



HAL
open science

LES INDICATEURS NON FINANCIERS DANS LA LITTERATURE SCIENTIFIQUE DU CONTROLE DE GESTION : UN BILAN

Jean-François Tremblay

► **To cite this version:**

Jean-François Tremblay. LES INDICATEURS NON FINANCIERS DANS LA LITTERATURE SCIENTIFIQUE DU CONTROLE DE GESTION : UN BILAN. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690979

HAL Id: hal-00690979

<https://hal.science/hal-00690979>

Submitted on 25 Apr 2012

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

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

LES INDICATEURS NON FINANCIERS DANS LA LITTÉRATURE SCIENTIFIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION : UN BILAN

Jean-François Tremblay, professeur, École des Sciences de la Gestion de l'Université du Québec à Montréal, tremblay.jean-francois.2@uqam.ca

Résumé : Cette étude vise à mettre en évidence les caractéristiques des recherches portant sur les indicateurs non financiers dans la littérature scientifique du contrôle de gestion. L'analyse est basée sur les résultats bibliographiques obtenus à l'aide d'outil de recherche académique au 28 octobre 2011. La méthodologie ainsi que les résultats de onze articles sont examinés. Les constats communs des indicateurs non financiers en tant qu'outils nécessaires et outils de complexité sont soulignés.

Mots clés : indicateurs, non financiers, contrôle de gestion, bilan.

Abstract : The aim of this study is to highlight the characteristics of research on non-financial indicators in the management control scientific literature. The analysis was based on bibliographic notices from an academic search utility on October 28th, 2011. The methodology and the results of eleven articles are examined. Shared constatation of non-financial indicators as necessary tools and tools of complexity are underlined.

Key words : indicators, non-financial, management control, assessment.

1 Introduction

Les problématiques économiques actuelles renforcent l'importance pour les gestionnaires d'accorder l'attention nécessaire aux indicateurs de performance appropriés, c'est-à-dire générateurs de valeur pour l'organisation. Les mesures financières tentent d'encadrer et de définir le plus clairement possible la composition des bilans et des résultats des entreprises, mais elles ne peuvent en même temps incarner la réponse aux besoins opérationnels qui gèrent l'ambiguïté et l'incertitude au quotidien (McKinnon & Bruns, 1992). La définition de performance organisationnelle évolue ainsi vers une perspective qui inclut l'analyse des indicateurs non financiers. Le contrôle de gestion, à la croisée des chemins entre la vision stratégique de l'organisation et son opérationnalisation (Anthony, 1965), est directement concerné par les mesures qui permettent d'améliorer le contrôle et la performance de l'organisation (Bouquin, 2010).

De nombreux articles ont synthétisé l'état des connaissances scientifiques concernant les mesures de performance. Le travail de Neely *et al.* (1995) offre une perspective issue de la

gestion des processus manufacturiers. Ils classifient les mesures de performance par rapport à quatre dimensions; le coût, bien entendu, mais aussi la qualité, le temps et la flexibilité. Ces trois dernières dimensions sont ancrées dans la réalité non financière de l'analyse de performance. Dix années plus tard, Neely (2005) poursuit son travail d'analyse des écrits et constate qu'une des avenues de recherche future concerne la mesure des actifs intangibles, autant pour les usages internes qu'externes à l'organisation. Récemment, Taticchi *et al.* (2010) ont repris le cadre d'analyse de Neely et soulignent une spécialisation des problématiques. Des champs d'études plus pointus comme les mesures de performance dans le contexte de la gestion de projet ou l'analyse des mesures utilisées en gestion de risque ont fait surface. Taticchi et son équipe signalent aussi le peu d'études réalisées en contexte de PME. Neely et Taticchi partagent le même cadre d'analyse des écrits qui exclut notamment les articles portant sur la perspective du contrôle de gestion. Ces revues systématiques de la littérature n'avaient pas non plus pour objectif d'identifier spécifiquement le rôle des indicateurs non financiers dans les systèmes d'évaluation de la performance.

L'attention renouvelée concernant les indicateurs non financiers se situe dans les années 90 qui voient l'émergence du modèle de tableau de bord promu par Kaplan et Norton (1992). Otley *et al.* (1995) en soulignent la naissance et l'impact significatif sur les concepts d'indicateurs dans leur revue du développement du domaine du contrôle de gestion. L'inclusion de mesures non financières dans les tableaux de bord est limitée à une approche provenant du haut de la hiérarchie organisationnelle (*top-down management approach*), comme le soulignent Berry *et al.* (2009) quelques années plus tard. Ils remarquent aussi une faiblesse concernant l'attention superficielle accordée aux contrôles informels et au contexte organisationnel. Berry *et al.* (2009) constatent aussi l'importance limitée des contrôles informels dans la vision de Simons (1995). Otley en 1995 et Berry en 2009 se situent dans une perspective de contrôle de gestion, mais n'étudient pas la littérature portant spécifiquement sur les indicateurs non financiers.

Quant à Ittner et Larcker (1998b), ils consacrent une section de leur analyse des tendances innovatrices sur les mesures de performance aux problématiques qui concernent les instruments non financiers. D'abord, le lien entre la mesure et les bénéfices économiques attendus les préoccupent. Ensuite, ils s'intéressent aux possibilités de concentration et de contrôle de l'attention des intervenants ainsi qu'aux circonstances qui permettent de constater une amélioration des performances d'une entreprise. Cet objectif idéalisé doit s'arrimer à une réalité d'infrastructure qui permet de capter l'information, mais comme Franco-Santos et Bourne (2005) le démontrent dans leur recensement des écrits, nous manquons d'études sur ce sujet. Au niveau de la stratégie de l'entreprise, Langfield-Smith (1997) recense les écrits portant spécifiquement sur les liens entre systèmes de mesure de performance et stratégie.

