

## **Le tableau de bord et l'entreprise : évolution et nécessité de «refondation».**

*Chabane BIA*

\*. Maître de conférences, la Faculté des sciences économiques  
et des sciences de gestion, Université M. Mammeri, Tizi-ouzou.

### **Introduction :**

Le tableau est pour l'entreprise ce que le GPS est pour les bateaux et le navigateur. C'est un instrument indispensable qui s'est imposé depuis longtemps pour l'entreprise, dans les disciplines de contrôle de gestion et de comptabilité analytique.

Le Tableau de bord de gestion se présente sous forme d'une liste d'indicateurs destinés à étayer un jugement sur le fonctionnement d'un centre de responsabilité. C'est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points-clés de sa gestion afin de l'améliorer.

Il est donc indispensable pour la maîtrise de la performance qui est l'objectif de toute entreprise qui veut assurer sa pérennité. En effet, l'évolution constante et parfois turbulente de l'environnement, rend cet outil indispensable pour l'entreprise.

Cet article a pour ambition de montrer la nécessité d'évolution de cet instrument de contrôle et de pilotage pour qu'il puisse s'adapter aux nouvelles exigences en matière de management. .

En effet, le changement du contexte économique depuis une vingtaine d'années a contraint les entreprises à plus de rigueur. Ce qui est d'autant plus difficile que les instruments dont disposaient les gestionnaires se sont avérés largement inadéquats en raison justement de l'évolution de l'environnement. Les critères de l'entreprise industrielle, basés sur la performance financière et économique : la valeur comptable et financière comme indicateur fiable de la performance globale de l'entreprise est dépassée. Actuellement, la création de la valeur définit la raison même d'exister de l'entreprise et devient un critère d'évaluation de sa performance globale. Dans l'organisation post industrielle, les activités centrales de création de richesse ne sont plus le travail et l'allocation du capital : le principal moyen de production c'est désormais le savoir ; ce qui modifie la logique du management et de la stratégie de l'entreprise.

Les spécificités du secteur d'activité de l'entreprise même si elles gardent leur importance pour la conception et la mise en place du tableau de bord, elles n'ont aucune incidence sur l'avènement de la nouvelle vision du management.

Notre démarche sera simple dans la mesure où l'on essaiera de mettre l'accent sur les insuffisances dans la pertinence du ou des tableau(x) de bord conçu(s) pour l'entreprise industrielle, à l'ère de l'entreprise post industrielle. Nous donnerons ensuite le sens du changement ou des orientations à cette nécessaire refondation de cet outil de base. Car un bon TB peut constituer un avantage compétitif qu'il ne faut négliger pour l'entreprise.

## **1 ) Le tableau de bord classique : importance, évolution et insuffisance.**

### *Pourquoi recourt-t on au tableau de bord ?*

Il importe de rappeler que le Tableau de bord permet au responsable d'avoir connaissance, à intervalles rapprochés, des caractéristiques de sa gestion. Il indique si les opérations d'une période donnée (le mois, le trimestre ou le semestre par exemple) ont été performantes par rapport aux objectifs retenus. Toutefois, le tableau de bord ne doit pas être assimilé à un système d'information opérationnel qui traite lui, de l'organisation de la circulation des informations et non du pilotage de l'entreprise et des centres de responsabilité qui la composent. Le tableau de bord donne une information significative sur certains points clés du fonctionnement du centre de responsabilité, mais pas une information exhaustive sur sa marche.

Le recours au tableau de bord est devenu indispensable car les systèmes d'information comptables ne répondent pas forcément aux exigences de gestion, notamment dans le système français. En effet, des insuffisances existent aussi bien pour le système (d'informations) comptabilité générale, que pour le système comptabilité analytique. Nous essayerons de recenser dans ce qui suit un certain nombre d'entre elles :

- la comptabilité générale : ce système recèle :
  - de nombreuses informations sur les réalisations mais les règles comptables entraînent des insuffisances ;
  - aucun critère d'importance n'est pris en compte ;
  - la durée du traitement de l'information interdit les réactions rapides ;
  - la présentation des documents ne permet pas une localisation des responsabilités et des performances de chacun ;

l'information reste essentiellement monétaire et est relative aux flux externes.

- La comptabilité analytique :

Ce système permet certes de juger les performances et d'identifier les responsabilités puisqu'il traite des flux internes, mais il présente les mêmes défauts de lenteur dans les résultats.

