

Les Cahiers de la Recherche

CLAREE

Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises

UPRESA CNRS 8020

CONTROLE ET STRATEGIE : ELEMENTS EMPIRIQUES

| | |
|--|--|
| <p>Olivier de La Villarmois</p> <p>IAE - Université des Sciences et Technologies de Lille 104, avenue du Peuple Belge - 59043 Lille Cedex Tél.: 03.20.12.34.50 - Fax.: 03.20.12.34.00</p> <p>Olivier.de-La-Villarmois@iae.univ-lille1.fr</p> | <p>Hubert Tondeur</p> <p>IAE - Université des Sciences et Technologies de Lille 104, avenue du Peuple Belge - 59043 Lille Cedex Tél.: 03.20.12.34.50 - Fax.: 03.20.12.34.00</p> <p>Hubert.Tondeur@iae.univ-lille1.fr</p> |
|--|--|

Responsable de la publication :

Didier Cazal

Professeur des Universités

Mai 2005.

CONTROLE ET STRATEGIE : ELEMENTS EMPIRIQUES

Résumé : Les théoriciens du contrôle soulignent fréquemment le couplage qui devrait exister entre la stratégie d'une organisation et son système de contrôle. Cette recherche tente d'identifier les systèmes de contrôle développés par les entreprises en fonction de leur comportement stratégique décrit selon la typologie de Miles et Snow. Une réflexion est également proposée sur la caractérisation des systèmes de contrôle. Les prospecteurs apparaîtront comme ayant les systèmes de contrôle les plus développés.

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 3 |
| 1. LE CONTROLE DE GESTION COMME OBJET D'ANALYSE..... | 3 |
| 1.1. LES REPRESENTATIONS DU CONTROLE FACE AUX DIFFICULTES DES PRATICIENS | 3 |
| 1.2. LE MODELE AMI..... | 5 |
| 2. LES INTERACTIONS STRATEGIE / CONTROLE..... | 6 |
| 2.1. UNE SYNTHESE DES TRAVAUX..... | 7 |
| 2.2. LE CHOIX D'UNE TYPOLOGIE DE COMPORTEMENTS STRATEGIQUES | 8 |
| 2.3. LES HYPOTHESES..... | 8 |
| 3. ELEMENTS DE METHODE..... | 8 |
| 3.1. LA CARACTERISATION DU COMPORTEMENT STRATEGIQUE | 8 |
| 3.2. LA DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE..... | 9 |
| 3.3. LA CONSTITUTION DE L'ECHANTILLON..... | 10 |
| 4. RESULTATS ET DISCUSSION..... | 10 |
| 4.1. LA VALIDATION DU MODELE AMI..... | 10 |
| 4.2. LA RELATION STRATEGIE / CONTROLE..... | 12 |
| CONCLUSION | 13 |
| ANNEXE : ELEMENTS DE QUESTIONNAIRE | 14 |
| RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES | 15 |

INTRODUCTION

Au début du XXème siècle, l'émergence de la structure divisionnelle a entraîné le développement de nouvelles méthodes de management dont le contrôle de gestion (Chandler 1962, Bouquin 1994). Depuis, les évolutions du contrôle et de la comptabilité de gestion sont généralement considérées comme mineures (Kaplan, 1984). Ce constat a une implication grave : un ensemble de techniques développé dans un environnement particulier est utilisé par des organisations extrêmement hétérogènes. Il est à l'origine de ce qui est souvent appelé la " crise " du contrôle de gestion (Lorino, 1995 ; Bouquin, 1996).

La faillite du modèle dominant de contrôle suscite deux catégories de réactions. La première, qui est ambitieuse, consiste à proposer un nouveau modèle. Le développement de l'ABC / ABM illustre ce type de réaction (Bréchet et Mévellec, 1999). La seconde consiste à identifier les conditions de bon fonctionnement d'un type particulier de contrôle. Il s'agit d'une approche contingente telle celle proposée par Ouchi (1979). Cette recherche s'inscrit dans la seconde perspective.

Le choix du comportement stratégique comme variable discriminante des situations de contrôle repose sur deux arguments. Tout d'abord, les études empiriques consacrées à la relation stratégie / contrôle restent relativement rares (Simons, 1987). Ensuite, le paramètre stratégique apparaît comme central (Bouquin, 1999 ; Gervais, 2005). Cette centralité s'explique par le rôle même du contrôle de gestion qui est, selon la définition proposée par Anthony (1988, p.10), la mise en œuvre de la stratégie. Cette vision est conforme au paradigme de Chandler qui pose la prédominance de la stratégie sur la structure, le contrôle de gestion étant un élément de structuration. Elle est de plus en plus critiquée avec la place accordée au contrôle dans la formulation de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Simons, 1995 ; Denis, 2002). Cela illustre l'intensité des interactions, des tensions, qui existent entre les deux concepts.

Notre démarche de recherche peut être caractérisée d'écologique : elle est fondée sur l'observation des pratiques. Les phénomènes observés sont des signes de bon fonctionnement, sinon, ces formes n'existeraient plus. Après avoir justifié le choix d'une représentation du contrôle, la relation stratégie / contrôle sera discutée. Ensuite, les éléments d'ordre méthodologique, en particulier la construction du questionnaire et la constitution de l'échantillon, seront évoqués avant de détailler les résultats et leurs implications.

1. LE CONTROLE DE GESTION COMME OBJET D'ANALYSE

Le contrôle de gestion est un concept flou encore mal défini ce qui amène parfois à parler de pseudo-concept (Bouquin, 1996, p.97). Un aperçu des débats et des propositions suscités par ses ambiguïtés nous permettra d'identifier les intérêts de la représentation du contrôle proposée par Bouquin (1996).

1.1. LES REPRESENTATIONS DU CONTROLE FACE AUX DIFFICULTES DES PRATICIENS

Deux éléments sont symptomatiques des réflexions dominantes autour de la crise du contrôle de gestion : l'absence de définition consensuelle et les difficultés de délimitation de son objet. Les définitions évoluent vers un degré de généralité de plus en plus important. Ainsi, Anthony (1965, p.17) définissait le contrôle comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour

la réalisation des objectifs de l'organisation. » Vingt ans plus tard (Anthony, 1988, p.10), il est devenu « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Aujourd'hui, Burlaud et Simon (1997, p.8) le décrivent comme un système de régulation des comportements de l'homme¹.