L'importance des mesures de performance non financières a été soulignée entre autres par Ittner et Larcker (1998a) et Banker *et al.* (2000). Cette importance s'accompagne de difficultés d'utilisation particulières et plusieurs recensements de littérature ont réalisé l'analyse des écrits concernant les mesures de performance. Cependant, ils incluent les indicateurs non financiers parmi un ensemble d'indicateurs de mesure et n'adoptent pas toujours la perspective du contrôle de gestion.

Cette étude vise à répondre à la question suivante : quelles sont les caractéristiques de la littérature scientifique réalisée sur les indicateurs non financiers dans une perspective de

contrôle de gestion? Nous disposerons ainsi d'une image plus précise des perspectives étudiées et des méthodes employées, ce qui permettra de mieux faire ressortir les voies de recherche qui auraient avantage à être empruntées. Les chercheurs du domaine du contrôle de gestion qui utilisent le concept d'indicateur non financier disposeront d'un bilan aussi précis que possible des articles portant sur le sujet.

Dans cette communication, je préciserai les notions de contrôle de gestion et d'indicateurs non financiers avant de décrire le cadre méthodologique qui m'a permis d'identifier les articles pertinents dans le cadre de cette étude. Les résultats et l'analyse systématique des articles seront présentés. Finalement, la discussion sera suivie de pistes de recherches futures.

2 Le contrôle de gestion et les indicateurs non financiers

Bouquin (2010) définit le contrôle de gestion comme un ensemble de dispositifs qui utilisent les systèmes d'information afin d'assurer la cohérence des actions des cadres. Il indique que le contrôle de gestion offre des outils au gestionnaire pour réaliser deux missions ambivalentes : aide à la performance et surveillance. Pour réaliser ces deux missions, l'évaluation de la performance utilise les processus de contrôle financier, mais aussi les diverses mesures opérationnelles incluant les indicateurs non financiers. Ces outils sont explicités par Cunningham (1992) qui définit les systèmes de contrôle de gestion (*Management Control Systems, MCS*) comme les techniques et mécanismes utilisés par les entreprises pour atteindre leurs objectifs et réussir la réalisation de leurs stratégies.

Selon Merchant et Van der Stede (2012), l'aide à la performance et la surveillance sont traditionnellement comprises comme l'analyse des données financières de l'organisation. La comptabilité financière est issue de normes largement répandues. Ces normes sont perçues comme relativement précises et objectives, en plus d'avoir l'avantage d'être disponibles à des intervalles réguliers dans le temps. Les règles comptables permettent d'espérer que des individus différents pourront mesurer des éléments financiers et obtenir un chiffre final comparable. Autre avantage, le système de vérification externe renforce les perceptions d'objectivité et de conformité. Les mesures financières sont acceptées en tant que langage de gestion et font partie de la formation des gestionnaires depuis maintenant plusieurs générations.

Elles présentent cependant de nombreux problèmes, certaines bien identifiées par Merchant et Van der Stede (2012). Les mesures financières évaluent difficilement les actifs intangibles de l'entreprise que sont les ressources humaines, l'investissement en recherche et développement ainsi que les systèmes d'information. Les mesures financières, qui sont essentiellement centrées sur le passé, ignorent le risque et les changements liés au risque qui influencent les résultats futurs. Malgré les perceptions d'objectivité dont elles bénéficient, les mesures financières ne sont clairement pas à l'abri de la subjectivité à travers les nombreux choix de méthode de calcul disponibles. En somme, les mesures financières se centrent sur l'optimisation des décisions de gestion à court terme et délaissent l'amélioration de la performance à long terme (Kaplan & Norton, 1996).

Pour pallier les limitations des mesures de performance financières, les gestionnaires responsables des opérations en entreprise ont utilisé des mesures d'évaluation qui sortent du

cadre strict des mesures comptables (Merchant & Van der Stede, 2012). La discussion sur ces mesures flexibles et leur lien avec l'amélioration de la performance financière (Ittner & Larcker, 1998b; Kaplan & Norton, 1992) ont gagné en popularité ces dernières années, portées entre autres par le succès du concept du Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1992). Les tableaux de bord mélangent cependant les indicateurs financiers et non financiers, même s'ils ont des attributs fondamentalement différents (Banker & Mashruwala, 2007).

La définition d'indicateur fourni par Lorino (1997) implique une définition de la mesure, autant descriptive que technique, liée à sa raison d'être. Cette définition fait aussi une place à l'acteur chargé de produire l'indicateur ainsi qu'à l'acteur directement responsable de l'action correspondant à l'indicateur. Lorino inclus également les aspects liés aux moyens de diffusion, au suivi et à la présentation de l'indicateur autant financier que non financier.

3 Cadre méthodologique

La présente étude a été effectuée à l'aide de l'outil de recherches académiques ProQuest (www.proquest.com). Il s'agit d'un service internet offrant un accès à 43 bases de données dont ABI/INFORM *Complete*, FRANCIS et le *British Humanities Index* (BHI). Le service ProQuest permet d'effectuer des requêtes au sujet d'articles publiés dans plus de 8200 revues. Les domaines couverts sont variés et vont de la gestion à l'éducation en passant par la médecine ou le journalisme. Les résultats sont fournis sous forme de notice bibliographique complète, de mots clés et parfois d'un résumé de l'article.