Il reste cependant, que la pratique des tableaux de bord est largement plus développée en France que dans les pays anglo-saxons, et ce pour diverses raisons dont :

le mode de gouvernance des entreprises : différence dans le modèle «financier» anglo-saxon (reporting trimestriel des résultats comptables) et le modèle français (existence d'un secteur public et un poids relativement plus faible de la Bourse) ;

Le besoin de compléter l'outil comptable est plus fort en France où ce dernier est orienté vers la fiscalité que vers la décision et le reporting comme il est de tradition dans les traditions anglo-saxonnes, du moins en ce qui concerne les sociétés cotées ;

Enfin, la forte culture d'ingénieurs en France (depuis Fayol), qui sont souvent à l'origine des tableaux de bord.

Le tableau de bord de gestion en tant qu'outil, doit permettre :

- d'avoir une connaissance sur les informations essentielles de pilotage ;
- d'obtenir les données le plus rapidement possible et en permanence.

Quant au principe de sa conception et de son fonctionnement, il repose sur les points suivants :

la cohérence avec l'organigramme (doit se calquer sur la structure d'autorité – chaque responsable à son TB retenant les informations devant concerner spécifiquement sa gestion) ;

- un contenu synoptique et agrégé (sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné, avec des indicateurs pertinents) ;

une rapidité d'élaboration et de transmission pour permettre des actions correctives rapides et efficaces.

Les instruments utilisés comprennent les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants qui sont des seuils limites définis par l'entreprise comme variables

d'action, c'est à dire que leur dépassement oblige le responsable à agir par des actions correctives.

Les premiers auteurs qui ont essayé, de dépasser les insuffisances du TB classique sont sans nul doute Robert KAPLAN et David Norton, aux Etats-Unis en 1992, en développant l'idée d'un «balanced scorcard» (tableau de bord équilibré) dans le but de mieux refléter la stratégie de l'entreprise grâce à trois autres groupes d'indicateurs venant compléter les indicateurs financiers traditionnels. Ce sont ce qu'on appelle :

la **perspective clients** (pour réaliser notre ambition, comment devons-nous apparaître à nos clients ?) ;

- la **perspective interne** (pour satisfaire nos actionnaires et nos clients, quels processus clés devons-nous maîtriser ?) ;

et, la **perspective croissance et développement** (pour réaliser notre ambition, comment développerons-nous notre capacité à nous améliorer).

Cette nouvelle approche du tableau de bord de Kaplan et Norton, sur le plan pratique, diffère de l'approche classique, dans la mesure où la fixation des objectifs est faite sans se soucier du diagnostic préalable.

## **2 ) La nécessité de «refondation» du tableau de bord : Pourquoi il doit changer ?**

La pratique des tableaux de bord introduite dans les années trente et qui s'est généralisée depuis une vingtaine d'années selon deux conceptions différentes : l'une nord-américaine se focalisant principalement sur un ensemble d'informations comptables permettant au responsable d'un centre de responsabilité de suivre la réalisation des objectifs qui lui ont été assignés. Selon Gray et Presqueux<sup>1</sup>, Ces critères liés au découpage organisationnel, au système de planification et de suivi (analyse des écarts), doivent refléter l'impact de l'usage de l'autonomie décisionnelle du responsable et permettre une consolidation entre les différents échelons hiérarchiques.

Ce type de conception se retrouve largement dans la conception française, comme précisé précédemment.

---

1. Gray J. et Presqueux «Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord : comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises» Revue française de Comptabilité, n° 242, février 1993.

Le TB dont l'évolution s'impose pour diverses raisons qui vont elles même monter le sens de cette évolution, même si on reconnaît que le TB doit prendre en considération les spécificités de l'entreprise et de sa gestion au sens large.

Parmi ces raisons nous citerons les plus importantes dont :

les progrès réalisés par la recherche en comptabilité et l'adoption des normes internationales IAS/IFRS (comptabilité par les activités...);

Les progrès des technologies de l'information et de communication ( TIC ) ;

Evolution dans la logique et la vision de la gestion et du management ;

les effets des mutations induites par la mondialisation et la globalisation.

En effet, nous constatons que toutes ces raisons sont liées entre elles, et tout autre motif ne peut être qu'une dérivée. En effet, le changement radical opéré dans la logique et la vision du management a été fait sous l'impulsion des progrès de la recherche en comptabilité, dans les TIC, dans un environnement de mondialisation et de globalisation financière.