Quant au champ d'action du contrôle, il est de plus en plus étendu au point qu'il est difficile de le délimiter. Bouquin (1994, p.4 ; 1996, p.98) souligne que le contrôleur de gestion n'a pas le monopole du contrôle, d'autres fonctionnels coordonnant également les actions des individus. Burlaud et Simon (1997, p.7) décrivent, par exemple, le rôle de la direction des ressources humaines dans le processus de contrôle. Devant la complexité du concept, de nombreuses grilles d'analyse sont proposées. Elles peuvent être dissociées en deux grandes catégories : analytiques et synthétiques.

| Vision analytique | | Vision synthétique | |
|------------------------------|-------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Outils ou moyens de contrôle | Systèmes de contrôle | Dimensions du contrôle | Finalités du contrôle |
| Système de rémunération | Ensembles cohérents | Comportements | Orienter les |
| Procédures | d'outils ou de moyens de | Résultats | comportements des acteurs |
| Système de calcul de coûts | contrôle | Clan | Décliner la stratégie |
| Standardisation des | Il s'agit en réalité de sous- | Auto-contrôle | Modéliser les |
| argumentaires | systèmes dont l'ensemble | Compétences... | consommations de |
| Baromètre social... | constitue le système de | Centralisé / décentralisé | ressources |
| | contrôle | Formel / informel | Efficiency / innovation |

Figure 1 : Les notions d'outils, de système, de dimension et de finalité

En ce qui concerne les approches analytiques, elles sont peu pertinentes à cause de l'étendue du domaine du contrôle. Il est possible de décrire un système de contrôle au travers des outils développés. Cependant, leur nombre élevé réduit considérablement l'intérêt d'une telle description. De plus, il existe différentes manières d'utiliser un même outil. Simons (1995) montre qu'un même outil peut être, selon les choix des dirigeants, un outil de diagnostic / contrôle (contraignant) ou un système interactif (stimulant). La recherche de Gosselin (1997) consacrée à l'ABC illustre la difficulté de cerner l'utilisation d'une technique particulière. Dans ces conditions, il semble délicat de décrire un système de contrôle au travers des moyens ou des outils mis en œuvre.

Les approches synthétiques semblent plus pertinentes même si elles suscitent d'autres interrogations. En ce qui concerne les approches en termes de dimensions, la proposition d'Ouchi (1979) est la plus fréquemment mobilisée. Trois types de systèmes de contrôle, qui sont en réalité des systèmes purs ou des types idéaux, sont décrits : les contrôles par les résultats, par les comportements et clanique. En pratique les systèmes observés sont quasiment toujours des combinaisons de ces types ce qui rend préférable la dénomination de dimension. Les recherches réalisées dans le domaine de la force de vente illustrent les faiblesses de cette approche. Le cadre théorique fondateur proposé par Anderson et Oliver (1987) démontre la pertinence de la distinction des contrôles par les comportements et par les résultats. Les développements de ce courant de recherche consistent en la mise en évidence de nouvelles dimensions, tel le contrôle par les compétences (Challagalla et Shervani 1996)². L'impossibilité d'identifier les dimensions pertinentes est la principale faiblesse de cette approche.

La vision en termes de finalités présente deux intérêts. Tout d'abord, il s'agit d'une vision complémentaire des autres approches ; elle n'est en aucun cas contradictoire. Ensuite,

¹ Les auteurs ajoutent opportunément : "dans le seul exercice de sa profession".

² Non seulement Challagalla et Shervani (1996) mettent en évidence l'existence de trois dimensions mais ils décrivent également trois sous-dimensions.

elle fournit une réponse à la question de la “ crise ” du contrôle. Bouquin (1996) ne se demande-t-il pas à quoi sert le contrôle de gestion ? A partir du moment où des finalités sont identifiées, des réponses sont apportées à cette question existentielle. La proposition de Simons (1995) s’inscrit dans cette perspective. Deux catégories de systèmes, ayant chacune leur finalité, sont distinguées : les systèmes de diagnostic / contrôle dont l’objectif est l’amélioration de l’efficacité en conservant le modèle organisationnel préexistant et les systèmes interactifs dont l’objectif est l’évolution de ce modèle.

Contrairement à ce qui est présenté par le modèle normatif de contrôle ou modèle Sloan-Brown, le rôle du contrôle est non seulement la mise en œuvre de la stratégie mais aussi sa formulation. Cette dernière finalité est de plus en plus fréquemment soulignée (Bréchet et Mévellec, 1999 ; Mintzberg, 1994). Sans remettre en cause l’intérêt de cette proposition, elle présente néanmoins un décalage important par rapport aux pratiques des contrôleurs de gestion, les enseignements accordant encore une place centrale au modèle originel Sloan-Brown (Bouquin et Pesqueux, 1999). La proposition de Bouquin (1996) représente un juste milieu par rapport à ces deux extrêmes.

1.2. LE MODELE AMI

Les discussions récentes conduisent à l’émergence d’un assez large accord pour voir dans le contrôle de gestion un ensemble de processus qui visent à orienter les comportements des acteurs pour interconnecter la stratégie et le quotidien à travers une modélisation des relations entre les diverses catégories de ressources réunies et consommées et les finalités qu’elles permettent d’atteindre (Bouquin, 1996, p.98). Sans remettre en cause la définition proposée par Burlaud et Simon (1997), la finalité très générale de l’orientation des comportements est déclinée. En bref, trois finalités sont identifiées :

- l’orientation des actions et des comportements des acteurs (A) ;
- la modélisation des relations entre les ressources et les finalités (M) ;
- l’interconnexion de la stratégie et du quotidien (I)³.

