

L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

Adel Beldi, Walid Cheffi, Frédéric Wacheux

▶ **To cite this version:**

Adel Beldi, Walid Cheffi, Frédéric Wacheux. L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00548085

HAL Id: halshs-00548085
https://shs.hal.science/halshs-00548085

Submitted on 18 Dec 2010

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.

L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

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

Walid CHEFFI
Doctorant, ATER
CREFIGE, Université Paris Dauphine
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris cedex 16, France
walid.cheffi@voila.fr

Frédéric WACHEUX
Professeur, CREPA, Université Paris Dauphine
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris cedex 16, France

Résumé

Cet article examine l'interprétation et l'utilisation de l'information comptable par les managers non spécialistes de la comptabilité. Il propose une approche d'analyse qui s'éloigne de la perspective technico-économique et positiviste de la comptabilité, s'intégrant ainsi dans une perspective socio-politique et organisationnelle. La théorie de la structuration de Giddens (1979, 1987) offre un cadre d'analyse pertinent pour relier les actions et interactions des managers aux caractéristiques de la structure (institution). Les trois dimensions d'analyse proposées par Giddens : signification, domination et légitimation combinées aux trois niveaux d'analyse (structure, modalités de structuration et individu-acteur) fournissent une grille d'analyse pour comprendre les actions ou interactions des managers. En effet, l'analyse des discours d'une vingtaine de managers appartenant à des entreprises françaises cotées sur le marché boursier, relève la pertinence de la théorie de la structuration pour expliquer les contradictions dans les discours et identifier les causes de certaines perceptions des managers vis-à-vis de l'information comptable, qui restent peu expliquées par la littérature en comptabilité.

Mots-clés : théorie de la structuration, managers, utilisation, interprétation, information comptable.

INTRODUCTION

La théorie de la structuration de Giddens a été mobilisée par plusieurs auteurs étudiant la place de la comptabilité et son utilisation en milieu organisationnel. Les premiers travaux, à notre connaissance dans le champ de la comptabilité et du contrôle de gestion, sont l'œuvre de Roberts & Scapens (1985), Macintosh & Scapens (1990, 1991), Scapens et Macintosh (1996) qui montrent le potentiel de cette théorie pour comprendre et analyser les rôles socio-organisationnels de la comptabilité de gestion dans l'entreprise. Ainsi, Macintosh & Scapens (1991) ont mobilisé la théorie de la structuration pour expliquer comment Sloan au début des années 30 a réussi à mettre en place un nouveau système de contrôle financier fondé sur la notion de ROI chez Général Motors (GM). Ces auteurs ont comme objectif de démontrer que la théorie de la structuration permet de faire évoluer la recherche en comptabilité de gestion d'une approche fondée sur la technique comptable, qui est inscrite dans un paradigme positiviste, pour s'intéresser aux phénomènes socio-politiques et institutionnels liés à l'utilisation et à la transformation dans le temps des pratiques managériales comptables selon un paradigme épistémologique interprétatif. Toutefois, peu de recherches francophones en comptabilité ont mobilisé cette théorie, à l'exception, à notre connaissance de celles de Chevalier- Kuszla (1998, 2000), et ce malgré l'existence d'un nombre croissant de travaux en management et en système d'information s'inspirant de ce cadre de réflexion structurationniste.[1]

Une réduction du « gap » entre les pratiques managériales en comptabilité de gestion et les recherches académiques semble nécessaire pour faire descendre le chercheur de son « tour d'ivoire », afin qu'il puisse être à l'écoute des praticiens pour leur proposer des solutions adaptées à leurs besoins, tout en se fondant sur des bases théoriques solides (Mitchell, 2002).

Ainsi, dans le domaine du contrôle de gestion, le modèle développé par Giddens (1987) constitue pour plusieurs auteurs un cadre théorique pertinent, d'une part pour examiner comment les systèmes de contrôle fournissent des règles de comportement tout en étant eux-mêmes le résultat de pratiques sociales (Macinstosh et Scapens, 1990, Chevalier-Kuszla, 1996), et d'autre part pour combiner les aspects "stratégiques" et "institutionnels" du

[1] Nous citons à titre d'exemple les travaux de Orlikowski (1992), DeSanctis et Poole (1994), Orlikowski et al. (1996), Orlikowski (2000), dans le champ des Systèmes d'information.

travail managérial (Willmott, 1987, Whittington, 1992) avec le rôle des acteurs au sein de l'organisation. Par conséquent, les systèmes de contrôle de gestion peuvent être des "modalités de structuration" au sens de Giddens (1987) : ils constituent un "schéma interprétatif qui sert de medium entre la structure de signification et l'interaction sociale dans la communication entre managers" (Macintosh et Scapens, 1990 : 460).

Conscient de l'apport de la théorie de la structuration pour l'étude des pratiques managériales en contrôle et comptabilité de gestion, nous pensons analyser les comportements d'usage et d'interprétation des managers de l'information comptable au sein de l'organisation selon les trois dimensions de cette théorie : signification, domination et légitimation. Ainsi, cet article a pour objectif d'apporter un nouveau regard sur les perceptions des managers non spécialistes de la comptabilité au sujet de l'information comptable. La théorie de la structuration permet, à notre avis, d'expliquer selon trois niveaux d'analyse en commençant par l'action (ou interaction) des managers (individus) pour remonter au niveau de la structure (institution) et ce moyennant des modalités de structuration liées à la fois à l'individu et à la structure. Notre but est de pouvoir étudier d'une manière analytique et réflexive les comportements individuels des managers vis-à-vis de la comptabilité en fonction, d'une part, de leurs caractéristiques personnelles et, d'autre part, du contexte institutionnel interne et externe dans lequel ils oeuvrent.

La première partie de cet exposé s'attachera à décrire comment la théorie de la structuration, par les concepts de la dualité de la structure et l'acteur compétent, fournit des éléments de construction d'une grille d'analyse pour étudier les relations entre les managers et la comptabilité dans l'espace organisationnel.
La seconde partie sera consacrée à mobiliser cette grille pour analyser les perceptions des managers, non spécialistes de la comptabilité, au sujet de l'information comptable afin d'expliquer certains comportements individuels, dont certains ont fait l'objet de travaux antérieurs, et d'autres qui nous semblent « nouveaux » et « anormaux » selon les théories existantes dans le champ de la comptabilité.

1- CADRE THEORIQUE

1.1. LA THEORIE DE LA STRUCTURATION DE GIDDENS

Dans cet article nous n'avons pas l'intention de fournir une revue exhaustive d'une théorie, trop riche d'enseignements théoriques, mais de révéler ses apports pour l'étude de l'usage et de l'interprétation des managers de la comptabilité dans leurs activités au quotidien. Nous commençons, en premier, par présenter ses principaux concepts, ensuite nous exposons ses mécanismes de structuration et enfin la place centrale qu'occupe l'individu- acteur dans cette théorie.

1.1.1. Les concepts fondamentaux de la théorie de la structuration

La théorie de la structuration de Giddens ne traite pas directement des organisations, mais plutôt des relations entre les individus au sein des systèmes sociaux et de la structure sociale.
Deux concepts importants ont été soulignés par Giddens, d'une part les systèmes sociaux, et d'autre part la structure sociale. Une définition de ces deux concepts semble être pertinente pour saisir les particularités de la théorie de la structuration.
Les systèmes sociaux peuvent être définis comme « des relations entre acteurs ou collectivités, reproduites et organisées en tant que pratiques sociales particulières » (Giddens, 1987, p.74). La structure sociale est définie comme « des règles et ressources, ou ensemble de relations de transformation, organisées en tant que propriétés de systèmes sociaux ».
Giddens propose de dépasser l'antagonisme entre les sociologies de l'action et les approches fonctionnalistes/structuralistes, en concevant de pair la liberté d'action de l'individu et le rôle de la structure sociale. Pour cela, il recommande de relier les actions à la structure selon une relation récursive. Ainsi, les actions des individus sont permises par la structure sociale, elle-même actualisée, et donc potentiellement modifiée par ces mêmes actions. La structure dépasse alors le dualisme traditionnel pour affirmer sa dualité. Cette dualité s'explique comme suit : tout en contraignant et facilitant les actions, la structure est elle-même le résultat de cette dynamique, perpétuellement située dans le temps et transformée par les actions des acteurs sociaux.

Loin de refléter l'antagonisme traditionnel, les notions d'action et de structure ne peuvent se concevoir qu'inscrites dans une relation dialectique. Les agents interprètent, en tant qu'acteurs compétents, les conditions structurelles pendant l'action. Cette interprétation est permise par les connaissances de l'acteur, le plus souvent tacites, et le contrôle réflexif qu'il exerce sur ses

actions et sur celles des autres acteurs. Le contrôle réflexif se rapporte à la capacité de l'agent à exercer de manière routinière l'observation et la compréhension de ce qu'il fait et des raisons de son action. Ce travail d'interprétation induit une possibilité d'évolution de la structure sociale et ainsi la non détermination de l'action. Les acteurs, libres et conscients de leurs actes, bien qu'encadrés par la structure, ont des motifs d'action qui leurs sont propres.

La dualité du structurel, notion fondamentale de la théorie de la structuration, comprend des allers-retours incessants entre niveau individuel (les acteurs, que Giddens désigne sous le nom d'agents) et le niveau collectif (les systèmes sociaux). Les uns et les autres se construisent mutuellement dans le temps. En effet, les propriétés structurelles sont « le médium et le résultat de l'action humaine » qu'elles organisent de façon récursive, ou plus exactement des activités quotidiennes des acteurs, qui se reproduisent dans le temps.
L'action est un autre concept central de la théorie de la structuration. Selon Giddens, l'action ne renvoie pas aux intentions de faire mais à la capacité de faire. Ainsi, il ne faut pas confondre la désignation de ce qu'est l'action, de la description d'actes. Giddens définit l'action en tant que processus continu. Elle n'est pas envisagée de manière isolée mais toujours en lien étroit avec l'acteur, qui ne se manifeste que par l'action. Les individus exercent un contrôle réflexif sur leurs activités en les structurant dans leurs actions à venir. L'acteur est, à la fois, déterminé et libre de ses actes, notamment à travers le principe de réflexivité. Ainsi, au niveau du choix d'outils de gestion et leur utilisation, les acteurs ont, à la fois, une démarche volontaire et une autre déterminée par leurs contextes internes et externes.