A/ Les progrès réalisés par la recherche dans certaines disciplines des sciences de gestion constituant la base du management de l'entreprise. Le résultat de ces recherches a montré les insuffisances des outils classiques notamment comptables<sup>2</sup> pour la mesure de la performance de l'entreprise. En effet, il s'agit de méthodes classiques héritées du taylorisme et du fordisme en lente mais régulière agonie, car ce sont des méthodes figées reposant sur des pratiques dépassées.

Ces progrès ont constitué une véritable révolution dans le domaine comptable et financier. Ces progrès ont concerné tous les domaines de la comptabilité : la comptabilité générale, la comptabilité analytique ou ce qu'on appelle communément la comptabilité d'entreprise. Mais également la comptabilité à base d'activité qui constitue ce qu'on peut appeler une méthode de comptabilité dérivée. Nous retenons les principaux résultats dans ces disciplines comme suit :

---

2. Concernant les insuffisances du système comptables voir Chabane Bia «l'inadéquation du système comptable algérien pour la mesure de l'efficacité dans l'entreprise» les cahiers du CREAD n° 45, troisième trimestre 1998.

a) la comptabilité générale :

Le changement de contexte économique et politique entraînant la nécessité de l'harmonisation des systèmes et des méthodes comptables a abouti à l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS, ce qui constitue une avancée considérable pour l'entreprise et qui de ce fait doit présider au changement de certains critères du tableau de bord.

b) La comptabilité analytique et la théorie de la production et des coûts :

La comptabilité analytique comme instrument et cadre formalisé des systèmes des coûts a vu ses limites. En effet, en matière de coûts, les insuffisances ont été relevées à divers niveaux dont :

la méthode des coûts complets qui permettait de répartir les charges indirectes par un sas qu'on appelle la méthode des sections homogènes et grâce aux clés de répartition est devenue caduc car le changement de contexte du fait du progrès technique et de son corollaire la robotisation, la plupart des charges sont devenues fixes, même les frais de personnel directs par excellence sont devenus indirects ou fixes. On assiste aujourd'hui à un renversement de la tendance : si par jadis, les coûts directs représentaient la majorité des coûts et les coûts indirects une infime partie ; aujourd'hui la tendance a été inversée. De plus il n'existe plus aujourd'hui de facteur de production dominant comme c'était le cas pour le facteur travail car à l'époque le coût global d'un facteur est équivalent au coût d'un facteur de production dominant, généralement la main d'œuvre directe.

- Au niveau du cycle de vie du produit on remarquera également on remarquera une inadéquation entre la période comptable et la durée de vie du produit, et également le fait que la comptabilité analytique donne une priorité aux coûts de production en négligeant les autres phases comme la conception...etc.

c) La comptabilité dérivée ou comptabilité à base d'activité<sup>3</sup> :

La méthode de la comptabilité d'activités, ou le plus souvent dans les ouvrages, la comptabilité des coûts par activités ou encore coûts opératoires ou coûts de transaction ( en anglais on dit «activity costing, operation costing, transaction

---

3. Pour une compréhension de la méthode voir un article de Milkoff Richard «le concept de comptabilité de gestion à base d'activités» IAE de Paris – GREGOR – Cahier de recherche 1996.06.

costing») est issue des travaux du programme international de recherche CMS (Cost Management System) créée en 1972 et du groupe coopératif CAM-I<sup>4</sup> créée en 1986. En fait, c'est la triple évolution de l'environnement économique, de la structure des entreprises et des modes de production qui a conduit les entreprises à transformer leur modèle de calcul des coûts et à utiliser la comptabilité par les activités. Cette méthode se basant sur les activités et les processus pour expliquer les coûts aboutit à une logique des coûts différente de la logique traditionnelle. En effet, selon cette méthode, si dans l'optique traditionnelle, le produit consomme des ressources, désormais le produit consomme les activités et les activités consomment les ressources.

d) Les recherches en matière d'analyse de la valeur ( la chaîne de valeur de Porter):

Faisant suite aux célèbres travaux de Porter sur la chaîne de valeur et les avantages concurrentiels, un certain nombre de travaux de recherche, dont ceux de Zéghal et Khlif<sup>5</sup> ont porté sur le concept de la valeur et ont abouti aux résultats forts intéressants qui peuvent se résumer comme suit:

- Si à l'ère de l'entreprise industrielle, l'unique performance visée est financière et économique, actuellement (à l'ère de l'entreprise post-industrielle), la création de la valeur définit la raison même d'exister de l'entreprise et devient un critère d'évaluation de sa performance globale. Celle-ci est créée tout au long de la chaîne de décision et n'est plus consacrée exclusivement aux actionnaires ;

- Les marchés donnent une certaine forme d'évaluation plus qu'ils ne donnent la valeur ;

Les activités centrales de création de richesse ne sont plus le travail ou l'allocation du capital : dans les organisations post industrielles, le principal moyen de production est le savoir.

