



HAL
open science

CONTROLE ET COMPORTEMENTS : UNE REVUE DE LA LITTERATURE ANGLO-SAXONNE

Pascal Langevin, Gérald Naro

► **To cite this version:**

Pascal Langevin, Gérald Naro. CONTROLE ET COMPORTEMENTS : UNE REVUE DE LA LIT-
TERATURE ANGLO-SAXONNE. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la
comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France. pp.CD-Rom. halshs-00582794

HAL Id: halshs-00582794

<https://shs.hal.science/halshs-00582794>

Submitted on 20 Apr 2011

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.

CONTROLE ET COMPORTEMENTS : UNE REVUE DE LA LITTERATURE ANGLO-SAXONNE

Pascal Langevin

Professeur, EDHEC, 58 rue du Port, 59046 Lille cedex,
Tél. 03-20-15-45-00, Fax 03-20-15-45-70, pascal.langevin@edhec.edu

Gérald Naro

Professeur, Université Montpellier II, IUT, 17 quai du port neuf, 34500 Béziers
Tel. 04-67-11-18-30, Fax. 04-67-11-18-19, gerald.naro@iutbeziers.univ-montp2.fr

Résumé

Se plaçant dans le champ du contrôle organisationnel, ce papier présente une revue de la littérature anglo-saxonne qui étudie l'effet sur les comportements du contrôle par les résultats et du contrôle social.

Une réflexion est menée sur les apports possibles des approches configurationnelles à ce domaine de recherche.

Mots clés : contrôle, comportement, revue

Abstract

Within the organizational control area, this paper reviews the literature in English regarding the effects of results control and social control on behaviors.

Some thoughts are given about the possible contributions of configurational approaches to this field of research.

Key words: control, behavior, review

Introduction

Ce papier présente une revue de la littérature anglo-saxonne en contrôle organisationnel défini comme mécanisme dont la finalité est d'influencer les comportement des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière. Cette littérature s'est fortement développée dans les pays anglo-saxons, en particulier depuis le début des années 1950 avec les travaux sur la gestion budgétaire. En revanche, force est de reconnaître qu'elle est restée relativement marginale dans les publications francophones. Pourtant les enjeux actuels posés par le développement des nouvelles formes organisationnelles et la reconnaissance du rôle central qu'y jouent les acteurs justifient l'intérêt et l'extension des recherches menées dans ce domaine. Une revue des travaux existants et organisés au sein de programmes de recherche devrait donc faciliter le développement de ce champ.

Dans une première partie, le papier précise quelques éléments théoriques sur lesquels se fonde l'approche organisationnelle du contrôle. La deuxième partie fait ensuite le point sur le contrôle par les résultats, mode de contrôle le plus étudié jusqu'à présent. La troisième partie aborde ensuite les éléments de contrôle social dont la pertinence et l'intérêt s'amplifient avec le développement des nouvelles formes d'organisation. Enfin, en conclusion, une discussion est menée sur ces travaux. En particulier, constatant l'importance des approches contingentes au sein de ce champ, une réflexion est conduite sur les aspects méthodologiques et sur les apports possibles des approches configurationnelles à ce domaine de recherche.

1. Cadre conceptuel

1.1. Définition du contrôle

Le contrôle de gestion est souvent présenté comme un mécanisme d'aide à la prise de décisions rationnelles et une réponse à la question : quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les "meilleures" décisions, c'est-à-dire les décisions correspondant le mieux à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels.

Néanmoins, dans le prolongement des travaux de l'école des Relations Humaines, des théories de la motivation et des études sur le comportement des décideurs (Simon, 1947), s'est développée une approche s'intéressant aux effets des outils de contrôle sur les comportements des décideurs. En particulier, les premières études (Argyris, 1952 ; Ridgway, 1956) montrèrent que la mise en place d'un système de contrôle pouvait générer des comportements dysfonctionnels, c'est-à-dire non cohérents avec les objectifs de l'organisation.

Avec ce regard, il apparaît que le problème du contrôle est avant tout celui du contrôle des individus (Merchant, 1998). Le premier mécanisme de facilitation de la décision (*decision-facilitating*) est donc complété par un second mécanisme dont la finalité est d'influencer (*decision-influencing*) les comportements des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière (Demski et Feltham, 1976). C'est à ce dernier aspect que cet article s'intéresse.

A cette approche fonctionnaliste qui considère que le contrôle a pour fonction d'aider à atteindre les objectifs de l'organisation correspond la notion de contrôle organisationnel

(Lowe et Chua, 1983) dont la définition, sous des formes légèrement différentes, est maintenant largement répandue dans la littérature (Flamholtz, 1996 ; Kren, 1997 ; Merchant, 1998) : le contrôle est l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses objectifs.

Comme l'indique Kren (1997) dans sa revue de littérature, la recherche en contrôle organisationnel a suivi deux voies parallèles et indépendantes. La première, qu'il appelle théorie behaviorale, a essentiellement adopté une approche basée sur des enquêtes par questionnaire ou par interviews pour identifier les relations entre les systèmes de contrôle et leurs conséquences sur les attitudes et comportements et, plus généralement, sur la performance. Les analyses, au départ essentiellement bi-variées, ont rapidement évolué pour intégrer de nombreux facteurs de contingence venant modérer ces relations bivariées. Les travaux les plus récents combinent différentes caractéristiques des systèmes de contrôle avec différentes variables de contingence pour analyser, par des analyses de cheminement, la manière dont les relations se construisent (Van der Stede, 2000).

L'autre voie suivie dans la recherche en contrôle organisationnel, toujours selon Kren, repose sur la théorie de l'agence et plus spécifiquement, sur le modèle principal-agent. Dans ce courant les travaux étudient, par des approches analytiques ou empiriques sous formes d'expériences de laboratoire, l'impact sur l'effort et la performance de l'agent de différentes formes de contrat, c'est-à-dire de différentes formes de systèmes d'évaluation et de rémunération (voir Baiman, 1982, 1990, pour une revue).

Il est à noter que ces deux courants s'intéressent à un contrôle délibéré : en d'autres termes, les mécanismes et processus de contrôle étudiés sont intentionnels, c'est-à-dire qu'ils sont conçus, mis en place et utilisés, de façon consciente et volontaire, par l'organisation. Il est clair que d'autres phénomènes, souvent informels, participent au contrôle des individus. Bien qu'importants, ces phénomènes ne sont pas analysés dans ce papier.

Une fois posée la problématique du contrôle organisationnel et, plus spécifiquement, du contrôle des individus, il convient de s'intéresser à la façon dont les organisations exercent ce contrôle.

1.2. Comment contrôler les individus : les modes de contrôle

Les réponses apportées s'attaquent à l'origine du problème de contrôle. Selon Merchant (1998), l'existence de comportements dysfonctionnels et donc le besoin d'un contrôle des individus a trois causes possibles. Premièrement, les individus peuvent ne pas connaître de façon précise ce qui est attendu d'eux. Deuxièmement, les individus peuvent être motivés à prendre des décisions différentes de celles que l'organisation souhaiterait. Troisièmement, les individus peuvent ne pas avoir les compétences, qualités ou connaissances requises pour prendre les "bonnes" décisions.

Par ailleurs, les systèmes de contrôle prennent en considération l'existence de facteurs de contingence qui rendent possibles ou non la mise en place de mécanismes de contrôle et qui conduisent à différents modes de contrôle. Ainsi, Ouchi (1979) considère que le système de contrôle est, avant tout, un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Dans cette perspective, pour pouvoir contrôler, il faut pouvoir mesurer. Selon Ouchi, deux éléments peuvent donner lieu à une mesure : le comportement et les *outputs* qui résultent de ce comportement. En découlent deux modes de contrôle : le contrôle des comportements (*behavior control*) et le contrôle des résultats (*output control*), étant entendu

que, dans les deux cas, l'objectif est d'obtenir les comportements souhaités, dans le premier cas en surveillant et/ou en contraignant directement ces comportements, dans le second cas en récompensant les résultats de façon sélective. Pour Merchant (1982, 1998), le contrôle des comportements, appelé contrôle des actions, assure que les salariés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables. Règles et procédures, définition et séparation des responsabilités, supervision directe, autorisations d'engagement de dépenses constituent des exemples de ce mode de contrôle. Le contrôle des résultats consiste à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent.

Par ailleurs, la capacité à mesurer un comportement ou un résultat ne garantit pas que le contrôle soit efficace. Encore faut-il identifier les comportements ou les résultats souhaitables, c'est-à-dire qui correspondent aux objectifs attendus de l'organisation. D'autres aspects sont donc considérés. Ainsi, pour Ouchi, l'utilisation d'un contrôle des comportements nécessite une connaissance ou au moins un accord sur le processus de transformation des *inputs* en *outputs*, c'est-à-dire sur les relations de causes à effets qui permettent, à partir de règles de comportement données, d'obtenir les résultats souhaités. Dans le cas du contrôle des résultats, la connaissance du processus n'est pas nécessaire, mais il faut, en revanche, disposer d'une mesure fiable et valide des résultats attendus.

Il se peut toutefois que ni le processus de transformation ni les résultats ne soient identifiables ou mesurables de façon satisfaisante. Dans ce cas, l'entreprise doit recourir à un troisième mode de contrôle. Contrôle clanique ou par rituels chez Ouchi, contrôle du personnel chez Merchant, il consiste à avoir des salariés dont le profil et les compétences correspondent aux besoins (par sélection ou par formation), ou à induire des comportements d'autocontrôle, par l'individu lui-même ou par ses pairs. Ce mode de contrôle assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation, induisant un fort degré d'implication et rendant donc inutile toute autre forme de contrôle reposant sur la surveillance et/ou la mesure *a posteriori* de comportements ou de résultats.

En combinant les deux éléments du système de contrôle et en présentant les modes de contrôle en fonction des conditions préalables, on obtient la matrice bien connue représentée figure 1.

Fig 1 : types de contrôle et conditions préalables (Ouchi, 1979)

		Connaissance du processus de transformation	
		<i>Parfaite</i>	<i>Imparfaite</i>
Capacité à mesurer les résultats	<i>Elevée</i>	Contrôle des résultats ou des comportements	Contrôle des résultats
	<i>Faible</i>	Contrôle des comportements	Contrôle "clanique"

L'objectif de ce papier est d'analyser la littérature traitant du contrôle organisationnel tel qu'il a été défini plus haut, en limitant toutefois l'étude aux publications anglo-saxonnes reconnues comme appartenant au champ du contrôle.

