

Facteurs clés et assimilation de nouvelles perspectives de la pratique de la mesure de performance

Key factors and assimilation of new perspectives in the practice of performance measurement

MASKINI Najat

Enseignant Chercheur

Faculté des Sciences Economiques et gestion - Settat

Université Hassan 1^{er} Settat

Laboratoire de Recherche en Management et Développement

Maskini.na@gmail.com

MOUNAJI Oussama

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et sociales - Settat

Université Hassan 1^{er} Settat

Laboratoire de Recherche en Management et Développement

Oussama.mounaji@gmail.com

Date de soumission : 25/10/2021

Date d'acceptation : 02/12/2021

Pour citer cet article :

MASKINI.N & MOUNAJI.O. (2021) «Facteurs clés et assimilation de nouvelles perspectives de la pratique de la mesure de performance », Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 12 » pp :60 – 71

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Au niveau du présent article, nous allons procéder à une analyse de plusieurs facteurs de façon à mettre en exergue leur capacité de proposer de nouvelles perspectives à la pratique du contrôle de gestion en général, et du pilotage de performance d'une façon spécifique. Il s'agit en l'occurrence de l'incertitude accrue de l'environnement des entreprises, l'essor des nouvelles technologies d'information et de communication, les méthodes des couts basées sur les activités ainsi que l'alignement stratégique. L'objectif du présent article est d'analyser l'impact des facteurs précités sur la pratique de mesure de la performance en entreprise et d'analyser leur apport compte tenu de l'élargissement du périmètre de la notion de performance qui englobe, en plus de la dimension financière classique de la performance, les perspectives relatives aux attentes des clients, aux processus internes, à l'apprentissage organisationnel et l'innovation. En effet, il s'agit de la notion de la performance d'entreprise dans sa vision globale.

Mots clés : Environnement ; Tableaux de bord prospectif ; Contrôle de Gestion ; Performance ; Progiciel de gestion intégré ; Méthode TDABC.

Abstract

In this paper, we will proceed to an analysis of some key factors in order to highlight their impact on the practice of management control. These key factors are related to the increase of the environment uncertainty, the development of information and communication technologies, improvement of the activity-based costing methods and the important role of the strategic alignment. The purpose of the current paper is to analyse the impact of the key factors on the practice of performance management.

Keywords: Environment; Balanced scorecard; Management Control; Performance; ERP; TDABC Method.

Introduction

Initialement axé sur la perspective financière, la notion de performance a évolué vers une vision globale intégrant les aspects relatifs aux attentes des clients, aux processus internes, à l'apprentissage organisationnel et l'innovation, en plus de la gestion financière et budgétaire. L'élargissement du spectre du contrôle de gestion renvoie à la remise en cause des outils traditionnels de contrôle de gestion, notamment les budgets, par rapport à leur capacité à répondre aux attentes du contrôle de gestion en matière de mesure de la performance globale de l'entreprise, qui est liée aux aspects classiques de rentabilité, combinés aux préoccupations sociales et environnementales de l'entreprise. Il s'agit de l'émergence d'une vision globale et large de la performance. Cette profonde transformation nécessite une adaptation de la part des contrôleurs de gestion. Il s'agit en effet, de la prise en considération de la complexité accrue de l'environnement, la maîtrise des nouvelles technologies de l'information et de la communication, de l'alignement des indicateurs de performance avec la stratégie ainsi que de la maîtrise des méthodes des coûts basées sur l'activité.

Notre article a pour objectif de répondre à la problématique suivante :

Quels sont les facteurs clés de la pratique de pilotage de la performance et quel est leur impact sur la mesure de la performance.

Afin d'apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous allons construire un argumentaire basé sur la revue de la littérature. Dans ce sens, nous allons procéder à une analyse de l'impact de chacun des facteurs identifiés sur le pilotage de la performance. Ces facteurs sont liés à l'incertitude de l'environnement, au développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication, de l'alignement stratégique ainsi que de l'essor des méthodes de coûts basées sur les l'activité. Enfin, nous allons tirer les conclusions nécessaires relatives au titre de chacun des facteurs clés de la pratique de pilotage de la performance.