Ces avancées considérables de la recherche scientifique en sciences de gestion conjuguées à la nature du nouveau contexte économique caractérisé par la mondialisation et la globalisation financière (impact du marché boursier à l'échelle

---

4. CAM- I : Computer – Aided – Manufacturing – International.

5. Voir Zéghal M. Daniel et Wafa Khilil «le concept de «valeur» en sciences de gestion : étude quantitative des thèmes de recherche entre 1970 et 2000, CGA – Centre de Recherche en Comptabilité, Université d'Ottawa (Canada), 2001.

internationale), favorisés elle même par la progression rapide et soutenue des TIC; sont de nature à précipiter le changement en matière de gestion de l'entreprise. Non seulement cela montre et explique les insuffisances des méthodes classiques traditionnelles, mais cela milite en faveur de la nécessité de développer d'autres instruments de gestion, dont les tableaux censés représentés les plus pertinents et synthétiques de ces instruments. Il faut refonder les tableaux de bord si l'on veut qu'ils gardent leur place d'outil privilégié de pilotage, en leur faisant épouser les nouvelles visions du management issues de l'Ecole anglo-saxonne, jugées plus pertinentes et rendant réellement compte des véritables préoccupations de l'entreprise modernes.

Si certains auteurs proposent le recours à la simulation pour la conception et l'interprétation de tableaux de bord quant il s'agit d'activités spécifiques comme les CCP<sup>6</sup>, d'autres comme Zéghal et Khelif par contre, militent pour l'adoption d'instruments comme le tableau de bord prospectif ou la valeur économique ajoutée (VEA). D'autres encore préconisent une modernisation du tableau de bord par le recours au cockpit<sup>7</sup> qui présente des avantages, dont celui d'être interactif. Le cockpit est utilisé par certaines entreprises étrangères comme Bouygues Télécoms en France.

Si tous les auteurs sont unanimes quant au caractère dépassé des instruments classiques traditionnels, et donc sur la nécessité de «refondation» des tableaux de bord comme synthèse des instruments de gestion, il se pose le problème du choix des nouveaux critères à prendre en considération. Nous ne pouvons donner ici, que des orientations, car le tableau de bord stratégiques doit primer, cela ne veut pas dire suppression des tableaux de bord opérationnels

En effet les critères des tableaux ou agrégats, comme la conception de ces derniers doivent être l'émanation du management stratégique qu'est s'est imposé comme une véritable discipline des sciences de gestion. De ce fait, les tableaux de bord opérationnels doivent également émaner du tableau de bord stratégique.

Le tableau de bord stratégique doit, ici, avoir pour ambition d'analyser les résultats, les performances et les avantages concurrentiels. Le tableau de bord stratégique on le sait, permet d'associer :

---

6. Voir Giard Vincent, Véronique Boitout et Philippe Bonmarchand «Apport de la simulation à la conception de tableaux de bord de back office bancaire ( CCP) et la comptabilité de gestion» IAE de Paris, GREGOR, les cahiers de recherche n° 1995.06.

7. De Villarmois Olivier, Stéphan Olivier «Du tableau de bord au cockpit : quand un outil de diagnostic devient interactif» Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises (CLAREE) Université de Lille.

Les caractéristiques des instruments traditionnels du contrôle de gestion (mesure des phénomènes passés et les caractéristiques des démarches stratégiques de la direction générale) ;

des indicateurs à posteriori et des indicateurs prospectifs.

Le tableau de bord stratégique intégrer les avancées de la recherche dans le management stratégique, en accordant beaucoup plus d'importance aux données de base de la performance comme la création de valeur qui est devenue, à l'ère de l'entreprise post industrielle, la raison même d'existence de l'entreprise; ou encore le savoir comme principal facteur de production.

Aussi, les critères ( ou agrégats) que les tableaux de bord nouvelle version doivent intégrer quant à eux, sont à rechercher dans les travaux pertinents. En effet, des coefficients ou sous coefficients représentant la performance les différentes dimensions de la performance.