Parmi les trois modes de contrôle présentés ci-dessus, le contrôle des comportements se trouve ainsi exclu de l'étude. A notre connaissance, il n'y a pas en effet de littérature développée en contrôle traitant de l'effet sur les comportements des règles, procédures et autres outils généralement qualifiés de bureaucratiques. Ce sujet est, en revanche, abondamment traité par les sociologues et les théoriciens de l'organisation.

L'article se focalise donc sur les deux autres modes de contrôle. La littérature sur le contrôle par les résultats est la plus ancienne et la plus abondante. Cette situation provient sans doute du fait que ce mode de contrôle correspond tout à fait à l'approche traditionnelle du contrôle de gestion. Cette littérature traite, en effet, du lien entre comportements et outils de contrôle de gestion (budgets, mesure de performance...). Elle couvre l'essentiel des travaux réalisés dans le cadre des théories behaviorale et de l'agence évoquées plus haut. Elle est présentée en partie 2.

La littérature sur le contrôle social est, pour sa part, plus récente et moins développée. Elle est plus conceptuelle dans son approche, d'une part parce qu'elle vient "après", lorsque les autres modes de contrôle ne peuvent plus s'appliquer et, d'autre part, parce que les outils correspondants (sélection, formation...) sont pour la plupart traités dans d'autres champs disciplinaires, au premier rang desquels se situe la gestion des ressources humaines. Elle fait l'objet de la partie 3.

2. Contrôle par les résultats

Le contrôle par les résultats consiste à évaluer la performance de l'individu par rapport à un objectif prédéterminé.

Ce type de contrôle repose sur un processus qui comprend plusieurs étapes : le choix d'un indicateur de la performance, la fixation d'un objectif exprimé à l'aide de cet indicateur, la mesure de la performance obtenue et l'attribution d'une récompense/sanction à l'individu (Merchant, 1998). Les choix opérés à chacune de ces étapes ont des conséquences sur les comportements et attitudes des individus évalués.

On notera pour commencer que, dans ce mode de contrôle, seuls les résultats sont évalués par la hiérarchie, les moyens pour les atteindre étant laissés à la discrétion des individus. Ce type de contrôle est donc cohérent avec les démarches de décentralisation et de délégation de la prise de décision. Il génère une autonomie et une responsabilisation susceptibles de satisfaire les besoins de reconnaissance et d'accomplissement des individus et d'agir sur leurs attitudes et leur comportement.

Par ailleurs, le contrôle par les résultats indique aux individus ce sur quoi ils seront évalués, plus clairement que ne peut le faire un contrôle des comportements. Cette clarté des objectifs est source de satisfaction et de performance (Kenis, 1979).

La littérature a toutefois identifié différents problèmes comportementaux aux différents stades du processus. Nous passons en revue les principaux problèmes liés aux trois premières étapes, les aspects touchant à l'attribution des récompenses étant souvent intégrés, quelques fois implicitement, dans les mêmes travaux¹.

¹ L'ouvrage de Merchant (1989) illustre bien ce point : sous le titre *Rewarding Results*, il traite en effet de tous les aspects abordés dans cette partie.

2.1. Choix des indicateurs et comportements

Les indicateurs de performance servent bien évidemment à assister les managers dans leur prise de décisions en leur donnant la possibilité de comparer leur résultat par rapport à leur objectif et de réagir en conséquence. Mais les indicateurs de gestion jouent également un rôle de générateur d'action et d'influence de comportement (Swieringa et Weick, 1987). Le choix des indicateurs peut donc également conduire à des comportements non voulus.

2.1.1. Motivation détournée des indicateurs comptables et financiers

Le choix de la dimension qui sert à évaluer la performance peut générer plusieurs problèmes. Le principal problème est celui d'une motivation détournée lorsque l'indicateur retenu induit des comportements qui ne sont pas cohérents avec les objectifs de l'organisation. En particulier, la littérature a étudié les difficultés posées par les indicateurs comptables et financiers.

Comme l'indique Merchant (1998), ces mesures ne prennent en compte que les transactions, dépendent des méthodes choisies, suivent des principes et règles conservatrices, ignorent les éléments immatériels, ne tiennent pas compte du coût du capital et du coût du besoin en fonds de roulement, n'intègrent pas le risque et, enfin, sont trop tournées vers le passé.

De plus, les mesures comptables du profit induisent des effets comportementaux indésirables, au premier rang desquels on peut citer le court-termisme. Le phénomène est bien connu et a depuis longtemps été signalé dans la littérature (Dearden, 1969 ; Hayes et Abernathy, 1980 ; Merchant, 1990) : afin d'augmenter le profit comptable, le manager peut réduire certaines dépenses afin de diminuer les charges à court terme mais au détriment de l'intérêt à long terme. Sont, par exemple, concernées les dépenses de R & D, de formation, de publicité d'image...

Les mesures comptables ont tendance également à induire des comportements averses au risque de la part des managers qui cherchent alors à se protéger des aléas. Or, ces comportements conduisent à des décisions qui ne sont pas dans l'intérêt des actionnaires qui ont, quant à eux, la possibilité de diversifier leur risque.

Les mesures de performances dérivées du profit comme la rentabilité économique –le fameux ROI– ajoutent des problèmes supplémentaires. Les décisions d'investissement auxquelles elles conduisent peuvent être contraire à l'intérêt de l'entreprise dans son ensemble. Par ailleurs, les méthodes retenues pour valoriser le dénominateur (brut ou net, par exemple) modifient la valeur de la performance, donc son appréciation (Dearden, 1969, 1987 ; Solomons, 1965). Pour pallier ces inconvénients, le bénéfice résiduel a été proposé et discuté dans la littérature (Amey, 1975 ; Emmanuel et Otley, 1976 ; Tomkins, 1975), puis remis au goût du jour avec l'EVA (Stewart, 1991 ; Zimmerman, 1997). Certains problèmes restent posés toutefois avec l'EVA qui demeure un indicateur essentiellement comptable, tourné vers le passé et dont l'orientation à court terme reste présente malgré les ajustements proposés par ses promoteurs (Stewart, 1995).

2.1.2. Contrôlabilité, interdépendance et prix de cession interne

Le contrôle par les résultats soumet généralement l'individu à un risque plus élevé. En effet, l'incertitude de l'environnement conduit à obtenir un résultat qui ne dépend pas uniquement du comportement et des décisions de l'individu mais également de la réalisation d'un certain nombre d'événements qui échappent à son contrôle.

Le principe de contrôlabilité énonce que l'évaluation de performance d'un individu ne doit pas intégrer d'éléments hors de son contrôle (Choudhury, 1986 ; Merchant, 1987 ; Solomons, 1965). Les raisons qui justifient ce principe sont de deux ordres (Merchant, 1987). Premièrement, si les indicateurs de performance sont influencés par des événements incontrôlables, ils n'indiquent pas parfaitement si les actions de l'individu ont été les bonnes. Deuxièmement, tenir les individus responsables d'éléments qu'ils ne contrôlent pas peut conduire à des comportements dysfonctionnels.

Pour respecter le principe de contrôlabilité, le système d'évaluation doit exclure de la performance mesurée les effets des événements hors du champ décisionnel du manager évalué et des décisions, présentes ou passées, des autres managers et/ou de la hiérarchie (Demski, 1976). Il semble toutefois que, dans la pratique, ce principe ne soit pas toujours appliqué (Merchant, 1987).

Il est d'ailleurs nuancé par la théorie de l'agence qui considère que, en situation de *moral hazard*, c'est-à-dire quand l'effort de l'agent n'est pas parfaitement observable, la rémunération de ce dernier doit dépendre du résultat donc comporter une part de risque (Shavell, 1979) ou encore, son évaluation doit intégrer des éléments hors de son contrôle car ces éléments apportent de l'information sur son effort (Antle et Demski, 1988).

Pour sa part, s'appuyant sur l'idée que la contrôlabilité est une perception, Choudhury (1986) montre qu'il est dans l'intérêt de l'organisation d'aider le manager à identifier les facteurs non contrôlables externes pour maintenir son degré de confiance en soi.

Le principe de contrôlabilité prend une importance particulière dans le cadre de l'organisation en centres de profit. Si cette forme organisationnelle est source de motivation par la réponse qu'elle apporte aux besoins de reconnaissance et d'accomplissement des managers, elle s'accompagne également souvent de problèmes d'interdépendance entre centres –donc d'incertitude de la tâche (Hirst, 1981, 1983)– qui nécessite la mise en place d'une politique de prix de cession interne. La performance mesurée du centre de profit est dépendante du prix de cession interne et n'est donc plus sous contrôle du responsable. Plus encore, les intérêts respectifs des managers concernés sont en opposition et le prix de cession interne devient une source de conflit (pour une revue, voir Emmanuel et Mehafdi, 1994 ou McAulay et Tomkins, 1992).

De plus, il n'est pas rare que le système de prix de cession interne soit mis en place dans le seul but de créer ce que Solomons (1965) appelle des pseudo-centres de profit, c'est-à-dire des centres dont les responsables ne maîtrisent pas la totalité des éléments composant leur compte de résultat.

Le résultat est un ensemble d'effets dysfonctionnels tels que la manipulation des informations servant à calculer les prix de cession interne, le transfert d'inefficiences d'un centre à l'autre, le conflit d'objectifs et la prise de décisions sous-optimales (Abdel-Khalik et Lusk, 1974).

Pour pallier ces effets, les auteurs essaient de trouver un prix "juste" (Eccles, 1983), conciliant les intérêts de l'organisation et la motivation des responsables de centre. Au-delà des solutions techniques, certains auteurs proposent par exemple d'utiliser des prix négociés (Grabski, 1985 ; Watson et Baumler, 1975) ou des systèmes de rémunération appropriés (Chalos et Haka, 1990 ; Kimmel et Kren, 1995).

Le problème ne possède pas de solution unique. Swieringa et Waterhouse (1982) montrent que différents modèles de la théorie des organisations conduisent à des interprétations et solutions différentes par rapport à ce problème de prix de cession interne.