1.1.2. Les principaux mécanismes de la théorie de la structuration

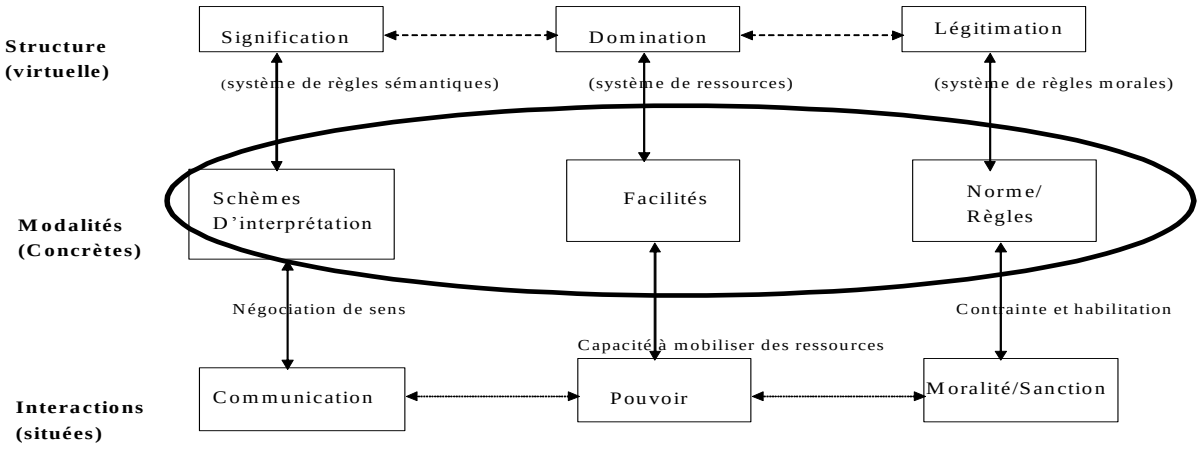
Les travaux de recherche, s'inscrivant dans le courant structurationniste en théories des organisations, sont généralement circonscrits à l'univers organisationnel, voire à ce que Giddens associe aux conduites stratégiques d'individus situés dans un espace/temps particulier. Ainsi, une approche structurationniste de l'organisation nécessite qu'on identifie les systèmes sociaux pertinents pour l'analyse des pratiques dans une organisation particulière.
Les travaux de Giddens sur la structuration sont un essai pour articuler une théorie orientée processus qui décrit la structure (institutions) comme, à la fois, un produit et une contrainte de l'action humaine. Utilisant, conjointement les concepts issus des courants théoriques fonctionnalistes (structuralistes) et phénoménologiques, Giddens tente de rompre le gap entre les notions déterministes, objectives et statiques de la structure, d'une part, et les visions

volontaires, subjectives et dynamiques, d'autre part. Il propose ainsi deux domaines de l'ordre social (analogue à la grammaire et la langue), tout en se focalisant sur les points d'intersection des deux domaines.

Le domaine institutionnel représente le cadre conceptuel des règles et des caractéristiques dérivées de l'histoire cumulative des actions et interactions. Selon Giddens, les ordres institutionnels représentent des principes qui s'appuient sur les systèmes de signification, de domination et de légitimation. Par contre, le domaine de l'action fait référence aux dispositions actuelles des personnes, objets et événements dans les activités quotidiennes de la vie sociale (Ranson *et al.* 1980).

Selon le niveau par lequel les institutions sont encodées et intégrées dans le stock de connaissances pratiques des acteurs (dans la forme de schèmes interprétifs, ressources et normes adaptées à un ensemble particulier appelé modalités), elles influencent la façon par laquelle les personnes communiquent, interagissent avec le pouvoir, et déterminent quels comportements sont nécessaires pour sanctionner ou récompenser. Toute action sociale peut être analysée selon trois dimensions, en pratique intimement mêlées. Ainsi, toute interaction est porteuse de sens, de pouvoir et enfin de moralité et de sanction sociale. La figure1 ci-dessous présente les mécanismes de la théorie de la structuration avec ses trois niveaux d'analyse.

Figure 1. ***Les mécanismes de la théorie de la structuration***



(adapté de Giddens, 1987)

La structure sociale n'a pour Giddens qu'une existence virtuelle, seulement actualisée lors des interactions. Afin d'opérationnaliser ces concepts théoriques, chacune de ces trois dimensions est reliée à des propriétés structurelles, qui lui sont correspondantes. Les trois propriétés structurelles sont la signification, considérée comme un système de règles sémantiques, la domination qui se manifeste dans le système d'allocation de ressources et enfin la légitimation constituée par un système de règles morales.

La dualité de la structure fait que les deux niveaux horizontaux de l'interaction et de la structure sont liés récursivement. Ce principe fondamental de la théorie de la structuration stipule que les structures sont, à la fois, le médium et le produit de la conduite des agents. Par conséquent, en tant qu'acteurs confrontés à des situations sociales, les agents produisent et/ou reproduisent les structures, mais en même temps ils sont guidés par elles. Dans ce cas, l'action et la structure interagissent mutuellement l'une avec l'autre.

Les pratiques sociales, constituant les activités dans l'entreprise, peuvent être analysées, à la fois, comme la résultante des compétences des acteurs et comme une expression des propriétés structurelles des systèmes d'interaction. Par exemple, le système d'information comptable est une base commune pour faciliter les interactions et la communication entre des acteurs appartenant à des métiers différents et ayant des cultures et un langage distincts au sein de l'entreprise. C'est un système qui nourrit, par les informations qu'il produit, les activités et les perceptions des individus au sujet de l'évolution de l'activité de l'entreprise et les actions des individus, ainsi que leurs performances. Toutefois, les activités sociales au sein de l'organisation sont récursives et recréées sans cesse par les acteurs en faisant usage des moyens qui leur permettent de s'exprimer en tant qu'acteurs qu'elles ont elles-mêmes créés. Rojot (2000) considère que la récursivité implique qu'il n'existe pas de relations univoques « cause-effet », mais bien des relations circulaires, des anneaux de causalité, dans la terminologie de Weick (1979).

Ce sont les acteurs qui utilisent les modalités lors de l'interaction, contribuant ainsi à reconstituer les propriétés structurelles des systèmes sociaux. Les trois dimensions verticales de ces niveaux sont imbriquées dans chaque interaction, impliquant une négociation de la signification ne pouvant se dérouler qu'en appliquant des règles sociales, elles-mêmes mobilisatrices de ressources.

Par la récursivité de l'action et de la structure, la théorie de la structuration apporte une dimension nouvelle à la relation « contrôle/organisation ». Le contrôle n'est pas ainsi confiné dans une relation de causalité optimisante entre la structure et l'action, mais perçu comme un élément qui participe à l'émergence de la structuration sociale de l'organisation (Autissier, 2000).

L'analyse de Giddens sur la dualité de la structure, permet de conceptualiser les systèmes de comptabilités de gestion, comme des modalités de la structuration qui s'intercalent (méditent) entre l'action et la structure. En plus, les trois dimensions de la structuration : signification, légitimation et domination sont des dispositifs analytiques utiles pour étudier la nature des pratiques de la comptabilité de gestion et son rôle dans la vie de l'organisation. Toutefois, les systèmes de comptabilité de gestion ne sont pas les seuls schèmes interprétatifs, ni les seules normes morales ou les seules facilités de domination présentes dans toute organisation (Macintosh et Scapens, 1996). En effet, le système de comptabilité de gestion, admis comme étant une pratique organisationnelle institutionnalisée, pourvoit des schèmes interprétatifs, diffuse des normes et apporte des facilités de contrôle utilisées au jour le jour dans les activités de l'organisation.

Pour mieux saisir les fondements de cette théorie, une présentation de chacun de ces trois niveaux d'analyse est nécessaire. Cette distinction est plutôt schématique, dans la réalité ses trois niveaux sont imbriqués l'un dans l'autre.

1- La signification :

La construction de sens nécessite l'usage, lors de l'interaction, du système de signification relatif au langage et au contexte moyennant des schèmes « interprétatifs ». Le système de signification correspond aux connaissances mutuelles partagées par les individus. L'utilisation de schèmes d'interprétation permet la construction du sens, et en même temps actualise le système de signification. La signification est la dimension cognitive abstraite de la vie sociale par laquelle les agents communiquent entre eux. Elle est constituée de trois parties inter-reliées:

- Les structures de signification : des réseaux organisés (connectés et reliés) des codes sémantiques.

- Les schèmes interprétatifs : les stocks de connaissances partagées, les compétences accumulées et les rôles cognitifs des agents, qui sont véhiculés par l'usage de la structure de signification.
- Les pratiques discursives : parler, écrire et autres formes que les agents mobilisent pour communiquer du sens aux autres.

Les individus s'appuient sur les structures de signification en fonction des schèmes interprétatifs afin de communiquer avec les autres et diffuser leurs idées et points de vue. Ainsi, quelles que soient les forces qui animent un individu, il tend à anticiper, à relier des facteurs (éléments, événements, croyances, acteurs, etc.) dans le temps et structure ainsi ses schèmes cognitifs. Une structure cognitive est " un schème d'interprétation et d'action qui permet de rendre intelligible la réalité de l'individu " (Cossette, 1994).

Dans le cas de la comptabilité de gestion, les budgets sont utilisés par les managers comme un moyen de communiquer sur leurs objectifs (Lyne, 1988). La budgétisation impose aussi dans l'entreprise un langage commun, en l'occurrence financier. Ainsi, la pratique des systèmes de gestion comptable, institutionnalisée dans l'organisation, véhicule des schèmes interprétatifs pour les acteurs dans l'organisation. Ces schèmes, sont en partie acceptés et intégrés dans le schéma du raisonnement des individus (issue de la formation, de la pratique, du travail, etc.). En effet, les schèmes interprétatifs sont mobilisés dans les activités quotidiennes des individus, par conséquent, la comptabilité de gestion, une fois adoptée et utilisée par tous les membres, sera admise ('*taken for granted*'), et pas remise en cause. Dans ce cas, la comptabilité de gestion peut être considérée comme un ensemble de dispositifs techniques neutres pour un *reporting* 'objectif' de l'activité de l'organisation.