Ainsi, les «cost drivers» ou inducteurs de coût issus de la comptabilité à base d'activités ; ou encore les «value drivers» émanant de la théorie de la valeur, peuvent servir de critère de base du tableau de bord stratégique. Ce qui n'exclut bien évidemment, pas l'incorporation d'autres critères pertinents qui peuvent inspirer des critères des tableaux de bord de niveaux inférieurs (opérationnels par exemple).

### **3 ) le cas de l'entreprise algérienne.**

Durant la phase administrée, l'entreprise publique algérienne avait un système d'information assimilable à un tableau de bord qu'on appelait à l'époque, le TIG<sup>8</sup> : qui reprenait les indicateurs-critères pour toutes les fonctions de l'entreprise. Seulement, malgré la richesse la diversité de ces indicateurs, ces derniers étaient loin d'être pertinents pour la gestion de l'entreprise. Instruments mis en place par les services de la tutelle pour les besoins de la planification, sans réelle préoccupation pour l'entité entreprise, ni pour ses unités de production. Pour cette raisons, les entreprises ne leur accordaient que très peu d'importance dans la mesure où ils ne permettaient pas de régler les vrais problèmes de gestion, mais plutôt considérés comme une tâche supplémentaire dont elles doivent s'acquitter. Le souci d'agrégation et de consolidation exigée par la planification et la comptabilité nationale, fait perdre de vue les spécificités et les préoccupations microéconomique de l'entreprise.

---

8. TIG : Tableau des Indicateurs de Gestion.

Les dirigeants des entreprises nationales sachant qu'ils sont eux même évalués sur la base d'autres considérations que la qualité de la gestion n'hésitent pas à tricher sur la qualité des informations fournies pour respecter les délais.

Aussi à titre d'exemple, les unités textiles dont le critère principale (valable pour toutes les unités de production) était la production en quantité, sont souvent tentées de justifier la faible performance dans ce domaine (taux de réalisation des objectifs) par d'autres critères comme le numéro métrique pour la filature et la laize et le duitage<sup>9</sup> pour le tissage.

Il est vrai que la stabilité de l'environnement de l'époque ainsi que les objectifs du plans qui ne s'intéressait pas outre mesure à la gestion microéconomique de l'entreprise considérée comme simple entité d'exécution de la planification.

De nos jours, il est plus nécessaire d'avoir un tableau de bord pour l'entreprise algérienne. En effet, cette dernière avec les réformes (changement de statut et transformation en SPA pour la plupart - autonomie de gestion), peut tomber en faillite, l'Etat ne sera pas la pour la sauver. En effet, la législation en matière de droit des entreprises en faillite<sup>10</sup>, actuellement en vigueur, est caduque et ne prévoit pas de passer d'abord par la tentative de sauver de l'entreprise en difficulté, comme dans certains pays. Qu'elle relève du secteur public ou du secteur privé, l'entreprise n'a aucune justification à l'ère des TIC et de la technologie de l'information, même si comme l'écrit Chettab Nadia<sup>11</sup> : en Algérie, les applications des TIC n'ont pas concerné le secteur industriel algérien, ils ont fait office de divertissement, au lieu de devenir des moyens de rattrapage économique dans la stratégie de développement du pays. En effet, selon le rapport sur les technologies de l'information et de la communication du World Economic Forum de mois d'Avril 2006, l'Algérie est un pays peu informatisé puisqu'elle se situe à la 87ème place mondiale. Selon ce rapport, seulement 0,1 % des PME sont informatisées.

Cette situation, ajoutée au fait que la plupart des entreprises algériennes sont des PME( même s'il existe de grands groupes publics ou privés comme Cevital), n'est pas de nature à faciliter la mise en place des tableaux de bord, si elles n'investissent pas dans la formation d'un encadrement de qualité. Les PME plus que les grandes entreprises doivent être vigilantes en matière de gestion car elles peuvent pas bénéficier de l'effet d'envergure ni de l'effet lobbying au sens de Rival Madina<sup>12</sup>.

---

9. Le numéro métrique désigne la grosseur du filé en filature. Quant au duitage, il désigne le nombre de fils au cm<sup>2</sup>.

10. Voir Le Quotidien d'Oran du 22 mai 2007, Article de H.Saaïdia «Le textes sur la faillite des entreprises sont à revoir».

11. Chettab Nadia «Economie de la connaissance» : quelques éléments de réflexion, dans le Quotidien d'Oran du dimanche 11 septembre, 2005.

