



LE PROCESSUS BUDGETAIRE COMME JEU D'INTERACTIONS ORGANISATIONNELLES

Fabienne Villesèque

► To cite this version:

Fabienne Villesèque. LE PROCESSUS BUDGETAIRE COMME JEU D'INTERACTIONS ORGANISATIONNELLES. Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique. pp.CD-Rom. halshs-00582821

HAL Id: halshs-00582821

<https://shs.hal.science/halshs-00582821>

Submitted on 4 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.

LE PROCESSUS BUDGETAIRE COMME JEU D'INTERACTIONS ORGANISATIONNELLES

Fabienne Villesèque, Doctorante, CREGO- COST, IAE Université Montpellier 2, Place Eugène Bataillon, 34095 Montpellier cedex 5, 04 67 14 46 48, fvilleseque@iae.univ-montp2.fr

Résumé

Le processus budgétaire a été analysé en contrôle de gestion sous un angle à la fois instrumental et interactif. En s'appuyant sur le modèle interactif, cette communication a pour objet, au travers d'une analyse de réseau menée dans une entreprise industrielle, de caractériser les jeux d'interactions organisationnelles exercés par les acteurs lors du processus budgétaire. L'étude souligne notamment le rôle central et coordinateur du contrôleur de gestion dans la procédure.

Abstract

In management control, budgetary systems have been studied both on a diagnostic and an interactive perspective. Based on the interactive use and a social network analysis, this paper aims at defining interdependencies games implemented by actors along the budgetary process. The study emphasises the central and coordinating role of the controller in the budgetary process.

Les découpages par activités et processus ont facilité le développement de relations et de mécanismes de coordination latéraux dans les organisations. Ces mécanismes ont en effet été accrus dans des organisations privilégiant la transversalité, la polyvalence et la participation commune des hommes à des mêmes activités. Les définitions des activités et processus sont nombreuses dans la littérature en sciences de gestion¹, nous retiendrons celle citée par Lorino (1995) : un processus est un « *ensemble d'activités reliées entre elles par des échanges de produits ou d'informations et contribuant à la fourniture d'une même prestation à un client interne ou externe à l'entreprise* » (p. 55).

¹Pour une synthèse des approches, voir Alcouffe et Malleret (2002).

Dans un contexte organisationnel où les activités et processus semblent primer sur le cloisonnement par fonctions, la question d'outils de pilotage et de contrôle en adéquation avec les découpages transversaux se pose de manière inéluctable.

Les instruments de pilotage tels que les systèmes budgétaires se fondent sur l'hypothèse de représentation hiérarchico- fonctionnelle de l'entreprise et de son cloisonnement en divisions, centres de responsabilités ou fonctions relativement indépendantes voire autonomes.

De nombreuses fonctions sont attribuées aux systèmes budgétaires : il s'agit principalement des fonctions de gestion prévisionnelle, de délégation et motivation, de coordination et de communication (Bouquin, 1997). Selon Gervais (1998), les systèmes budgétaires remplissent ainsi une double mission: mission technique d'une part, et psychosociologique d'autre part. Simons (1994), quant à lui, étudie deux modes d'utilisation des systèmes budgétaires: l'un dit de diagnostic, l'autre d'interaction ou interactif. Alors que le modèle de diagnostic s'appuie sur un contrôle de type formel et instrumental, le contrôle interactif repose sur une participation commune des membres à l'élaboration des budgets, et un continuel échange entre la direction et les bas niveaux de management . Ainsi, il peut faciliter à la fois la décentralisation et l'émergence de la stratégie dans l'entreprise (Simons 1995; Albernethy et Brownell, 1999). En ce sens le contrôle budgétaire interactif et participatif induit des interactions et jeux de pouvoir entre acteurs.

Les systèmes budgétaires sont-ils adaptés à la représentation de la transversalité présente dans les organisations ? Quels sont les jeux d'acteurs permettant le développement de l'interactivité et de la cohésion autour de la procédure budgétaire ?

Des méthodes de caractérisation des interactions existent, permettant de représenter les principales relations et connexions entre les membres dans l'organisation, ce que propose par exemple l'analyse de réseau (Parlebas, 1992 ; Degenne et Forsé, 1994 ; Lazega, 1998). Appliquée aux systèmes budgétaires, cette dernière méthode peut permettre de caractériser les interactions liées à chacune des étapes de la procédure budgétaire², et de repérer la centralité des acteurs dans cette même procédure (Chapman, 1998).

Cette communication a pour objet, au travers d'une analyse de réseau menée dans une entreprise industrielle, de chercher dans quelle mesure l'utilisation de systèmes budgétaires basés sur des découpages transversaux est susceptible de renforcer l'interactivité entre les membres, et quels sont les jeux d'acteurs favorisant la diffusion des objectifs dans

² Il s'agit principalement de l'élaboration, du suivi et de la révision budgétaire (Malo et Mathé, 1999).

l'entreprise. Quels sont les jeux d'interactions organisationnelles induits par le processus budgétaire ?

Dans une première partie seront abordées des questions relatives aux liens entre transversalité, interactions et systèmes budgétaires.

La seconde partie de cette communication sera consacrée à la présentation d'une analyse de réseau menée dans une PME industrielle, afin de caractériser les interactions générées par le processus budgétaire.

1- Transversalité, interactions et systèmes budgétaires: bases théoriques

Le contrôle de gestion, et plus précisément le contrôle budgétaire, tente, dans ses fondements comme dans ses applications, d'intégrer des aspects relatifs aux changements organisationnels tels que les approches par activités et par processus, par définition transversales.

Ainsi, les systèmes budgétaires s'adaptent au gré des évolutions organisationnelles, autorisant un contrôle par unités, fonctions, centres de responsabilités, activités, processus, projets ou métiers. Les processus et/ ou activités sont-ils cependant suffisamment identifiables et partageables pour faire l'objet de représentations comptables et budgétaires assez simples et « praticables » ?

Au travers de cette partie les aspects théoriques relatifs au lien « transversalité – systèmes budgétaires » seront abordés, tout en mettant en avant le rôle fort joué par les budgets sur l'interactivité dans l'entreprise.