Dans le cas de GM (rapporté par Macintosch et Scapens (1991)), il y a eu le remplacement du système de signification technique (fondé sur l'innovation technologique), porté par les ingénieurs par un système comptable et financier. Ce dernier est devenu le langage commun et unique pour tous les managers. Ce cas montre le rôle que peut jouer la comptabilité de gestion dans l'influence des perceptions et des comportements des individus au sein de l'organisation. Ainsi, l'instauration d'un diagramme fondé sur la décomposition du ROI à tous les niveaux et la contribution de chaque manager opérationnel aux résultats du groupe, est devenue le schéma de base pour toute communication entre directions opérationnelles, d'une part, et entre chaque direction et la direction générale, d'autre part. Par conséquent, la finance et la comptabilité deviennent intégrées dans le système de signification de la communauté des managers, avec le diagramme de retour sur investissement comme un

élément principal du schème interprétatif. Ainsi, les managers, à tous les niveaux de l'organisation, créent du sens à partir du discours de chacun et le font en utilisant le langage comptable.

2- La domination[2]

Le pouvoir, engendré par les interactions, peut se concevoir comme l'utilisation de facilités, avec lesquelles chacun des acteurs va contraindre d'autres acteurs, au moyen des propriétés de domination de la structure sociale. Une facilité peut être définie comme une règle particulière relative à la domination. Les propriétés de domination peuvent se concevoir comme l'utilisation d'un système de ressources, qui peut être, au niveau de nos organisations, l'autorité ou encore la capacité d'allocation (servant à mobiliser des ressources humaines, financières ou informationnelles). L'utilisation de la structure de domination, par nature asymétrique, l'actualise en même temps. Par exemple, le fait d'obéir à un ordre d'un supérieur fait qu'on utilise une facilité particulière. Toutefois, en même temps et d'une façon non intentionnelle, on reproduit la structure de domination. Par contre, ne pas aller dans le sens de l'ordre, déjà établi, transformerait les propriétés structurelles de la domination et ses ressources.

Les structures de domination sont médiatisées par deux types de ressources :

- de ressources "d'allocation" qui traduisent les capacités de transformation permettant un contrôle des objets (financiers, physiques), le "matériel",
- et de ressources d'autorité qui permettent le contrôle des personnes ou acteurs de l'organisation.

Et c'est le pouvoir vu positivement "comme la capacité à produire des résultats" (Giddens, 1987, p.318) qui rend compte de cette dimension dans les systèmes sociaux.

L'étude des formes de domination dans le contexte organisationnel fait partie du champ traditionnel des recherches en contrôle et de la pratique du contrôle dans les organisations. La détermination des centres de responsabilité (ressources d'autorité) et de leurs budgets (ressources d'allocation), entre, par exemple, dans ce cadre (Chevalier- Kuszla 1998).

Par exemple, dans un contexte de délégation des responsabilités et d'une décentralisation des prises de décision, le budget reste encore perçu par les managers comme un instrument de contrôle de la délégation, dont ils se verraient les gardiens vis-à-vis du top management (Gignon, 2003).

[2] Dominer selon Le Robert est "avoir, tenir sous sa suprématie, commander, mener".

Ces structures de domination sont aussi caractérisées par « la dialectique du contrôle ». Selon Giddens, la dialectique du contrôle signifie la co-existence dans toute situation d'une relation de dépendance et d'autonomie. En effet, bien que les structures de domination contraignent les besoins et les désirs des agents, elles favorisent aussi la coopération et permettent d'accomplir le travail au sein des organisations. Elles ont par conséquent une fonction d'habilitation (*enabling*) et aussi une fonction de contrainte.

Dans le cas de GM (cité précédemment), le dispositif de la comptabilité financière mis en place véhicule une structure de domination. En effet, les responsables administratifs, en charge des unités opérationnelles, deviennent responsables de la performance financière de leurs opérations. Ils ont un objectif de 20% de ROI. Ceci permet au comité exécutif d'exercer d'une façon routinière leur pouvoir sur les unités opérationnelles par l'intermédiaire des managers intermédiaires.

Vu sous cet angle, la théorie de la structuration démontre comment la comptabilité peut être une ressource dans les relations de pouvoir entre les différents acteurs de l'organisation (Macintosh et Scapens, 1991). Dans les situations de routine, la structure de signification, instituée dans les pratiques discursives, permet de donner du sens aux activités quotidiennes des acteurs dans l'organisation. La théorie de la structuration montre comment le système de comptabilité de gestion fournit beaucoup plus que de la signification (financière et économique). Elle sensibilise les chercheurs et les concepteurs des outils de contrôle de gestion à la façon par laquelle ces systèmes peuvent légitimer les actions et interactions des managers au sein de l'organisation. Ceci, est due au fait que les systèmes comptables offrent aux managers des principes et des standards reconnus, représentant comment compter, comment les objectifs sont réalisés, ce qui peut être jugé comme « fiable », «juste », « le plus important ». Ces systèmes institutionnalisent les obligations et droits réciproques des managers.

3- La légitimation[3]

La structure de signification de chaque ordre social est en relation avec sa structure de légitimation qui fournit ses sous-jacents moraux. En effet, cette dernière est à l'origine de la constitution d'une légitimation morale de l'action d'un individu ou d'une organisation. Elle peut être pensée comme « la conscience collective » des institutions ou le « consensus moral », rendant possible l'unité de tout l'ordre social (Macintosh et Scapens, 1991). La

[3] « Action de légitimer, rendre légitime, qui est consacré par la loi ou reconnu conforme au droit, ou faire admettre comme juste, raisonnable, excusable » (Le Robert).

dimension "légitimation" traite des normes d'action, des codes moraux et des valeurs qui permettent de justifier les actes. Le mode d'interaction dans cette dimension est la sanction (ou récompense) qui traduit l'adéquation des actions aux codes de conduite. Or, les systèmes de contrôle comprennent des normes d'action et rendent compte des valeurs ou des codes moraux propres à l'organisation dans laquelle ils sont mis en œuvre (Chevalier-Kuszla, 1998).
La conduite sociale est guidée par la moralité des agents (au niveau interne du système social) et la sanction sociale (au niveau externe qui peut correspondre à la Société en général). Le respect des règles et des normes sociales et culturelles, y compris dans l'utilisation du pouvoir, actualise les propriétés structurelles de légitimation, constituées d'un ensemble de règles morales. Le respect de ces règles, tout en guidant l'action, permet, là encore, la reproduction de ces mêmes règles. Par exemple, dans une organisation, le fait d'utiliser une procédure, dans des circonstances particulières, facilite et guide l'action, mais renforce aussi les règles de gestion appliquées. L'exemple d'une procédure budgétaire montre bien les routines organisationnelles engendrées par la mise en œuvre de cette pratique managériale.
Dans ce sens, Arwidi et Samuelson (1993) mentionnent que les budgets pourraient permettre à certaines unités de légitimer leur existence et que, par ailleurs, ils donneraient l'occasion au top management d'accroître son pouvoir vis-à-vis des actionnaires et des employés. Par ailleurs et selon Parker (1977), les comptables pourraient aussi être tentés d'accroître le nombre des règles budgétaires pour gagner du pouvoir sur les opérationnels et améliorer, ainsi, leur position hiérarchique (cité par Gignon-Marconnet, 2003).

Un cadre théorique rattaché à l'école de Francfort sur la philosophie sociale (Adorno, Marcuse & Habermas) permet de montrer le rôle crucial que joue la comptabilité dans la production et la reproduction de la moralité du comportement managérial. La comptabilité peut être ainsi considérée comme un dispositif important de sanction des subordonnés.
Ainsi, la théorie de la structuration permet de concevoir de façon récursive l'action et son cadre d'intervention : l'action se fonde sur un système de règles et de ressources, la « structure » au sens de Giddens, qu'elle justifie et actualise en retour. Cette « structure » s'articule autour d'un système de règles sémantiques, producteur de sens, d'un système de règles d'allocation de ressources, permettant la domination, et d'un système de règles morales assurant la légitimité des actions. Dans ce sens, les systèmes de contrôle sont, à la fois, des outils de signification pour l'action, d'information pour les managers, des outils de domination dans les mains d'acteurs qui peuvent s'en saisir ou en être dessaisis, et des outils de légitimation de l'action (Chevalier-Kuszla 1998).

De nombreux chercheurs observent que la comptabilité est liée à la fonction contrôle des contributions des individus ou des entités à l'effort collectif (Ouchi, 1979). Cela a donné naissance à un courant de recherche qui s'est formé autour du rôle de l'information comptable dans la mesure et l'évaluation des performances. C'est le courant de la « Reliance on Accounting Performance Measures (RAPM)» initié par Hopwood (1972 et 1973) et prolongé par des chercheurs comme Otley (1978, 1994 et 2000 ; voir Hartmann, 2000 pour une revue). Merchant (1989 et 1998) suggère que « le résultat comptable (court terme, à moins d'un an) est la mesure de la performance la plus importante pour les managers responsables de centres de profits. L'orientation court terme est considérée comme très motivante puisque les incitations et récompenses peuvent être reliées plus facilement à la réalisation des objectifs (Merchant, 1989). Selon l'auteur, le contrôle par les résultats consiste à fixer un objectif, définir un indicateur de performance, mesurer la réalisation de l'objectif avec l'indicateur choisi et attribuer une sanction ou une récompense (Merchant, 1998).

1-1-3. Le rôle des managers dans l'interprétation de l'information comptable

Le manager, selon Anthony (1988), est quelqu'un qui doit « atteindre des résultats [en général exprimés par des objectifs chiffrés et datés] par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes » (cité par Bouquin, 2004, p.11). L'encadrement intermédiaire représente la ligne hiérarchique définie par Mintzberg (1982), à savoir la chaîne de cadres investis de l'autorité formelle reliant le sommet stratégique à la base opérationnelle et chargé notamment de la supervision directe des opérateurs. Le manager utilise l'information comptable pour établir des objectifs organisationnels, évaluer les progrès à faire pour les atteindre et prendre des actions correctrices si nécessaire (Harrison et Horngren, 1995). Cet acteur organisationnel est chargé de prendre des décisions, à la fois opérationnelles et stratégiques, concernant la manière par laquelle il faut utiliser les ressources rares sous son contrôle. « Il a besoin d'information lui permettant de prévoir l'output des alternatives d'action. En ce sens, il a besoin de contrôler les résultats des décisions prises afin d'étendre les aspects décisionnels réussis ou d'en adapter et modifier ceux qui ne le sont pas » (Alexander et Nobes, 1994).

La comptabilité permet de supporter la prise de décision et l'action managériales (AICPA, 1974 ; Wilkinson et Cerullo, 1997 ; Anthony *et al.*, 1999; Bouquin, 2004). Dans ce cas, les décisions managériales quotidiennes, se basant sur l'information comptable, peuvent concerner le niveau de stock à fixer, la fabrication en interne ou l'achat d'un actif auprès de

tiers (*make or buy*), le montant de liquidités disponibles en cas de besoin, les dépenses de communication à engager etc.