Une option de recherche disponible dans ProQuest permet de restreindre les résultats aux publications dotés d'un comité de lecture. La présente recherche n'a porté qu'exclusivement sur les articles parus dans les revues avec un processus de révision par les pairs. Certaines revues du domaine de la gestion qui s'adressent aux professionnels praticiens disposent d'un comité de lecture et peuvent donc fournir des résultats tout à fait acceptables dans le cadre de notre recherche.

Le terme « *management control* » a servi à identifier les articles qui se situaient dans la perspective du contrôle de gestion. Les documents portant sur les indicateurs non financiers ont été identifiés par les termes « *nonfinancial* », « *non-financial* » et « *non financial* ». L'utilisation de l'orthographe variable du terme non financier a été jugée nécessaire afin de capturer l'ensemble des articles portant sur ce sujet. Les trois orthographes sont utilisées dans la littérature. La mention exacte des deux mots dans l'ordre indiqué était requise. Par exemple, un article mentionnant le terme « *management* » séparément du terme « *control* » ne correspondait pas à nos critères de sélection.

Seuls les articles comprenant la mention combinée de contrôle de gestion et de non financier dans leur résumé ou leur titre furent sélectionnés. La date d'exécution était le 28 octobre 2011. L'énoncé de recherche utilisé fut le suivant :

```
ab(("nonfinancial" and "management control") or ("non-financial" and  
"management control") or ("non financial" and "management control")) or  
ti(("nonfinancial" and "management control") or ("non-financial" and  
"management control") or ("non financial" and "management control"))
```

Les résultats complets sont présentés à l'annexe 1. Les termes employés sont précis et étant donné la prise en compte des différentes façons d'identifier les indicateurs non financiers, il est peu probable qu'un article portant de façon majeure sur les indicateurs non financiers dans un cadre de contrôle de gestion ait pu être exclu.

Des 16 articles répertoriés, 5 ont dû être rejetés parce qu'ils portaient sur des notions non financières qui ne renvoyaient pas à concept de mesure ou d'indicateur. Par exemple, l'article de Larner (1966) concerne les organisations non financières (*nonfinancial corporations*). L'article de Hesford et Potter (2010) ainsi celui de Tuomela (2005) font référence aux termes de contrôle de gestion et d'indicateurs non financiers dans le titre ou le sujet d'articles de référence. Ces concepts ne sont pas utilisés de façon centrale dans leur propre recherche.

4 Résultats

La recherche renvoie onze articles au total dont les caractéristiques sont décrites dans le tableau 1. Trois articles sont théoriques (27%), sept sont empiriques (64%) et un article est professionnel (9%). La revue *Management Accounting Research* a présenté deux de ces articles. Les autres articles ont été publiés dans des revues diverses. La majorité des articles (7/11, 64%) ont été publiés depuis 2004 dont deux en 2011.

Tableau 1			
Caractéristiques des articles			
Auteur(s)	Titre	Journal	Type
Banker, Potter & Schroeder (1993)	Manufacturing performance reporting for continuous quality improvement.	Management International Review	Empirique
Mouritsen (1998)	Driving growth: Economic value added versus intellectual capital.	Management Accounting Research	Théorique
Vaivio (1999)	Exploring a 'non-financial' management accounting change.	Management Accounting Research	Empirique
Otley (2001)	Accounting performance measurement: A review of its purposes and practices.	International Journal of Business Performance Management	Théorique
Laitinen (2004)	Nonfinancial Factors as Predictors of Value Creation: Finnish Evidence.	Review of Accounting and Finance	Empirique
Mawji (2004)	Management accounting: re-engineered for risk.	The Journal of Risk Finance	Professionnel
Dechow, Mouritsen (2005)	Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration.	Accounting, Organizations and Society	Empirique
Banker & Mashruwala (2007)	The Moderating Role of Competition in the Relationship Between Nonfinancial Measures and Future Financial Performance.	Contemporary Accounting Research	Empirique
Kim, Hatcher (2009)	Monitoring and regulating corporate identities using the balanced scorecard.	Journal of Communication Management	Théorique
Auzair (2011)	The Effect Of Business Strategy And External Environment On Management Control Systems: A Study Of Malaysian Hotels.	International Journal of Business and Social Science	Empirique
Micheli, Mura, Agliati (2011)	Exploring the roles of performance measurement systems in strategy	International Journal of Operations and Production	Empirique

Les diverses méthodologies employées par les articles empiriques sont indiquées dans le tableau 2. L'analyse documentaire inclut à la fois l'analyse de document de gestion et l'analyse de rapport de performance à caractère non financier. Les entretiens ouverts et semi-structurés sont considérés de la même façon dans la présente recherche.

Tous les articles étudiés utilisent l'entrevue ou le questionnaire comme méthode. L'analyse documentaire n'est pas aussi répandue, présente dans seulement 3 des 11 articles. Peu d'études ont pu bénéficier d'une observation des processus d'affaires dans les entreprises en lien avec les indicateurs non financiers. Seulement 2 articles utilisent des données recueillies sur le terrain.