1. Evolution de l'environnement des entreprises : revue de littérature.

Compte tenu de la grande complexité de leur environnement, il est impératif pour les entreprises d'atteindre une bonne connaissance de leurs objectifs et des modalités de leur réalisation. En effet, la complexité de l'environnement est aspect qui suscité l'intérêt de plusieurs travaux de recherche portant sur la contingence du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion est appelé à traiter l'instabilité et la complexité de l'environnement (Turki,2006), étant donné qu'il se penche sur des événements futurs. Dans un même ordre d'idées, la mondialisation et le développement du commerce extérieur ont poussé les entreprises à avoir des interactions avec

l'environnement externe (Turki,2006) : les NTIC¹- nouvelles technologies d'information et de communication, la concurrence, la situation des marchés ainsi que les attitudes de la clientèle. La bonne maîtrise de ces aspects présente plusieurs avantages aux entreprises. Dans un premier lieu, cela permet au décideur une prise de décision en phase avec l'évolution de l'environnement. Deuxièmement, la bonne appréhension de ces éléments permet au décideur de mettre en œuvre un pilotage méticuleux de la performance de l'entreprise. Afin de parvenir à ces fins, les informations traitées au titre de chaque aspect doivent être pertinentes, fiables, exhaustives et précises.

Par conséquent, les systèmes d'information jouent un rôle central dans le processus de prise de décision. En effet, ils exercent une grande influence sur les décisions prises par les entreprises. Cependant, les systèmes d'information doivent faire preuve de résilience et d'adaptation à la complexité et aux divers changements que connaît l'environnement afin de parvenir à la production d'analyses fiables et pertinentes. L'anticipation et la bonne appréhension du caractère à la fois complexe et imprévisible de l'environnement est essentiellement liée à la capacité du système d'information à répondre aux nouveaux besoins de tous les acteurs de l'organisation face à la complexité de l'environnement.

Cet environnement à la fois complexe et imprévisible a donné lieu au développement d'un contrôle de gestion orienté sur les risques externes et internes. Afin de parvenir à cette fin, le contrôle de gestion a développé des outils transverses permettant d'opérer tant au niveau stratégique (pilotage stratégique) qu'au niveau opérationnel (contrôle opérationnel).

La volonté de retrouver une traçabilité satisfaisante des flux internes et le désir de réintroduire des liens de causalité dans le calcul de coût des produits, ont conduit les praticiens à définir la notion de calcul des coûts par activité et non plus, comme dans la méthode traditionnelle le calcul des coûts associés à la production effective et seulement à la production effective.

La complexité accrue de l'environnement a démontré les limites des outils traditionnels de contrôle de gestion et a démontré le besoin du contrôle de gestion pour des nouveaux outils, comme les tableaux de bord, qui constituent une véritable alternative (Turki, 2006). Dans un même ordre d'idées, les praticiens de contrôle de gestion ont développé de nouvelles méthodes de calcul des couts basés sur l'activité afin de parvenir à l'identification des liens de cause à effets dans le calcul des couts et d'affiner les analyses et la traçabilité des flux internes.

¹ NTIC – Nouvelles Technologies d'information et de communication.

2. Le développement des nouvelles technologies d'information et leur impact sur la pratique de contrôle de gestion.

Un grand développement de la mesure de la performance a marqué le début des années 1980 (O'Brien, 2000) au point d'être considérée comme l'une des activités au niveau de toute entreprise : achats et approvisionnement, production, ventes, gestion des clients, gestion des ressources humaines. La mise en œuvre des progiciels intégrés de gestion dispose d'un impact significatif sur les processus de l'entreprise ainsi que sur le processus de prise de décision.

Initialement axée sur le support des utilisateurs (1960-1970), l'information a évolué dans les années 1990 pour s'orienter sur la performance dans sa vision la plus globale. Le grand essor des systèmes d'information a abouti au développement, au déploiement et à l'utilisation des systèmes d'information pour la gestion (Turki, 2006).