1.1. Transversalité et interactions en contrôle de gestion

La modélisation de l'entreprise calquée sur les approches par processus et activités permet la prise en compte de la stratégie à divers niveaux de l'entreprise, en facilitant le développement de la communication latérale. De ce fait, les modèles traditionnels du contrôle budgétaire sont parfois remis en cause aujourd'hui, en raison à la fois de leur présentation hiérarchico-fonctionnelle et de leur utilisation instrumentale.

1.1.1. Vers une prise en compte des interactions dans la modélisation de l'entreprise

Selon Zarifian (1996), les découpages transversaux et la gestion par les activités devraient permettre de renforcer la coopération et la communication latérale dans l'entreprise. Par une mise en commun des compétences au sein des activités et processus, les échanges et

l'interactivité sont renforcés, facilitant ainsi la décentralisation des objectifs et le déploiement de la stratégie.

Les découpages transversaux ont été liés à des facteurs socio-économiques tels que les changements dans la production de biens et services, et la nécessaire mise en place d'une production flexible. Cela a favorisé le développement d'échanges latéraux et de postes de liaison dans les organisations. (Albernethy et Lillis, 1995)

Par ailleurs, le développement de la polyvalence et de la coopération entre salariés entraîne également des changements dans l'organisation du travail, nécessitant davantage de contacts et d'échanges de la part des participants à un même processus. Ainsi, les interactions et les mécanismes de coordination se développent au cœur des organisations, facilitant d'une part les échanges et la déclinaison des objectifs, et soutenant d'autre part les mécanismes formels de contrôle. L'étude de Macintosh et Daft (1987) montre en effet que dans le cas où il existe des interdépendances fortes et réciproques entre les unités³, la standardisation et l'information comptable ne sont pas suffisantes. Des interactions de face à face et des ajustements mutuels sont alors nécessaires pour parfaire le contrôle.

La question de la gestion des interactions déployées dans l'organisation se pose donc de manière quasi- évidente, les mécanismes de pilotage se devant de répondre à un double impératif : le contrôle des interactions (le contrôle des entités se déplaçant vers celui des interactions) et l'encouragement au développement des interactions et de la cohésion dans l'entreprise.

L'utilisation traditionnelle des systèmes budgétaires permet-elle de répondre à ces attentes?

1.1.2. La mise en question des systèmes budgétaires

Les systèmes budgétaires « traditionnels » ont parfois été remis en cause ces dernières années, tant par des institutions et associations professionnelles (DFCG, 1994) que par des académiciens (Brimson et Antos, 1999 ; Berland, 2002).

Pour autant, les systèmes budgétaires sont toujours utilisés dans les entreprises, en témoigne l'enquête réalisée par Jordan en 1998 qui souligne que « *le budget est omniprésent dans 100% des grandes entreprises, et dans 98% des structures moyennes* ».

Les critiques adressées aux systèmes budgétaires concernent à la fois leur domaine conceptuel et pratique. Elles tiennent à la pertinence d'utilisation de systèmes budgétaires cloisonnés et hautement hiérarchisés, dans un contexte où finalement ce qui intéresse le gestionnaire est

³ Dans leur étude, Daft et Macintosh s'appuient sur les trois types de flux ou d'interdépendances identifiés par Thompson (1967): le couplage de communauté, séquentiel et réciproque.

l'aide à la prise de décision stratégique et une possibilité d'arbitrage autour de la création de valeur par les processus ou activités. D'un autre côté, l'hypothèse du découpage hiérarchico-fonctionnel facilite la représentation comptable, et la délimitation des coûts.

Ainsi Brimson et Antos (1999), prônant en faveur de l'Activity Based Budgeting (ABB), dressent une liste de quatorze remarques adressées aux systèmes budgétaires classiques. Les principales caractéristiques sont résumées dans le tableau suivant :

Eléments mis en cause	Auteurs
- Hypothèse de liaison du court- terme et du long- terme	- Bouquin (1994)
- Centré sur les ressources plutôt que les besoins du client	- Brimson et Antos (1999)
- Focalisé sur les départements plutôt que les interdépendances	
- Rétrospectif plutôt que prospectif	
- Formel	
- Recherche des inefficacités plutôt que des causes et moyens d'amélioration	
- Pas de liaison coût- valeur	
- Pas de lien stratégie- actions des salariés	
- Evaluation sur une base comptable plutôt que sur la mise en œuvre de plans d'action.	
- Ne s'appuie pas sur les principes d'amélioration continue	
- Procédure budgétaire trop longue et trop complexe	- Jordan (1998)
- Manque d'information	- Berland (2000)

Tableau 1 – Les moyens du contrôle budgétaire : quelques éléments mis en cause

Les remarques émises sont liées au manque de réactivité et de flexibilité des systèmes budgétaires, à la longueur de la procédure budgétaire, ainsi qu'au manque de lien entre les systèmes budgétaires et la stratégie. Elles touchent à la nécessité d'obtenir des budgets plus fins et plus précis, ce qui semble facilité avec la mise en place d'approches par activités, telles que l'ABC ou l'ABM, ou même la méthode dite de « feature costing » (Brimson, 1998).

Les travaux conduits par le courant de la contingence budgétaire⁴ sont nombreux, quelques uns d'entre eux pouvant être résumés au travers du tableau suivant :

⁴ Pour une synthèse de ces travaux, voir Chapman, (1997)

Travaux		Conclusions	
Degré de centralisation- décentralisation des organisations			
- Burns et Waterhouse (1975) ; Merchant (1981, 1984)	-	-	Mode de contrôle de type administratif adapté aux grandes entreprises décentralisées : nécessite une certaine implication et participation.
- Waterhouse et Tiessen (1978)	-	-	Mode de contrôle interpersonnel adapté aux petites entreprises.
		-	Dans les entreprises centralisées, le mode de contrôle par les procédures est le plus adapté ; dans les organisations décentralisées, le budget sera considéré comme un mécanisme d'intégration.
Incertitude de l'environnement			
- Hopwood (1972), Brownell (1987)	-	-	En situation d'incertitude, la représentation des processus physiques sous forme comptable est insuffisante.
- Gordon et Miller (1976)	-	-	Lorsque l'incertitude et l'hostilité de l'environnement augmentent, il est nécessaire d'introduire des informations non financières dans les systèmes de contrôle.
Stratégie			
- Simons (1987, 1990)	-	-	Dans les entreprises de type « défenseur et conservateur », le budget est considéré comme un mécanisme de contrôle formel, sous la responsabilité du contrôleur.
		-	Dans les entreprises de type « prospecteur et entrepreneur », le budget est vu comme un instrument de discussion à la disposition des managers, pour discuter de la position concurrentielle de l'entreprise.
- Miller et Friesen (1982)	-	-	Dans les entreprises conservatrices, le budget est un moyen de contrôle des processus stables, alors que dans les entreprises entrepreneuriales, il sert plutôt à orienter les actions stratégiques.