Tableau 2 Méthodologies utilisées par article empirique	
Auteur(s)	Méthodologies utilisées
Entrevues	
Banker, Potter & Schroeder (1993)	Entrevues de type questionnaire avec les gestionnaires d'usine.
Vaivio (1999)	Entrevues avec 42 employés d'une entreprise.
Dechow, Mouritsen (2005)	34 entretiens dans deux firmes importantes au Danemark.
Banker & Mashruwala (2007)	Entrevues informelles à la maison-mère.
Micheli, Mura & Agliati (2011)	Entrevues préliminaires. Entrevues complémentaires. Retour d'entrevue avec informateurs clés quatre ans plus tard.
Questionnaires	
Laitinen (2004)	Questionnaire à 40 firmes technologiques finlandaises.
Banker & Mashruwala (2007)	Questionnaires de satisfaction de la clientèle et des employés réalisés par une firme externe. Données fournies par la maison-mère.
Auzair (2011)	Questionnaires à 59 gestionnaires d'hôtels de Malaisie.
Micheli, Mura & Agliati (2011)	Questionnaires à 44 entreprises basés sur des entretiens préliminaires.
Analyses documentaires	
Banker, Potter & Schroeder (1993)	Analyse de rapport de performance des usines visitées.
Vaivio (1999)	Analyse de rapport de performance.
Micheli, Mura & Agliati (2011)	Analyse documentaire.
Observations	
Banker, Potter & Schroeder (1993)	Observation en usine sur douze sites distincts.
Dechow, Mouritsen (2005)	Observation de terrain dans deux firmes.
Analyses financières	

Laitinen (2004)	Analyse financière.
Banker & Mashruwala (2007)	Analyse financière de plus de 800 succursales.

Les résultats des recherches empiriques sont détaillés au tableau 3. L'article de Micheli, Mura, Agliati (2011) contient certains résultats sans lien avec les indicateurs non financiers. Ces résultats n'ont pas été inclus dans le tableau 3.

Les conclusions 1 et 2 de la recherche d'Auzair (2011) indiquent que, lorsqu'une stratégie de différenciation est adoptée par l'entreprise, l'utilité et les besoins en information non financière augmentent. Banker et Mashruwala (2007) ont aussi souligné que les indicateurs de performances non financiers augmentaient leur pertinence dans les environnements complexes urbains et permettaient de prédire efficacement les fermetures de magasins.

Dans un contexte de complexité relié à la qualité de la production d'une entreprise, Banker *et al.* (1993) déterminent que l'utilisation des indicateurs non financiers dans les communications entre les gestionnaires et les opérations permet de prédire l'existence d'un processus de qualité dans l'entreprise. Lorsque les principes de qualité totale sont préalablement intégrés dans une organisation, Vaivio (1999) souligne que l'implantation d'éléments de contrôle de gestion non financier est facilitée.

La recherche de Laitinen (2004) indique que la perception de l'amélioration de la création de valeur reliée aux indicateurs non financiers est importante. Selon les utilisateurs, ces mesures contiennent des informations prédictives importantes. Les indicateurs non financiers sont perçus comme plus efficaces que les indicateurs financiers pour prédire la profitabilité future d'une entreprise.

Dechow et Mouritsen (2005) observent que le contrôle des opérations de toutes les composantes d'une entreprise dans le cadre de l'utilisation d'un système de gestion intégré demande l'inclusion des efforts collectifs de toute l'organisation. Le contrôle de gestion n'est plus dans ce contexte une chasse gardée de la fonction comptable de l'organisation ; les différentes composantes organisationnelles doivent participer aux efforts de gestion. L'infrastructure technologique occupe une place centrale dans l'étude de Dechow et Mouritsen (2005). Cette infrastructure permet de comprendre les choix de contrôle de gestion concernant les indicateurs non financiers réalisés aux différents niveaux de l'organisation.

Micheli *et al.* (2011) ont observé que des modifications ont dû être apportées au système d'information pour permettre la capture de l'information non financière nécessaire au fonctionnement de l'entreprise. Cette problématique survient lorsque l'implantation de ce type de système d'information intégrateur n'est pas pensée selon les besoins d'adaptation et de flexibilité nécessaires aux opérations courantes de l'organisation. La normalisation stricte des processus ne permet pas à l'entreprise étudiée d'assurer toutes les fonctions opérationnelles nécessaires.

Vaivio (1999), quant à lui, exprime que c'est la systématisation qui permet aux indicateurs non financiers de devenir des éléments valables de la gestion de l'entreprise intégrée. Leur capacité à centrer l'attention des gestionnaires sur des aspects précis des processus organisationnels est importante. Les conditions favorables de l'inclusion des indicateurs sont créées par la présence des principes de qualité totale dans l'entreprise.

Tableau 3		Résultats des recherches empiriques
Auteur(s)	Résumé des résultats	
Auzair (2011)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les hôtels qui adoptent une stratégie basée sur le coût utilisent un système de contrôle de gestion bureaucratique. 2. Les hôtels qui adoptent une stratégie de différenciation utilisent un système moins bureaucratique. 3. L'incertitude de l'environnement réduit l'utilisation d'un système moins bureaucratique. <p>Note : Auzair définit un système de contrôle de gestion moins bureaucratique comme étant relativement plus informel, flexible et utilisant des données non financières.</p>	
Banker & Mashruwala (2007)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les indicateurs non financiers permettent de prédire la profitabilité d'une succursale seulement dans les zones urbaines très compétitives. 2. La satisfaction des employés et des clients permet de prédire les fermetures de magasins. 3. La satisfaction de la clientèle explique l'évaluation de la performance des gérants de magasins. La satisfaction des employés ne l'explique pas. 	
Banker, Potter & Schroeder (1993)	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'existence d'une stratégie d'amélioration de la qualité est reliée à la présence d'indicateurs non financiers au personnel opérationnel. 	
Dechow, Mouritsen (2005)	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'étude du contrôle ne peut être séparée de son contexte d'infrastructure technologique. 2. La fonction de comptabilité dans l'organisation ne peut contrôler seule l'entreprise intégrée, un effort collectif de l'organisation est nécessaire. 	
Laitinen (2004)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les indicateurs non financiers incluent des informations prédictives importantes. 2. Les indicateurs non financiers améliorent l'information utilisée pour prédire la création de valeur par rapport aux indicateurs financiers. 	
Micheli, Mura & Agliati (2011)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Après une phase d'implantation d'un système de mesure de la performance, les systèmes ont dû être modifiés pour permettre la capture d'information non financière. 	
Vaivio (1999)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les principes de qualité totale ont créé les conditions favorables pour un changement de gestion incluant des indicateurs non financiers. 2. La systématisation des mesures non financières permet l'intégration des indicateurs non financiers en artefact. 	