Ces trois dimensions décrivent le travail du contrôleur de gestion ; il s’agit d’une représentation idéale de la fonction qui, dans la réalité, est souvent dégradée. Une ou plusieurs des trois finalités peuvent être négligées, ce qui fait apparaître les types de contrôle suivants :

| Les types de contrôle de gestion | Zone | Orienter les actions et | Modéliser les | Interconnecter la |
|--|------|--------------------------------------|--|------------------------------|
| | | comportements d’acteurs autonomes | relations entre ressources et finalités | stratégie et le quotidien |
| | | A | M | I |
| Contrôle idéologique | 1 | Oui | Non | Non |
| <i>Soft management</i> | 2 | Oui | Non | Oui |
| Dimension calculatoire du contrôle de gestion | 3 | Non | Oui | Non |
| Modèle déviant du contrôle de gestion classique (hypertrophie de la comptabilité) | 4 | Oui | Oui | Non |
| Contrôle stratégique | 5 | Non | Non | Oui |
| Comptabilité stratégique à vocation technocratique | 6 | Non | Oui | Oui |
| Le contrôleur de gestion exerce une autre fonction | 7 | Non | Non | Non |
| Le contrôle de gestion « idéal » | 8 | Oui | Oui | Oui |

Figure 2 : Les huit types de contrôle – d’après H. Bouquin (1996)

Six zones de dégradation correspondant à des types particuliers de contrôle sont identifiées (zones 1 à 6). Dans certains cas, le contrôleur de gestion exerce une autre fonction (zone 7), alors que d’autres il accomplit l’ensemble des missions qui lui sont dévolues.

³ Bouquin souligne qu’il s’agit d’une relation bilatérale. Le rôle contrôle ne se limite pas uniquement à la mise en œuvre de la stratégie mais il doit aussi prendre part au processus de formulation.

Une description précise de chacune de ces catégories de systèmes est proposée (Bouquin, 1996). Le caractère dichotomique des trois finalités n'est pas totalement satisfaisant. En effet, cela revient à se demander uniquement si une des missions est réalisée ou non, alors que de très nombreuses situations intermédiaires existent. C'est ce qui nous amène à proposer la représentation suivante :

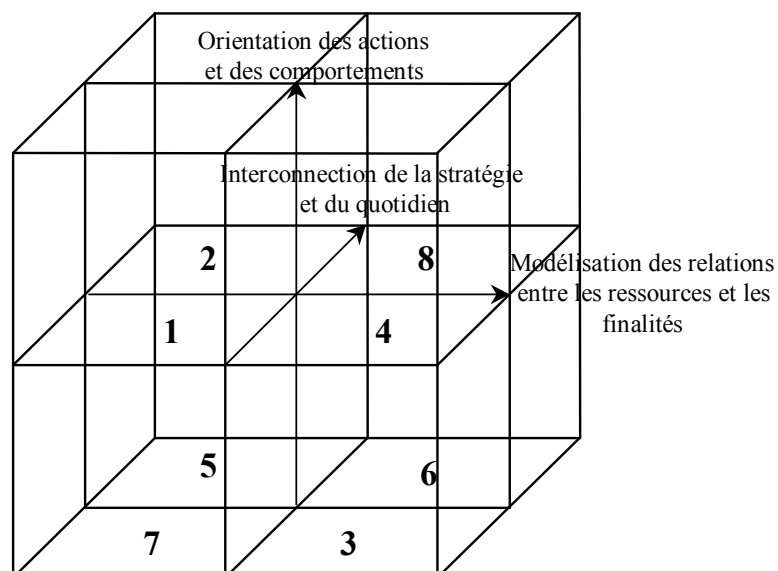


Figure 3 : Une représentation tridimensionnelle du contrôle de gestion

L'ensemble des systèmes de contrôle décrits par Bouquin (1996) peuvent être représentés dans cet espace⁴. Ce modèle tridimensionnel est conforme aux réflexions académiques ; il sera intéressant de le confronter à la vision qu'ont les contrôleurs de gestion de leur fonction. L'objectif de cette recherche sera ensuite d'identifier quelles sont les finalités qui sont privilégiées selon le comportement stratégique de l'entreprise.

2. LES INTERACTIONS STRATEGIE / CONTROLE

La stratégie recouvrant une réalité complexe (Desreumaux, 1993), ses définitions sont nombreuses (Dent, 1990). Bouquin (1999) la définit comme l'ensemble des actions qui déterminent durablement le succès d'une organisation et Gervais (2005) comme l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie qui lui permettra de tirer avantage des règles du jeu prévalant dans l'environnement⁵. Elle est le plus souvent le fruit d'une longue démarche itérative qui rend nécessaire la distinction entre la stratégie définie (*intended*) et la stratégie réelle (*realized*) (Mintzberg, 1978). De plus en plus fréquemment, l'importance de sa composante émergente est soulignée et étudiée (Simons, 1995 ; Mintzberg, 1994).

La relation liant les facteurs contingents, dont la stratégie, aux systèmes de contrôle a fait l'objet de nombreux travaux, le plus souvent théoriques (Chiapello, 1996). L'analyse de cette littérature permettra de préciser la nature des interrelations stratégie / contrôle. Ensuite, le choix de la typologie de Miles et Snow (1978) sera justifié avant de préciser les hypothèses qui seront testées.

⁴ La numérotation des espaces est à mettre en relation avec celle de la figure 2.

⁵ Face à la multitude des définitions de la stratégie, nous nous sommes orientés vers celles reflétant la vision de la stratégie par les chercheurs en contrôle.

2.1. UNE SYNTHÈSE DES TRAVAUX

De nombreux travaux de synthèse sont consacrés à l'influence des facteurs contingents sur la mise en place des systèmes de contrôle. Parmi ces facteurs, la stratégie occupe une place centrale. La plus récente est proposée par Bouquin (1999) mais d'autres avaient été réalisées précédemment, telles celles de Dent (1990) ou d'Otley (1980). Cette littérature peut être synthétisée en trois grandes catégories :

- les premiers travaux adoptent une vision extensive du contrôle. La structure peut par exemple être considérée comme un moyen de contrôle ;
- d'autres se sont attachés à des organisations particulières telles les organisations divisionnelles ;
- enfin, les derniers restreignent le champ d'étude aux seuls outils comptables.

Les systèmes de contrôle de gestion sont présentés comme étant adaptés aux stratégies suivies par les organisations afin de formuler et de diffuser les objectifs (Anthony, 1965) mais rares sont les travaux empiriques qui mettent en évidence des relations entre stratégie et système de contrôle concordantes (Simons, 1987) : Khandwalla (1972), Miller et Friesen (1982) et Simons (1987).