La mobilisation de la théorie de la structuration peut apporter un regard neuf sur comment agissent les managers au sein de l'organisation et particulièrement sur la façon par laquelle ils utilisent ou interprètent les informations comptables. Giddens (1987) souligne la propension des individus à mettre en oeuvre des routines d'action en raison de leur "besoin ontologique de sécurité". Mais l'individu n'est pas décrit comme une machine incapable de modifier sa théorie d'action, en effet Giddens (1987) souligne aussi sa capacité à recréer des routines quand son environnement change.
Selon Giddens « être humain c'est être un agent ayant des objectifs (*purposive agent*), cet agent peut aussi justifier les raisons de ses actions, tout en étant capable en cas de demande externe d'argumenter de manière discursive ses raisons » (1987, p.3). Selon cet auteur, tous les êtres humains sont des agents compétents, tous les acteurs sociaux ont une connaissance remarquable des conditions et conséquences de ce qu'ils font dans leur vie de tous les jours. Toutefois, la compétence des acteurs humains est sans cesse limitée, d'une part, par l'inconscient et, d'autre part, par les conditions non reconnues et les conséquences non intentionnelles de l'action.

Reconnaître que les agents, en utilisant leurs compétences linguistiques pour parler, écrire et transmettre leurs réflexions au sujet des rôles et ressources utilisés dans l'interaction sociale, Macintosh et Scapens (1996) admettent explicitement que l'acte interprétatif peut avoir comme résultat de multiples significations équivoques. Alors que les acteurs « compétents » peuvent, presque toujours, formuler de façon discursive les intentions et les raisons de leur action, ils n'y parviennent pas nécessairement lorsqu'il s'agit de leurs motifs. Giddens établit donc une distinction entre la conscience discursive, définie comme ce qu'un acteur sait à la fois dire et faire, la conscience pratique, définie comme ce qu'un acteur sait faire seulement, et les motifs inconscients qui relèvent de la cognition.

Enfin, l'auteur qualifie un acte d'intentionnel lorsque son auteur «sait ou croit que cet acte possède une qualité particulière ou conduit à un certain résultat et qu'il utilise cette connaissance ou cette croyance pour obtenir cette qualité ou atteindre ce résultat» (Giddens, 1987, p. 59). En suivant son action, l'individu peut se servir de la " connaissance qu'il a de ce qu'il fait et du contexte dans lequel il le fait pour déterminer le cours de son action ". Le futur

que se construit mentalement l'individu comme but découle de son évolution dans son environnement. Quelles que soient les forces qui animent un individu, il tend à anticiper, à relier des facteurs (éléments, événements, croyances, acteurs, etc.) dans le temps et structure, ainsi ses schèmes cognitifs.

La théorie de l'agence, par les lois de l'économie et de la main invisible des marchés libres opère pour structurer le comportement des individus. Dans ce cas, le manager (agent) est construit comme un décideur rationnel qui recherche son intérêt personnel, exploite l'asymétrie de l'information et utilise des sources d'information comme les systèmes de comptabilité de gestion pour montrer ses capacités et justifier la consommation des ressources. Ayant anticipé des comportements déviants (de la part des autres), le principal (actionnaire ou manager) ajuste le système de comptabilité et de contrôle, de telle façon que l'agent et le principal maximisent leurs profits. Boland (1993) considère, selon Scapens et Macintosh (1996), la comptabilité de gestion comme une théorie monolithique basée sur l'acte créatif des managers utilisateurs de l'information comptable. C'est une discipline ouverte à l'interprétation des agents qui « font » du sens à partir des données comptables et transmettent des significations à partir des systèmes de comptabilité de gestion. Selon Gadamer (1975, cité par Scapens et Macintosh, 1996), ces interprétations sont activées par des agents, mais elles ne sont pas totalement libres de toute contrainte (*open-ended*), elles sont souvent influencées par des critères structurels relativistes et historiques issus des cultures et des sub-cultures spécifiques à chaque agent. En d'autres termes, bien que l'interprétation soit un acte produit par l'agent, elle est souvent conditionnée par la structure de signification et les règles interprétatives d'une communauté particulière d'individus.

Macintosh et Scapens (1996) insistent sur le fait que les propriétés structurelles de la comptabilité de gestion ne sont pas complètement explicites, ni inchangeables. Elles peuvent changer parce qu'elles sont noyées (*drawn up*) dans l'interaction sociale des acteurs au niveau de l'organisation. D'un autre coté, en parcourant la littérature en comptabilité, nous constatons le manque d'études spécifiques portant sur l'utilisation de l'information comptable par les managers (Wouters et Verdaasdonk, 2002) et leur perception des systèmes comptables d'un point de vue cognitif (Bush, 1997). Selon Gilbert (1998), cette perspective cognitive prévoit que pour appréhender les rôles de toute instrumentation de gestion pour les acteurs organisationnels, il faut dépasser les explications fournies par les théories de la contingence ou les modèles politiques de l'organisation. La perspective cognitive met en évidence, à la fois, la faculté d'interprétation des acteurs qui sont munis de structures et de capacités

cognitives spécifiques, ainsi que les croyances et les valeurs que l'instrument véhicule (Simon, 1991 ; Gilbert, 1998 ; Lorino, 2002).

Des travaux de recherche proposent d'expliquer les comportements organisationnels par des dimensions subjectives liées aux managers comme leurs profils et leurs représentations (Chapellier, 1999 ; Bourguignon, 1998 ; Dupuy, 1999 ; Bescos et Mendoza, 1999 ; Oriot, 2003 et 2004). Comprendre et expliquer la nature et le degré de l'utilisation de la comptabilité par le manager gagnerait à changer d'angle d'observation du chercheur : au lieu d'examiner un objet comptable et son contexte, il serait plus pertinent et adéquat d'observer un utilisateur et de cerner la perception qu'il a de cet objet et du contexte dans lequel il évolue. La comptabilité est, en fait, un outil qui est interprété par des acteurs ayant des représentations et cadres de références divers. L'explication des comportements des managers vis-à-vis de la comptabilité passe nécessairement par la description et la compréhension de leur pratique. Par ailleurs, la comptabilité ne peut être dissociée des représentations des différents acteurs (Ansari et Euske, 1987 ; Dent, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1999). Hopwood (1983) soutient que c'est une grille d'analyse qui constitue un système de références et de représentations communes. Ainsi, ce qui est comptabilisé façonne la vision et le sens que les membres de l'organisation ont de la réalité organisationnelle (Burchell et al, 1980 ; Cooper et al., 1981, Boland, 1993).

En guise de conclusion de cette revue de la littérature, nous considérons que le cadre théorique proposé par la théorie de la structuration de Giddens, associant, à la fois les dimensions de la structure et les caractéristiques de l'individu semble fournir une grille d'analyse pertinente des perceptions des managers de leur interprétation et usage de l'information comptable dans leurs actions au quotidien. La deuxième partie de ce travail a pour objet de confronter cette grille à la réalité des faits afin d'illustrer ses différentes dimensions ainsi que leurs interactions par des propos réels relevés à partir des discours des managers.

2. METHODOLOGIE ET TERRAIN DE LA RECHERCHE

Dans cette partie, nous cherchons à confronter et enrichir nos développements théoriques par une étude qualitative exploratoire, reposant sur l'analyse de contenu d'entretiens semi-

directifs. Ces derniers sont effectués auprès de managers appartenant à des entreprises françaises de grande taille.

Dans les paragraphes qui suivent, nous décrirons la méthodologie de recherche poursuivie, les caractéristiques des personnes interrogées, le dispositif de recueil et d'analyse des données.

2.1. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

L'objectif de notre recherche exploratoire est de montrer les significations que les managers ont de leur pratique de la comptabilité. La réalité subjective est étudiée selon l'optique de ces acteurs. Il convient en conséquence, d'adopter une approche interprétativiste afin de prendre en compte les représentations, les intentions et les croyances des sujets (Oriot, 2003, 2004). En effet, le paradigme interprétatif « s'intéresse à la compréhension du monde tel qu'il est et à comprendre la nature fondamentale du monde social concernant l'expérience subjective » (Burrell et Morgan, 1979). Il met l'accent sur les significations qu'ont les acteurs et leur diffusion puisqu'il postule que la compréhension de la réalité ne peut s'opérer qu'à partir des représentations sociales qui se manifestent notamment dans les discours (Avison et Myers, 2002). S'inscrivant dans ce paradigme interprétatif, et à l'instar de Covaleski et Dirsmith (1990), nous poursuivons dans cette recherche une approche qualitative. Ces auteurs reconnaissaient l'utilité des recherches qualitatives pour l'étude des rôles symboliques de la comptabilité au sein de l'organisation et de la Société. Selon Covaleski et Dirsmith (1990), la recherche qualitative en comptabilité a comme avantage de fournir des « descriptions riches du monde social, en particulier les sens attachés aux actions et aux événements dans le langage même des acteurs…elle facilite le repérage des relations cachées (implicites)…et réduit les distorsions rétrospectives induites par le chercheur ainsi que les inférences de connotations non fondées empiriquement ».

Pour relier les discours des interviewés orientés plutôt terrain et utilisant un langage qualifié de praticien, nous suivons une approche de recherche abductive. Cette dernière est définie comme un mode de raisonnement spécifique dont l'objectif est d'élargir la connaissance scientifique par l'exploration des faits qu'on peut qualifier de surprenants et qui se distingue par un processus d'itérations successives entre la théorie et la pratique. De ce fait, notre étude s'est faite selon un processus de recherche dynamique et récursif : abduction- induction - déduction (David, 2000), où des allers et retours entre cadre conceptuel et données issues du terrain se font en permanence. Ceci découle du fait que nous savons peu sur les

comportements des managers vis-à-vis de l'outil comptable et les rôles assignés à la comptabilité. Les études effectuées dans ce sens sont rares.