2.1.3. Importance accordée à l'atteinte des objectifs comptables et financiers

Le courant RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*) a produit de nombreux travaux qui analysent l'effet sur les comportements individuels de degré d'utilisation des informations comptables pour évaluer les performances. Ce qui est important ici n'est pas uniquement le contenu de cette information mais aussi et surtout la manière dont elle est utilisée (Kren 1997).

L'idée générale de ce courant est qu'une utilisation inappropriée de l'information comptable pour évaluer la performance conduit les subordonnés à manipuler l'information et à prendre des décisions contraires à l'intérêt de l'organisation.

Argyris (1952) a été l'un des premiers auteurs à révéler qu'une trop grande pression budgétaire peut générer du stress et des tensions au travail. Mais c'est sans doute l'étude pionnière d'Hopwood (1972) qui fut le point de départ d'un courant de recherches empiriques qui n'a cessé depuis de poursuivre ses investigations au point de fournir une masse cumulative de résultats (voir Hartmann, 2000, pour une revue). Hopwood, observe qu'un style de management qu'il qualifie de "*Budget Constrained*", dans lequel l'évaluation de performance des responsables est essentiellement fondée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs comptables et financiers, est source de tension, d'hostilité à l'égard de la hiérarchie et des pairs et de manipulations comptables. L'étude est renouvelée par Otley (1978) mais parvient à des résultats opposés. Cette contradiction amène Otley à suggérer que les relations étudiées sont contingentes.

Suivant cette voie, la majorité des études réalisées dans ce courant montrent que le style RAPM est source de tension, de comportements dysfonctionnels et/ou de mauvaise performance quand l'incertitude de la tâche est élevée (Abernethy et Stoelwinder, 1991 ; Brownell et Hirst, 1986 ; Hirst, 1981, 1983), quand l'environnement est incertain (Govindarajan, 1984), quand le domaine d'activité poursuit une stratégie de développement (Govindarajan et Gupta, 1985) et lorsque les styles de management diffèrent entre supérieurs et subordonnés (Choo et Tan, 1997 ; Collins et al., 1984).

Par ailleurs, plusieurs études observent que, accompagné d'un management participatif, le style RAPM est associé positivement à la performance (Brownell, 1982, 1983 ; Brownell et Dunk, 1991 ; Cherrington et Cherrington, 1973 ; Dunk 1996), même si des résultats opposés sont également enregistrés (Aranya, 1990 ; Dunk, 1989).

Certains travaux, enfin, cherchent à expliquer l'existence même d'un style RAPM qui serait davantage utilisé dans les entreprises décentralisées et de grande taille (Bruns et Waterhouse, 1975 ; Merchant, 1981, 1984), avec une faible incertitude de l'environnement (Brownell, 1985), une stratégie de *defenders* (Ittner et al., 1997 ; Simons, 1987), des processus de production automatisés (Dunk, 1992) et par des managers qui ont le sentiment que leur propre rétribution est basée sur une performance comptable (Searfoss, 1976) ou qui ont tendance à structurer leur style de management par l'usage de descriptions détaillées des rôles et des tâches (Hopwood, 1974).

2.2. Fixation des objectifs et comportements

L'utilisation d'un contrôle par les résultats suppose qu'une référence soit retenue pour déterminer si les résultats obtenus constituent ou non une performance satisfaisante. Cette référence prend la forme d'un objectif à atteindre. Les travaux réalisés dans le cadre de la théorie des buts (*goal theory*) montrent que la motivation est plus élevée lorsque les individus

ont un objectif plutôt que lorsqu'on leur demande simplement de faire pour le mieux (Locke et al., 1981). Une fois admis le principe de l'existence d'un objectif, deux questions se posent : d'une part, quel est le niveau de difficulté à retenir ? D'autre part, les managers doivent-ils participer à la fixation de leurs objectifs ?

2.2.1. Difficulté de l'objectif

De nombreux travaux ont étudié les effets de la difficulté sur la motivation. Il est généralement admis que la motivation augmente avec la difficulté jusqu'à un certain point où l'objectif est perçu comme trop difficile et où la motivation s'effondre (Hofstede, 1967 ; Stedry, 1960 ; Stedry et Kay, 1966). En revanche, les travaux n'ont pas convergé quant à la valeur de cette difficulté. Certains estiment que la performance optimale correspond à une probabilité perçue de réussite de 25 à 40% (Dunbar, 1971), d'autres observent au contraire que les objectifs sont généralement faciles à atteindre avec une probabilité de l'ordre de 80 à 90% (Merchant et Manzoni, 1989).

En réalité, comme le note Hopwood (1974), la relation entre niveau d'objectifs et motivation est variable selon les individus. En effet, comme l'ont noté Stedry et Kay (1964) ou Hofstede (1967), interviennent les niveaux d'aspiration et notamment l'importance des besoins d'accomplissement. Ce serait chez les personnes qui ressentent le plus fortement ce besoin, que l'on observe les niveaux d'aspiration les plus élevés vis à vis des objectifs à atteindre et donc la motivation la plus forte.

2.2.2. Participation à la fixation des objectifs

La fixation de l'objectif peut se faire de façon arbitraire ou, au contraire, reposer sur une démarche participative. Deux grands courants s'intéressent aux conséquences de la participation, l'un sur la performance des individus, l'autre sur la tendance à biaiser les prévisions.

2.2.2.1. participation et performance

Depuis les travaux de l'école des Relations Humaines, la participation a été considérée comme une source de satisfaction, de motivation et donc de performance. Effectivement, de nombreux travaux vérifient empiriquement que la participation a un effet positif sur les tensions et les relations au travail (Argyris, 1952 ; Dunk, 1993b ; Magner, Welker et Campbell, 1995), sur la satisfaction et les attitudes vis à vis de l'organisation (Chenhall et Brownell, 1988 ; Cherrington et Cherrington, 1973 ; Collins, 1978 ; Kenis, 1979 ; Milani, 1975 ; Swieringa et Moncur, 1972), et sur la motivation (Hofstede, 1967 ; Searfoss, 1976).

Les études sur le lien entre participation et performance donnent, au départ, des résultats mitigés (Brownell et McInnes, 1986 ; Kenis, 1979 ; Merchant, 1981 ; Milani, 1975) qui appellent à l'introduction de variables médiatrices et de contingence (Brownell, 1982c ; Hopwood, 1974).

Ainsi, tout d'abord, la participation serait associée à la performance de façon indirecte, par son effet sur des variables médiatrices (Brownell, 1981 ; Chong et Chong, 2002 ; Mia, 1988, 1989). Les variables médiatrices identifiées sont, en particulier, la satisfaction (Chenhall et Brownell, 1988), l'implication (Chong et Chong, 2002 ; Quirin et al., 2000), le sentiment de contrôle (locus of control) (Brownell, 1981, 1982 ; Kren, 1992a ; Licata et al., 1986), l'amélioration de l'information des managers (Chong et Chong, 2002 ; Kren, 1992b ; Magner, Welker et Campbell, 1996), la clarification des objectifs et la réduction de l'ambiguïté des rôles (Chenhall et Brownell, 1988), le climat de sincérité et la crédibilité de la démarche

participative (Brownell, 1983a ; Hopwood, 1976 ; Libby, 1999), la cohérence entre participation attendue par les managers et accordée par leur supérieur hiérarchique (Chenhall, 1986 ; Clinton et Hunton, 2001)

Concernant les facteurs de contingence, les recherches montrent que l'association entre "participation" et "performance" dépend du style de leadership (Brownell, 1983), de la standardisation (Brownell et Merchant, 1990) ou difficulté (Mia, 1989) de la tâche, des systèmes de récompenses (Cammann, 1976), de l'incertitude de l'environnement (Brownell, 1985 ; Chalos et Haka, 1990b ; Govindarajan, 1986), de la technologie (Brownell, 1982c), de la culture organisationnelle (Brownell, 1982c) ou nationale (Tsui, 2001)...

Dans un cadre d'agence, Shields et Young (1993) vérifient sur une expérience de laboratoire que l'asymétrie informationnelle augmente le besoin de participation, participation qui est associée à l'utilisation de systèmes de rémunération incitative basée sur l'atteinte des objectifs, puis finalement à la performance globale de la firme.

2.2.2.2. participation et biais

Un autre aspect lié à la participation est celui de biais. Participer à la fixation de leurs objectifs donne aux individus l'occasion de proposer des niveaux d'objectif différents de ce qu'ils pensent réellement pouvoir faire.

En dehors des biais non intentionnels qui résultent d'erreur d'estimation (Otley, 1985), il existe trois types de biais (Walker et Johnson, 1999). Le premier biais correspond à l'annonce par le subordonné d'une performance future sous-évaluée afin de la rendre plus facile à atteindre. Il s'agit ici de ce qui est communément appelé *slack*.

Le deuxième biais correspond à des objectifs sur-estimés, c'est-à-dire optimistes et donc difficiles à atteindre. Ce biais optimiste (*upward bias*) peut être émis par le supérieur qui cherche ainsi à motiver son subordonné à atteindre une meilleure performance (Lukka, 1988). On retrouve ici la notion de niveau de difficulté de l'objectif évoquée plus haut. Mais le biais optimiste peut aussi être formulé par le subordonné, soit pour obtenir davantage de ressources (Lukka, 1998 ; Walker et Johnson, 1999), soit, à la suite d'une mauvaise performance, pour convaincre sa hiérarchie qu'il est motivé et prêt à faire des efforts pour rattraper la situation (Merchant, 1989).

Enfin, Walker et Johnson (1999) citent le contre-biais, généré par le supérieur, qui vise à réduire le biais émis par le subordonné.

L'essentiel des travaux ont porté sur le *slack* et c'est à cet aspect que nous limiterons notre analyse. La notion de "*slack* budgétaire", traduite en français par l'expression "matelas budgétaire", se réfère au concept de "*slack* organisationnel". Celui-ci "rassemble les paiements – effectués aux membres du groupe – supérieurs à ce qui serait nécessaire pour maintenir la cohésion de l'organisation" (Cyert et March 1963).

Transposé au contrôle de gestion, la notion de *slack* correspond à la tendance des managers responsables de budget à sur-estimer leurs besoins de ressources ou à sous-estimer leurs capacités productives (Walker et Johnson, 1999). De cette manière, les objectifs sont rendus plus faciles à atteindre. Schiff et Lewin (1970) estiment que ces *slacks* peuvent représenter jusqu'à 25% du montant des objectifs opérationnels.