Les travaux les plus généraux abordent un aspect de la structure qui peut être considéré comme un élément de contrôle. Ainsi, Burns et Stalker (1961) ont mis en évidence que les entreprises dont la stratégie est basée sur l'innovation avaient une structure organique (non structurée) et mettaient en place des systèmes de contrôle minimaux. Face à ces contradictions, Miller et Friesen (1982) à l'inverse de Burns et Stalker (1961) mettent en évidence que les entreprises dont la stratégie est basée sur l'innovation utilisent les systèmes de contrôle pour piloter les excès d'une stratégie d'innovation sans effet sur le développement de l'entreprise ce qui conduit à faire émerger une corrélation négative entre système de contrôle et niveau d'innovation. Mais cela ne signifie pas que la stratégie d'innovation est corrélée négativement avec la mise en place d'un système de contrôle mais que l'innovation fait l'objet d'un pilotage afin d'améliorer la performance des investissements (en innovation).

Certaines études se sont attachées à des cas particuliers, tel celui des entreprises divisionnalisées (Goold *et al.*, 1993a, 1993b). En fonction de la stratégie de constitution du portefeuille, les modes de coordination diffèrent.

D'une manière plus générale, pour l'ensemble des organisations, Khandwalla (1972) met en évidence à partir d'une catégorisation des systèmes de contrôle que les entreprises les plus performantes sont celles qui mettent en place les systèmes les plus perfectionnés et dont la stratégie est basée sur l'innovation et la recherche de nouveaux marchés. Govindarajan (1986, 1988, 1989) et Gupta et Govindarajan (1986) s'intéressent à un attribut du système de contrôle à savoir le mode de rémunération.

Simons (1987) met en évidence et valide deux comportements stratégiques identifiés par Miles et Snow (1978) : les prospecteurs et les défenseurs. Les prospecteurs dont le niveau de performance est élevé accordent une grande importance au reporting, à l'atteinte des objectifs et à la gestion de la production. Les défenseurs accordent quant à eux un rôle moins important au système de contrôle. Ces résultats sont concordants avec ceux de Tushman et Nadler (1978) et reprennent les conclusions d'Ashby (1956) quant à l'importance des systèmes de contrôle pour les organisations évoluant dans des environnements incertains. On observe les mêmes phénomènes dans le domaine de l'évaluation de la performance. Les indicateurs utilisés sont d'autant plus simples que la réalité à laquelle l'organisation est confrontée est complexe (Quinn et Cameron, 1983).

Enfin, l'intérêt de Gosselin (1997) s'est porté sur un aspect précis du système de contrôle, à savoir l'adoption de la méthode ABC d'évaluation des coûts. Il s'avère que se sont les prospecteurs qui adoptent en priorité l'ABC.

La stratégie influence donc la façon dont est utilisé le système de contrôle. Bouquin (1999) conclue sa synthèse de la littérature par la formulation des propositions suivantes :

- la stratégie influencerait le choix des outils, la manière de s'en servir serait liée avec son processus d'émergence ;
- le modèle traditionnel serait adapté aux « vaches à lait » ou aux défenseurs, c'est-à-dire à des entreprises dominantes sur des marchés calmes.

Ces travaux nécessitent une caractérisation des comportements stratégiques.

2.2. LE CHOIX D'UNE TYPOLOGIE DE COMPORTEMENTS STRATEGIQUES

Simons (1987) identifie un certain nombre de typologies de comportements stratégiques : Mintzberg (1973), Utterback et Abernathy (1975), Miles et Snow (1978) et Porter (1980).

Justifier le choix de la typologie de Miles et Snow. Le choix du modèle de Miles et Snow dans l'analyse du lien stratégie / contrôle repose d'une part sur le niveau de détail des outils de contrôle développé pour chacune des stratégies de la typologie et d'autre part sur le fait que cette typologie soit illustrée par un nombre important de travaux empiriques ayant conduit à sa validation (Simons 1987).

Les arguments avancés par Simons (1987) pour justifier le choix de la typologie de Miles et Snow sont sa validation dans différents secteurs d'activité et le fait qu'elle puisse être considérée comme une synthèse de l'ensemble des autres propositions.

2.3. LES HYPOTHESES

L'objectif de ce travail empirique est double. En prenant en considération les évolutions de la vision du contrôle, il s'agit d'identifier les relations qui existent entre le choix d'une configuration du système de contrôle et le comportement stratégique de l'entreprise. Ces deux aspects complémentaires se traduisent par deux hypothèses.

Il convient tout d'abord d'évaluer la pertinence de la représentation proposée par Bouquin (1996).

Hypothèse 1 : la représentation du contrôle proposée par Bouquin est conforme aux représentations qu'ont les contrôleurs de gestion de leur fonction.

L'influence du comportement stratégique décrit selon la typologie de Miles et Snow sur les systèmes de contrôle a été étudiée par Gosselin (1997) et Simons (1987).

Hypothèse 2 : les systèmes de contrôle développés par les entreprises ayant un comportement stratégique de type prospecteur sont plus développés que ceux des entreprises ayant un comportement stratégique de type défenseur.

3. ELEMENTS DE METHODE

Après avoir évoqué les problèmes de mesure des deux variables centrales de cette réflexion (la stratégie et le contrôle), les modalités de constitution de l'échantillon seront exposées.

3.1. LA CARACTERISATION DU COMPORTEMENT STRATEGIQUE

De nombreuses études ont retenu la typologie de Miles et Snow (1978) pour caractériser le comportement stratégique ou pour expliquer les différences de performances des

organisations. A titre d'exemple, Miles et Cameron (1990) ont caractérisé le comportement des firmes de tabac face à l'évolution de leur environnement, Luke et Begun (1988) sur le comportement stratégique des hôpitaux et les différences de performances des firmes (Hambrick, 1983 ; Zajac et Shortell, 1989 ; Shortell *et al.*, 1990). Dans le domaine du contrôle, cette typologie a été utilisée par Simons (1987) et Gosselin (1997).

Toutefois, l'utilisation des travaux de Miles et Snow nécessite de s'interroger sur la validité de leur modèle de représentation du comportement stratégique. A cette fin, certains travaux se sont penchés sur le lien entre la classification des firmes et certains ratios qui permettent de définir le type de comportement. Hambrick (1983) met en évidence un niveau de dépenses en matière de recherche et développement et de marketing des firmes plus élevé pour les entreprises identifiées comme étant des prospecteurs comparativement à celles identifiées comme étant des défenseurs.