Le recours accru à l'information des activités de l'entreprise évolue en fonction du nombre croissant de données à collecter. De ce fait, plus grand nombre de participants, intervenant sur différents corps de métiers et disposant de multiples compétences, sont impliqués dans les processus de prise de décision. Par conséquent, l'apprentissage et la mémoire collective est consolidé grâce aux systèmes d'information permettant un accès simple, récurrent et fluide aux bases de données. Ce facteur a un impact positif sur la réactivité de décideur et son attitude à prendre des décisions pertinentes en se basant sur la fiabilité des systèmes d'information.

Les systèmes d'information sont appelés désormais à servir de support à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. De par son intégration, le progiciel intégré de gestion permet de jouer un rôle d'interface des données de gestion émanant des différents systèmes d'information de l'entreprise. Le développement des nouvelles technologies a permis une nette avancée de la performance du contrôle de gestion. L'essor des progiciels intégrés de gestion permet de doter les entreprises d'une vision large et transverse de la performance au lieu de la vision classique verticale et centrée sur chaque métier séparément.

Ce changement a été facilité par le grand développement des bases de données partagées. Ces dernières permettent à la fonction contrôle de gestion de vérifier la pertinence des informations collectées pour traitement. Sur un autre volet, les systèmes d'informations ont facilité le suivi d'un très grand nombre d'indicateurs de performance. Le contrôle de gestion se concentre désormais sur l'analyse et la réflexion stratégique.

Le développement de l'outil informatique a permis l'émergence d'un contrôle de gestion interactif (Simons, 1990, 1995) compte tenu de la grande capacité des systèmes d'information

de fournir une panoplie d'indicateurs de performance en quasi temps réel. Cette attitude rend fluide la remontée d'information et la coordination de la sphère du management stratégique avec les niveaux opérationnels de l'entreprise qui enrichissent les bases de données du contrôle de gestion. La fonction de contrôle de gestion consacre davantage de temps de travail sur la fiabilisation et l'analyse des données au lieu de d'allouer un grand temps de travail à la collecte des données. La valeur ajoutée du contrôle de gestion est portée beaucoup plus sur la production d'analyses fiables et pertinence des informations collectées.

Dans ce sens, les progiciels intégrés de gestion ont eu une contribution importante à la conception des tableaux de bord. Ces derniers répondent aux obligations de rapidité, fiabilité et de diffusion large de l'information : des facteurs clés dans la réponse aux attentes du contrôle de gestion et à la prise de décision. Sur un autre niveau, le développement du système d'information a permis au contrôle de gestion de réaliser des analyses et interactions qui dépassent le périmètre classique de collecte et consolidation de données, pour se présenter comme une fonction de support et d'aide à la prise de décision. Il s'agit de l'un des principaux arguments mis en avant par les développeurs des systèmes d'information. Cependant, il convient de se poser la question sur l'impact réel de ce développement des systèmes d'information sur le quotidien du contrôle de gestion.

3. Les nouvelles méthodes de calcul des couts à base d'activité et leur impact sur la mesure de la performance

La définition de l'entreprise est un concept qui a évolué en parallèle avec la multitude des défis dictés par la concurrence et l'environnement économique. Initialement perçue comme un groupe de ressources organisées en divisions dont le principal défi porte sur la maximisation de l'efficience afin de parvenir à la réalisation des objectifs, l'entreprise a évolué vers une représentation basée sur un ensemble d'activités étroitement reliées les unes aux autres, constituant ainsi des regroupements sous formes de processus auxquels sont liés les différents fournisseurs et clients (Cauvin E et Neunreuther B., 2009).

Depuis sa parution au début des années 1990, la méthode des couts à base d'activité, dite ABC², a eu un grand impact sur la pratique de contrôle de gestion. En effet, il s'agit d'un outil qui permet un approfondissement de l'analyse des coûts (Bouquin, 2006). Elle permet de parvenir à une analyse fine des différents coûts indirects ainsi que des frais généraux en fonction de la catégorie de l'activité à laquelle ils sont liés. Plusieurs facteurs ont contribué à l'augmentation

² ABC : Activity Based Costing.

de la sensibilité à l'impératif d'homogénéité des coûts. A titre d'illustration, il convient de citer le développement technologique et des systèmes de production, la complexité et le changement de l'environnement. De ce fait, les méthodes classiques de calcul des coûts complets ont montré leurs limites en termes de pertinence de l'affectation des coûts indirects aux centres d'analyse. C'est en effet cette critique relative à l'analyse des coûts selon leur destination et l'activité qui les porte qui a permis le développement de la méthode des coûts à base d'activité qui présente une analyse plus fine des coûts. Dans ce sens, les unités d'œuvre ont laissé place aux inducteurs de coûts.