De nombreux auteurs estiment que le *slack* présente des avantages. Il garantit plus de stabilité à l'organisation face aux variations de l'environnement : les excédents de ressource accumulés durant les périodes favorables sont utilisés lorsque intervient une baisse conjoncturelle. Le *slack* permet ainsi d'amortir les variations d'activité (Cyert et March, 1963). Par ailleurs, il offre aux cadres et à leurs collaborateurs des conditions de travail plus

confortables ainsi que des marges de manœuvre leur procurant une plus grande latitude d'action et un moyen de se couvrir face aux aléas. De ce point de vue, le *slack* est ainsi nécessaire au bon fonctionnement du système budgétaire.

C'est toutefois avec un regard moins favorable que le *slack* est le plus souvent étudié dans la littérature, du fait des biais qu'il est susceptible d'introduire dans le fonctionnement de l'organisation : il peut favoriser l'apathie des cadres, une allocation non rationnelle des ressources ou encore, une évaluation faussée des performances des managers et de leur centre de responsabilité (Kren et Liao, 1988 ; Lowe et Shaw, 1968 ; Van der Stede, 2000). Ces raisons expliquent que de nombreuses recherches se proposent d'étudier les facteurs influençant la propension au *slack* et les moyens à mettre en œuvre pour la prévenir.

On notera, en particulier, que la tendance au *slack* augmente avec l'aversion au risque du manager (Waller, 1988 ; Young, 1985), l'asymétrie d'information entre supérieur et subordonné (Dunk, 1993a), l'utilisation de systèmes de rémunération basés sur l'atteinte des objectifs (Cammann, 1976 ; Walker et Johnson, 1999) alors que la participation (Cammann, 1976 ; Collins, 1978 ; Dunk, 1993a ; Fisher et al., 2000 ; Merchant, 1985 ; Onsi, 1973), la capacité pour le supérieur à détecter ce *slack* (Kren, 1993 ; Merchant, 1985 ; Webb, 2002), la pression exercée par les pairs (Young, 1985), l'implication des managers (Nouri, 1994), le climat de confiance (Chow et al., 1991 ; Waller, 1988)... sont associés avec un *slack* moins important.

On notera que la théorie behaviorale considère que la participation va réduire le *slack* parce qu'elle induit une meilleure relation entre supérieur et subordonné, alors que la théorie de l'agence estime, en revanche, que la participation donne l'occasion au manager d'intégrer du *slack* dans son budget (Kren, 1997). Deux différences importantes distinguent les deux approches. Premièrement, alors que les travaux behavioraux mesurent la propension à créer du *slack* par des questionnaires d'attitude, la mesure retenue dans la théorie de l'agence est une différence entre objectifs énoncés et réalisés. Deuxièmement, dans les expériences de laboratoire réalisées dans l'approche de l'agence, la participation prend la forme d'un choix unilatéral d'objectif par le manager, alors que les travaux dans le courant behavioral montrent qu'il s'agit davantage d'un processus de négociation entre supérieur et subordonné.

D'autres travaux, dans le cadre de la théorie de l'agence, ont étudié l'effet sur le *slack* des différents systèmes de rémunération, en particulier ceux induisant l'Agent à révéler honnêtement son information (*truth-inducing schemes*) (Chow et al., 1988 ; Chow et al., 1991 ; Chow et al., 1994 ; Waller, 1988 ; Waller et Bishop, 1990).

Le *slack* correspond à un comportement visant à améliorer de façon apparente la performance puisque l'objectif est rendu plus facile. Ce comportement intervient avant l'action. Un autre effet comportemental dysfonctionnel consiste à améliorer artificiellement la performance après l'action, au moment de la mesure du résultat.

2.3. Mesure des résultats et manipulation

Merchant (1990) montre qu'en cas de forte incertitude de l'environnement, les managers qui sont évalués sur la base des mesures comptables ont tendance à manipuler les résultats, c'est-à-dire à transférer des revenus ou des charges d'une période à l'autre, à réduire certaines dépenses discrétionnaires et, d'une façon générale, à améliorer le résultat à court terme au détriment de l'intérêt à plus long terme de leur centre de profit. Toutefois, Merchant n'attribue pas ces comportements dysfonctionnels à une réaction d'insatisfaction ou de tension de la part des managers mais à une plus grande possibilité de dissimuler ces comportements derrière

l'incertitude qui entache les prévisions et l'analyse des résultats. C'est parce que les managers peuvent plus facilement se livrer à ces manipulations sans être détectés qu'ils les mettent en œuvre et non par réaction ou attitude négative vis à vis du mode d'évaluation. Ces manipulations sont encouragées par les systèmes de rémunération par bonus (Healy, 1985). Elles peuvent prendre la forme de manipulation et de falsification des données ou consister plus simplement en des décisions de gestion du résultat, comptable ou opérationnelle (Merchant, 1998). La gestion comptable consiste à retenir des choix comptables en fonction du résultat souhaité (méthode d'amortissement, d'évaluation des stocks...). La gestion opérationnelle consiste à prendre des décisions opérationnelles telles que déplacer une vente ou un achat dans le temps. Une forme particulière de cette gestion du résultat concerne le lissage (*income smoothing*). Afin d'éviter les à-coups dans les résultats communiqués aux marchés et éviter ainsi les variations induites du cours de l'action, les entreprises cherchent à lisser les résultats d'une année sur l'autre.

La revue des travaux réalisés sur le contrôle par les résultats montre que ce champ est largement développé dans la littérature anglo-saxonne. De véritables programmes de recherche se sont constitués autour de problématiques récurrentes (participation, RAPM, slack...) par la prise en compte de variables de contingence de plus en plus nombreuses, au premier rang desquelles se situe l'incertitude.

C'est aussi cette notion d'incertitude qui fonde l'existence des contrôles sociaux auxquels la partie 3 va maintenant s'intéresser.

3. Contrôles sociaux

Le cadre d'analyse proposé par Ouchi (1979), présenté en première partie, énonce qu'en situation d'incertitude sur la connaissance des processus de transformation et la mesure des résultats, l'organisation doit recourir à d'autres modes de contrôle que les contrôles par les comportements ou les résultats (cf. fig. 1). Il existe en effet des activités humaines, des professions, des organisations, dans lesquelles les acteurs vivent au quotidien des situations caractérisées par des tâches si complexes et changeantes qu'il n'existe pas un corpus de connaissances à leur sujet. Par exemple, ils doivent faire face à des situations d'ambiguïté causale où l'on ne peut établir avec précision des liens de cause à effet entre actions et résultats ou encore, à des situations d'équivocité des résultats, les résultats pouvant alors être interprétés comme le fruit de causes multiples. Dans certains cas, ces résultats ne sont pas mesurables, car trop immatériels ou bien trop lointains. Dans d'autres, les buts que poursuivent les diverses parties prenantes dans la coalition au pouvoir sont ambigus ou simplement contradictoires... Dans ces conditions, le problème du contrôle organisationnel se pose avec acuité, puisque le contrôle des comportements par des règles ou des procédures et le contrôle des résultats sont rendus difficiles. Comment en effet édicter des règles, rédiger des manuels de procédures lorsqu'il n'existe pas d'hypothèses bien établies sur les liens de causes à effet entre les activités et leurs conséquences ? Comment évaluer des résultats intangibles ? Comment contrôler les résultats, lorsque le caractère non récurrent des activités, fait que l'on ne dispose d'aucune norme permettant d'établir des standards ? La liste est longue de ces situations difficilement contrôlables. Les organisations vont alors recourir à des

moyens de contrôle, reposant essentiellement sur le management des ressources humaines et des relations sociales : les "contrôles sociaux".

3.1. Fondements et formes des contrôles sociaux

Les contrôles sociaux procèdent par socialisation. Ils consistent à faire adopter par le décideur les normes de comportement du groupe social auquel il appartient. Les procédures de sélection, de recrutement, de formation, la culture d'entreprise comptent parmi les principaux contrôles sociaux. Ainsi pour Hopwood (1976), le contrôle ne repose pas uniquement sur des moyens administratifs formels tels que des règles, des procédures ou des systèmes d'évaluation et de rémunération des performances (ce que l'auteur qualifie de "contrôles administratifs"), il peut s'exercer également par les pressions exercées par les individus à tous les niveaux de l'entreprise sur les autres. Pour l'auteur, le contrôle social réside dans les valeurs partagées et l'influence mutuelle des membres d'un groupe social.

Le contrôle social repose en fait sur plusieurs processus complémentaires qui visent à créer ou renforcer la socialisation des individus et l'intériorisation par ces derniers des buts organisationnels :

- des processus relevant du management des ressources humaines : recrutement, sélection, formation des membres de l'organisation...
- des processus liés au style de management de l'organisation : par exemple, la participation favoriserait la communication entre les membres de l'organisation ainsi que l'implication organisationnelle, en cela elle pourrait constituer un moyen de contrôle organisationnel (Dickson, 1981).
- des facteurs composant les variables culturelles de l'organisation : existence de mythes, de symboles, de rituels intériorisables par les individus.
- des mécanismes de socialisation extérieurs, voire ex-ante, tels que la formation qui est dispensée aux futurs diplômés par une communauté professionnelle, avant leur entrée dans l'organisation (cas des médecins, des universitaires,...) ou plus généralement le fait que la formation, l'évaluation, les carrières des membres de l'organisation soient contrôlés de l'extérieur par leurs pairs au sein d'une communauté professionnelle. Les mécanismes de coordination par la standardisation des qualifications au sein des bureaucraties professionnelles, tels que les décrit Mintzberg (1982) participent de tels processus.

On notera que, en cohérence avec la définition du contrôle organisationnel proposée dans cette communication, nous nous intéressons ici uniquement aux mécanismes de contrôle social de nature délibérée, c'est-à-dire aux processus, conçus, mis en place et utilisés par l'organisation, de façon consciente et volontaire, de façon à s'assurer que les décisions et comportements de ses membres sont en cohérence avec ses buts.