Néanmoins, quelques travaux se sont penchés sur l'analyse de la validité du modèle de Miles et Snow. Nous retiendrons celui de Shortell et Zajac (1990) qui s'appuie sur un échantillon de 574 hôpitaux. La méthodologie déployée consiste d'une part à demander aux dirigeants (CEO) de s'identifier par rapport à la typologie de Miles et Snow en leur fournissant une définition des différents comportements stratégiques et d'autre part à tenter d'identifier le comportement stratégique à partir d'un questionnaire, d'entretiens avec différents cadres et d'une étude documentaire sur deux périodes (84-85 et 86-87) afin de mettre en évidence les évolutions dans la mise en œuvre de la stratégie notamment en matière de développement et de recherche de nouveaux segments d'activités.

Cette méthodologie permet de valider un modèle théorique dès lors qu'il y a cohérence entre le comportement déclaré par le dirigeant et les résultats découlant de la caractérisation du comportement. Les résultats mettent en évidence la forte validité du modèle de Miles et Snow pour caractériser le comportement stratégique des entreprises. En effet, la classification des hôpitaux selon qu'ils développent des comportements stratégiques du type prospecteur, analyste ou défenseur est en adéquation avec le degré d'importance qui est donné aux nouveaux services et nouveaux marchés, avec le degré de diversification des services offerts, avec le nombre de nouveaux services créés depuis deux ans, avec l'importance des services recourant à la haute technologie et avec le degré de planification de la diversification envisagée. Les défenseurs ont le niveau de services dans des activités à fort taux de croissance le plus faible suivis par les analystes et les prospecteurs.

Concrètement, c'est l'intitulé de Zajac et Shortell (1989) qui a été retenu. La traduction qui en a été faite est reprise en annexe.

3.2. LA DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE

La grille d'analyse proposée par Bouquin (1996) facilite la mise en évidence des forces et des faiblesses d'un système de contrôle. Afin de valider de manière plus rigoureuse cette représentation, une démarche plus lourde a été mise en œuvre.

Des entretiens semi-directifs ont été menés pour identifier les missions du contrôle de gestion dans différentes entreprises. Pour éviter d'induire dans les réponses la représentation proposée par Bouquin, la grille d'entretien utilisée consistait à identifier le rôle du contrôleur de gestion dans les trois phases du processus de contrôle décrites *supra* (préparation, exécution, post-évaluation). Cinq contrôleurs de gestion issus de secteur variés (distribution, banque, agro-alimentaire et industrie) ont été interrogés pendant une durée comprise entre 1 heure 30 et 2 heures 30. Des *items* ont été générés à partir des réponses des différents

interviewés. Le questionnaire a été validé par un groupe d'experts⁶ avant d'être envoyé. Le questionnaire a été pré-testé auprès des membres d'une association professionnelle régionale (DFCG Nord).

3.3. LA CONSTITUTION DE L'ECHANTILLON

Le questionnaire final a été adressé aux directions financières des 750 plus grandes entreprises françaises⁷. Le nombre de questionnaires exploitables est de 135. Ce taux de retour relativement élevé de 18% peut être expliqué par la brièveté du questionnaire qui était accompagné d'une enveloppe pré-adressée pour le retour. La constitution de l'échantillon est la suivante :

| Quartile | Effectif |
|----------|----------|
| 1 | 473 |
| 2 | 1641 |
| 3 | 4350 |

Tableau 1 : Les effectifs des entreprises de l'échantillon

Des petites structures sont apparues dans notre échantillon. Cela peut s'expliquer par le fait que beaucoup de structures "chapeautant" des groupes ont été questionnées. Ces structures ont dans certains cas un effectif réduit. Ces observations n'ont pas été supprimées différents tests ayant montré qu'il n'y avait pas de relation entre la taille de l'entreprise et les réponses fournies. Pour ce qui est des secteurs d'activité, l'industrie et les services sont représentés de manière égale. Aucun biais de non retour n'a été constaté⁸.

4. RESULTATS ET DISCUSSION

Après avoir testé la validité de la représentation du contrôle de gestion proposée par Bouquin, les relations avec les comportements stratégiques de Miles et Snow seront testées.

4.1. LA VALIDATION DU MODELE AMI

La démarche suivie est très souvent mise en œuvre dès que des échelles de mesures sont développées. C'est par exemple la démarche qui est adoptée par Button *et alii* (1996) ou par Kohli *et alii* (1998). L'analyse factorielle confirmatoire présente comme intérêt par rapport à l'analyse en composantes principales de fournir des tests statistiques permettant d'évaluer la qualité de l'ajustement du modèle. Ces techniques sont basées sur l'analyse de la matrice des corrélations. Elles permettent d'appréhender la fiabilité et la validité (convergente, discriminante et nomologique⁹) d'une échelle de mesure (Bagozzi et Baumgartner, 1994).

Différents indicateurs ont été utilisés pour évaluer la qualité du modèle. Les indicateurs retenus sont les mêmes que ceux retenus par Button *et alii* (1996) : le χ^2 , le RMSEA, le GFI

⁶ Il s'agit des membres de notre groupe de recherche.

⁷ Les *items* du questionnaire final sont reproduits en annexe.

⁸ L'échantillon a été scindé en deux groupes (J. S. Armstrong et T. S. Overton, 1977). Les questionnaires ont été classés en fonction de leur date de retour. Les trois premiers quarts des questionnaires constituent le premier groupe alors que le second rassemble les questionnaires restants, c'est-à-dire les derniers arrivés. Aucune différence significative n'a été constatée entre ces deux groupes.

⁹ Cette réflexion étant centrée sur le seul processus de contrôle, aucune variable de contrôle ne permet de vérifier la validité nomologique. Néanmoins, compte tenu des données disponibles, ces outils n'ont pas été utilisés pour l'évaluer.

et le CFI¹⁰. Même si le χ^2 doit être utilisé avec certaines précautions, compte tenu de sa sensibilité à la taille de l'échantillon, il sera utilisé pour comparer les modèles entre eux et en particulier pour tester la supériorité du modèle à trois dimensions par rapport aux autres modèles (les trois possibilités de modèles bidimensionnels).

