davila T. (2000). An Empirical Study on the Drivers of Management Control System's Design in New Product Development, *Accounting, Organization and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 383-409.
- [53] De La Villarmois, O. (2001). Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art. *Les cahiers de la recherche : Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises CLAREE*. Lille. France.
- [54] De La Villarmois, O. & Tondeur, H. (2005). Contrôle et stratégie : éléments empiriques. *Centre lillois d'analyse et de recherche sur l'évolution des entreprises CLAREE*. Lille. France.
- [55] Elhamma, A. (2011). L'impact de la stratégie sur le contenu des tableaux de bord : cas des entreprises au Maroc. *Revue Congolaise de Gestion*, 14, 57-77. <https://doi.org/10.3917/rcg.014.0057>
- [56] Ennajem, C. (2011). Evolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion [Thèse de doctorat, Conservatoire national des arts et métiers - CNAM]. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00667925>
- [57] Epstein, M. J., Buhovac, A. R., & Yuthas, K. (2015). Managing Social, Environmental and Financial Performance Simultaneously. *Long Range Planning*, 48(1), 35-45. doi:10.1016/j.lrp.2012.11.001
- [58] Fasshauer, I. (2012). Les interactions entre contrôle et stratégie : Redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle [Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine - Paris IX]. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00798234>

- [59] Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003
- [60] FIGGE, F. ; HAHN, T. ; SCHALTEGGER, S. et WAGNER, M. (2002a). The Sustainability Balanced Scorecard - Linking sustainability management to business strategy, *Business Strategy and the Environment*, vol.11, pp. 269-284
- [61] Germain, C. (2001). Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises : les résultats d'une recherche empirique [Conférence]. 22 ème congrès de l'AFC, France. pp.CD. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584629>
- [62] Germain, C. (2004). La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. *Finance Contrôle Stratégie*, Association FCS, 7(1), 33-52. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00765242>
- [63] Germain, C. (2005). Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises. *Finance Contrôle Stratégie*, 8(3), 125 143. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00764227>
- [64] GERMAIN, S. et GATES, S. (2007). Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises, Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007
- [65] GERMAIN, C. et TREBUCQ, S. (2003). L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures, Audencia Nantes, European Academy of Business in Society, Octobre 2003
- [66] Giraud F., Saulpic O., Nauleau G., Delmond M.H., et Bescos P.L. (2004). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. 2 ème édition, Gualino Editeur, Paris.
- [67] Gleadle, P., & Cornelius, N. (2000). New control or not? The experience of accounting control and empowerment. In *Proceedings of the Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference* (Vol. 3, Chapter 3.16). Manchester, UK: The University of Manchester/UMIST.
- [68] Godener, A. & Fornerino, M. (2005). La métamorphose du contrôle de gestion. *L'Expansion Management Review*, N° 119, 54-59. <https://doi.org/10.3917>
- [69] Godener, A., & Fornerino, M. (2009). La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale [Conférence]. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. pp.CD ROM. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460139>
- [70] Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205–223. doi:10.1016/j.mar.2012.06.003
- [71] Gordon L.A. et Miller D. (1976). A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, n° 1, p. 59-69.
- [72] Gordon L.A. et Narayanan V.K. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-46.
- [73] Gul F. (1991). The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance, *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 85, p. 57-61.
- [74] HOQUE Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement : impact on organizational performance, *International Business Review*, Vol. 13, pp. 485-502.
- [75] HOQUE Z. et JAMES W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 12, p. 1-17.
- [76] Jacquet, S. (s.d). *Management de la performance : des concepts aux outils*. Centre de Ressources en Economie Gestion (CREG). https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance__des_concepts_aux_outils.pdf