Tableau 2- Synthèse contingence et transversalité

Ces travaux suggèrent une utilisation des systèmes budgétaires dans des situations de stabilité environnementale, et de stratégie davantage défensive qu'offensive. Cependant, l'utilisation des systèmes budgétaires en tant que moyen de discussion et de décentralisation de la stratégie n'est pas exclue, suscitant des mécanismes de coordination informels forts, tels que les ajustements mutuels.

Cette mise en cause et les impératifs managériaux ont conduit à une évolution des systèmes budgétaires, tant du point de vue de leur conceptualisation (les présentations budgétaires ne sont plus forcément cloisonnées et fonctionnelles, mais s'accompagnent de modèles par activités et processus), que de leur utilisation, qui se veut davantage interactive au sens de Simons (1987, 1990).

1.2. Du modèle traditionnel à l'Activity Based Budgeting : les facteurs marquant l'évolution

Au travers de ce développement deux aspects propres aux changements dans la conception et l'utilisation des systèmes budgétaires seront abordés : d'une part l'utilisation de systèmes budgétaires comme représentation des activités et interactions, d'autre part comme catalyseur d'interactions organisationnelles.

1.2.1. Les représentations budgétaires des activités et interactions

Les budgets par activités et processus s'appuient sur un découpage qui diffère fondamentalement des découpages fonctionnels dans la mesure où celui-ci intègre des activités communes à plusieurs fonctions ou niveaux organisationnels. En effet, les parties prenantes à l'élaboration des budgets ou même le personnel concerné par l'application de mêmes standards budgétaires peuvent aussi bien appartenir au sommet qu'au bas de la ligne hiérarchique. De plus, le mécanisme de déplacement se fait de façon latérale.

L'activity Based Budgeting (ABB), qui s'appuie sur les démarches ABC (Activity Based Costing) et ABM (Activity Based Management) se trouve ancré dans la stratégie de l'entreprise (Brimson et Antos, 1999 ; Berland, 2000 ; Bouquin, 2000 ; Cooper et Slagmulder, 2000). En effet, la méthode ABC, qui cherche à identifier les origines réelles des consommations de ressources, et la méthode ABM, elle-même liée à l'ABC, présentent l'avantage de repérer les activités clés, suivant un certain nombre de critères propres à l'entreprise (Cooper et Slagmulder, 2000). De plus, la méthode ABM trouve ses fondements à la fois dans le diagramme d'Ishikawa (1984), permettant d'identifier des liens causes - effets, et dans la démarche systémique de Porter (1995), proposant de gérer le couple valeur - coût sur l'ensemble de la chaîne de valeur. La décomposition de la chaîne en activités principales et de soutien permet de questionner la politique d'impartition des activités, notamment lorsque celles-ci ne constituent pas un lieu de déploiement de la stratégie.

Ainsi, la méthode ABB, qui se veut davantage une variante des systèmes budgétaires traditionnels qu'une méthode de substitution, présente l'avantage d'être directement reliée aux activités dites stratégiques de l'entreprise et identifiées comme telles, permettant d'enrichir l'analyse de la cause du coût de ces activités là (Berland, 2002). De plus, en opérant suivant un maillage transversal, la méthode offre l'intérêt d'identifier de nouvelles zones de responsabilités, et de représenter de nouvelles interactions organisationnelles, autorisant de ce fait leur contrôle.

1.2.2. Les systèmes budgétaires par activités : catalyseurs d'interactions

L'étude des budgets sous un angle interactif proposée par Simons (1987, 1990) a été reprise par Albernethy et Lillis (1995) et Albernethy et Brownell (1999). Simons (1987, 1990) admet en effet le budget comme facteur interactif, précisant que l'utilisation interactive se caractérise par un continuel échange entre la direction et les bas niveaux de management, mais aussi entre les responsables. Selon cet auteur, ce mode d'utilisation est intéressant lorsque les budgets et plans servent de soutien et de base à la discussion stratégique et à l'intervention dans des actions en cours.

Au travers d'une étude menée en 1999, Albernethy et Brownell montrent que la relation entre le changement stratégique et la performance est améliorée lorsque les budgets sont utilisés de manière interactive, soulignant le rôle important joué par les dispositifs d'intégration tels que les mécanismes de liaison. Ces dispositifs viennent en effet rompre les barrières fonctionnelles. De plus, comme le montre Simons (1991), l'utilisation interactive des budgets permet aux managers de révéler aux membres de l'organisation leurs valeurs et préférences. Les budgets peuvent ainsi servir de « catalyseur de discussion » et ensuite aider les participants à trouver un compromis plutôt que de fournir « la réponse » (Macintosh, 1994). De ce point de vue, le budget s'apparente à un outil de communication interne facilitant la diffusion de la stratégie et des objectifs. L'association des niveaux opérationnels à la préparation budgétaire peut en effet faciliter l'adhésion des personnes concernées à la définition et à la compréhension des objectifs stratégiques. Elle favorise ainsi la mise en place d'actions correctives et d'apprentissage organisationnel (Simons, 1995).