Une première analyse a été réalisée avec l'ensemble des *items* du questionnaire. Toutefois, certains *items* avaient des résidus importants. Ils ont été supprimés et le modèle réévalué (modèle AMI). La qualité de l'ajustement peut être appréhendée au travers des différents indicateurs repris dans le tableau suivant :

| Modèle | χ^2 | Ddl | RMSEA | GFI | CFI |
|-----------|----------|-----|-------|-------|-------|
| AI / M | 448,83 | 76 | 0,191 | 0,625 | 0,483 |
| MI / A | 225,19 | 76 | 0,121 | 0,788 | 0,793 |
| AM / I | 250,46 | 76 | 0,131 | 0,761 | 0,758 |
| A / M / I | 126,36 | 74 | 0,073 | 0,878 | 0,927 |

Tableau 2 : Comparaison de la qualité de l'ajustement des différents modèles bidimensionnels avec le modèle AMI

La qualité de l'ajustement est acceptable pour le modèle AMI. Plus que la qualité absolue de l'ajustement, il convient de comparer ce modèle à différents modèles alternatifs. La supériorité du modèle AMI a été testée par rapport aux modèles dans lesquels deux dimensions ont été regroupées. Aucune comparaison n'a été faite avec un modèle à quatre facteurs, le quatrième facteur ne reprenant que la variable 19. La comparaison par rapport au meilleur modèle à deux facteurs donne les résultats suivants (MI / A).

| | χ^2 | Ddl | P |
|------------|----------|-----|-------|
| MI / A | 225,19 | 76 | 0,000 |
| A / M / I | 126,36 | 74 | 0,000 |
| Différence | 98,83 | 2 | 0,000 |

Tableau 3 : Test de la supériorité du modèle AMI sur le meilleur modèle bidimensionnel

La différence entre les deux modèles est donc très significative. Pour l'ensemble des échelles d'une étude, Gerbing et Anderson (1988) recommandent d'analyser l'unidimensionnalité, la fiabilité composite ainsi que la validité convergente et discriminante. Afin de vérifier l'unidimensionnalité de chaque échelle, une ACP par dimension a été réalisée pour chaque échelle. Pour les trois analyses, un seul facteur avait une valeur propre supérieure à 1. Trois analyses factorielles confirmatoires ont été réalisées pour vérifier la pertinence d'un modèle unidimensionnel. A chaque fois, le GFI et le CFI étaient supérieurs à 0,90.

Les fiabilités composites des échelles sont toutes supérieures à 0,70 ce qui démontre une bonne cohérence interne. Les *items* censés mesurer la même chose mesurent effectivement la même chose :

| | Nombre d'items | Moyenne | Écart type | Alpha | Fiabilité composite |
|---|----------------|---------|------------|--------|---------------------|
| A | 5 | 4,50 | 1,22 | 0,8632 | 0,797 |
| M | 4 | 4,16 | 0,87 | 0,7140 | 0,709 |
| I | 5 | 3,44 | 1,30 | 0,8316 | 0,728 |

Tableau 4 : Principaux indicateurs caractéristiques des échelles de mesure

¹⁰ Pour plus de précisions les intérêts de ces différents indicateurs sont discutés par R. P. Bagozzi et H. Baumgartner (1994).

La validité convergente est satisfaite lorsque l'intensité des relations entre les variables latentes et leurs indicateurs est significativement différente de 0 ($t\text{-value} > 1,96$). Tous les *items* sont donc significativement représentés par leur variable latente respective, le plus petit t observé étant de 5,1 comme l'illustre le tableau suivant :

| | Item | Coefficients standardisés | t-values |
|-----|--|---------------------------|----------|
| v10 | L'évaluation des personnels | 0,728 | 8,599 |
| v2 | L'individualisation des rémunérations | 0,726 | 8,578 |
| v5 | Le suivi des performances individuelles | 0,843 | ----- |
| v6 | L'identification des responsabilités | 0,572 | 6,542 |
| v7 | L'orientation des comportements individuels | 0,650 | 7,570 |
| v12 | La déclinaison de la stratégie au quotidien | 0,792 | 11,803 |
| v13 | Assurer la convergence des objectifs à court terme et de la stratégie | 0,936 | ----- |
| v14 | Induire des comportements cohérents avec la stratégie | 0,791 | 11,789 |
| v16 | Remettre à jour les orientations stratégiques | 0,592 | 7,633 |
| v17 | Sensibiliser l'ensemble des acteurs de l'organisation aux objectifs à long terme | 0,600 | 7,759 |
| v19 | Déterminer la rentabilité des clients | 0,540 | 5,091 |
| v23 | Évaluer les coûts | 0,648 | 5,851 |
| v25 | Déterminer la rentabilité des produits | 0,715 | 6,141 |
| v4 | La localisation des coûts | 0,704 | ----- |

Tableau 5 : L'intensité des relations entre les différents *items* et les variables latentes

Par rapport aux questions formulées (voir annexe), il convient de noter que les *items* concernant la gestion budgétaire (v1 et v20) n'apparaissent pas dans les résultats finaux. Cela peut s'expliquer par le fait que le contrôle budgétaire est justement perçu comme un outil et non pas comme une finalité du contrôle de gestion.

Afin de vérifier la validité discriminante des échelles, il faut tester l'hypothèse d'égalité à 1 des coefficients de corrélation entre les variables latentes. Le tableau suivant reprend ces coefficients :

| | A | M |
|---|--------|-------|
| M | -0,065 | |
| I | 0,121 | 0,320 |

Tableau 6 : Les corrélations entre variables latentes

Ces coefficients de corrélation sont significativement différents de 1 (ou de -1), ces valeurs ne faisant jamais partie des intervalles de confiance à 95%. La validité discriminante est donc vérifiée. Les mesures des trois dimensions du contrôle de gestion répondent donc à l'ensemble des critères de qualité : unidimensionnalité, fiabilité composite ainsi que validité convergente et discriminante. Le modèle AMI peut donc être considéré comme une représentation satisfaisante des finalités du contrôle de gestion. Notre hypothèse 1, « la représentation du contrôle proposée par Bouquin est conforme aux représentations qu'ont les contrôleurs de gestion de leur fonction », n'est donc pas rejetée.

4.2. LA RELATION STRATEGIE / CONTROLE

L'importance accordée aux différentes dimensions du système de contrôle a été mesurée de deux manières différentes : les coordonnées des entreprises sur les trois axes identifiés au moyen d'une ACP et la somme des scores obtenus pour tous les *items* caractérisant une même dimension.