Comme le font remarquer Govindarajan et Fischer (1990), le contrôle social constitue également une forme de contrôle des comportements. Cependant, il ne repose pas sur une standardisation des procédés de travail par des règles ou des procédures, mais plutôt sur une standardisation des normes sociales de l'organisation ou sur une standardisation des qualifications (Mintzberg, 1990). Cela repose sur l'idée selon laquelle, à partir du moment où les membres de l'organisation intériorisent ses normes et valeurs fondamentales, leur comportement est sous contrôle.

Ce qui semble distinguer les contrôles sociaux des autres mécanismes de contrôle organisationnel réside dans le fait que s'ils mobilisent, comme les autres, des variables de nature psychosociale, managériale ou culturelle, ils procèdent d'actions et de politiques

relevant davantage du champ de la gestion des ressources humaines que de la fonction de contrôle de gestion *stricto sensu*.

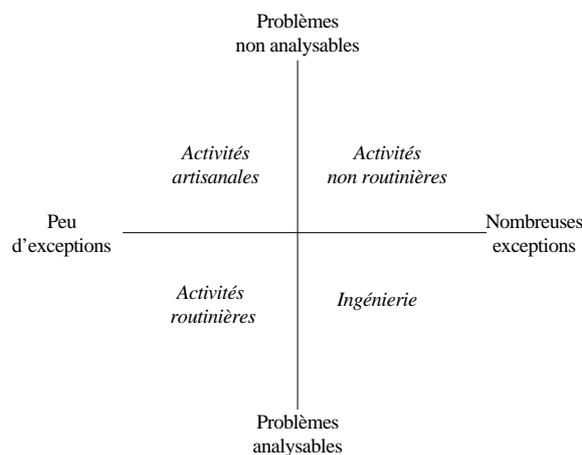
3.2. Les contrôles sociaux ou la problématique du contrôle en situation d'incertitude

A la lecture des travaux de W. Ouchi (cf. fig. 1), une première conclusion se fait jour : le contrôle par les résultats (mais également par les comportements) rencontre ses limites dans des situations caractérisées à la fois par une incertitude concernant les processus de transformation et une incertitude concernant l'évaluation des résultats. Dans un tel contexte, le contrôle repose en dernier recours sur des mécanismes plus informels de contrôle basés sur la socialisation des membres de l'organisation (contrôle clanique ou par rituels). En d'autres termes, lorsque les mécanismes de contrôle par les résultats ou par les comportements deviennent inopérants, la culture apparaît alors comme la "*dernière frontière du contrôle*" (Ray, 1986).

On a vu dans la deuxième partie que la majorité des recherches en contrôle abondent dans le sens de la contingence des modes de contrôle. Parmi les facteurs de contingence relevés, l'incertitude caractérisant l'environnement de travail et de prise de décision occupe une place privilégiée. Ces recherches utilisent plusieurs cadres conceptuels permettant de décrire cette incertitude.

L'une des grilles d'analyse, parmi les plus utilisées dans les recherches empiriques, est celle de Perrow (1967) sur l'incertitude des tâches (cf. fig. 2). Celle-ci distingue quatre types de situations technologiques par le croisement de deux variables : le caractère analysable ou non analysable des problèmes d'une part ; le degré plus ou moins élevé de variété des problèmes rencontrés (existence ou non de nombreuses exceptions).

Fig. 2 : L'incertitude des tâches (Perrow, 1967)



A partir de la matrice de Perrow, Macintosh (1994), distingue quatre modes de contrôle selon le degré d'incertitude des tâches (cf. fig. 3) :

- un contrôle "rapproché", ("*close control*") correspondant aux cas des technologies routinières ou programmables. Il s'agit d'un contrôle d'exécution étroit basé sur des systèmes de règles et de procédures, mais également sur des systèmes d'écarts par rapport aux standards. En d'autres termes, se conjuguent contrôle par les comportements et contrôle étroit des résultats.

- un contrôle des résultats correspondant aux technologies dites "artisanales" ("*craft technologies*"). Cela correspond à un contrôle basé sur la standardisation des résultats, dans la mesure où les processus de transformation étant non programmables, seuls les résultats peuvent être prescrits à l'avance. Ce contrôle des résultats est cependant beaucoup plus général que le précédent, moins détaillé et utilisé avec une fréquence moindre. Macintosh précise que le contrôle y est davantage utilisé pour mesurer des performances et déterminer les récompenses que pour planifier et coordonner des activités routinières.

- un contrôle "élargi" ou "étendu" ("*comprehensive control*") dans le cadre des technologies professionnelles. Nous sommes ici dans le monde des organisations professionnelles telles qu'elles ont été étudiées par Scott (1966), et plus récemment, Mintzberg (1982). Si les fonctions de planning et de coordination des systèmes de contrôle y sont très importantes, Macintosh note cependant, que développer un contrôle de gestion dans ces organisations, semble plus problématique que dans les autres. Les solutions en matière de contrôle seraient à rechercher davantage dans des modes de contrôle génériques, permettant d'orienter de façon large le comportement des professionnels, leur permettant de répondre à la grande variété des problèmes qui peuvent se présenter à eux, que dans des systèmes mettant à leur disposition des réponses toute faites. Le fait que les organisations professionnelles se caractérisent par des technologies où il existe un corpus de connaissances bien maîtrisées, autorise également un contrôle par les comportements.

- un contrôle "Ad-hoc" ("*prospects-oriented controls*"), pour les technologies de la recherche. Là, le contrôle est en perspective. Les contrôles sont moins détaillés et le reporting est moins fréquent, davantage utilisé pour la planification et la coordination que pour la mesure des performances et l'allocation des récompenses. Macintosh, note en effet, que dans la mesure où il est difficile d'établir des liens de cause à effet entre le montant des dépenses ou des efforts et les résultats, et que les retours sur investissements s'inscrivent dans un horizon incertain, les contrôles formels perdent de leur valeur pour mesurer les performances ou déterminer des récompenses.

Fig. 3 : Incertitude des tâches et modes de contrôle (Macintosh, 1994)

	Problèmes analysables	Problèmes non analysables
Peu d'exceptions	« <i>Close control</i> »	« <i>Result control</i> »
Nombreuses exceptions	« <i>Comprehensive control</i> »	<i>Prospects-oriented control</i>

Il ressort ainsi des travaux de Macintosh, qu'en situation d'incertitude liée notamment au caractère non récurrent des activités et des problèmes à traiter (exceptions nombreuses), le contrôle par les résultats rencontre ses limites. Les contrôles doivent alors s'appuyer davantage sur des contrôles sociaux, plus informels, basés sur des mécanismes d'autocontrôle

par les acteurs. Les conclusions auxquelles parvient Macintosh nous autorisent à penser que parce qu'ils laissent plus de discrétion aux acteurs dans l'accomplissement de leur travail comme dans l'appréciation de leurs résultats, les contrôles "étendus" et "ad-hoc", peuvent faire appel aux mécanismes de contrôle clanique tels que les décrit Ouchi. C'est également ce que semblent confirmer les travaux d'Abernethy et Brownell (1997) qui notent que dans ces situations (cf. fig. 4), les contrôles reposent sur des mécanismes de coordination informelle et le contrôle du personnel au sens de Merchant (1982, 1998). Par exemple, en ce qui concerne le contrôle dans les organisations professionnelles, les auteurs notent que celui-ci repose sur des mécanismes de socialisation basés sur des modes de contrôle collégiaux qui régulent les comportements à travers l'autocontrôle ou les contrôles sociaux par les groupes de pairs. Dans le même ordre d'idée, Abernethy et Stoelwinder (1991, 1995) développent le concept de "contrôle professionnel" : "lorsque les contrôles administratifs formels ne peuvent répondre à l'imprévisibilité et à la complexité des réponses que demandent les activités, une stratégie consiste à employer des professionnels qui ont été formés pour faire face à ces demandes et dont les comportements ont été préalablement contrôlés à travers des mécanismes sociaux et d'autocontrôle" (Abernethy et Stoelwinder, 1995, p. 1). Si les auteurs notent la proximité du concept de contrôle professionnel avec celui de contrôle clanique chez Ouchi, dans la mesure où il s'agit d'un contrôle basés sur des mécanismes de socialisation et des processus d'autocontrôle, ils précisent cependant que le contrôle professionnel procède d'une forme externe de contrôle qui "prend ses racines à l'extérieur de l'organisation" (Orlikowsky, 1991). Ce contrôle en effet relève d'un contrôle social imposé par les pairs au sein d'une communauté professionnelle. On retrouve ici le concept de standardisation des qualifications évoqué par Mintzberg (1982) à propos des bureaucraties professionnelles.

Fig. 4 : Incertitude des tâches et modes de contrôle (Abernethy et Brownell, 1997)

	Problèmes analysables	Problèmes non analysables
Peu d'exceptions	<i>Contrôles Administratifs (contrôle des comportements)</i>	<i>Contrôles Comptables (contrôle des résultats)</i>
Nombreuses exceptions	<i>Contrôle des comportements et contrôle du personnel</i>	<i>Mécanismes de coordination informelle contrôle du personnel</i>

Les contrôles sociaux, qu'ils soient de type "professionnel" (Abernethy et Stoelwinder, 1995), "clanique" (Ouchi, 1979) ou "du Personnel" (Merchant, 1982, 1998 ; Abernethy et Brownell, 1997), seraient donc particulièrement adaptés aux situations d'incertitude et viendrait alors palier les insuffisances du contrôle par les résultats. C'est bien ce que confirment également les travaux de Snell (1992) qui s'appuyant sur les travaux de Thompson, distinguent également quatre types de situations (cf. fig. 5) à partir du croisement de deux variables : la connaissance des relations de causes à effet (on retrouve ici la notion de connaissance des processus de transformation chez Ouchi et la distinction problèmes analysables ou non analysables chez Perrow) ; le caractère plus ou moins ambigu des objectifs et résultats à atteindre (proche d'une certaine manière du caractère mesurable des résultats chez Ouchi). Si

l'on se réfère à la figure 5, c'est encore lorsque l'incertitude est forte (connaissance incomplète des relations de causes à effets et standards de performance ambigus) que les contrôles sociaux paraissent les plus pertinents.