Ainsi, l'utilisation « interactive » des systèmes budgétaires est assimilée à une forte participation des membres à l'élaboration et au suivi budgétaire, quel que soit le type de budget envisagé (traditionnel par fonctions, par activités...). Les budgets semblent de fait faciliter le développement de la cohésion dans l'organisation. Ils positionnent ainsi le contrôleur de gestion comme un acteur liaison dans le processus budgétaire, et soutien de la cohésion organisationnelle (Chabin, 2000).

Les questions qui se posent alors sont relatives à la manière dont s'effectue cette utilisation interactive. Quels sont les acteurs - clés du processus budgétaire et quels sont les mécanismes de décentralisation mis en œuvre ? Comment s'effectuent les « liaisons » et se nouent les relations dans le processus budgétaire ?

Dans l'étude qu'il a menée en 1998, Chapman se propose d'analyser le rôle des contrôleurs de gestion dans la procédure budgétaire au travers de l'analyse de réseau. Cette méthodologie

nous étant apparue particulièrement intéressante, il a été décidé de l'appliquer à une entreprise industrielle dans un souci de caractérisation des jeux d'interactions exercés lors du processus budgétaire.

2- L'analyse de réseau comme base de représentation de l'interactivité dans les systèmes budgétaires

L'étude menée a été réalisée dans une PME industrielle présentant des budgets par métiers. Cette entreprise organise sa production autour de deux métiers⁵ principaux pour lesquels elle présente des budgets cohérents avec les découpages opérés. Sur chacune des étapes principales du processus budgétaire, une analyse de réseau a été conduite dans l'objectif de faire apparaître les principales interactions entre les membres participants à la procédure budgétaire, depuis la direction générale, jusqu'aux niveaux opérationnels. L'objectif était également de faire ressortir la cohésion et les jeux de pouvoir s'exerçant lors de la procédure budgétaire.

2.1. La modélisation de l'entreprise interactionnelle par l'analyse de réseau

La méthode d'analyse des réseaux, issue de la sociologie des organisations permet d'explorer les relations interpersonnelles dans les organisations (Parlebas, 1992 ; Degenne et Forsé, 1994 ; Lazega, 1998). En effet, la sociométrie, appréhendée comme un mélange d'approches méthodologiques qualitatives et quantitatives, a pour objectif explicite selon son fondateur J.L. Moreno (1954) de « *mesurer (metrum) le social (socius)* ». De ce fait, elle fait appel à la fois à la mesure et à la mathématisation, et au vécu social (Parlebas, 1992).

Dans le cadre de cette étude, nous avons conduit l'analyse d'un réseau de relations autour de la procédure budgétaire, empruntant des concepts et éléments de méthodes à la sociométrie.

2.1.1. La caractérisation des « connexions » entre types d'acteurs dans l'entreprise

L'entreprise et les principaux acteurs de la procédure budgétaire seront présentés successivement, avant de discuter de la pertinence d'utilisation de la méthode pour caractériser les interactions et centralités des acteurs dans le système budgétaire.

⁵ Les deux métiers sont caractérisés par des enchaînements d'activités identifiées et clairement explicitées, orientés vers la fourniture d'un bien ou d'un service. En ce sens, ils peuvent être assimilés à des processus.

➤ Présentation sommaire de l'entreprise : caractéristiques du système budgétaire

L'entreprise étudiée est positionnée sur le marché du liège dont elle occupe la seconde place sur le marché mondial, et est leader en France. Elle est cotée au second marché depuis 1996 et se trouve actuellement dans un processus de développement de ses systèmes d'information comptable afin de disposer d'une information plus pertinente et plus précise à destination des actionnaires. Pour chacune de ses branches, elle développe actuellement des systèmes budgétaires adaptés à ses découpages structurels. La branche que nous avons souhaité étudier est la branche liège, caractérisée par deux principaux métiers M1 et M2 pour lesquels elle présente des budgets distincts.

Ces deux métiers qui appartiennent à la fonction dite de production ont été découpés ainsi dans l'entreprise :

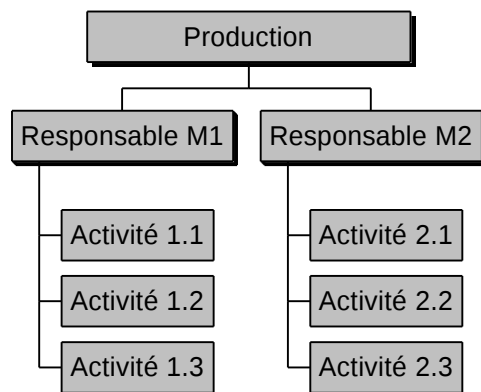


Figure1- Les deux métiers de la branche Liège

➤ Présentation générale de la méthode utilisée :

Nous avons mené une étude de cas exploratoire, constituée d'une analyse de réseau et d'une série d'entretiens semi- directifs permettant de compléter les résultats observés. Les étapes principales de la méthodologie utilisée pour mener à bien l'étude de l'interactivité lors du processus budgétaires sont décrites dans le tableau suivant:

Etape de la recherche	Méthodologie utilisée	Support de la méthode
Etape 1	Entretiens semi- directifs d'une heure à une heure trente environ auprès de 10 personnes impliquées dans le processus budgétaire	- Guides d'entretiens
Etape 2	Recherche d'informations en interne ou externe	- Documents internes : budgets des filiales ou sites; comptes rendus de réunions budgétaires - Documents externes : rapports d'activités, articles de presse
Etape 3	Enquête sociométrique auprès de 12 membres du réseau social	- Questionnaire sociométrique
Etape 4	Entretiens d'approfondissement avec le contrôleur de gestion, directeur financier et directeur des ressources humaines	- Guides d'entretiens

Tableau 3- Etapes méthodologiques de la recherche

Dans le cadre de cette étude de cas, le questionnaire administré par Chapman (1995) a été repris et administré par voie de face à face aux membres du réseau social identifié à l'issue des entretiens. Il s'agissait du personnel opérationnel rattaché aux deux métiers identifiés, et du personnel de direction et administratif impliqué dans le processus budgétaire. Il a été demandé à chaque membre de caractériser l'intensité de sa relation avec les autres membres du réseau sur une échelle allant de 0 (aucun contact) à 5, ceci pour chacune des trois étapes du processus budgétaire (élaboration, suivi et révision budgétaire). En outre, il a été demandé à chacun d'estimer l'intensité de sa relation avec les autres acteurs dans les contacts journaliers. Les personnes identifiées au sein du réseau social étudié sont les suivantes :⁶