Les réacteurs ont été exclus de l'analyse (17) et 3 non réponses à la question sur le comportement stratégique. Les traitements sont donc réalisés sur 115 observations. Les

comparaisons ont tout d'abord été effectuées pour les trois comportements stratégiques simultanément (analyse de variance et test de Kruskal-Wallis).

| | Dimension | ANOVA | | | | Test de Kruskal-Wallis |
|------------------|-----------|---------------------------|-------|-----------------------|-------|------------------------|
| | | Homogénéité des variances | | Test sur les moyennes | | |
| | | F | Sig. | F | Sig. | |
| ACP | A | 3,118 | 0,048 | 9,001 | 0,000 | 0,001 |
| | M | 2,693 | 0,072 | 1,395 | 0,252 | 0,287 |
| | I | 0,065 | 0,937 | 0,608 | 0,546 | 0,481 |
| Somme des scores | A | 2,857 | 0,062 | 8,862 | 0,000 | 0,001 |
| | M | 1,829 | 0,165 | 1,285 | 0,281 | 0,355 |
| | I | 0,200 | 0,819 | 0,684 | 0,507 | 0,412 |

Tableau 7 : Comparaison des systèmes de contrôle

Quelle que soit la manière dont appréciée est l'importance accordée à la dimension responsabilisation des acteurs, l'analyse de variance (ANOVA ou sur les rangs) fait apparaître des différences significatives entre au moins deux comportements stratégiques. Les comparaisons entre les comportements stratégiques pris deux à deux permettent d'identifier plus précisément l'origine de ces différences.

| Dimension | Comparaison | Test de Student | | | | Test de Mann-Whitney |
|------------------|---------------------------|---------------------------|-------|-----------------------|-------|----------------------|
| | | Homogénéité des variances | | Test sur les moyennes | | |
| | | F | Sig. | T | Sig. | |
| ACP | Prospecteur/ Analyste | 2,430 | 0,123 | 4,448 | 0,000 | 0,000 |
| | Prospecteur/ Défenseur | 0,584 | 0,447 | 2,336 | 0,022 | 0,024 |
| | Défenseur/ Analyste | 6,240 | 0,015 | -1,669 | 0,100 | 0,178 |
| Somme des scores | Prospecteur/ Analyste | 2,425 | 0,124 | 4,391 | 0,000 | 0,000 |
| | Prospecteur/ Défenseur | 0,403 | 0,528 | 2,358 | 0,021 | 0,022 |
| | Défenseur/ Analyste | 5,856 | 0,018 | -1,605 | 0,113 | 0,177 |

Tableau 8 : Comparaisons de l'importance accordée à la dimension responsabilisation des acteurs

Ces comparaisons font apparaître des différences significatives entre les prospecteurs et les autres (qu'ils soient analystes ou défenseurs). Notre hypothèse 2 n'est donc pas rejetée. Ce sont les prospecteurs qui ont les mécanismes de contrôle les plus développés mais pour la seule dimension responsabilisation des acteurs. Aucune différence n'est identifiée pour les dimensions modélisation de l'organisation et interconnexion de la stratégie et du quotidien.

CONCLUSION

Les intérêts de cette recherche ont été classés en trois catégories : théorique, méthodologique, et managérial. D'un point de vue théorique, la représentation du contrôle proposée par Bouquin (1996) est validée. Les résultats obtenus confirment ceux de Simons (1987) et de Gosselin (1997). Les prospecteurs ont les mécanismes de contrôle les plus développés même si des explications différentes sont apportées. Ce choix organisationnel permet-il de mieux accompagner les choix stratégiques ou bien l'organisation adopte-t-elle un même

comportement innovant en matière d'organisation que pour ses propres produits ? La première explication apparaît comme étant la plus pertinente dans notre cas, la dimension responsabilisation des acteurs ne semblant pas pouvoir être considérée comme une innovation administrative. D'un point de vue méthodologique, un outil est proposé pour évaluer les systèmes de contrôle. Cet outil pourra être utilisé ultérieurement, dans un cadre académique, pour mesurer l'impact de différentes variables sur le système développé ou bien encore pour étudier la perception et le rôle de différents acteurs dans le processus de contrôle. Enfin, d'un point de vue managérial, notre questionnaire peut être utilisé par des praticiens en quête de grille d'analyse de leur fonction contrôle de gestion. Dans le cadre d'un audit interne, elle permettrait d'évaluer les lacunes de leur système de contrôle de gestion.

Deux limites d'ordre méthodologique doivent être soulignées : la taille modeste de l'échantillon (135 observations) et le recours à un informant unique pour décrire des pratiques organisationnelles. Plus fondamentalement, la vision retenue du contrôle peut-être qualifiée de conservatrice ; elle est conforme aux pratiques dominantes, c'est-à-dire un contrôle de gestion ayant pour finalité première la mise en œuvre de la stratégie, alors que de plus en plus souvent le rôle du contrôle dans la formulation de la stratégie est reconnu par les chercheurs en contrôle mais beaucoup plus rarement par les praticiens.

De nombreuses voies de développement sont envisageables, la plus prometteuse consistant à identifier les contributions des différentes fonctions de l'organisation au processus de contrôle organisationnel au moyen de l'outil développé. Pour conclure, il convient de souligner le résultat principal de cette étude qui vient confirmer les recherches antérieures : les défenseurs, bien qu'ayant une stratégie fondée sur la maîtrise des coûts, ont des systèmes de contrôle moins développés que les prospecteurs.

ANNEXE : ELEMENTS DE QUESTIONNAIRE

Pour caractériser le système de contrôle, la question posée était la suivante :

Quelle importance votre système de contrôle de gestion accorde-t-il aux éléments suivants? L'échelle proposée comportait 7 points, les deux extrêmes étant faible et forte.

- v1 Le suivi du budget
- v2 L'individualisation des rémunérations
- v3 Assurer le suivi des facteurs clef de succès
- v4 La localisation des coûts
- v5 Le suivi des performances individuelles
- v6 L'identification des responsabilités
- v7 L'orientation des comportements individuels
- v8 La sensibilisation de l'ensemble des acteurs de l'organisation aux objectifs à court terme
- v9 La diffusion de la culture d'entreprise
- v10 L'évaluation des personnels
- v11 La localisation des profits
- v12 La déclinaison de la stratégie au quotidien
- v13 Assurer la convergence des objectifs à court terme et de la stratégie
- v14 Induire des comportements cohérents avec la stratégie
- v15 Permettre des comparaisons avec les principaux concurrents
- v16 Remettre à jour les orientations stratégiques
- v17 Sensibiliser l'ensemble des acteurs de l'organisation aux objectifs à long terme
- v18 Identifier les initiatives prometteuses
- v19 Déterminer la rentabilité des clients
- v20 L'analyse des écarts entre le budget et les réalisations
- v21 Déterminer les prix de cession interne
- v22 La remise à jour des procédures

- v23 Évaluer les coûts
- v24 Aider aux décisions d'investissement
- v25 Déterminer la rentabilité des produits
- v26 Conseiller la direction générale

Pour évaluer le comportement stratégique de Miles et Snow, une traduction du questionnaire de Zajac et Shortell (1989) a été utilisée :

Les énoncés suivants correspondent à des descriptions de comportements stratégiques qu'une entreprise peut adopter. Les trois premiers correspondent à des stratégies clairement identifiées ; le quatrième emprunte aux trois autres. Aucune des propositions n'est intrinsèquement bonne ou mauvaise.