Globalement, tous les articles étudiés font ressortir l'aspect utilitaire des indicateurs non financiers qui sont analysés en tant qu'instrument, en tant qu'outil. Aucun article n'indique que ces mesures seraient superflues ou inutiles. Les gestionnaires en tirent des informations de gestion afin de coordonner le fonctionnement quotidien de leurs opérations. Certains articles touchent à l'aspect nécessaire des indicateurs, d'autres soulignent la gestion d'éléments complexes et qualitatifs permise par les indicateurs. Plusieurs traitent des deux aspects. Les résultats des articles ne mettent pas en doute l'impact concret des mesures non financières même si le lien avec la création de valeur n'est pas souligné automatiquement. Le lien entre la profitabilité et les indicateurs non financiers n'est spécifiquement traité que dans les recherches de Banker et Mashruwala (2007) et de Laitinen (2004). Il ne s'agit pas d'un élément central obligé malgré l'importance de cette question dans la littérature (Ittner & Larcker, 1998b).

5 Discussion

Le nombre d'articles portant sur les indicateurs non financiers dans une perspective de contrôle de gestion n'est pas énorme. Seulement onze articles alors que, par exemple, une recherche semblable portant uniquement sur le contrôle de gestion fournit plus de 1800 articles publiés dans des revues avec comité de lecture. Le concept « non financier » nous fournit une récolte de plus de 3000 articles, sans égard à leur lien avec une discipline particulière.

Plus de la majorité des articles présentés dans les résultats de cette recherche ont été publiés depuis 2004 (64%) dont deux en 2011. L'intérêt pour les indicateurs non financiers appliqués au contrôle de gestion est actuel et grandissant. L'utilisation d'indicateurs de performance de toutes sortes est cependant présente dans le quotidien des gestionnaires depuis les débuts de la profession. La lecture des textes classiques nous informe sur les antécédents de la réflexion présentement en cours. Chandler (1962) fait référence aux pratiques de gestion des années 20 et Taylor (1911) invente de nouvelles mesures de performances pour améliorer les processus d'entreprise au XIX^e siècle. Ce qui émerge ces dernières années, c'est l'étude précise des mesures non financières dans une perspective de contrôle de gestion.

Des onze articles qui composent les résultats, seulement un est destiné à un lectorat professionnel. Pfeffer (2007) a décrit la distance qui sépare le milieu académique du milieu de la pratique et le domaine des indicateurs non financiers n'y échappe pas. On peut s'étonner du peu de communication destiné aux praticiens, mais la discussion académique n'en est qu'à ses premières armes comme le témoigne le petit nombre d'articles publiés sur ce sujet. Le discours à transmettre est en construction.

La revue *Management Accounting Research* est la seule publication qui a présenté ce type d'article plus d'une fois. Notons que plusieurs revues reconnues sont susceptibles d'être directement concernées par ce sujet ; *Management Accounting Research*, *Accounting, Organizations and Society*, *International Journal of Operations and Production Management* et *Contemporary Accounting Research*.

Toutes les études analysées ont opté pour une méthodologie basée sur l'entrevue ou le questionnaire, parfois les deux. La compréhension par les chercheurs des processus liés aux indicateurs non financiers requiert une mise en contexte qu'est capable de fournir l'entrevue. L'utilisation du questionnaire dans plus de la moitié des recherches (4/7) implique que les auteurs ont voulu mettre en relief les perceptions reliées aux indicateurs non financiers tout en leur attribuant une valeur analysable. Dans tous les cas, la perspective des acteurs est celle qui intéresse les chercheurs.

Seulement deux études ont utilisé les observations de terrain. Trois ont analysé les rapports de gestion ou la documentation disponible. Il apparaît étrange que l'analyse des documents utilisés pour communiquer les informations relatives aux indicateurs non financiers n'ait pas été mobilisée davantage. Ces documents peuvent compléter la compréhension des perceptions des utilisateurs.

La recherche de Michelli, Mura et Agliati (2011) a réussi à inclure une composante d'analyse longitudinale fort intéressante en réalisant une deuxième série d'entrevues effectuée quatre ans après la première série. Cette façon de faire permet l'analyse des changements de

perceptions dans le temps et la transformation des perceptions des acteurs. L'utilisation des indicateurs non financiers en tant qu'apprentissage est alors observable.

Des liens entre les résultats des recherches sont possibles et certains constats communs peuvent être identifiés. La flexibilité et la gestion de la complexité sont reliées aux indicateurs non financiers par Auzair (2011) et Banker et Mashruwala (2007). Pour Auzair, la tendance bureaucratique du système de gestion est diminuée lorsque la stratégie de l'entreprise est centrée sur la différenciation plutôt que sur une stratégie de coût. Un système d'information défini comme bureaucratique possède des caractéristiques formelles, stables et utilise des indicateurs financiers alors qu'une approche moins bureaucratique est plus flexible et utilise des indicateurs non financiers. La stratégie de différenciation demande aux gestionnaires de porter une attention particulière à des éléments qualitatifs des processus de leur organisation. La subjectivité et la difficulté d'évaluer le travail par rapport à une unité monétaire rendent l'exercice plus complexe qu'une simple analyse des coûts des opérations. Pour Banker et Mashruwala (2007), les mesures non financières de satisfaction de la clientèle et de satisfaction des employés se sont avérées particulièrement efficaces pour prédire les fermetures des magasins. Les éléments subjectifs et les différentes perspectives incluses dans le terme de « satisfaction » en font une mesure complexe.