Fonction	Codification	Fonction	Codification
Directeur général	A	Responsable M2	H
Directeur financier	B	Responsable activité 1.1	I
Contrôleur de gestion	C	Responsable activité 1.2	I
Responsable commercial	D	Responsable activité 1.3	I
Directeur production	E	Responsable activité 2.1	J
Contrôleur de gestion production	F	Responsable activité 2.2	K
Responsable M1	G	Responsable activité 2.3	L

Tableau 4- L'échantillon de l'enquête sociométrique

L'étude menée avait pour principal objectif de répondre à deux types de questions autour de la méthode :

⁶ En fait, la personne I occupant trois responsabilités différentes, 12 questionnaires au total ont été administrés.

- La méthode permet-elle de repérer certains acteurs autour desquels s'organise principalement le processus budgétaire ?
- La méthode permet-elle de caractériser l'interactivité et la cohésion induites par le processus budgétaire ?

Afin de répondre à ces interrogations, diverses analyses ont été conduites à l'aide du logiciel Ucinet 5.0⁷, qui autorise une mesure et une représentation réticulaire des interactions et des échanges dans l'organisation.

2.1.2. L'analyse des interactions et des jeux d'acteurs dans le processus budgétaire

Les matrices d'adjacences ont permis de représenter les choix opérés par les membres du réseau pour chacune des situations étudiées. Les calculs de centralité, quant à eux, ont permis de positionner chaque individu dans le réseau social afin de faire ressortir la place de chacun et son importance en termes de centralité de degré, de proximité ou d'intermédiarité (voir encadré 1).

- **La matrice d'adjacence** est une représentation matricielle des choix opérés par les interviewés. Sur chacune des lignes, il est possible de lire les réponses des personnes interrogées. Lorsqu'il n'y a pas de lien entre les personnes, un 0 est mentionné, le cas échéant l'intensité de la relation est exprimée par un nombre de 1 à 5, 5 étant le plus fort, et 1 le plus faible.
- **La centralité de degré** a pour objet d'évaluer la position d'un individu à partir de son nombre de connexions aux autres. Elle permet de repérer quels sont les acteurs les plus centraux dans l'organisation, et caractérise la relation directe avec les autres acteurs.
- On parle de **demi - degré extérieur** (Out - degree) pour caractériser les connexions qui partent de l'individu, et de **demi - degré intérieur** (In - degree) lorsqu'on étudie les connexions qui arrivent vers l'individu.
- **La centralité de proximité** est une mesure d'autonomie et d'indépendance. C'est la mesure dans laquelle un individu n'a pas besoin d'autres personnes pour établir des relations avec les autres.
- **La centralité d'intermédiarité** peut être définie comme la capacité d'un acteur à se poser en intermédiaire dans les relations entre les autres membres. L'acteur s'apparente alors à une personne - relais dans l'organisation.

Encadré 1- Description des méthodes de calcul utilisées

➤ L'étude des matrices d'adjacence et des centralités de degré:

L'étude des calculs de centralité de degré (tableaux 5 à 7) laisse apparaître quelques résultats et questionnements relatifs aux rôles et jeux d'acteurs dans le processus budgétaire. L'analyse met l'accent sur le rôle central du contrôleur de gestion dans le processus budgétaire, complété par celui du directeur de production. En effet, leurs centralités de degré sont les plus élevées dans chacune des étapes budgétaires examinées. Ces deux acteurs apparaissent de fait

⁷ Tous les traitements ont été réalisés à partir du logiciel Ucinet 5.0. (Borgatti, Everett et Freeman, 1999), Copyright © 1999, Analytic Technologies, Inc.

comme les «passages obligés» et «acteurs- liaisons» dans chacune des étapes de la procédure budgétaire. L'étude du demi – degré extérieur souligne notamment la position du contrôleur de gestion qui est le plus demandeur d'informations et opère auprès de tous les membres impliqués dans le processus, alors que l'analyse du demi – degré intérieur souligne la position du directeur de production comme principal centralisateur d'informations. Ces résultats viennent appuyer le rôle et les jeux de pouvoir exercés par ces acteurs dans les opérations de traduction et le processus de socialisation des connaissances (Bollecker, 2001; 2002). De plus, une comparaison des centralités pendant et hors procédure budgétaire permet de souligner que durant le processus budgétaire, des acteurs tels que le directeur financier (B), le contrôleur de gestion (C), le directeur de production (E) ou le contrôleur de gestion de production (F), s'impliquent davantage dans leurs relations avec le personnel opérationnel.

<i>Acteur/ Centralité de degré</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	16	24	38	19	36	28	24	28	17	13	17	16
Suivi budgétaire	20	25	35	17	39	31	29	32	20	24	16	18
Révision budgétaire	18	24	41	25	43	36	33	31	19	32	24	22
Contacts journaliers	21	23	33	22	35	31	33	40	24	26	22	20

Tableau 5- Les mesures de la centralité de degré⁸

<i>Acteur/ demi-degré extérieur</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	15	24	38	12	14	20	20	12	10	6	14	15
Suivi budgétaire	15	24	34	14	22	18	24	15	12	23	14	12
Révision budgétaire	15	24	38	17	26	28	25	6	10	31	24	13
Contacts journaliers	15	19	31	15	25	27	33	38	19	23	20	15

Tableau 6- Les mesures du demi-degré extérieur

<i>Acteur/ demi-degré intérieur</i>	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	15	20	20	19	35	21	12	24	12	8	8	6
Suivi budgétaire	19	22	27	15	36	28	14	26	14	7	8	11
Révision budgétaire	17	19	30	23	41	33	20	29	19	7	7	12
Contacts journaliers	18	18	24	19	35	22	26	34	23	21	20	20

Tableau 7- Les mesures du demi-degré intérieur

➤ Centralité de proximité et d'intermédiarité :

La centralité de proximité peut être interprétée comme une mesure d'indépendance et d'autonomie (Lazega, 1998). Calculée sous forme d'indice, cette mesure vaut 1 lorsque l'individu est adjacent à tous les autres.