Fig. 5 : Situations et types d'évaluation (Snell, 1992)

		Connaissance des relations de cause à effet	
		Complète	Incomplète
Standards de performance	Cristallisés	<p><i>Contrôle des comportements et/ou des résultats</i></p>	<p><i>Contrôle des résultats</i></p> <ul style="list-style-type: none"> •Décentralisation •Critères de résultat •Liens performance-récompenses
	Ambigus	<p><i>Contrôle des comportements</i></p> <ul style="list-style-type: none"> •Centralisation •Procédures •Supervision directe •Évaluation des comportements 	<p><i>Contrôle des inputs</i></p> <ul style="list-style-type: none"> •Recrutements rigoureux •Programmes de formation •Socialisation

Pour conclure cette revue non exhaustive des travaux sur la contingence des systèmes de contrôle face à l'incertitude, il apparaît bien en effet que le contrôle par le résultat devient problématique dès lors que les problèmes à résoudre, les activités à réaliser, les décisions à prendre, deviennent complexes et ne sont pas programmables. Si l'on se réfère aux figures présentées dans ce papier, on parvient sans cesse aux mêmes conclusions : c'est toujours "dans la case du bas à droite" que le contrôle par les résultats (mais aussi par les comportements) pose problème. L'organisation en dernier recours, doit alors s'appuyer davantage sur des mécanismes de contrôles sociaux. En d'autres termes, là où le contrôle de gestion, entendu dans son sens le plus étroit, c'est-à-dire sous l'angle de ses aspects formels et administratifs, rencontre ses limites, peuvent être utilisés des mécanismes de contrôles sociaux qui mettent en œuvre un ensemble de variables psychosociales basées sur le management des hommes et des relations sociales : dans les processus de contrôle organisationnel, là où s'arrête l'influence de la fonction de contrôle de gestion, commence celle de la gestion des ressources humaines.

Conclusion et discussion

Au terme de cette revue de la littérature comptable anglo-saxonne sur les modes de contrôle organisationnel, plusieurs conclusions se font jour. En premier lieu, il apparaît que le contrôle de gestion, envisagé sous l'angle de ses aspects les plus classiques, en tant qu'ensemble de dispositifs et processus formels, fonction managériale au sein de l'organisation, ne couvre qu'un ensemble bien délimité de mécanismes de contrôle organisationnel : essentiellement des mécanismes de contrôle des résultats à travers la fixation d'objectifs et de standards, le choix d'indicateurs, l'évaluation des performances. Si dans une moindre mesure, le contrôle de gestion met en œuvre des mécanismes de contrôle des comportements (par la définition de procédures de gestion, par exemple), le contrôle de gestion tel qu'il est pratiqué dans les organisations et tel qu'il est enseigné dans les universités ou les écoles de gestion, procède avant tout du contrôle par les résultats. Comme le note Bouquin (1994), c'est bien dans le

contexte des grandes entreprises nord-américaines décentralisées au début du vingtième siècle que se sont structurés une fonction et des outils de contrôle de gestion². Il ne faut donc pas s'étonner que la grande majorité des travaux anglo-saxons sur les aspects comportementaux du contrôle de gestion portent sur le contrôle par les résultats. D'abord parce que ce type de contrôle est consubstantiel à un style de management : la Direction Par Objectifs (DPO) ; ensuite parce que, comme la DPO, ses fondements prennent leur source dans la culture anglo-saxonne (d'Iribarne, 1989³ ; Hofstede, 1984 ; Ouchi, 1982...).

Si les travaux anglo-saxons se sont cependant de plus en plus intéressés aux différentes formes de contrôle social, en ce qu'elles pouvaient palier les limites du contrôle par les résultats, ils n'ont pas trop développé leurs modalités. C'est sans doute parce que l'étude de ces modalités (la culture, les modes de sélection, la formation,...) dépasse le champ du contrôle de gestion en tant que discipline académique. C'est davantage dans le domaine des sciences sociales et de la gestion des ressources humaines, que les chercheurs doivent s'orienter s'ils désirent approfondir leur connaissance des mécanismes de contrôle social. C'est une perspective qui se dessine néanmoins à en juger par l'importance des travaux interprétativistes sur les aspects institutionnels et sociaux des systèmes de contrôle (Hopwood et Miller, 1994). Si l'on considère en effet que les systèmes de contrôle, procèdent d'une "*pratique institutionnelle et sociale*" (Hopwood et Miller, 1994), en ce qu'ils sont à la fois reflet et (re)-producteur des valeurs d'une société à un moment donné de son histoire et participent des processus de structuration sociale, il importe dès lors, de s'interroger sur leur participation aux contrôles sociaux au sein même des organisations (Miller et O'Leary, 1987). Une autre conclusion intéressante, révélée par ces travaux anglo-saxons, réside dans la contingence des modes de contrôle organisationnel. Les approches contingentes ont le mérite de montrer qu'il n'existe pas des modes universels de contrôle, mais que, plutôt, selon certains facteurs dits de contingence, la problématique du contrôle dans l'organisation se présente en des termes différents et fait appel à des modalités bien différenciées. Dans ce qui précède, nous intéressant plus particulièrement aux conditions dans lesquelles peuvent émerger des modes de contrôles sociaux, nous avons privilégié l'incertitude parmi les facteurs de contingence et, plus particulièrement, l'incertitude propre à l'environnement de travail telle qu'elle est définie dans différents modèles tels que ceux de Ouchi (1979), Perrow (1967) ou Thompson (1967). Or, de très nombreuses recherches en contrôle de gestion, s'inscrivant dans le courant de contingence des systèmes comptables, relèvent plus généralement un ensemble plus vaste de facteurs de contingence tels que la stratégie, la technologie, les modes organisationnels, l'environnement, etc.⁴. Face à cette variété de facteurs de contingence, il serait particulièrement intéressant, de réaliser une synthèse de ces recherches, et au-delà des approches contingentes, de s'orienter vers des approches configurationnelles. En effet, si les approches contingentes présentent de nombreux intérêts, elles ne sont pas exemptes de limites. D'abord, dans les approches contingentes des systèmes comptables, beaucoup de variables supposées influencer les système de contrôle sont identiques à celles qui sont habituellement retenues comme facteurs de contingence structurelle. Or, comme nous le

² Voir la naissance du contrôle de gestion (le modèle Sloan-Brown), chez Dupont et General Motors au début du 20^{ème} siècle et notamment l'invention du ROI chez Du Pont par Donaldson Brown telle qu'elle est relatée par Chandler (1962).

³ "(...) définir précisément et explicitement les responsabilités de chacun, formuler clairement ses objectifs, le laisser libre dans le choix des moyens, évaluer avec soin ses résultats et le récompenser ou le sanctionner à la mesure de ses résultats ou de ses échecs" (d'Iribarne, 1989).

⁴ Pour une revue de la littérature voir notamment Chapman, 1997.

rappellent plusieurs auteurs (Otley, 1980 ; Chapman, 1997), il existe un lien consubstantiel entre la structure organisationnelle et les mécanismes de contrôle. Comment, dans ces conditions, démêler l'écheveau d'un ensemble complexe d'interrelations entre des variables telles que l'environnement, la stratégie, la technologie, la structure organisationnelle,... et le contrôle. L'étude de relations de causalité linéaire entre variables étudiées deux à deux, au moyen de tests statistiques, par le réductionnisme qu'elle implique, risque fort d'appauvrir considérablement la réflexion et d'empêcher d'embrasser toute la complexité des phénomènes. Il nous semble qu'une démarche configurationnelle permettrait de lever, au moins en partie, ces limites. Les configurations peuvent être définies comme des constellations de variables ou caractéristiques, conceptuellement distinctes, qui apparaissent communément ensemble pour constituer une forme ou configuration globale (Miller, 1997 ; Gordon et Miller, 1976). L'approche configurationnelle est une extension de la théorie de la contingence structurelle présentant deux aspects supplémentaires : d'une part, plutôt que d'analyser l'impact de facteurs individuellement (la technologie ou la taille ou l'environnement,... par exemple), l'étude des configurations analyse l'impact de la globalité des caractéristiques organisationnelles sur la performance pris ensemble dans un système global. Ainsi, l'on considère que des configurations organisationnelles, regroupements d'organisations présentant un profil similaire en termes de caractéristiques organisationnelles (Meyer et al., 1993), seraient plus ou moins bien adaptées à tel ou tel type d'environnement. D'autre part, l'approche n'établit pas pour autant qu'il existe une seule configuration adaptée à un type d'environnement. Plusieurs configurations organisationnelles peuvent être souhaitables et efficaces pour un environnement donné. A ce sujet, Mintzberg (1990), l'un des promoteurs les plus illustratifs de l'approche configurationnelle, reconnaît que les configurations sont, avant toute chose, des formes pures et que la réalité présente davantage de formes hybrides. En fait, l'intérêt d'une telle approche réside sans doute dans ses vertus pédagogiques et prédictives. Si, à l'image des points cardinaux, elles permettent de nous repérer dans ce monde complexe qu'est celui des organisations, en tant qu'*archétypes* ou *idéaux-types* au sens de Weber, elles fournissent une représentation simplifiée de la réalité. En cela, elles s'apparentent à des caricatures, c'est-à-dire à des "*portraits chargés*", grossissant à dessein un ou plusieurs traits saillants de la réalité. Déjà, si l'on reprend les figures 1 à 5, on peut considérer que chacune des cases des différentes matrices s'apparentent à des configurations de modes de contrôle. Ces modèles retiennent cependant uniquement des variables liées à l'incertitude et il conviendrait, d'étendre l'analyse à un ensemble plus vaste de variables liées à l'organisation, la technologie, l'environnement, la stratégie, etc.

Enfin, comme le notent Dillard et Becker (1997), la recherche comportementale et organisationnelle en contrôle de gestion, telle qu'elle est illustrée dans la majorité des travaux anglo-saxons, s'inscrit dans le cadre d'un paradigme fonctionnaliste. Ces recherches s'appuient sur des méthodologies de type idéographique qui mettent en œuvre des enquêtes par questionnaire ou des expérimentations en laboratoire, mobilisant des outils statistiques plus ou moins sophistiqués. Sans remettre en cause l'intérêt de ces recherches, nous pouvons penser qu'elles gagneraient à être étendues à d'autres méthodologies. Otley (1980), propose ainsi de procéder par approches longitudinales et suggère des méthodologies de nature anthropologique et multidisciplinaire, basées sur des études de cas. Le recours à une approche longitudinale à partir de cas approfondis, permettrait de mieux comprendre comment, au cours du temps, s'interstructurent des variables de contingence, des stratégies d'acteurs et des modes de contrôle, pour faire système et constituer, *in fine*, à un moment donné, une

configuration. Mais, aussi d'appréhender la dynamique du changement dans les configurations et les modes de contrôle. Sur un plan épistémologique, une démarche fondée sur un paradigme interprétativiste pourrait s'avérer particulièrement féconde, en intégrant notamment dans l'analyse les représentations d'acteurs multiples face à la problématique du contrôle et de la performance dans l'organisation. De même, toujours dans une démarche interprétativiste, il serait particulièrement intéressant d'intégrer dans l'analyse des variables de nature socio-institutionnelles.