Les résultats de Banker *et al.* (1993) ainsi que ceux de Vaivio (1999) se situent également dans la gestion d'éléments complexes du fonctionnement de l'organisation. Ils associent le contrôle de la qualité aux indicateurs non financiers. Les visites sur le terrain de Banker *et al.* (1993) leur ont permis de constater la présence de l'information non financière dans les usines. Les employés travaillant là où une stratégie d'amélioration de la qualité est présente ont accès à ces données. La présence de cette information non financière permet de prédire l'opérationnalisation de la stratégie de qualité. Vaivio (1999) insiste sur les avantages préalables d'avoir en place les principes de qualité totale pour réussir à implanter des indicateurs de gestion non financiers. La préparation de l'organisation à gérer les éléments qualitatifs d'un processus est suffisamment proche de celle des indicateurs de performance en faciliter l'implantation. Les concepts de qualité et d'indicateurs non financiers permettent la gestion de la complexité des opérations.

Cette complexité émerge aussi du travail de recherche de Dechow et Mouritsen (2005). La fonction comptable de l'entreprise ne peut réussir à elle seule à contrôler efficacement l'ensemble des indicateurs nécessaire à la gestion des performances. Cette problématique fait surface lorsque le système d'information de l'entreprise devient suffisamment intégré pour mettre à jour les processus de gestion distincts utilisés par les responsables des divers secteurs opérationnels de l'organisation. Les efforts combinés de l'entreprise seront nécessaires à tous les niveaux pour représenter les opérations de l'entreprise. C'est la combinaison de ces efforts dans leurs processus qui concrétise l'apport des indicateurs non financiers, conclusion que partage Vaivio (1999).

Parallèlement à la perspective de gestion de la complexité des indicateurs non financiers, les recherches montrent que l'organisation ne peut fonctionner efficacement sans la présence de ces indicateurs non financiers. C'est le constat posé par Micheli *et al.* (2011) lorsqu'ils observent que le système de gestion implanté dans l'organisation a dû être modifié en deuxième étape d'implantation pour permettre l'inclusion d'indicateurs non financiers. L'intégration des différents systèmes de l'entreprise, qui fonctionnaient indépendamment

auparavant, permet de mettre à jour les processus d'improvisations et d'adaptation existants. Le système d'information doit représenter cette flexibilité qui permet la poursuite des opérations normales de l'entreprise. Les indicateurs non financiers remplissent ce rôle essentiel de représentation.

Les magasins qui survivent dans l'étude de Banker et Mashruwala (2007) lorsque l'environnement est extrêmement compétitif (ce qui est le cas en milieu urbain) ont compris que la gestion de la satisfaction de leur client et de leurs employés conditionne leur avenir. La capacité de prédire les succursales qui fermeront leurs portes basées sur l'étude des indicateurs non financiers de satisfaction est constatée. Elle indique que la gestion de la satisfaction se fait bel et bien sur le terrain.

La nécessité rejoint les travaux de Banker *et al.* (1993) qui déterminent que la disponibilité de l'information non financière aux employés responsables des opérations permet de prédire la présence d'une stratégie de qualité dans une entreprise. Sans diffusion structurée d'information non financière, la gestion de la qualité est difficile et informelle.

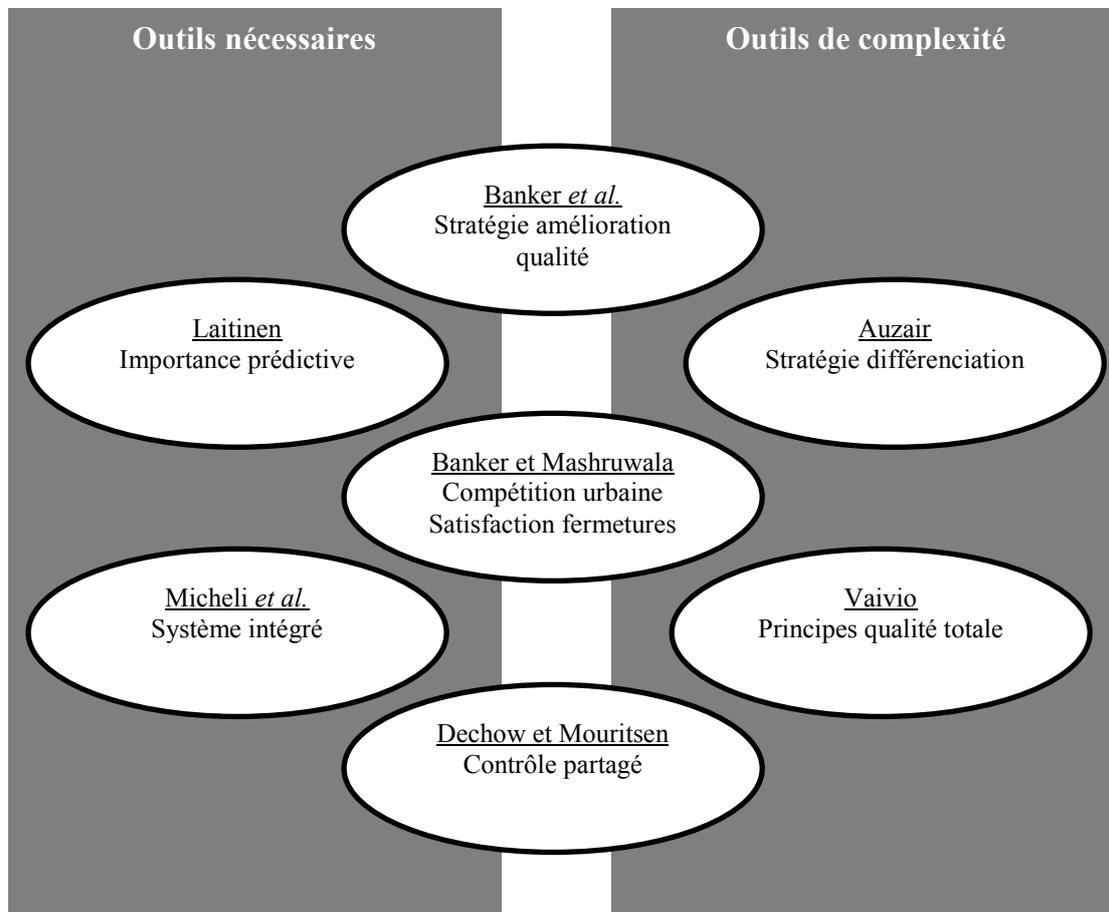
Les gestionnaires des firmes technologiques sondés par Laitinen (2004) ne s'y trompent pas non plus : leur perception de la valeur prédictive des indicateurs non financiers est élevée. Ils expriment que cette capacité prédictive est supérieure à celle des indicateurs financiers pour évaluer la croissance future d'une entreprise.