Lors de chacune des étapes du processus budgétaire, le contrôleur de gestion et le directeur de production sont les seuls individus adjacents à tous les autres, en contact avec tous les membres du réseau (leur centralité de proximité est égale à 1). Vecteur de la décentralisation

⁸ Les résultats présentés dans ce tableau sont calculés à partir des matrices d'adjacences valuées, tenant compte de l'intensité exprimée de la relation.

des objectifs et de la stratégie, le contrôleur de gestion apparaît ici encore comme l'acteur par lequel s'établit le lien entre les niveaux opérationnels et la direction. Son inscription sociale dans le réseau est très forte. De plus, son rôle dans le processus budgétaire est complété par celui du directeur de production. Une lecture des matrices d'adjacences a permis d'observer qu'il n'existe pas de lien entre les responsables d'activité et la direction générale et financière. Les échanges entre ces acteurs ont lieu par l'intermédiaire du directeur de production et du contrôleur de gestion, constituant des « ponts » entre les niveaux opérationnels et supérieurs. En effet, les mesures de centralité d'intermédiarité viennent renforcer la position de « passage obligé » du contrôleur de gestion et du directeur de production et mettent l'accent sur la nécessaire intégration de postes de liaison dans ce type d'organisation (Mintzberg, 1982 ; Albernethy et Lillis, 1995).

De manière générale, l'analyse des centralités met en avant les interactions induites par le processus budgétaire, et l'interactivité soulignée par Simons (1990). Plus précisément, elle suggère que la diffusion des objectifs et de la stratégie s'effectue grâce à l'action du contrôleur de gestion et du directeur de production. C'est par l'intermédiaire de ces acteurs que se consolide le lien opérationnel - financier au sein du réseau étudié. Le contrôleur de gestion apparaît comme le « traducteur » des objectifs financiers auprès des membres opérationnels, dont les actions peuvent parfois s'avérer divergentes. En ce sens, la traduction opérée permet « *d'établir un lien intelligible entre des actions hétérogènes* » (Callon, in Latour (éd.) 1992, cité par Amblard et Alii, 1996).

Acteur/ Centralité de proximité	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	64,71	64,71	100,00	64,71	100,00	73,33	78,57	73,33	64,71	68,75	68,75	68,75
Suivi budgétaire	64,71	68,75	100,00	64,71	100,00	91,67	78,57	84,61	68,75	78,57	68,75	73,33
Révision budgétaire	64,71	64,71	100,00	73,33	100,00	91,67	78,57	73,33	68,75	84,61	78,57	73,33
Contacts journaliers	68,75	68,75	100,00	78,75	100,00	78,75	91,67	91,67	78,57	78,57	73,33	73,33

Tableau 8- Les mesures de la centralité de proximité

Acteur/ Centralité d'intermédiarité	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Elaboration budgétaire	0,00	0,00	18,18	0,00	18,18	3,63	3,63	1,36	0,45	0,00	0,00	0,00
Suivi budgétaire	0,00	0,91	10,97	0,00	10,97	7,88	0,97	3,39	0,00	0,97	0,00	0,30
Révision budgétaire	0,00	0,00	9,26	2,35	9,26	7,82	0,83	0,23	0,23	2,29	2,06	0,23
Contacts journaliers	0,30	0,30	6,91	1,82	6,91	1,82	4,48	4,48	1,03	1,03	0,00	0,00

Tableau 9- Les mesures de la centralité d'intermédiarité

2.2. Les systèmes budgétaires facteurs de cohésion ?

L'analyse de réseau a permis de faire ressortir deux caractéristiques propres aux systèmes budgétaires : d'une part leur forte interactivité et donc l'importante utilisation de mécanismes

de coordination informels, et d'autre part, la constitution de sous-groupes cohésifs caractérisée par une certaine mixité des niveaux organisationnels. Un sous-groupe sera dit « cohésif⁹ » s'il existe des « *relations fortes, intenses, directes et fréquentes* » entre les membres (Lazega, 1998, p.48).

2.2.1. La mixité des sous- groupes cohésifs

Le logiciel Ucinet 5.0 a permis d'identifier les sous-groupes suivants sur chacune des situations étudiées:

Etapes	Nombre de sous – groupes	Sous – groupes
1- Elaboration budgétaire	4	1 : C E G H J K L 2 : C E G H I 3 : C E G F I 4 : C E A B D F
2- Suivi budgétaire	5	1 : C E G H F I J 2 : C E G H J F L 3 : C E H F B 4 : C E F D A B 5 : C E G H J K L
3- Révision budgétaire	7	1 : C E F G H J L 2 : C E F G I J 3 : C E F D J 4 : C E F D A B 5 : C E G H J K L 6 : C E G I J K 7 : C E D J K
4- Contacts journaliers	7	1 : C E G H I J K L 2 : C E G H I F 3 : C E G H F D 4 : C E G H D J 5 : C E G D F A 6 : C E D F A B 7 : C E D F A H

Tableau 10- L'identification de sous- groupes cohésifs

Nous constatons que lors de chacune des étapes budgétaires, deux acteurs sont mentionnés dans chacun des sous- groupes : le contrôleur de gestion et le directeur de production (C et E). Cela renforce les résultats des analyses précédentes suivant lesquels ces deux acteurs sont centraux du point de vue de la procédure budgétaire.

Un autre point à souligner est la place des responsables d'activités et de métiers : les deux responsables de métiers (G et H) sont positionnés dans les mêmes sous- groupes, ce qui souligne l'existence d'une coordination latérale forte. En revanche, les relations latérales entre

⁹ Un sous-groupe cohésif est également appelé « clique » dans le jargon de l'analyse de réseau. Un individu peut être rattaché à plusieurs cliques, celles-ci étant fondées sur le principe de réciprocité complète.

responsables d'activités ne sont pas toujours réciproques. Ainsi, si dans les contacts journaliers ces membres opérationnels semblent beaucoup communiquer, leur coopération diminue dans le cadre de la procédure budgétaire. Les responsables d'activités rattachés à des métiers différents ne coopèrent que lors des étapes de suivi et de révision. La révision budgétaire, dans laquelle on observe une mixité des sous-groupes cohésifs, apparaît de fait comme la phase la plus cohésive des trois étapes du processus budgétaire étudié. Aussi, lors de la phase de révision, le mécanisme budgétaire va devenir davantage interactif, instaurant un dialogue permanent entre les membres impliqués dans le processus budgétaire.