Le principe de la méthode de calcul des coûts basés sur l'activité est que les activités consomment des ressources. Ces mêmes activités sont consommées par les différents produits et services proposés par l'entreprise à ses clients (Cauvin, 2000 ; Cauvin et Neunreuther, 2009). Pour plusieurs chercheurs en contrôle de gestion (Bouamama, 2015), il est très difficile de fournir une définition standardisée de la notion d'activité. Il s'agit en effet d'une notion demeure pour le moins vague.

La méthode de calcul des coûts à base d'activité -ABC Activity based costing - se veut comme une approche plus fine de l'analyse mise en avant par la méthode des coûts complets. En effet, la méthode ABC prend dans son spectre d'analyse la complexité des processus de l'entreprise et visant trois principaux objectifs : le renforcement de la relation de causalité des coûts (relation de cause à effets), la modélisation et la formalisation des variables expliquant la performance (inducteurs de coûts – Costs drivers) et le développement des systèmes de pilotage stratégique des coûts (Wegmann, 2009).

L'affectation des coûts indirects aux différents produits et services est plus fine par le biais de la maîtrise des liens de cause à effets de consommation de ces coûts par les différentes activités. Il s'agit, en effet, du principal point fort de la méthode de calcul des coûts à base d'activité. Elle permet de fournir un calcul plus précis des coûts. La méthode permet en effet de formaliser des liens clairs entre consommation des coûts indirects avec les activités. La maîtrise et la réduction des coûts indirects est de facto possible grâce notamment à l'aptitude de cette méthode à développer de bonnes capacités d'analyse et de réaction des décideurs.

Il convient de rappeler que la mise en œuvre de la méthode de calcul des coûts à base d'activité présente une limite liée à la complexité de son déploiement. Dans ce sens, plusieurs projets de mise en place de la méthode ABC ont été voués à l'échec. Les causes de cet échec sont multiples. A titre d'illustration, il convient de rappeler, en plus des limites d'ordre technique,

qu'il s'agit d'une méthode assez complexe en termes de mise en place, qui demande des coûts assez élevés et qu'elle n'est pas évidente à mettre en œuvre en dehors des secteurs des services. Afin de combler cette limite, les chercheurs en contrôle de gestion ont proposé plusieurs alternatives de mise en œuvre de cette méthode, en portant son scope d'analyse sur les coûts liés à la gestion de la relation avec les clients (Customer Relationship Management, Bouquin, 2006, p. 228-229), à la gestion de la chaîne de logistique et de la relation avec les fournisseurs (management inter-organisationnel des coûts, Cooper et Slagmulder, 2004), ainsi qu'au développement d'une méthode adaptée aux petites structures : Méthode ABC pilotée par les temps (TDABC³) (Kaplan et Anderson, 2008). Cette méthode permet d'affecter les coûts en les traduisant en temps de travail pouvant faire objet de modification au fur et à mesure du changement des règles de production.

La maîtrise des temps de travail représente la principale finalité de cette méthode. Les coûts sont analysés en fonction des éléments qui donnent lieu à des changements dans la durée de la réalisation des activités. Ces derniers expliquent en grande partie le temps passé et sont désignés par le terme inducteurs de temps – time driver. Cette méthode a fait l'objet de plusieurs critiques. En effet, pour Kaplan et Anderson (2008), il est inapproprié d'affecter la tâche d'estimation du temps de travail aux collaborateurs eux-mêmes. L'existence de capacités non exploitées totalement donne lieu à un biais haussier des fractions calculés, impactant les coûts des inducteurs.