2.2. LA CIBLE DE LA RECHERCHE

La recherche étant de nature exploratoire, nous avons mis l'accent sur la diversité de l'échantillonnage. Ainsi, nous avons procédé par entretiens semi directifs auprès de vingt et un managers (top et middle management ; management stratégique et opérationnel) de grandes entreprises oeuvrant dans des secteurs d'activité différents en France. Ces interviewés occupent des fonctions variées (de la direction des ressources humaines à la direction générale en passant par la direction de production). Afin d'intégrer la diversité au niveau des répondants, la constitution de notre échantillon a visé une certaine diversité des profils en termes de fonction occupée et de niveau hiérarchique. Jodelet (1989) met l'accent sur l'impact du groupe d'appartenance de l'acteur (dirigeants, comptables…) sur ses représentations, ses valeurs etc. Ces managers appartiennent à des entreprises principalement cotées sur le marché boursier. La prise en compte de la diversité au niveau des entreprises consiste à considérer celles qui sont issues de secteurs d'activités différents afin de varier les situations managériales (industrie et équipementier automobile, télécommunication, cosmétique et produits de beauté, industrie de l'environnement et *property management*). Les organisations auxquelles appartiennent les managers interviewés sont des entreprises de grande taille. Elles sont structurées en groupes et cotées sur le marché boursier.

Le tableau ci-dessous présente ces entretiens.

Tableau1. Liste des managers interviewés

N°	Date entretien	Groupe	Domaine d'activité	Fonction	Durée
E1	25/06/02	VE- ONYX	Environnement	Directeur d'exploitation	60 mn
E2	26/10/02	DELPHI	Equipementier automobile, industrie du transport	Directeur des opérations Europe	105 mn
E3	19/11/02	Shendo-Decléor	Cosmétique	Directeur des ventes	80 mn
E4	23/01/03	Crédit Mutuel	Bancassurances	Ex Directeur Ressources Humaines, directeur des relations internationales	105 mn
E5	26/02/03	X (anonymat)	Property Management	Président Directeur Général	100 mn
E6	26/05/03	France Télécoms	Télécoms	Ex Directeur « Fixe- Grand public »,	100 mn
E7	23/06/03	Renault	Industrie automobile	Directeur Communication	90 mn
E8	01/07/03	France Télécom	Télécoms	Directeur des Ressources Groupe (direction management des ressources)	105 mn

E9	04/07/03	Air Liquide	Industrie chimique	ex-Directeur opérations Afrique, Directeur Communication	65 mn
E10	08/07/03	Shendo-Decléor	Cosmétique	Directeur Commercial	70 mn
E11	19/12/03	Groupe W	Télécoms	Directeur informatique	60 mn
E12	09/01/04	Groupe Z	Industrie automobile	Directeur des Ressources Humaines	65 mn
E13	11/05/04	DELPHI	Equipementier automobile, industrie du transport	Direction des Opérations France, ex-directeur Financier Europe	100 mn
E14		Alstom	Construction électrique et transport	Directrice relations investisseurs	60 mn
E15	17/06/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Intelligence économique	80 mn
E16	23/06/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Stratégie et Plan (Marketing et commercial)	70 mn
E17	01/07/04	DHLWolrdWide-DHLexpress	Transport et logistique pour les entreprises	Président Directeur Général	90 mn
E18	08/07/04	Renault	Industrie automobile	Directeur Usine	70 mn
E19	14/07/04	Y (anonymat)	Entertainment	Directeur Commercial	60 mn
E20	03/02 /05	FAURECIA	Equipements automobiles	Supply Chain Director, Asie et Mercosur	90 mn
E21	12/05	HSBC	Banque	Directeur des services généraux	60 mn

2.3. LA COLLECTE ET L'ANALYSE DES DONNEES

Le niveau d'analyse étant l'individu, nous nous basons sur l'étude des discours des acteurs-managers. Pouvoir expliquer les significations qu'aient ces managers de la comptabilité ne peut se faire qu'en se référant à leurs propres cadres de références. S'intéresser à la spécificité de la situation perçue par chacun d'entre eux est une condition fondamentale pour l'explication du sens qu'ils aient de la comptabilité. De ce fait, la méthode de recueil de données utilisée se base sur les entretiens semi-directifs. Il s'agit de donner à l'acteur la liberté de s'exprimer sur les questions auxquelles s'intéresse notre recherche, tout en réduisant au maximum notre intervention concernant le déroulement de l'interview. La méthode des entretiens s'intéresse aux discours des acteurs concernant leurs propres comportements afin de recueillir les données, permettant de les comprendre. Une fois, les entretiens retranscrits et validés par les répondants, la phase d'analyse peut commencer.

La méthode, retenue dans notre recherche, est l'analyse de contenu qui s'intéresse aux significations du discours, contrairement à l'analyse lexicale, qui elle, s'intéresse aux structures du discours. L'analyse de contenu a été effectuée pendant le recueil des données. Cette méthode a l'avantage de faire de l'analyse une entreprise dynamique alimentée en

permanence par le terrain, ce qui nous permet d'alterner entre une réflexion sur les données déjà collectées et la mise au point de nouvelles stratégies pour les prochaines étapes de notre travail.

Chaque entretien retranscrit a fait l'objet d'une analyse de contenu verticale, en effectuant des lectures en profondeur du *verbatim* complétées par un comptage de fréquence, d'occurrence ou de thèmes concurrents dans la mesure où nous avions opté pour du semi-directif. Ces interviews reposent sur une grille d'entretien évolutive intégrant, à la fois des thèmes issus du cadre théorique et d'autres émergeant de l'analyse des données empiriques. Les thèmes repérés font référence aux trois dimensions de la théorie de la structuration, leur traduction en langage plus « professionnel » comporte des items tels que : le sens, la régulation, les règles, les sanctions, l'autorité, le contrôle, la mesure de la performance etc.[4]. Le codage se fait au fur et à mesure de la compréhension des items, affinant la codification afin de faire ressortir davantage les perceptions cognitives des managers interviewés.

L'utilisation du logiciel d'analyse de données qualitatives NUD*IST offre une aide à la structuration et la hiérarchisation progressive d'une démarche de création de catégories. Cet outil offre au chercheur la possibilité de pallier ses limites cognitives en lui permettant d'avoir en permanence sous les yeux, sous forme d'arborescence, les différentes catégories qu'il crée, leurs imbrications, ainsi que les éléments de verbatim qui leur correspondent (Voynnet-Fourboul, 2000).

3. PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

S'inspirant du cadre d'analyse de la théorie de la structuration (figure 1 ci-dessus), nous restituons les résultats de l'analyse du contenu des discours des managers interviewés selon les trois dimensions d'analyse : signification, domination et légitimation. Dans la mesure du possible, nous partons chaque fois du niveau le plus concret (lié à l'action ou interaction des individus) pour remonter par un système de construction vers le niveau le plus conceptuel lié à la structure, et ce en passant par le niveau intermédiaire (modalités de structuration). L'analyse de ses trois niveaux est forcément récursive, la séparation ici est faite dans un souci de clarté de l'exposé.

[4] Ces items sont donnés à titre indicatif. Un tableau, présenté en fin de document, représente d'autres items en fonction de la grille d'analyse proposée par la théorie de la structuration.

3.1. LA DIMENSION SIGNIFICATION

La signification est la dimension cognitive la plus abstraite de la vie sociale par laquelle les agents communiquent entre eux et diffusent du sens (Macintosh et Scapens, 1991). Elle est constituée de trois parties : les structures de signification, les schèmes interprétatifs [5] et les pratiques discursives. Etant donné que l'échantillon est formé d'entreprises cotées en bourse, il est évident que la dimension signification soit dominée par des contraintes de profitabilité, de rentabilité et de retour sur investissement pour les actionnaires. La question qui se pose est donc : le langage utilisé par les managers interviewés fait-il allusion à ces éléments centrés sur la rentabilité financière ?

Les structures de signification sont transposées sur le terrain par les actions de communication entreprises par les managers, qu'elles soient dans l'écrit, le parlé ou le sous-jacent (implicite). Il est admis que la comptabilité a une dimension technique comme la langue. Tout référentiel ou chiffre comptable apporte une signification qui est plus ou moins identique pour les destinataires. L'intelligibilité de cette information comptable est le résultat des schèmes d'interprétation de chaque individu (acteur) selon ses capacités et intérêts. Il ressort de l'analyse des verbatims des managers, que plusieurs d'entre eux se voient incapables d'interpréter les informations comptables. Cette caractéristique dénommée la « self-inefficacy » des managers vis-à-vis de la comptabilité (Bush, 1997), fait qu'ils la considèrent comme un élément d'information parmi d'autres (McKinnon et Bruns, 1993). Dans ce sens, leur croyance dans son utilité décisionnelle est faible et son aide effective à l'action est peu perçue (McKinnon et Bruns, 1992 et 1993 ; Sillince et Sykes, 1995 ; Ahrens et Dent, 1998).

Le manager n'a pas la confiance nécessaire dans sa capacité à comprendre et interpréter l'information comptable. Ainsi on peut trouver deux types de managers ayant un tel rapport passif vis-à-vis du système comptable (SC) :

- Le premier s'estime incapable de manipuler la comptabilité, « s'effaçant », ainsi, derrière l'outil. Dans ce cas, le manager se contente d'exécuter des directives traduites en langage comptables sans pour autant les comprendre ou les critiquer même si elles lui semblent inappropriées au contexte de son activité. Ce comportement provoque une substitution du rôle du dirigeant par la comptabilité.

[5] Giddens (1979, p.83) définit les schèmes interprétatifs (*interpretive schemes*) comme « … des éléments standardisés des stocks de connaissances, appliqués par les acteurs dans la production de l'interaction. Les schèmes interprétatifs forment le corps de la connaissance mutuelle par lequel un univers de signification est maintenu dans un processus d'interaction ». « … *standardized elements of stocks of knowledge, applied by actors in the production of interaction. Interpretive schemes form the core of the mutual knowledge whereby an accountable universe of meaning is sustained through and in processes of interaction*".

- Le second est celui qui rejette complètement la comptabilité, en ne l'utilisant guère ou que peu dans sa prise de décision. C'est par exemple le cas d'un PDG interviewé qui signalait que *« je sais tout faire [….] sauf entrer un chiffre de comptabilité dans l'informatique…La comptabilité reste comme même un domaine de spécialistes….* ». (E5).

Ces attitudes ont pour origine un sentiment de « *self inefficacy* » du manager vis-à-vis de la comptabilité, de telle sorte qu'il la perçoit comme *« un simple paramètre parmi d'autres »* (E8, directeur des ressources Groupe).

Néanmoins, avec l'accroissement de la complexité et de l'incertitude (des causes à effets et à moindre degré des objectifs) de la situation décisionnelle (Burchell et *al.*, 1980 ; Mia et Chenhall, 1994) et surtout, paradoxalement, en cas de difficultés financières majeures de l'entreprise, la comptabilité devient le support principal du processus de décision, à la fois, en aval (contrôle de l'action) et en amont (alimenter l'action).