2.2.2. La procédure budgétaire, facteur de renforcement des interactions

Le logiciel a ainsi permis la mise en évidence de quatre cliques lors de l'élaboration budgétaire, cinq lors du suivi, et sept lors de la révision budgétaire. Par ailleurs, il est possible d'observer sept cliques dans les contacts journaliers. Le nombre de sous-groupes cohésifs montre que la procédure budgétaire devient de plus en plus interactive au fur et à mesure qu'elle avance, impliquant davantage d'individus. La forte connexité entre les membres lors de ces étapes est le fruit de mécanismes de coordination forts dans l'organisation, qui relient notamment le contrôleur de gestion aux autres membres, vers le haut et le bas de la ligne hiérarchique. Ces mécanismes de coordination informels apparaissent alors comme le complément nécessaire des mécanismes formels de contrôle (Macintosh et Daft, 1987 ; Guibert et Dupuy, 1997; Albernethy et Brownell, 1999).

Le sociogramme offre une représentation autre que la représentation hiérarchico-fonctionnelle de l'organisation et des relations entre les membres, comme le montre la figure 2.

Sur chacune des étapes étudiées, le sociogramme obtenu possède une forme plus ou moins arrondie, caractérisant un réseau de plus en plus connexe. En outre, il est possible de constater que les formes deviennent de plus en plus denses. Le calcul de densité¹⁰, étroitement lié au concept de cohésion (Lazega, 1998), vient en effet confirmer cette observation (tableau 11).

	Elaboration budgétaire	Suivi budgétaire	Révision budgétaire	Contacts journaliers
Densité	1,5152	1,7197	1,9470	2,1212

Tableau 11- Les calculs de densité

¹⁰ La densité se calcule à partir du rapport entre le nombre de relations observées et le nombre de relations possibles.