Afin de combler cette lacune, les chercheurs en contrôle de gestion ont eu recours à une estimation précise du temps de travail nécessaire à la réalisation de chaque tâche par le moyen d'un calcul direct en unités de temps (secondes, minutes, heures, etc.) en se basant sur l'observation, l'analyse de l'historique ou les entrevues directes. Le recours à ce procédé permet une estimation fine et précise des temps de réalisation des activités.

L'objectif de Kaplan et Anderson (2008) est de faire évoluer la méthode ABC afin de combler limites qui ont poussé plusieurs entreprises à l'abandonner. La véritable contribution de la méthode TDABC est essentiellement liée sur sa capacité à réduire la complexité des opérations d'analyse des coûts tout en répondant à l'objectif d'adéquation des temps de travail en simplifiant et réduire l'impact des phénomènes complexes sur le calcul des coûts (Gervais M., Levant Y. et Ducrocq C., 2010). La méthode TDABC constitue un outil qui vient compléter les

³ TDABC : Time driven ABC

tableaux de bord prospectifs étant la méthode de référence d'évaluation simple et rapide de l'évolution de la rentabilité des clients, qui constituent l'une des quatre perspectives du BSC⁴.

4. La mesure de performance comme catalyseur de l'alignement stratégique

Les outils de mesure de la performance déclinent la stratégie de l'entreprise en indicateurs de performance qui constituent le système de pilotage de la performance. Dans ce sens, la recommandation formulée par plusieurs travaux de recherche a porté sur le renforcement du lien des indicateurs de performance avec la stratégie de l'entreprise (Eccles, 1991 ; Gosselin, 1997 ; Epstein et Mindozza, 1997 ; Kaplan et Norton, 1993, 1996, 2000, 2007). Selon Bouquin (1982, 1966), le contrôle de gestion est impacté par plusieurs facteurs, dont la stratégie fait partie. Les systèmes de pilotage doivent être connectés à la stratégie de la société par des liens formalisés, systématiques et explicites.

Selon Peter Drucker (1999), la mise en œuvre des progiciels intégrés de gestion étroitement liés à la stratégie est un facteur clés de déploiement d'une gestion capable d'anticiper les évolutions futures de l'environnement. Pour ce même auteur, les systèmes limités à la reconstitution et l'analyse de l'historique ne sauraient répondre à la finalité précitée. Selon Lorino (1997), le contrôle de gestion a évolué d'une perspective essentiellement financière à une vision globale de la performance de l'entreprise. Dans ce sens, le point de départ de la démarche est constitué par les objectifs stratégiques qui sont déclinés en objectifs opérationnels. Il s'agit du principe mis en avant par les tableaux de bord prospectifs – BSC - balanced score card (Rharmili, 2007). Pour Ziane (2013), les tableaux de bord prospectifs, tels que conçus par Kaplan et Norton, permettent de répondre à plusieurs finalités. En effet, ils permettent aux entreprises la formalisation de leur stratégie, la communication autour de cette dernière, la définition des objectifs ainsi que la mise en cohérence de l'action des différents acteurs. Selon Kaplan et Norton (1992,1996), les tableaux de bord prospectifs mettent en exergue la limite des indicateurs financiers en matière de pilotage de l'activité de l'entreprise. La performance de l'entreprise est déployée en quatre perspectives. Chacune de ces dernières est constituée sur la base de la stratégie de l'entreprise. De ce fait, l'indicateur de performance retenu au titre de chaque perspective doit être imprégné de la vision stratégique. Dans un même ordre d'idées, un lien étroit doit exister entre les indicateurs de performance afin de permettre à l'entreprise de réaliser ses objectifs de performance financière et de création de valeurs pour les parties prenantes.

⁴ BSC : Balanced score card

Les indicateurs non financiers constituent un véritable facilitateur dans de la démarche de déclinaison de la vision stratégique et de validation des orientation stratégiques. Dans ce sens, le déploiement de la stratégie est essentiellement lié à la mise en œuvre d'outils de mesure de la valeur créée et à la communication des objectifs à réaliser aux niveaux opérationnels. Les cartes stratégiques assurent la pertinence et l'alignement stratégique. En effet, les tableaux de bord prospectifs permettent de piloter la performance déclinée en quatre perspectives : performance financière, l'axe clients, l'efficacité et processus interne ainsi que l'innovation et apprentissage organisationnel (Degos, 2010).