En résumé, l'analyse de la littérature concernant les indicateurs non financiers dans un contexte de contrôle de gestion permet de dégager les deux constats suivants :

1. Les indicateurs non financiers sont des outils de gestion de la complexité : ils permettent de rendre compte d'une réalité liée aux opérations que les mesures financières ne parviennent pas à rendre compte.
2. Les indicateurs non financiers sont nécessaires : l'organisation ne peut s'en passer. Lorsqu'ils ne sont pas formalisés par des processus de communication informationnels précis, ils existent néanmoins et la mise en place de système d'information efficace les met à jour.

La figure 1 illustre le positionnement des recherches empiriques par rapport aux constats communs identifiés.

Figure 1 : Constats communs des indicateurs non financiers dans la littérature



6 Recherches futures et conclusion

Les limites de cette étude rendent les possibilités de recherches futures nombreuses.

Une première approche à l'aide d'un moteur de recherche est pertinente. Cependant, il serait plus aisé d'intégrer les références françaises et les travaux sur les tableaux de bord qui mobilisent fréquemment la question des indicateurs non financiers avec une revue « manuelle » des publications les plus significatives du domaine.

L'étude des trois textes théoriques n'a pas été tentée ici. Un approfondissement des concepts qui y sont explorés pourrait indiquer si les constats communs dégagés par l'analyse des résultats des articles empiriques ont été appréhendés d'un point de vue théorique. L'analyse des approches épistémologiques des différents chercheurs n'a pas été non plus réalisée.

La présente analyse ne s'est pas intéressée en profondeur aux concepts utilisés par les auteurs autour des indicateurs non financiers et cette analyse permettrait d'identifier leur utilisation.

Les concepts de qualité totale et de tableau de bord ont été mentionnés, mais élargir l'analyse pour identifier les utilisations des indicateurs clés de performance (*Key Performance Indicators*) ou les facteurs clés de succès serait approprié.

Les résultats obtenus peuvent être comparés à la littérature concernant les indicateurs financiers et il serait intéressant d'identifier les constats spécifiques à ce type d'indicateurs dans la littérature scientifique.

L'étude de la littérature et du vocabulaire utilisé pour décrire les indicateurs non financiers dans les domaines de recherche connexes comme la gestion des opérations, le domaine manufacturier ou les secteurs des technologies de l'information pourrait permettre d'élargir la vision vers les différents domaines de connaissance connexes.

Cette étude avait pour objectif de présenter une analyse structurée des articles portant sur les indicateurs non financiers dans une perspective de contrôle de gestion. L'étude des articles obtenus par cette recherche permet d'observer que très peu d'articles professionnels ont été produits sur le sujet et que cette littérature est émergente depuis 2004. Une prédominance des méthodologies d'entrevues et de questionnaires a été observée de même que le peu d'analyse documentaire ou d'observations de terrain. Les résultats de ces recherches soulignent l'impact concret et l'instrumentalisation des indicateurs non financiers même si le lien avec la création de valeur n'est pas à chaque fois identifié.

Finalement, l'étude des résultats des articles empiriques a pu faire ressortir deux constats communs relatifs aux indicateurs non financiers dans la littérature : outils nécessaires et outils de complexité.

7 Annexe

Annexe 1		Résultats de recherche, 28 octobre 2011
Articles retenus		
1	Auzair, S. (2011). The effect of business strategy and external environment on management control systems: A study of malaysian hotels. <i>International Journal of Business and Social Science</i> 2 (13): 236-244.	
2	Banker, R., Mashruwala, R. (2007). The moderating role of competition in the relationship between nonfinancial measures and future financial performance. <i>Contemporary Accounting Research</i> 24 (3): 763-793.	
3	Banker, R., Potter, G., Schroeder, R. (1993). Manufacturing performance reporting for continuous quality improvement. <i>Management International Review</i> 33 (First Quarter 1993): 69-85.	
4	Dechow, N., Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. <i>Accounting, Organizations and Society</i> 30 (7,8): 691-733..	
5	Kim, J., Hatcher, C. (2009). Monitoring and regulating corporate identities using the balanced scorecard. <i>Journal of Communication Management</i> 13 (2): 116-135.	
6	Laitinen, E. (2004). Nonfinancial Factors as Predictors of Value Creation: Finnish Evidence. <i>Review of Accounting & Finance</i> 3 (3): 84-130.	
7	Mawji, A. (2004). Management accounting: re-engineered for risk. <i>The Journal of Risk Finance</i> 5 (3): 18-21.	
8	Micheli, P., Mura, M., Agliati, M. (2011). Exploring the roles of performance measurement systems in strategy implementation. <i>International Journal of Operations & Production Management</i> 31 (10): 1115-1139.	
9	Mouritsen, J. (1998). Driving growth: Economic value added versus intellectual capital.	