Comportement A : Notre entreprise recherche constamment à développer une action commerciale et à saisir des opportunités. Elle innove, expérimente régulièrement des réponses possibles faces aux tendances de l'environnement. Elle crée le changement et une forme d'incertitude pour ses concurrents. Son domaine d'activité est en redéfinition constante, par adjonction de nouveaux produits et nouveaux marchés et par désengagement des segments en perte de vitesse.

Comportement B : Notre entreprise cherche à exploiter de nouvelles opportunités tout en maintenant une base stable d'activités. Cette dernière constitue un domaine raisonnablement protégé. La partie changeante du portefeuille est nourrie par sélection et imitation des meilleurs produits et marchés développés par les entreprises innovatrices du secteur.

Comportement C : Notre entreprise recherche un domaine d'activité bien défini et stable pour y bâtir une position de leader en termes de qualité et / ou de prix et conduire une politique de croissance continue et progressive. Elle s'adresse à un segment limité du marché total, celui qui paraît le plus rentable.

Comportement D : Notre entreprise n'a pas opéré de choix clair entre les comportements précédents. Elle emprunte, selon les moments, à l'un ou à l'autre des comportements précédents et ne peut, de ce fait, être clairement caractérisée.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Anderson E., Oliver R. L. (1987), "Perspectives on Behavior-Based Versus Outcome-Based Salesforce Control Systems", *Journal of Marketing*, Vol.51, pp.76-88.
- Anthony R. N. (1965), *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University Press.
- Anthony R. N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard University Press.
- Armstrong J. S., Overton T. S. (1977), "Estimating Non-response Bias in Mail Surveys", *Journal of Marketing Research*, Vol.16, august, pp.396-400.
- Ashby W. (1956), *An introduction to Cybernetics*, Harvard University Press.
- Bagozzi R. P., Baumgartner H. (1994), "The Evaluation of Structural Equation Models and Hypothesis Testing", in R. P. Bagozzi, *Principles of Marketing Research*, Blackwell.
- Bart Ch. K. (1986), "Product Strategy and Formal Structure", *Strategic Management Journal*, July / August, Vol.7, n°4; pp.293-312.
- Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Comptabilité – Contrôle – Audit*, pp.93-105, mai.
- Bouquin H. (1999), "Contrôle et stratégie" in B. Collasse (coord.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle, Audit*, Economica.
- Bouquin H. (1996), "Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore", *Gestion*, Vol.21, n°3, pp.97-103, septembre.

- Bouquin H. (1994), *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, Que sais-je?, PUF.
- Bréchet J.-P., Mévellec P. (1999), "Pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, pp.22-37, juillet-août.
- Burlaud A., Simon C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, La Découverte.
- Burns T., Stalker G. M. (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock.
- Challagalla G. N., Shervani T. A. (1996), "Dimensions and Types of Supervisory Control : Effects on Salesperson Person Performance and Satisfaction", *Journal of Marketing*, Vol.60, pp.89-105, janvier.
- Chandler A. D. (1962), *Strategy and Structure - Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, The MIT Press.
- Chiapello E. (1996), "Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol.2, n°2, pp.51-74, septembre.
- Churchill G. A. (1979), "A paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs", *Journal of Marketing Research*, Vol.16, pp.64-73.
- Denis J.-Ph. (2002), "Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie – Une perspective ago-antagoniste", 11^{ème} congrès de l'AIMS, juin, Paris.
- Dent J. F. (1990), "Strategy, organization, and control : some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, n°1/2, pp.3-25.
- Dermer J. (1977), *Management Planning and Control Systems*, Homewood.
- Desreumaux A. (1993), *Stratégie*, Précis Dalloz.
- Gerbing D. W., Anderson J. C. (1988), "An Updated Paradigm for Scale Development Incorporating Unidimensionality and Its Assessment", *Journal of Marketing Research*, Vol.25, mai, pp. 186-192.
- Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion – 8^{ème} édition*, Economica.
- Goold M., Campbell A., Luchs K. (1993a), "Strategies and Styles Revisited : Strategic Planning and Financial Control", *Long Range Planning*, Vol.26, n°5, pp.49-60.
- Goold M., Campbell A., Luchs K. (1993b), "Strategies and Styles Revisited : 'Strategic Control' - is it Tenable?", *Long Range Planning*, Vol.26, n°6, pp.54-61.
- Gosselin M. (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, n°2, pp.105-122.
- Kaplan R. S. (1984), "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, Vol.54, n°3, pp.390-418, juillet.
- Khandwalla P. N. (1972), "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls", autumn, p. 275-285.
- Lorino Ph. (1995), *Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise*, Les Editions d'Organisation.
- Miles R. H., Snow C. C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, Mc Graw-Hill, New-York.
- Miller D., Friesen P. H. (1982), "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms", *Strategic Management Journal*, pp.1-27.
- Mintzberg H. (1994), *The rise and fall of strategic planning*, The Free Press, traduction : *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod, 1995.
- Mintzberg H. (1978), "Patterns in Strategy Formation", *Management Science*, Vol.24, n°9, may.
- Otley D. T. (1980), "The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, pp.431-428.

- Ouchi W. G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, pp.833-848.
- Quinn R. E., Cameron K. S. (1983), "Organizational life cycles and shifting criteria of affectiveness : some preliminary evidence", *Management Science*, Vol.29, n°1.
- Simons R. (1987), "Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, n°4, pp.357-374.
- Simons R. (1995), *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Zajac E. J., Shortell S. M. (1989), "Changing generic strategies : likelihood, direction, and performance implications", *Strategic Management Journal*, Vol.10, pp.413-430.