Les dirigeants sont parmi les interviewés qui sont les plus conscients de l'intérêt d'opérer une quête sélective de l'information contenue dans les rapports et documents comptables qu'ils reçoivent (E2, E4, E5, E16, E17). L'utilisation que se font ces dirigeants est directement liée à leur rapport actif/passif au système comptable (SC) (implication, interprétation). Les propos suivants tenus par un PDG montre son rapport actif : *« Notre système comptable va basculer sur SAP et j'ai veillé en personne à assurer ce changement […] puisque on ne peut pas continuer à évoluer ainsi : notre réussite actuelle sera affectée. »* (E17). L'usage de la comptabilité, que se fait le dirigeants est aussi dépendant de l'efficience cognitive de l'information comptable qui en découle (accessibilité, adaptabilité à leurs besoins, coût et temps de production efficients) : c'est ce qui conditionne largement le degré de leur recours à une telle information.

Cependant, les dirigeants interviewés (mais aussi les managers opérationnels et fonctionnels) trouvent que le SC ne leur permet que peu -et de manière conjoncturelle- d'agir et de façonner leur réalité organisationnelle puisque il ne permet pas d'identifier de manière prospective les leviers d'actions, rôle que la littérature lui attribue comme principal (Bescos et Mendoza, 1999). Les directeurs opérationnels (de production et commerciaux) semblent d'accord sur la défaillance du système comptable et principalement sa focalisation sur la vision du professionnel de la comptabilité au détriment de l'opérationnel. Ils évoquent essentiellement les spécificités locales de leurs activités qui sont tournées vers les activités opérationnelles et vers l'exploration du marché. Ainsi, un interviewé déclare que *« tant que notre direction centrale de comptabilité reste dans son tour d'ivoire, je pense que nous continuerons à mener nos*

activités ainsi (sans recours au SIC), et c'est d'ailleurs pas mal comme ça ». (E10, directeur commercial).

Pour les DRH et autres directeurs fonctionnels, ils sont assez catégoriques dans leur rejet du SC. Ils expliquent ceci par la nature même de l'outil (évaluer et mesurer le tangible) alors que la nature de leurs activités est complètement à base d'humain (et donc d'intangible). Un DRH déclare *« ma relation avec la comptabilité est assez statique, dans le sens où la comptabilité est une science exacte, on n'y déroge pas du tout, ça manque trop de souplesse…la comptabilité c'est : on fait ou on ne fait pas, c'est 1, ou 2, point !... »* (E4, directeur Ressources Humaines).

En somme, nous concluons à la défaillance de la comptabilité à coller aux caractéristiques du travail managérial (ceci a été dénoncée depuis plusieurs années par certains chercheurs comme Johnson et Kaplan (1987) et Kaplan (1990). Le constat de l'insatisfaction des managers demeure donc bien réel (Guibert et Dupuy, 1995 ; Mintzberg *et al.*, 1999 ; Ahrens et Dent,1998).

On notera enfin, que la connaissance de la comptabilité par le manager (tel que E2, E4, E5, E8, E18) est le déterminant principal de la représentation qu'il s'en fait, du sens qu'il donne à l'information comptable et des fonctions qu'il lui attribue (Bush, 1997). Comme cette connaissance est généralement faible, cette représentation et ces utilisations sont différentes de ce que l'on pourrait penser en théorie.

3. 2. LA DIMENSION DOMINATION

Les structures de domination comprennent les codes ou modèles qui expliquent les relations et l'agencement de dépendance et d'autonomie au sein d'une institution sociale.

La comptabilité a des liens étroits avec les relations de pouvoir. Elle servirait notamment à masquer la réalité économique défaillante pour que le PDG puisse se maintenir au pouvoir (E8, Directeur des Ressources Groupe). Certains répondants ont évoqué ouvertement la manipulation de l'information comptable par la direction générale. Ce qui est frappant est que même un PDG interviewé a évoqué une telle manipulation par son prédécesseur (E5). On notera que pour certains de nos interlocuteurs, le lissage de l'information comptable est une nécessité étant donné les aléas émotionnels de l'actionnariat. Cet avis est partagé aussi bien par un directeur d'usine (E1) que par un PDG (E5).

Dans le cas d'un contexte institutionnel, dominé par les marchés boursiers et les apporteurs de fonds, les structures de domination trouvent leurs sources dans les exigences des différentes

parties prenantes et des régulateurs institutionnels (professionnels ou politiques). Ainsi, au niveau externe, la comptabilité est essentiellement utilisée pour évaluer le degré de conformité des entreprises aux règles établies par les organismes normalisateurs. Au niveau interne, la comptabilité de gestion est une source importante pour évaluer les performances des individus et des entités. De ce fait, et conformément au courant de la "*Reliance on Accounting Performance Measures*" (Hopwood; Bouquin, 2004), il apparaît que les managers perçoivent la comptabilité comme un moyen d'influencer les comportements en interne. C'est un instrument qui permet entre autres de motiver, impliquer et faire adhérer un certain nombre de personnes à la vision du manager afin de réaliser des objectifs « communs ». Il s'avère aussi que la comptabilité, pas seulement financière, mais aussi de gestion, est perçue comme un outil de mobilisation des partenaires externes. Les directeurs généraux sont, notamment, intéressés par aligner leur communication externe sur le reporting interne (E17, PDG).

Toutefois, la comptabilité, en rendant visible à autrui la performance réalisée par un manager donné, peut susciter des tensions, sources de conflits. L'extrait suivant du discours de E8 supporte ce résultat : *« Je pense qu'on a atteint notre objectif, même si on est peut être un peu en avance sur notre temps, on ne peut pas nous faire de reproches par rapport au chantier « … » et par rapport au plan de rigueur. Par rapport à votre question sur l'utilisation de la comptabilité dans notre activité, on est considéré comme gênant parce que on a un peu de réussite et les indicateurs comptables le montrent bien…En conséquence, forcément dans ces cas là, on irrite et on agasse plutôt qu'on satisfait. Nous, on a voulu leur montrer et leur dire qu'on est tout à fait capable de rentrer dans le moule et si ce qu'on a préconisé peut se généraliser à l'ensemble du groupe, on sera les plus heureux du monde »* (E8, Directeur des Ressources Groupe).

Le contrôle budgétaire qui respecte un ensemble de règles et de procédures, semble jouer un rôle de domination pour les managers responsables de centres de responsabilité. Par exemple, un manager déclare *« Le contrôle budgétaire, c'est classique, il y a des centres de profit, chacun avec son homogénéité, ses chiffres d'affaires, ses dépenses directes, c'est à dire ses salaires, ses frais directes, et puis ses frais indirectes et donc les résultats. Donc, je ne sais pas, ça fait quinze ou seize sections comptables. Et puis, ça était renvoyé à tout le monde, donc le centre de Lyon pouvait savoir ce que faisait le centre de Mulhouse, pourquoi le centre de Marseille faisait ça, on avait une quinzaine. Et ça sortait donc tous les trimestres. »* (E5, PDG)

On notera enfin, que la centralisation de la comptabilité est ressentie par les managers de niveau N-1 comme inhérente au renforcement du pouvoir du top management au détriment de leurs responsabilités. Or, l'information comptable est généralement la base de la négociation avec la direction générale. Les managers (N-1) s'intéressent plus à la comptabilité quand il

s'agit de négocier avec la direction un contrat d'investissement ou demander un rallongement budgétaire etc. (E1, Directeur d'exploitation). C'est aussi le cas quand il s'agit de s'expliquer sur les réalisations par rapport au budgétisé etc. C'est ainsi que le Directeur de stratégie commerciale d'un groupe international, nous a exprimé sa frustration en la matière comme suit : *« Moi je n'apprécie pas trop les outils qu'il y a dans le groupe, on compare trop souvent les budgets, des re-prévisions et du Plan ; on compare nos rêves, à nos espérances et nos espoirs, il faut bien qu'on soit recalé sur du réel quelque soit les conventions du réel, faux ou vrai. Mais il y a trop souvent une espèce de souci de justesse des chiffres dont je ne vois pas l'intérêt. Tous nos chiffres au sein d'une aussi grosse boutique que la notre sont forcément basés sur des conventions. Il faut simplement que les conventions soient connues et maîtrisées par tout le monde dans l'entreprise ».* (E16).

3. 3.LA DIMENSION LEGITIMATION

La structure de signification de chaque ordre sociale est inter-reliée à sa structure de légitimation qui lui fournit ses soubassements moraux. Les structures de légitimation comprennent les codes, les règles normatives et les obligations morales (Macintosch et Scapens, 1991). Durant les actions et interactions, les agents s'appuient sur les structures de légitimation, en les méditant par les règles normatives de la conduite. En faisant ainsi, ils reproduisent la moralité en vigueur par les sanctions utilisées pour récompenser ou pénaliser d'autres agents, et ce en fonction de leur conformité ou non à ces codes de conduite.

Les structures de légitimation trouvent leur essence dans les structures de signification. Ainsi, dans un contexte de forte concurrence, la compétitivité, la fidélisation de la clientèle et la réalisation de bonnes performances économiques semblent être la source des structures de légitimation de l'action managériale.

Dans notre étude, la comptabilité sert aux managers d'arguments pour crédibiliser leurs décisions (Cooper, 1983 ; Mellemvik *et al.* 1988 ; Capron, 1993 ; Pezet, 1998). Sa force persuasive est ressentie par la majorité des managers interviewés. Dans cette logique de persuasion, un PDG s'est exprimé comme suit : *« Alors la première année quand j'étais nommé en novembre, j'ai réuni entre novembre et mai de l'année suivante cinq fois le conseil d'administration pour leur montrer l'état de la société parce qu'ils ne s'y attendaient pas et on croyait que ça était redressé alors qu'en fait, ça n'était pas du tout le cas ! et c'est sans faire des provisions, vous savez qu'on en reprend d'une année sur l'autre pour montrer que ça s'améliorait..., on a fait aucune reprise des provision du moment où on n'a pas à reprovisionner des choses qui n'étaient pas provisionnées. »* (E5). Vis-à-vis des autres parties prenantes, ce même manager a ajouté ceci : *« quand les*

actionnaires, quand les syndicats vous demandent certaines choses que vous jugez non raisonnables, il faut sortir les rapports (comptables) pour leur montrer que ce n'est pas possible » (E5).