- [77] Jebli, A. (2012). Déterminants de la performance des institutions de microcrédit au Maroc : une analyse par les données de panel (2003–2010) [Thèse de doctorat, Université IBN ZOHR. Agadir.]. <http://toubkal.imist.ma/handle/123456789/9616>
- [78] Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- [79] Jorissen A., Devinck S. et Vanstraelen A. (1997). *Planning and Control: Are These Necessary Tools for Success? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-Sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises*, Congrès de l'IAAER, Paris.
- [80] Kaplan, R. S. (1995). New roles for management accountants. *Journal of Cost Management*, 9(3), 6
- [81] Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992, janvier 1). The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79. <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>
- [82] Kaplan R.S. et D.P. Norton (1993). Putting the balanced scorecard to work", *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre, p. 134-147.
- [83] Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.1). *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.
- [84] Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996.2). "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, January-February, p.76-85.
- [85] Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001). *The Strategy-Focused Organization*. Harvard Business School Press. Boston.
- [86] Khandwalla P.N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 275-285.
- [87] Komarev, I. (2007). La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : Une approche contingente [Thèse de doctorat, Université Montesquieu - Bordeaux IV]. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00259505>
- [88] Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1973). *Adapter les structures de l'organisation : Intégration ou différenciation* (J.-C. de Fouchier, Trans.). Paris: Les Éditions d'Organisation. (Original work published 1967 as *Organization and environment: Differentiation and integration*. Boston, MA: Harvard University Press).
- [89] Lebas, M. (1994). Managerial accounting in France Overview of past tradition and current practice. *European Accounting Review*, 3(3), 471–488. doi:10.1080/09638189400000032
- [90] Lebas, M. (1995). Oui, il faut définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*(269), 66-72.
- [91] Lebas, M. & Euske, K. (2002). A conceptual and operational delineation of performance. *Business performance measurement: Theory and practice*, 65, 79
- [92] Lebas M. et Euske K., (2007). A conceptual and operational delineation of performance, In Neely, A.D. « Business Performance Measurement: Unifying Theory and Integrating Practice ». 2e ed. Cambridge : Cambridge University Press, p. 125-139.
- [93] Lorino, P. (1989). *L'économiste et le manager: Éléments de micro-économie pour une nouvelle gestion*. Paris: La Découverte.
- [94] Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Paris, Dunod
- [95] Lorino, P. (1995b). *Comptes et récits de la performance*. Edition d'Organisation
- [96] Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*. Paris: Éditions d'Organisation.
- [97] Lorino, P. (2001a). Le balanced scorecard revisite : dynamique stratégique et pilotage de performance exemple d'une entreprise énergétique [Conférence]. 22 ème congrès de l'AFC. France. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584637>
- [98] Lorino, P., (2001b). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*. Paris: Éditions d'Organisation.
- [99] MALINA M.A. et SELTO F.H. (2004). Choice and change of measures in performance measurement models, *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 441-469.

- [100] MENDOZA C. et ZRIHEN R. (1999). Le tableau de bord : en V.O. ou en version américaine ? Comparaison entre tableau de bord et le balanced scorecard, *Revue Française de Comptabilité*, N° 309, Mars, pp. 60-66.
- [101] Meyssonier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 73-97. <https://doi.org/10.3917/cca.182.0073>
- [102] Merchant, K. A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, 56(4), 813–829. <http://www.jstor.org/stable/247203>
- [103] Méric, J. (1998). Le temps en contrôle de gestion : Evolution des conceptions temporelles dans une discipline [Thèse doctorat, HEC PARIS]. <https://pastel.archives-ouvertes.fr/pastel-00918639>
- [104] Mévellec P. (1990). Outils de gestion. La pertinence retrouvée, Éditions Comptables Malesherbes.
- [105] Morana. J. (2003). Comprendre le concept de ” choix stratégiques ” pour mieux appréhender la mise en œuvre de tableaux de bord au sein des organisations [Conférence]. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l’audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, France. pp.CD. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582804>
- [106] Naro, G. et Lehmann-Ortega, L. (2008, Mai). Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d’un balanced-scorecard comme ” levier de contrôle interactif ” [Conférence]. La comptabilité, le contrôle et l’audit entre changement et stabilité, France. CD Rom. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00525411>
- [107] Naro, G., & Travaillé, D. (2009, Mai). À la recherche des fondements conceptuels et méthodologiques du balanced scorecard : le modèle de Kaplan et Norton revisité à travers le cadre conceptuel des leviers de contrôle [Conférence]. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. CD ROM. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00458890>
- [108] Neely, Andy & Gregory, Mike & Platts, Ken. (2005). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*. 25. 1228-1263. 10.1108/01443570510633639.
- [109] NOBRE T. (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N° 2, juin, pp. 119 - 148.
- [110] McNair C. J., Lynch, R. L et K. F. Cross (1990). Do financial and nonfinancial performance measures have to agree?, *Management Accounting*, 72 (5), 28-36.
- [111] OYON D. et MOORAJ S. (1998). Das “Balanced Scorecard”. Mode oder Wertschöpfung, *Der Treuhaender*, p. 67-98.
- [112] Pariente, P. (1998). Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : Le cas des collectivités locales. *Politiques et Management Public*, 16(4), 1 18. <https://doi.org/10.3406/pomap.1998.2203>
- [113] Pendaries, M. (2011). Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : Cas des entreprises gérées par affaire [Thèse de doctorat, Aix-Marseille 2]. <http://www.theses.fr/2011AIX24001>
- [114] Pendaries, M., & Castaneda, H. (2013, Mai). Comment piloter la performance du transfert de connaissances dans le processus d’innovation des entreprises technologiques [Conférence]. *Comptabilité sans Frontières...The French Connection*, Canada. cd-rom. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01002923>
- [115] PERERA S., HARRISON G. et POOLE M. (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.
- [116] Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale [Conférence]. 5 Forum international ETHICS. Tunis. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006>
- [117] Poincelot, É. & Wegmann, G. (2005). Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11, 109-125. <https://doi.org/10.3917/cca.112.0109>
- [118] Renard, J. & Nussbaumer, S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*. Editions d’organisation.