Les recherches comptables sur les modes de contrôle organisationnel et, plus généralement, sur les aspects comportementaux et organisationnels du contrôle de gestion, ont fait l'objet d'une littérature à la fois riche et abondante dans les pays anglo-saxons, au point de justifier l'existence d'au moins deux revues scientifiques dédiées à leurs problématiques⁵ ainsi qu'une section de l'American Accounting Association. L'existence de publications en langue française, de plus en plus nombreuses et riches d'intérêt, laisse augurer du développement d'une recherche comptable comportementale et organisationnelle francophone. Celle-ci pourrait apporter une contribution originale à une problématique qui, par les nombreuses interrogations qu'elle suscite et les perspectives de recherche qu'elle ouvre, témoigne d'une grande richesse.

Références bibliographiques

- Abdel-Khalik A., Lusk E. (1974), "Transfer pricing - A synthesis," *The Accounting Review*, Vol. 49, n° 1, January, pp. 8-23.
- Abernethy M.A., Brownell P. (1997), "Management control systems in recherche and development organizations: the role of accounting behavior and personnel controls", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 3/4, p. 233-248.
- Abernethy M.A., Stoelwinder J.U. (1991), "Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the "fit" hypothesis in not-for-profit hospitals," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, n° 2, February, pp. 105-120.
- Abernethy M., Stoelwinder J.U. (1995), "The role of professional control in the management of complex organizations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n° 1, pp. 1-17.
- Amev L. (1975), "Tomkins on "Residual income", " *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, pp. 55-68.
- Antle R., Demski J.S. (1988), "The controllability principle in responsibility accounting," *The Accounting Review*, Vol 63, n° 4, October, pp. 700-718.
- Aranya N. (1990), "Budget instrumentality, participation and organizational effectiveness," *Journal of Management Accounting Research*, Vol 2, Fall, pp. 67-77.
- Argyris C. (1952), *The impact of budgets on people*, The Controllability Foundations, Cornell University.
- Baiman S. (1982), "Agency research in managerial accounting: a survey," *Journal of Accounting Literature*, Vol 1, pp. 154-213.
- Baiman S. (1990), "Agency research in managerial accounting: a second look," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, n° 4, pp. 341-371.
- Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion, Que-Sais-Je ?* n° 2892, PUF, Paris
- Brownell P. (1981), "Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness," *The Accounting Review*, Vol 56, n° 4, October, pp. 844-860.

⁵ *Accounting Organizations and Society, Behavioral Research In Accounting*

- Brownell P. (1982a), "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness," *Journal of Accounting Research*, Vol 20, n° 1, Spring, pp. 12-27.
- Brownell P. (1982b), "A field study examination of budgetary participation and locus of control," *The Accounting Review*, Vol 7, n° 4, October, pp. 766-777.
- Brownell P. (1982c), "Participation in the budgeting process: when it works and when it doesn't," *Journal of Accounting Literature*, Vol 1, pp. 124-153.
- Brownell P. (1983), "Leadership style, budgetary participation and managerial behavior," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 8, n° 4, pp. 307-321.
- Brownell P. (1985), "Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities," *Journal of Accounting Research*, Vol 23, n° 2, Autumn, pp. 502-512.
- Brownell P., Dunk A.S. (1991), "Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, n° 8, November, pp. 693-703.
- Brownell P., Hirst M. (1986), "Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty: tests of a three-way interaction," *Journal of Accounting Research*, Vol 24, n° 2, Autumn, pp. 241-249.
- Brownell P., McInnes M. (1986), "Budgetary participation, motivation, and managerial performance," *The Accounting Review*, Vol 61, n° 4, October, pp. 587-600.
- Brownell P., Merchant K.A. (1990), "The budgetary and performance influences of product standardization and manufacturing process automation," *Journal of Accounting Research*, Vol 28, n° 2, Autumn, pp. 388-397.
- Bruns W.J. Jr., Waterhouse J.H. (1975), "Budgetary control and organizational structure," *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.
- Cammann C. (1976), "Effects of the use of control systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 1, n° 4, pp. 301-313.
- Chalos P., Haka S. (1990), "Participative budgeting and managerial performance," *Decision Sciences*, Vol 20, Summer, pp. 334-347.
- Chalos P., Haka S. (1990), "Transfer pricing under bilateral bargaining," *The Accounting Review*, Vol 65, n° 3, July, pp. 624-641.
- Chandler A.D. (1962), *Stratégies et structures de l'entreprise*, Ed. d'Organisation, Paris.
- Chapman C.S. (1997), "Reflexions on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 2, pp. 189-205.
- Chenhall R.H. (1986), "Authoritarianism and participative budgeting: a dyadic analysis," *The Accounting Review*, Vol 61, n° 2, April, pp. 263-272.
- Chenhall R.H., Brownell P. (1988), "The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening variable," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, n° 3, May, pp. 225-233.
- Cherrington D.J., Cherrington J. (1973), "Appropriate reinforcement contingencies in the budgeting process," *Journal of Accounting Research*, Vol 11, Supplement, pp. 225-253.
- Chong V.K., Chong K.M. (2002), "Budget goal commitment and information effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach," *Behavioral Research in Accounting*, Vol 14, pp. 65-86.
- Choo F., Tan K.B. (1997), "A study of the relation among disagreement in budgetary performance evaluation style, job-related tension, job satisfaction and performance," *Behavioral Research in Accounting*, Vol 9, pp. 199-218.
- Choudhury N. (1986), "Responsibility accounting and controllability," *Accounting and Business Research*, Vol 63, Summer, pp. 189-198.
- Chow C., Cooper J., Haddad K. (1991), "The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, n° 1, pp. 47-60.

- Chow C.W., Cooper J.C., Waller W.S. (1988), "Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance," *The Accounting Review*, Vol 63, n° 1, January, pp. 111-122.
- Chow C.W., Hirst M.K., Shields M.D. (1994), "Motivating truthful subordinate," *Contemporary Accounting Research*, Vol 10, n° 2, pp. 699-720.
- Clinton B.D., Hunton J.E. (2001), "Linking participative budgeting congruence to organization performance," *Behavioral Research in Accounting*, Vol 13, pp. 127-141.
- Collins F. (1978), "The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes," *The Accounting Review*, Vol 53, n° 2, April, pp. 324-335.
- Collins F., Seiler R., Clancy D. (1984), "Budgetary attitudes: the effects of roles senders, stress and performance evaluation," *Accounting and Business Research*, Vol 14, Spring, pp. 163-168.
- Cyert R.M., March J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Dearden J. (1969), "The case against ROI control," *Harvard Business Review*, May-June, pp. 124-134.
- Dearden J. (1987), "Measuring profit center managers," *Harvard Business Review*, September-October, pp. 84-88.
- Demski J.S. (1976), "Uncertainty and evaluation based on controllable performance," *Journal of Accounting Research*, Vol 14, n° 2, Autumn, pp. 230-245.
- Demski J.S., Feltham G.A. (1976), *Cost determination: a conceptual approach*, The Iowa State University Press, Ames, Iowa.
- Dickson J.W. (1981), "Participation as a means of organizational control", *Journal of Management Studies*, Vol. 10, n° 2, pp. 159-176.
- Dillard J.F., Becker D.A. (1997), "Organization sociology and accounting research or understanding accounting in organizations using sociology", in: *Behavioral accounting research: foundations and frontiers*, V. Arnold, B. Sutton, ed(s), American Accounting Association, Sarasota, FL, pp. 247-275.
- Dunbar R.L. (1971), "Budgeting for control," *Administrative Science Quarterly*, March, pp. 88-96.
- Dunk A. (1993), "The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 18, n° 7/8, pp. 575-585.
- Dunk A.S. (1989), "Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 14, n° 4, pp. 321-324.
- Dunk A.S. (1992), "Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit performance: a research note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, n° 3/4, pp. 195-203.
- Dunk A.S. (1993), "The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack," *The Accounting Review*, Vol 68, n° 2, April, pp. 400-410.
- Eccles R. (1983), "Control with fairness in transfer pricing," *Harvard Business Review*, Vol 61, n° 6, November-December, pp. 149-161.
- Emmanuel C., Mehafdi M. (1994), *Transfer pricing*, Academic Press, London.
- Emmanuel C., Otley D. (1976), "The usefulness of residual income," *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 3, n° 4, pp. 43-51.
- Fisher J., Frederickson J.R., Peffer S.A. (2002), "The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 27, n° 1/2, January-March, pp. 27-43.
- Flamholtz E.G. (1996), "Effective organizational control: a framework, applications, and implications," *European Management Journal*, Vol 14, n° 6, pp. 596-611.
- Gordon L.A., Miller D., "A contingency framework for the design of accounting information systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, n° 1, pp. 59-69.
- Govindarajan V. (1984), "Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 9, n° 2, February, pp. 125-135.