L'objectif poursuivi par le manager est de faire accepter sa vision de la réalité organisationnelle par l'harmonisation de son raisonnement et des explications fournies avec les règles et valeurs sociales. Un manager a estimé que *« diffuser l'information (comptable) est le fait de créer des bonnes relations avec l'actionnariat et les principaux partenaires financiers …mais ce qui est important c'est justement de ne pas donner ces informations qui sont pluralistes et puis de ne pas donner l'illusion que tout va arriver très vite! »* Dans cette même logique, le manager sélectionne l'information comptable à la base de sa communication et peut aller jusqu'au lissage : *« Il y a toujours une information qu'il nous faut lisser…trop de diffusion embrouille nos actionnaires »* (E1).

En plus, certains répondants considèrent la comptabilité comme un moyen de faire valoir leur bonne performance (quand c'est le cas) à la fois, en interne et en externe, et ainsi légitimer leurs actions en évoquant les résultats atteints.

Le manager a besoin de «*mesurer les réalisations par rapport aux objectifs*». Dans ce cas, le système comptable est utilisé en tant qu'outil de suivi et de contrôle des dérives par rapports aux prévisions : *« ma conception de la notion d'information comptable va au-delà de l'information comptable brute telle qu'elle est sous-entendue…Personnellement, la comptabilité est à mon sens, un rétroviseur qui me permet de valider un certain nombre d'actions qui ont été menées »* (E1).

La comptabilité, en informant sur les efforts accomplis (contrôle à distance), permet de responsabiliser les acteurs organisationnels (Bush, 1997 ; Bouquin, 2004). C'est un outil pour pouvoir justifier l'octroi de récompenses ou de sanctions et ce par rapport à des normes fixées en interne (objectifs) ou en externe (benchmarking, concurrence, secteur d'activité etc.). En ce sens, elle sert le manager à évaluer la contribution des uns et des autres ainsi que celle de l'entité dont il a la responsabilité à la performance de l'organisation dans son ensemble (Ouchi, 1979 ; Merchant, 1989 et 1998). L'information comptable est « d'abord » selon un PDG, *« de savoir, où étaient les gains et où étaient les pertes, quels étaient les groupes qui gagnaient de l'argent et les groupes qui ne gagnaient pas…»* (E5).

Souvent, les managers ont un choix à faire concernant les indicateurs comptables qui vont servir pour évaluer la performance de leurs collaborateurs et des entités. Un manager réclame : *« Je trouve qu'un indicateur est assez intéressant, mais je serais assez prudent, autant il y a des indicateurs sur lesquels c'est votre performance directe dont vous êtes responsabilisé. Notre image est en ce sens plutôt un élément probant : est-ce que je suis dans le bonne direction ? Ca*

identifie des problèmes...» (E16, Directeur de la stratégie et du Plan). Il rajoute *« Généralement, un indicateur doit donner un sens, une direction, il faut le penser en termes de levier d'action. La justesse, la fiabilité du chiffre n'est pas mon problème. L'autre chose qui est intéressante est d'avoir le chiffre sur une longue durée, avoir un historique pour voir l'évolution. Il importe aussi de pouvoir faire un benchmarking en interne et en externe, surtout par rapport à la concurrence. Un indicateur trop local, trop interne, n'a pas beaucoup d'intérêt ».*

En guise de résumé des résultats, nous dressons le tableau suivant qui présente l'utilisation de la comptabilité par les managers selon les trois niveaux de structuration définis par Guiddens.

Tableau n° 2. La théorie de la structuration appliquée à l'utilisation des SC par les managers

Structurel (niveau de la structure)	**Signification** Les codes sémantiques partagés par les individus **-Représentations** : Le contrôle budgétaire-le budget ; Domaine de spécialistes ; Le court terme ; Un département mis dans un coin ; Constat de faits (le passé, l'histoire) ; Un paramètre parmi d'autres **-Croyances** : Garant de la fiabilité organisationnelle (confiance) ; Monde financier corrompu ; l'information comptable (IC) est manipulée par la direction générale **-Jugements** : Ce n'est pas les comptables qui font le chiffre ; distanciation vis-à-vis des comptables ; Les comptables n'écoutent pas	**Domination** Les relations de dépendance et d'autonomie associées aux interactions - **Négociation et conflits** : IC pour négocier avec le siège/ conseil d'administration ; Faire un audit comptable pour montrer la situation aux syndicats ; asymétrie d'information ; « PDG cache IC pour se maintenir à la tête de l'entreprise » **-Adhésion/cohésion** : Rassembler personnel autour des chiffres comptables clés ; « Montrer au personnel qu'ensemble nous atteignons nos objectifs»	**Légitimation** La conscience collective, le consensus moral **-Fonction d'adéquation aux normes sociales** : IC pour rendre visible la performance pour autrui ; Donner une bonne image de l'entité; Etablir des indicateurs vendables aux partenaires sociaux ; Convergence des intérêts du manager et ceux de l'entreprise ; Instaurer la confiance par la transparence de la comptabilité; Force persuasive de l'IC ; Certaines IC peuvent choquer ; **-Moyen de gouvernance** : « Sortir » les rapports comptables pour expliquer aux actionnaires/conseil d'administration
Modalités de structuration	**Schèmes d'interprétation** Les connaissances et compétences des individus en interaction **-Capacité cognitive, Faculté d'interprétation IC** : Rapport passif % au SIC ; Self-inefficacy à l'égard du SC ; La comptabilité est un domaine qui échappe au manager ; Perception d'Illisibilité et inintelligibilité IC **-Fonction cognitive de la comptabilité** : IC partie intégrante de la représentation de la réalité ; IC pour accompagner la réflexion ; IC moyen d'encadrage cognitif ; Comptabilité de gestion est une modélisation des relations des ressources aux finalités	**Facilités** Les règles/ressources relatives à la domination **-Ressources d'autorité** : Centre de responsabilité/ de coût/de profit ; Entité/périmètre comptable ; Méthode de consolidation (par pallier) ; découpage par projet/par activité **-Ressources d'allocation** : Tableau de bord de la direction ou d'un centre de responsabilité ; Le budget ; Budget par activité	**Normes/Règles** Les normes, codes moraux et valeurs qui permettent de justifier les actions **-Règles sociales** : Contrat de gestion/d'investissement ; Lier délégation et budget ; Comparer ROI aux taux de rendement des actions ; Fixer un objectif de résultat d'exploitation conforme à la branche d'activité ; aligner reporting interne sur reporting externe ; Lisser IC pour fidéliser actionnariat **-Codes moraux** : Intégrer notation financière ; Certifier par un commissaire aux comptes
Action (interaction) Niveau de l'individu	**Communication** Les formes et pratiques discursives mobilisées dans l'interaction **-Comptabilité en tant qu'outil d'information :** Avertir/signal d'alarme ; Avoir les pieds sur terre Mesurer dérives % objectifs ; Eviter arbitraire ; Info sur services avec qui pas de relations hiérarchiques ; donner un historique de la performance **-Fonction langage de la**	**Pouvoir** Capacité à (faire) produire des résultats **-Evaluer responsabilités/ contraindre :** Choix de l'indicateur de compte de résultat/bilanciel et choix de l'inducteur d'activité ; Analyse des écarts par rapport aux standards ; « Savoir qui gagne l'argent et qui en perd » : suivi	**Moralités/Sanctions** Sanctionner (in)adéquation aux normes sociales **-Sanction/ récompense** ; Contrôle par le résultat comptable vs contrôle des comportements des subordonnés Le contrôle budgétaire ; Direct costing ; Instauration de primes d'intéressement/ d'incitation ; Budget flexible ; Actions correctives ; Baisse de la notation

	comptabilité : Maîtriser la communication avec l'extérieur ; Créer- développer un langage commun à base d'indicateur de performance financière ; avoir un dénominateur/référentiel comptable commun ; adopter le même outil comptable que celui de la société mère même si son paramétrage est inadéquat.	contribution par métier/ fonction ; Reporting par entité légale vs par entité de gestion ; Instaurer compétition selon le ROI ; Benchmarking ;	financière ;

A l'instar de Macintosh et Scapens (1990), nous considérons que la théorie de la structuration n'est pas une théorie selon la tradition empiriste, mais un cadre de réflexion structurée pour créer du sens à partir de la vie sociale. En effet, c'est un dispositif de sensibilisation des chercheurs aux aspects sociaux et institutionnels de toute action individuelle. Par conséquente et selon Giddens, la théorie de la structuration a des vertus ontologiques, qu'il est nécessaire de les exploiter empiriquement en suivant des méthodologies variées.

Cette théorie, malgré sa richesse conceptuelle, présente une limite liée à son hétérogénéité et ses fondements éclectiques. Toutefois, Scapens et Macintosh (1996) considèrent ces caractéristiques plutôt comme des avantages qui permettent d'offrir aux chercheurs un potentiel de compréhension des conflits et des contradictions qui émergent avec l'utilisation par les utilisateurs (managers ou autres) de l'information comptable. Donnant, une grande importance à l'acteur (agent), la théorie de la structuration permet de situer l'individu dans son contexte personnel (cognitif) ou institutionnel (au sein de l'entreprise dont laquelle il exerce ses activités et ses responsabilités et aussi dans la Société toute entière). Ce double positionnement de l'individu est difficile à explorer dans les recherches empiriques ayant comme objet de recherche la comptabilité. Notre essai représente une première phase d'un travail, que nous estimons nécessaire, pour mieux saisir les rôles tels qu'il sont perçus et mobilisés par les managers de la comptabilité.

CONCLUSION

Cet article propose une analyse structurationniste de l'utilisation de l'information comptable par les managers non spécialistes de la comptabilité. Reconnaissant les possibilités de conflit, de paradoxe d'utilisation et de contradiction dans les discours des managers, la théorie de la structuration fournit une tentative d'explication de ces comportements qui semblent être non-conformes à l'approche technico-économique et rationnelle de la comptabilité. Les managers, qu'ils soient opérationnels ou fonctionnels, soumis à des pressions externes (institutionnelles) et internes (les bailleurs de fonds, les salariés et le top-management), tentent de bénéficier des

avantages éventuels de l'utilisation de l'information comptable dans un sens ou dans un autre. La mobilisation de la théorie de la structuration par ses trois dimensions : signification, domination et légitimation apporte un cadre théorique pertinent pour situer toute action ou interaction de chaque individu-acteur en relation avec le niveau du structurel (institutionnel) moyennant les modalités de structuration. La récursivité entre action et structure permet de relier chaque action à une dimension de la structure et *vice-versa.*

Malgré son intérêt et sa pertinence, la mobilisation de la théorie de la structuration n'est pas sans limites dans le champ de la recherche en comptabilité et en management en général. En effet, et comme le confirme Macintsoh et Scapens (1991), cette théorie ne permet pas de dépasser le débat ininterrompu entre « structure et action » (*structure versus agency*). Elle n'a pas indiqué quelle dimension (parmi les trois signification, domination et légitimation), est fondamentale (infrastructure selon Macintosh et Scapens, 1991), et laquelle est secondaire (superstructure). Cette limite ne facilite pas la séparation entre les trois dimensions et le suivi d'un acheminement analytique pour expliquer l'utilisation ou l'interprétation des informations comptables par les managers. L'explication ne peut être que holistique et globale, ce qui nécessite une approche compréhensive et interprétative. Des études de cas plus approfondies, s'étalant sur une longue période, permettent de mieux cerner l'évolution de l'utilisation des systèmes de comptabilité dans le temps.