- [119] Renaud, A. (2010, Mai). Le concept d'interactivité de Simons revisité à l'aune des systèmes de contrôle environnemental [Conférence]. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France, CD-ROM. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00481102>
- [120] Renaud, A. (2011, Juin). L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux. Cahier du FARGO - Centre de recherche en Finance, ARchitecture et Gouvernance des Organisations, n° 1110601, Version 1. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00708345>
- [121] Renaud, A., & Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. «comptabilite et environnement » [Conférence]. Poitiers, France, pp.CD-Rom. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544875>
- [122] Salgado, M. (2013). La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219>
- [123] Schaltegger, S., & Wagner, M. (2011). Sustainable entrepreneurship and sustainability innovation: categories and interactions. *Business Strategy and the Environment*, 20(4), 222–237. doi:10.1002/bse.682
- [124] Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1989). *Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting*. Burr Ridge, IL: Irwin.
- [125] Simmonds, J. (1981). *Strategic Management Accounting*, *Management Accounting*, avril, pp. 26-29.
- [126] Simons, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1-2, p.127-143.
- [127] Simons R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal, *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.
- [128] Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* (p. 5). Boston, MA : Harvard Business School Press.
- [129] Sponem, S. (2004). Contrôle budgétaire diagnostique ou interactif ? Propositions d'un instrument de mesure [Conférence]. 25^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans, France. 1-20. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00170350>
- [130] Togodo Azon, A. (2011-2012). Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises: Une Approche contingente [Thèse de doctorat, Université de Liège]. https://www.academia.edu/29135859/Impact_des_Facteurs_de_Contexte_sur_le_Design_des_Syst%C3%A8mes_de_Contr%C3%B4le_de_Gestion_dans_les_Collectivit%C3%A9s_Locales_B%C3%A9ninoises_Une_Approche_Contingente?from=cover_page
- [131] Turki, O. (2006). Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. *Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)*. Tunisie. pp.CD. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581076>
- [132] Wegmann, G. (2000). Les tableaux de bord stratégiques : Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois. *Gestion* 2000. <http://kenanaonline.com/files/0060/60764/Les%20tableaux%20de%20bord.PDF>
- [133] Wegmann, G. (2001). Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique concepts, instrumentation et enquête [Conférence]. 22^{ème} congrès de l'AFC, France. CD. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584660>
- [134] Wegmann, G. (2004). Le balanced scorecard en contexte culturel français: Étude de cas longitudinale. In *Normes et mondialisation* (pp. CD-ROM). France. HAL Id: halshs-00594088.
- [135] Zian, H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances [Thèse de doctorat, Université Montesquieu. Bordeaux IV]. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwikipvCr1eXxAhUGjhQKHbJjDHwQFjAAegQIAhAD&url=https%3A%2F%2Fwww.theses.fr%2F2013BOR40003.pdf&usg=AOvVaw2t0y_pEz1QtV-LLHtyPPTN

- [136] Zouidi, L. (2013). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public: Le cas du Maroc [Mémoire de maîtrise, Université du Québec à Montréal]. <https://archipel.uqam.ca/6041/>