	<i>Management Accounting Research</i> 9 (4): 461-482.
10	Otley, D. (2001). Accounting performance measurement: A review of its purposes and practices. <i>International Journal of Business Performance Management</i> 3 (2-4): 245-260.
11	Vaivio, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. <i>Management Accounting Research</i> 10 (4): 409-437.
Articles rejetés	
1	Hesford, J. W., Potter, G. (2010). Accounting research in the Cornell Quarterly: A review with suggestions for future research. <i>Cornell Hospitality Quarterly</i> 51 (4): 502-512.
2	Knighton, L. T. (1977). A practical audit approach. <i>The Internal Auditor</i> , 34 (3), 40-47.
3	Larner, R. (1966). Ownership and Control in the 200 Largest Nonfinancial Corporations, 1929 and 1963. <i>The American Economic Review</i> , 56 (4), 777-787.
4	Tuomela, T.-S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. <i>Management Accounting Research</i> , 16 (3), 293-293-320.
5	Useem, M. (1990). Business restructuring, management control and corporate organization. <i>Theory and Society</i> , 19 (6), 681-708.

8 Bibliographie

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control System: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School.

Auzair, S. (2011). The effect of business strategy and external environment on management control systems: A study of malaysian hotels. *International Journal of Business and Social Science* 2 (13): 236-244.

Banker, R., Mashruwala, R. (2007). The moderating role of competition in the relationship between nonfinancial measures and future financial performance. *Contemporary Accounting Research* 24 (3): 763-793.

Banker, R., Potter, G., Schroeder, R. (1993). Manufacturing performance reporting for continuous quality improvement. *Management International Review* 33 (First Quarter 1993): 69-85.

Banker, R., Potter, G., Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review* 75 (1): 65-92.

Berry, A., Coad, A., Harris, E., Otley, D., Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *British accounting review* 41 (1): 2-20.

Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9ème édition, Paris: Presses Universitaires de France.

Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of Industrial Enterprise*. Cambridge: MIT Press.

- Cunningham, G. M. (1992). Management control and accounting systems under a competitive strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (2): 85-102.
- Dechow, N., Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7,8): 691-733.
- Franco-Santos, M., Bourne, M. (2005). An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production Planning & Control* 16 (2): 114-124.
- Hesford, J. W., Potter, G. (2010). Accounting research in the Cornell Quarterly: A review with suggestions for future research. *Cornell Hospitality Quarterly* 51 (4): 502-512.
- Ittner, C., Larcker, D. (1998a). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research* 36 (1998): 1-35.
- Ittner, C., Larcker, D. (1998b). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research* 10 (1998): 205-238.
- Kaplan, R., Norton, D. (1992). The balanced scorecard--measures that drive performance. *Harvard business review* 70 (1): 71-79.
- Kaplan, R., Norton, D. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kim, J., Hatcher, C. (2009). Monitoring and regulating corporate identities using the balanced scorecard. *Journal of Communication Management* 13 (2): 116-135.
- Laitinen, E. K. (2004). Nonfinancial Factors as Predictors of Value Creation: Finnish Evidence. *Review of Accounting & Finance* 3 (3): 84-84-130.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 207-232.
- Larner, R. (1966). Ownership and Control in the 200 Largest Nonfinancial Corporations, 1929 and 1963. *The American Economic Review* 56 (4): 777-787.
- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance: le guide du pilotage*. Paris: Les éditions d'organisation.
- Mawji, A. (2004). Management accounting: re-engineered for risk. *The Journal of Risk Finance* 5 (3): 18-21.
- McKinnon, S. M., Bruns, W. J. J. (1992). *The Information Mosaic*. Boston: Harvard Business School Press.

- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control System: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 3ème édition, Harlow: Pearson Education Limited.
- Micheli, P., Mura, M., Agliati, M. (2011). Exploring the roles of performance measurement systems in strategy implementation. *International Journal of Operations & Production Management* 31 (10): 1115-1139.
- Mouritsen, J. (1998). Driving growth: Economic value added versus intellectual capital. *Management Accounting Research* 9 (4): 461-482.
- Neely, A. (2005). The evolution of performance measurement research. Developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations and Production Management* 25 (12): 1264-1277.
- Neely, A., Gregory, M., Platts, K. (1995). Performance measurement system design. A literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management* 25 (12): 1228-1263.
- Otley, D. (2001). Accounting performance measurement: A review of its purposes and practices. *International Journal of Business Performance Management* 3 (2-4): 245-260.
- Otley, D., Broadbent, J., Berry, A. (1995). Research in management control: An overview of its development. *British Journal of Management* 6 (December 1995): 31-44.
- Pfeffer, J. (2007). A modest proposal: how we might change the process and product of managerial research. *Academy of Management journal* 50 (6): 1334-1345.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Taticchi, P., Tonelli, F., Cagnazzo, L. (2010). Performance measurement and management: a literature review and a research agenda. *Measuring Business Excellence* 14 (1): 4-18.
- Taylor, F. W. (1911). *Principles of Scientific Management*. New York and London: Harper & Brothers.
- Tuomela, T.-S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16 (3): 293-320.
- Vaivio, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research* 10 (4): 409-437.