- Govindarajan V. (1986), "Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives," *Decision Sciences*, Vol 17, pp. 496-516.
- Govindarajan V., Fisher J. (1990), "Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance", *Academy of Management Journal*, Vol. 33, n° 2, pp. 259-285.
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance," *Accounting, Organization and Society*, Vol 10, n° 1, January, pp. 51-66.
- Grabski S.V. (1985), "Transfer pricing in complex organizations: a review and integration of recent empirical and analytical research," *Journal of Accounting Literature*, Vol 4, pp. 33-75.
- Hartmann F.G. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward the further development of a theory," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 25, pp. 451-482.
- Hayes R., Abernathy W. (1980), "Managing our way to economic decline," *Harvard Business Review*, Vol 58, n° 4, July-August, pp. 67-77.
- Healy P. (1985), "The effect of bonus schemes on accounting decisions," *Journal of Accounting and Economics*, Vol 7, n° 1-3, April,
- Hirst M.K. (1981), "Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach," *The Accounting Review*, Vol 61, n° 4, October, pp. 771-784.
- Hirst M. (1983), "Reliances on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: some extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol 21, n° 2, Autumn,
- Hofstede G.H. (1967), *The game of budget control*, Van Gorcum, Assen.
- Hofstede G. (1984), *Culture's consequences*, Sage Publications, Beverly Hills.
- Hopwood A. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation," *Journal of Accounting Research*, Selected studies,
- Hopwood A. (1974), "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation," *The Accounting Review*, Vol 49, n° 3, July,
- Hopwood A. (1976), *Accounting and human behaviour*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Hopwood A.G., Miller P. (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.
- Iribarne (d') Ph. (1989), *La logique de l'honneur*, Le Seuil, Paris.
- Ittner C.D., Larcker D.F., Rajan M.V. (1997), "The choice of performance measures in annual bonus contracts," *The Accounting Review*, Vol 72, n° 2, April, pp. 231-255.
- Kenis I. (1979), "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance," *The Accounting Review*, Vol 54, n° 4, October, pp. 707-721.
- Kimmel P., Kren L. (1995), "The effect of divisional interdependence on the use of outcome-contingent compensation," *Advances in Management Accounting*, Vol 4, pp. 179-192.
- Kren L. (1992a), "Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility," *The Accounting Review*, Vol 67, n° 3, July, pp. 511-526.
- Kren L. (1992b), "The moderating effects of locus of control on performance incentives and participation," *Human Relations*, Vol 45, n° 9, September, pp. 991-1012.
- Kren L. (1993), "Control system effects on budget slack," *Advances in Management Accounting*, Vol 2, pp. 109-118.
- Kren L. (1997) "The role of accounting information in organizational control: the state of the art," in: *Behavioral accounting research: foundations and frontiers*, V. Arnold, B. Sutton, ed(s), American Accounting Association, Sarasota, FL, pp. 1-48.
- Kren L., Liao W. (1988), "The role of accounting information in the control of organizations: a review of the evidence," *Journal of Accounting Literature*, Vol 7, pp. 280-309.
- Libby T. (1999), "The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, n° 2, February, pp. 125-137.

- Licata M., Stawser R., Welker R. (1986), "A note on participation in budgeting and locus of control," *The Accounting Review*, Vol 61, n° 1, January,
- Locke E.A., Shaw K.N., Saari L.M., et al. (1981), "Goal setting and task performance: 1969-1980," *Psychological Bulletin*, Vol 90, n° 1, July, pp. 125-152.
- Lowe E., Shaw R. (1968), "An analysis of managerial biasing: evidence from a company's budgeting process," *Journal of Management Studies*, Vol 5, n° 3, October, pp. 304-315.
- Lowe T., Chua W. (1983) "Organisational effectiveness and management control," In: *New perspectives in management control*, T. Lowe, L. Machin, ed(s), St Martin's Press, New York, pp. 271-287.
- Lukka K. (1988), "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, n° 3, pp. 281-301.
- Macintosh N.B. (1994), *Management Accounting and Control Systems*, John Wiley and Sons, Chichester.
- Magner N., Welker R.B., Campbell T.L. (1995), "The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: a research note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, n° 7/8, October/November, pp. 611-618.
- McAulay L., Tomkins C. (1992), "A review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research," *British Journal of Management*, Vol 3, June, pp. 101-122.
- Merchant K.A. (1981), "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance," *The Accounting Review*, Vol 56, n° 4, October, pp. 813-829.
- Merchant K.A. (1982), "The control function of management," *Sloan Management Review*, Summer, pp. 43-55.
- Merchant K.A. (1984), "Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 9, n° 3/4, July-October, pp. 291-307.
- Merchant K.A. (1985), "Budgeting and the propensity to create budgetary slack," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 10, n° 2, pp. 201-210.
- Merchant K.A. (1987) "How and why firms disregard the controllability principle," In: *Accounting & Management: field study perspectives*, W.J. Bruns, R.S. Kaplan, ed(s), Harvard Business School Press, Boston, pp. 316-338.
- Merchant K.A. (1989), *Rewarding results: motivating profit center managers*, Harvard Business School Press, Boston.
- Merchant K.A. (1990), "The effects of financial controls on data manipulation and management myopia," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, n° 4, pp. 297-313.
- Merchant K.A. (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J.
- Merchant K.A., Manzoni J.-F. (1989), "The achievability of budget targets in profit centers: a field study," *The Accounting Review*, Vol 64, n° 3, July, pp. 539-558.
- Mia L. (1988), "Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, n° 5, pp. 465-475.
- Mia L. (1989), "The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 14, n° 4, pp. 347-357.
- Milani K. (1975), "The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study," *The Accounting Review*, Vol 50, n° 2, April, pp. 274-284.
- Miller D. (1986), "Configurations of strategy and structure: toward a synthesis", *Strategic Management Journal*, Vol. 7, n° 3, pp. 233-249.
- Miller P., O'Leary T. (1987), "Accounting and the construction of a governable person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Ed. d'Organisation, Paris.
- Mintzberg H. (1990), *Le Management. Voyage au centre des organisations*, Ed. d'Organisation, Paris.

- Nouri H. (1994), "Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 19, n° 3, pp. 289-295.
- Onsi M. (1973), "Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack," *The Accounting Review*, July, pp. 535-548.
- Orlikowski W.J. (1991), "Integrated information environment or matrix of control? The contradictory implications of information technology", *Accounting, Management and Information Technologies*, pp. 9-42.
- Otley D.D. (1978), "Budget use and managerial performance," *Journal of Accounting Research*, Vol 16, n° 1, Spring, pp. 122-149.
- Otley D.T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, n° 4, pp. 413-428.
- Otley D.T. (1985), "The accuracy of budgetary estimates: some statistical evidence," *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 12, n° 3, Autumn, pp. 415-428.
- Ouchi W.G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms," *Management Science*, Vol 25, n° 9, pp. 833-848.
- Ouchi W.G. (1982), *Théorie Z*, InterEditions, Paris.
- Perrow C. (1967), "A framework for organizational analysis", *American Sociological Review*, n° 16, pp. 444-459.
- Quirin J.J., Donnelly D.P., O'Bryan D. (2000), "Consequences of participative budgeting: the roles of budget-based compensation, organizational commitment, and managerial performance," *Advances in Management Accounting*, Vol 9, pp. 127-143.
- Ray C.A. (1986), "Corporate Culture: the last frontier of control ?", *Journal of Management Studies*, Vol. 23, n° 3, pp. 287-297.
- Ridgway V. (1956), "Dysfunctional consequences of performance measurements," *Administrative Science Quarterly*, September,
- Schiff M., Lewin A. (1970), "The impact of people on budgets," *The Accounting Review*, April,
- Scott W.R. (1966), "Professionals in bureaucraties – Areas of conflict", in *Professionalization*, Vollmer H.M., Mills, D.L. Eds, Englewood Cliffs, Prentice Hall.
- Searfoss D. (1976), "Some behavioral aspects of budgeting for control: an empirical study," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 1, n° 4, pp. 375-385.
- Shavell S. (1979), "Risk sharing and incentives in the principal and agent relationship," *Bell Journal of Economics*, Vol 10, n° 1, Spring,
- Shields M.D., Young S.M. (1993), "Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information," *Journal of Management Accounting Research*, Vol 5, Fall, pp. 265-.
- Simon H.A. (1947), *Administrative behavior, a study of decision making processes in administrative organizations*, Free Press, New York.
- Simons R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis," *Accounting, Organization and Society*, Vol 12, n° 4, pp. 357-374.
- Snell S.A. (1992), "Control theory in Strategic Human Resource Management. The mediating effect of
- Solomons D. (1965), *Divisional performance: measurement and control*, Financial Executives Research Foundation, New York.
- Stedry A., Kay E. (1966), "The effects of goal difficulty on performance: a field experiment," *Behavioral Science*, Vol 11, n° 6, November, pp. 459-470.
- Stedry A.C. (1960), *Budget control and cost behavior*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Stewart III G.B. (1995), "EVA works - but not if you make these common mistakes," *Fortune*, May 1, pp. 117-118.

- Swieringa R.J., Moncur R.H. (1972), "The relationship between managers' budget-oriented behavior and selected attitude, position, size, and performance measures," *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp. 194-205.
- Swieringa R.J., Waterhouse J. (1982), "Organizational views of transfer pricing," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 7, n° 2, pp. 149-165.
- Swieringa R.J., Weick K.E. (1987), "Management accounting and action," *Accounting, Organization and Society*, Vol 12, n° 3, pp. 293-308.
- Thompson J.D. (1967), *Organizations in action*, McGraw-Hill, New-York.
- Tomkins C. (1975), "Another look at Residual Income," *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, pp. 39-53.
- Tsui J.S. (2001), "The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers," *International Journal of Accounting*, Vol 36, n° 2, pp. 125-146.
- Van der Stede W.A. (2000), "The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 25, n° 6, August, pp. 609-622.
- Walker K.B., Johnson E.N. (1999), "The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behavior of managers and subordinates," *Journal of Management Accounting Research*, Vol 11, pp. 1-28.
- Waller W.S. (1988), "Slack in participative budgeting: the joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, n° 1, pp. 87-98.
- Waller W.S., Bishop R. (1990), "An experimental study of incentive pay schemes, communication, and intrafirm resource allocation," *The Accounting Review*, Vol 65, October, pp. 812-836.
- Watson D.J., Baumler J.V. (1975), "Transfer pricing: a behavioral context," *The Accounting Review*, July, pp. 466-474.
- Webb R.A. (2002), "The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack," *Accounting, Organizations and Society*, Vol 27, n° 4/5, May-June, pp. 361-378.
- Young S.M. (1985), "Participative budgeting: the effects of risk-aversion and asymmetric information on budgetary slack," *Journal of Accounting Research*, Vol 23, n° 2, Autumn, pp. 829-842.
- Zimmerman J. (1997), "EVA and divisional performance measurement: capturing synergies and other issues," *Journal of Applied Finance*, Vol 10, n° 2, Summer, pp. 98-109.