12. Rival Madina «Lobbying et performance : une étude de l'action politique des entreprises françaises 1995 – 2000» IAE de paris, GREGOR, les Cahier de recherche n° 2002 – 04 , Université de paris1, 2002.

*Le tableau de bord et l'entreprise :  
évolution et nécessité de «refondation».*

---

Rares sont les entreprises algériennes qui utilisent régulièrement des tableaux de bord au sens propre du terme. Toutefois, le tableau de bord balancé ou " balanced scorcard " est utilisé dans certaines grandes entreprises comme le groupe Sidal (depuis 4 années) et donne de très bons résultats.

L'essentiel pour l'entreprise algérienne, encore en phase d'apprentissage, qui accuse un retard dans un environnement qui lui aussi en retard ; n'est pas de se précipiter, mais de préparer son avenir en affûtant ses armes par la formation de son personnel, seul gage de réussite car le savoir est rappelons le, le facteur de production principal. C'est par le savoir que l'on maîtrise la technologie, mais surtout le management stratégique.

## **Conclusion :**

Enfin, nous pensons avoir atteint le principal objectif qu'on s'est fixé dans cet article qui est de démontrer la nécessité de refondation des tableaux de bord.

Compte tenu de l'évolution en faveur de la modification des règles et de la logique du management entraînant, l'entreprise doit prendre en charge cette opération, notamment l'entreprise algérienne si elle ne veut pas rester toujours à la traîne. En effet, si pour les entreprises des pays développés la tâche est plus aisée, pour l'entreprise algérienne nécessite une mise à niveau car actuellement encore immature. L'aboutissement des réformes va amener inéluctablement l'utilisation des nouveaux critères pour le tableau de bord.

Le principal préalable pour l'entreprise réside dans sa volonté de recherche de l'efficacité par ses dirigeants. Ensuite mettre en place une stratégie de développement basé sur le savoir qui constitue le principal facteur de production actuellement. Pour l'acquérir, un investissement dans les ressources humaines est plus que nécessaires gage d'une prise en charge par des écoles spécialisées en sciences de gestion.

## Bibliographie :

- 1 -Aramand Dayan et al. «*Manuel de gestion*» Volume 1, Edition Ellipses , AUF, 2004.
- 2 -Bia Chabane «*l'inadéquation du système comptable algérien pour la mesure de l'efficacité dans l'entreprise*» les cahiers du CREAD n° 45, troisième trimestre 1998.
- 3 -Chettab Nadia «*Economie, TIC et bonne gouvernance en Algérie*» Université Badji Mokhtar, Annaba, 2005.
- 4 -Chettab Nadia «*Economie de la connaissance*» : quelques éléments de réflexion» Article Le Quotidien d'Oran , Dimanche 11 septembre 2005.
- 5 -De Villarmois Olivier, Stéphan Olivier «*Du tableau de bord au cockpit : quand un outil de diagnostic devient interactif*» Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises (CLAREE) Université de Lille.
- 6 -Giard Vincent, Boitout Véronique et Bonmarchand Philippe «*Apport de la simulation à la conception et l'interprétation de tableaux de bord de back office bancaire ( CCP) et la comptabilité de gestion*» Gregor, Cahier de recherche n° 1995.06, IAE de Paris, Université de Paris 1, 1995.
- 7 -Gray J. et Pesqueux «*Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord : comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises*» Revue française de Comptabilité, n° 242, février 1993.
- 8 -Guedj Norbet et collaborateurs «*le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*» les Editions d'organisation, 1996.
- 9 -Lauzel Pierre, Teller Robert «*Contrôle de gestion et budgets*» 5<sup>ème</sup> Edition, Sirey, Paris 1989.
- 10 -Milkoff Richard «*le concept de comptabilité de gestion à base d'activités*» IAE de Paris – GREGOR – Cahier de recherche 1996.06.
- 11 -Rival Madina «*Lobbying et performance : une étude de l'action politique des entreprises françaises 1995 – 2000*» IAE de paris, GREGOR, les Cahier de recherche n° 2002 – 04 . Université de paris1, 2002.
- 12 -Wegmann Grégory «*Les tableaux de bord stratégiques : Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois*» Gregor, Cahier de recherche n° 1999.11, IAE de Paris, Université de Paris 1, 1999.
- 13 -Zéghal M. Daniel, Wafa Khelif «*Le concept de «valeur»» en sciences de gestion : étude quantitative des thèmes de recherche entre 1970 et 2000, CGA-Centre de Recherche en comptabilité, Université d'Ottawa ( Canada), 2001.*