Par ailleurs, étant en grande partie centrée sur l'acteur, la mobilisation de la théorie de la structuration apporte des éclairages pertinents sur les modes de fonctionnement des individus. Toutefois, l'analyse de ces modes n'est pas sans difficultés pour un chercheur « pas totalement » fondé (*embedded*) dans l'organisation. Des recherches, de type observation participante ou recherche-action, semblent apporter des résultats plus intéressants sur les motivations des managers pour l'utilisation de l'information comptable dans leurs activités au quotidien.

BIBLIOGRAPHIE

American Institute of Certified Public Accounting, (1974), *Objectives of financial statements*.

Ahrens, T. and Dent, F., (1998), "Accounting and Organizations: Realizing the richness of field research", *Journal of Management Accounting Research,* Vol. 10, pp. 1-39.

Alexander, D. et Nobes, C., (1994), *A European introduction to financial accounting*, Prentice Hall International (UK) limited.

Ansari, S. et K.J. Euske (1987), « Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, N°6, pp. 549-570.

Anthony, R.N., (1988), *The management control function*, Boston, The Harvard Business School Press (traduction, La function contrôle de gestion, 1993, Paris, Publi-Union).

Anthony, R., Hawkins, D. and Merchant, K., (1999), *Accounting*, Tenth edition, McGraw-Hill international editions.

Arwidi O., Samuelson L.A. (1993), «The Development of Budgetary Control in Sweden- A research note", *Management Accounting Research*, vol. 4, pp. 93-107.

Autissier D.,(2000) " Le processus de contrôle dans la structuration de l'entreprise », *in Structuration et management des organisations*, Sous la dir. Autissier D.et Wacheux F. l'Harmattan, Paris.

Bescos P-L. et Mendoza, C., (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, l'Harmattan, Paris.

Boland R.J. Jr (1993), "Accounting and the Interpretative Act", *Accounting, Organizations and Society*, Feb-April, pp. 1-24.

Bouquin, H., (2004), *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris.

Bourguignon, A., (1998), « Représentations de la performance : le contrôle de gestion ne suffit pas », Congrès AFC, Performances et comptabilité, Acte du XIX congrès, 14-16 mai, pp. 755-770.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., et Nahapiet, J., (1980), « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organisation and Society*, vol 5, n°1, pp. 5-27.

Burell G. Morgan G. (1988), *Sociological paradigms and organizational analysis. Elements of the sociology of corporate life*, Ashgate, first published by Heinemann, 1979.

Capron, M., (1993), *La comptabilité en perspective*, Editions La Découverte, Repères, Paris.

Chapellier, P., (1999), « Le dirigeant et le contrôle de gestion », pp. 101-113, in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, édition Vuibert.

Chevalier C. (1996), "L'apport de la théorie de la structuration dans l'évaluation de la relation stratégie/contrôle : une analyse à travers l'étude des changements stratégiques d'une entreprise du secteur informatique", *Actes du XVIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, 30-31 mai et 1er juin 1996, volume 2, 18 pages

Chevalier- Kuszla (2000), "Théorie de la structuration et Activity-Based-Management (ABM) : clarification du rôle du contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique, in *Structuration et management des organisations*, Sous la dir. Autissier D.et Wacheux F. l'Harmattan, Paris.

Cooper D.J., Hayes D., Wolf F., (1981), "Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting systems in Ambiguous Situations", *Accounting, Organizations and Society*, vol.6, n°3, p.175-181.

Cooper, D.J, (1983), "Tidiness, Muddle and thinks: Commonalities and divergences in two approaches to accounting research", *Accounting Organizations and Society*, pp. 269-286.

Cossette P. (1994), " Structures Cognitives Et Organisations ", In Louche (dir), *Individu et Organisations*, Delachaux Et Niestlè

Covaleski, M. et Dirsmith, M., (1990), "Dialectic tension, double reflexivity and everyday accounting researcher: On using qualitative methods", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, N° 6, pp. 543-573.

David A. (2001), « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? », pp. 193-213, in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* Coord. David A, Hatchuel A. et Laufer R. (Eds.), FNEGE, Vuibert.

Dent, J.F., (1991), "Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality", *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n°8, p.705-732.

DeSanctis G. et Poole M.S. (1994), « Capturing the complexity in advanced technology use: Adaptive Structuration Theory», *Organization Science*, Vol.5, n°2, pp. 121-147.

Dupuy, Y., (1999), « Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, pp. 35-44.

Gadamer H.G.(1975), *Truth and Method*, London : Sheed & Ward.

Giddens, A. (1987), *La constitution de la société*. PUF. Paris.

Gignon –Maconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 9, Vol. 1, mai 2003, pp. 53-78.

Gilbert P. (1998), *L'instrumentation de gestion*, Edition Economica.

Guibert, N. et Dupuy, Y., (1995), « La confiance, variable clés d'un contrôle de gestion rénové », in Modèles d'organisations et modèles comptables, Actes du 16ème congrès de l'AFC, pp. 355-370.

Harrison, W. T. and Horngren, C-T., (1995), *Financial accounting*, Second edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

Hartmann, F.G., (2000), « The appropriateness of RAPM : Toward the further development of theory », *Accounting, Organization and Society*, Vol 25, pp. 451-482.

Hopper & Macintosh " Management accounting as a discplinary practice", *Management accounting research*, septembre 1993, pp. 7-29.

Hopwood, A.G., (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement, 156-182.

Hopwood, A.G.(1976), Accounting and Human Behaviour (Prentice-Hall, Inc).

Hopwood, A.G., (1987), "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting Organizations and Society*, p. 207-234.

Jodelet, A., (1989), *Les représentations sociales*, Presses universitaires de France.

Johnson, H.T et Kaplan, R.S., (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

Kaplan, R.S., (1990), "Contribution margin analysis: No longer relevant", *Journal of Management Accounting Research*, pp. 2-15.

Lorino, Ph., 2002-a, « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion », Cahiers de Recherche de l'ESSEC, juillet.

Lorino, Ph., 2002-b, « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance », les Actes du Congrès de l'AFC.

Lyne S. (1988), « The role of the budget in medium and large U.K. companies and the relationship with budget pressure an participation", *Accounting and Business Research*, vol. 18, n°71, pp. 195-212.

Macintosh, N.B. & Scapens, R. W. (1990), "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 15 Issue 5, p455-477

Macintosh, N.B. & Scapens, R. W. (1991), " Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory Analysis", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 131-158.

Mellemvik, F. et al., (1988), « Functions of accounting- a discussion », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 4, pp. 101-119.

Merchant, K.A., (1989), *Rewarding results, Motivating profit center manager*. Harvard Business School Press.

Merchant, K.A., (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper saddle River, N.J.

Mia, L. et Chenhall, R., (1994), "The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 19, N° 1, pp. 1-13.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. et Lampel, J., (1999), *Safari en pays de stratégie*, Village Mondial.

Mitchell (2002). "Research and practice in management accounting: improving integration and Communication", *The European Accounting Review* , 11:2, 277–289

Oriot, F., (2003), « L'influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion : le cas d'une banque à réseau », Thèse en Sciences de Gestion, HEC.

Oriot, F., 2004, « Les interprétations différentiées des acteurs face à un système de contrôle de gestion en voie de standardisation », les actes du Congrès de l'AFC 2004.

Orlikowski W. J. (1992), «The Duality of Technology: Rethinking the Concept of the Technology in Organisations», *Organizations Science*, Vol. 3, n°3, pp 398- 427.

Orlikowski W.J. (1996), «Improvising organizational transformation over time: A situated change perspective», *Information Systems Research*, Vol. 7, n°1, pp. 63- 92.

Orlikowski W.J. (2000), «Using technology and constituting structures: a practice lens for studying technology in organizations», *Organization Science*, Vol.11, n°4, pp.404-428.

Otley, D. and Kakiolas, A., (2000), "Reliance on accounting performance measures: Dead end or new beginning?", *Accounting, Organization and Society*, 25, pp. 497-510.

Otley, D., (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 122-149.

Otley, D., (1994), "Management control in contemporary organizations: towards a wider framework", *Management Accounting Research*, pp. 289-299.

Ouchi, W.G., (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol 25, N° 9, pp. 833-848.

Parker L.D. (1977), «A Reassessment of the role of control in corporate budgeting", Accounting and Business Research, vol. 7, n°26, pp. 135-143.

Pezet, A., (1998), Les *fonctions des instruments de la décision d'investir : contribution à une technologie de l'investissement,* Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.

Ranson S., Hinings B., Greenwood R. (1980), «The Structuring of Organizational Structures», *Administrative Science Quarterly*, 25, pp. 1-17.

Roberts & Scapens (1985), "Accounting systems and systems accountability, understanding practices in their organizational contexts", *Accounting, Organizations & society*, pp. 443-456. –

Rojot J. (2000), « La théorie de la structuration chez Anhony Giddens », in *Structuration et management des organisations*, pp. 47-57, Sous la dir. Autissier D.et Wacheux F. L'Harmattan, Paris.

Simon, H.A. (1969 et 1981). *Sciences des systèmes, sciences de l'artificiel*, traduction française, Dunod, 1991.

Voynnet Fourboul, C., (2000), Management stratégique du Comité d'Entreprise Européen, Thèse en Sciences de Gestion, Université Jean Moulin (Lyon).

Weick, K. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Reading, MA: Addison Westley. 241p.

Whittington R. (1992), «Putting Giddens into action: Social systems and management agency», *Journal of Management Studies*, 29, 6, November, pp. 693-712.

Wilkinson, J et Cerullo, M., (1997), *Accounting Information Systems*, third edition, John Wiley and Sons Inc.

Willmott H. (1981), «The Structuring of Organizational Structures: A Note», *Administrative Science Quarterly*, 26, pp. 470-474.