Afin de parvenir à un pilotage efficace de la performance, les entreprises sont appelées à disposer d'un lien étroit de la vision stratégique avec les indicateurs de performance constituant les tableaux de bord prospectifs, d'autant plus que chaque entreprise se doit de disposer d'un dispositif de mesure de la performance adapté à sa vision stratégique (Norton et Kaplan, 1996). Dans un même ordre d'idées, le système de mesure de performance en général, et le tableau de bord spécifique d'une façon spécifique, attribue un rôle central à la stratégie. Il permet en effet la définition des objectifs tout en veillant à l'alignement des actions de l'organisation avec les objectifs définis. Les indicateurs sont définis de façon à communiquer la stratégie aux différents acteurs qui constituent une organisation.

Conclusion

En guise de conclusion, la mesure de la performance est d'une importance capitale pour assurer la pérennité des entreprises dans un environnement marqué par sa turbulence, sa complexité et son caractère imprévisible. De ce fait, des nouveaux défis de mesure de la performance ont vu le jour. Afin d'aider les entreprises à répondre à ces défis, le contrôle de gestion a connu de grandes évolutions.

Les tableaux de bord prospectifs ainsi que la méthode de calcul des coûts à base d'activité ont apporté plus d'éclairages sur la performance tout en renforçant les liens entre la vision des niveaux opérationnel avec la planification et le pilotage stratégique.

Toutefois, la prédominance de la perspective financière sur le tableau de bord prospectif constitue une véritable critique à cet outil. En effet, il convient de se pencher sur la capacité du tableau de bord prospectif à intégrer les défis relatifs à la responsabilité sociétale et environnementale de l'entreprise et à en mesurer la performance.

BIBLIOGRAPHIE

BOUAMAMA M. (2015). *Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord*, thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université de Bordeaux.

ZIAN H. (2013), Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, thèse doctorat ès sciences de gestion, Université Montesquieu – Bordeaux IV.

TURKI O. (2006). Les pratiques du contrôle de gestion face au changement, Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Institut Supérieur de Gestion de Tunis.

BOUQUIN H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Dalloz-Sirey, Paris.

BESCOS P.-L. et MENDOZA C. (1994), *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

CAUVIN E. (2000), "La gestion par les activités", *Les Nouvelles Approches de la Gestion des Organisations*, Arregle J.-L., Cauvin E., Ghertman M., Grand B., Rousseau P., Economica.

CAUVIN E. et NEUNREUTHER B. (2009), " La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur ", *Revue française de gestion*, n° 196, pp. 177-190.

CHANDELIER J. (2004). *Les systèmes de mesure de la performance*, éditions d'Organisation.

COOPER R. et KAPLAN R.S. (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, septembre – octobre, 96 – 103.

DEGOS J-G. (2010), *Système budgétaire, écarts rétrospectifs et tableaux de bord prospectifs*, Numilog.com, Bagneux.

GERVAIS M., LEVANT Y. et DUCROCQ C. (2010), *Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale*, *Finance Contrôle Stratégie – vol. 13, n°1, mars 2010, p. XX*.

KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA.

KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2000), "Having trouble with your strategy? Then map it", *Harvard Business Review*, vol. 78, n° 5, pp. 167-176.

KAPLAN R.S. et ANDERSON S.R. (2008), *TDABC: la méthode ABC pilotée par le temps*, Les Editions d'Organisation, Paris.

LUFT J. et SHIELDS M.D. (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, N° 2/3, pp. 169-249.

O'BRIEN D.P. (2000), Business Measurements for Safety Performance. Lewis publishers, Washington.

RHARMILI M. (2007). Système de mesure de la performance dans les PME : Cas des PME marocaines, Document de travail, 21p.

SIMONS R. (1990), "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives", Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, N° 1/2, JanMar, pp. 127-143.

SIMONS R. (1995), Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.