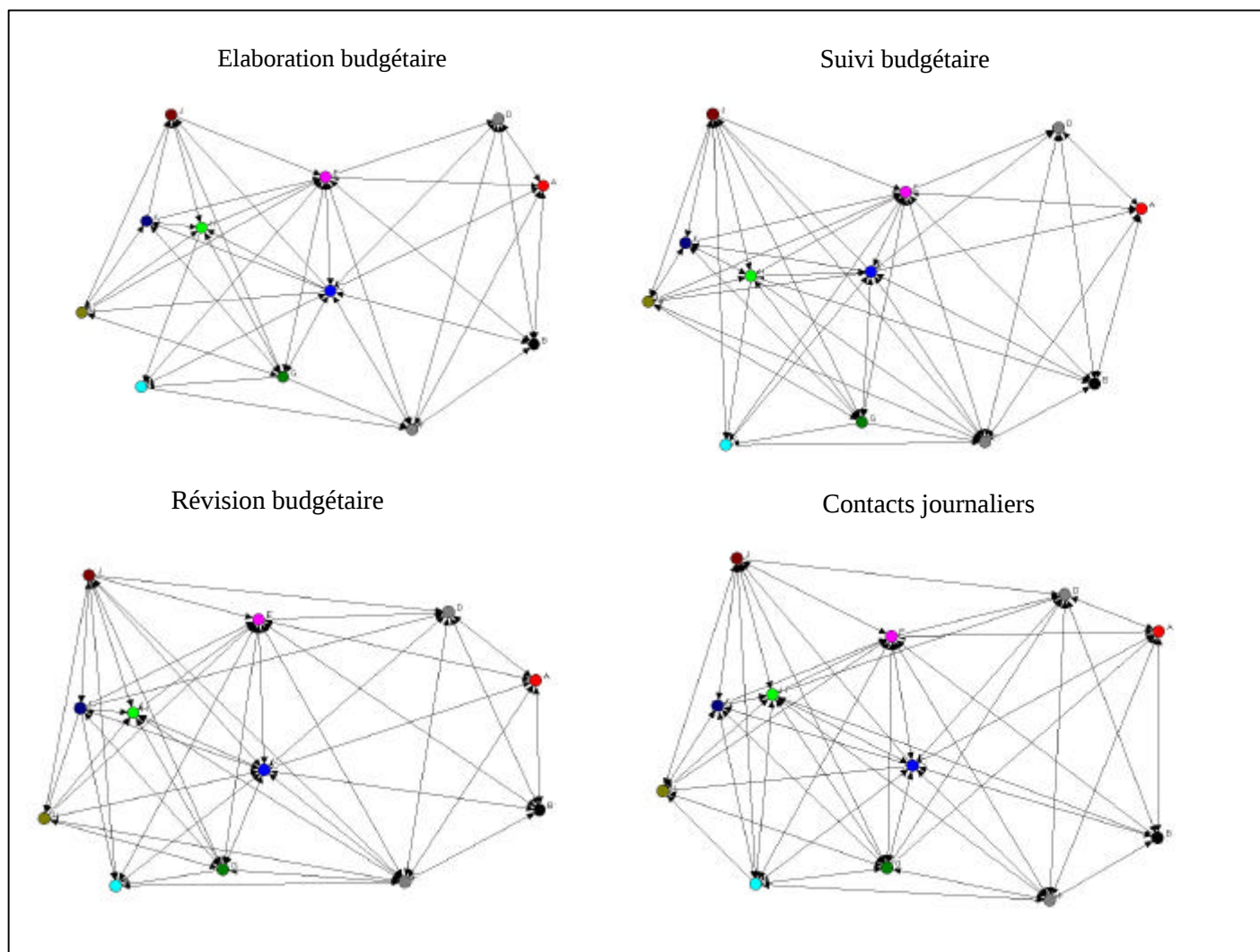


Figure2 –Les sociogrammes associés aux quatre situations étudiées

Les sociogrammes permettent de visualiser le nombre d'arcs liant les individus entre eux, l'arc représentant la relation. La lecture des sociogrammes montre que le nombre d'arcs associés aux niveaux opérationnels augmente sur chacune des étapes de la procédure budgétaire. Lors de l'élaboration budgétaire, 23 arcs¹¹ sont associés aux acteurs I, J, K, L, 27 sur le suivi budgétaire, et 30 lors de la révision. On peut également observer 30 arcs dans les relations quotidiennes. Les relations augmentent lors de la révision budgétaire, qui demande davantage d'investissement au personnel opérationnel, au directeur de production et au contrôleur de gestion production. En effet, plus les dysfonctionnements sont apparents lors du suivi budgétaire et les actions de révision et corrections nécessaires, plus les « acteurs- relais » vont être impliqués dans la procédure. Ainsi, lors de ces phases principalement, le personnel

¹¹ Nous comptons le nombre total d'arcs associés à chacun des acteurs, donc les relations à destination ou en provenance de chaque acteur.

fonctionnel s'investit dans des processus de socialisation de connaissances (Bollecker, 2002). C'est à la fois leur position d'expert (Bessire, 1995) et leur capacité à problématiser et socialiser l'information qui confèrent à ces acteurs leur pouvoir de coordination.

L'analyse ainsi menée fait ressortir certains éléments caractéristiques de l'interactivité dans les systèmes budgétaires:

- **Le caractère interactif du processus budgétaire** : le processus budgétaire, dans son avancement, induit des interactions nouvelles et de plus en plus fortes dans l'organisation. La phase de révision apparaît en particulier comme la plus interactive et cohésive du processus budgétaire.

- **La mixité des sous-groupes cohésifs** : des groupes fortement cohésifs ont été identifiés, à savoir des groupes constitués à la fois des membres fonctionnels tels que le contrôleur de gestion, et de membres opérationnels, tels que le directeur de production ou les responsables de métiers. Egalement, il a été possible d'identifier des liens entre des personnes appartenant aux deux métiers, ce qui caractérise la présence d'une coordination latérale dans l'entreprise.

- **Le lien opérationnel- financier** : celui-ci s'effectue par l'intermédiaire d'acteurs relais tels que le contrôleur de gestion ou le directeur de production, mettant en liaison les personnels opérationnels et le personnel de direction (directeur général et financier). Les jeux de certains acteurs considérés comme intermédiaires apparaissent de fait primordiaux dans la procédure budgétaire et dans le processus de diffusion des objectifs.

Conclusion

L'étude qui a été conduite présente un caractère exploratoire, visant à comprendre et à décrire le processus d'interactivité engendré par la démarche budgétaire.

Toutefois des limites peuvent être adressées à notre étude, tenant à l'absence de comparaison entre systèmes budgétaires « transversaux » (par métiers dans ce cas) et systèmes budgétaires strictement fonctionnels. Cette étude mérite ainsi de larges approfondissements au travers d'autres cas. Cependant, l'analyse a permis de faire ressortir un certain nombre d'aspects relatifs à l'interactivité des systèmes budgétaires, ainsi qu'à la cohésion induite par le processus budgétaire. En mettant en avant les jeux d'acteurs et de pouvoir exercés dans ce processus, elle vient souligner la place et la contribution d'acteurs tels que le contrôleur de gestion, le directeur de production ou le contrôleur de gestion de production dans le mécanisme de déploiement des objectifs ou d'apprentissage organisationnel. En particulier

cette étude a permis de vérifier la position coordinatrice du contrôleur de gestion à mi-chemin entre coordination financière et coordination industrielle, mettant l'accent sur la centralité techno-économique de la fonction : le contrôleur de gestion « *opère une coordination techno-économique intra et transfonctionnelle située entre la coordination technique et la coordination financière* » (Bouquin et Besson, 1991, p. 69).

Bibliographie :

- Albernethy M. A., Brownell P. (1999), « The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, pp. 189-204
- Albernethy M.A., Lillis A.M. (1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, N° 4, pp. 241-258
- Alcouffe S., Malleret V. (2002), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la française », *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*
- Amblard H., Bernoux P., Herreros G., Livian Y.F. (1996), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Seuil
- Aranya N. (1990), « Budget Instrumentality, Participation and Organizational Effectiveness », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 2, Fall, pp.67-77
- Atkinson A.A., Waterhouse J.H., Wells R.B. (1997), « A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », *Sloan Management Review*, pp. 25-37, Spring
- Berland N. (2002a), *Le contrôle budgétaire*, Repères, La Découverte
- Berland N. (2002b), « Comment peut-on gérer sans budget ? », *Communication 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue française de gestion*, Novembre- Décembre, pp. 38-45
- Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité- Contrôle- Audit*, Tome 5- Volume 2- septembre pp. 127-150
- Besson P., Bouquin H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue française de gestion*, janvier- février, pp. 60-71
- Boltanski L., Chiapello E. (2001), *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard
- Bollecker M. (2001), « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels », Thèse de doctorat, université Nancy 2
- Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2, pp. 109-126
- Bouquin H (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica
- Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, 4^e édition, Puf
- Brimson J.A. (1998), « Feature costing : beyond ABC », *Journal of Cost Management*, january- february
- Brimson J.A, Antos J.(1999), *Driving value using Activity-baed-budgeting*, John Wiley & sons, Inc.
- Brownell P. (1982), « Participation in the Budgeting Process : When it Works and when it Doesn't », *Journal of accounting litterature*, pp. 124-153
- Brownell P. (1982), « The Role Accounting Data in Performance Evalation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness », *Journal of Accounting Research*, Vol.20, No.1, pp. 12-27
- Bruns W.J., Waterhouse J.H. (1975), « Budgetary Control and Organization Structure », *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203
- Chabin Y. (2000), « La cohérence entre représentations de la performance et contrôle : le cas des entreprises intégrées de grande distribution alimentaire », Thèse de doctorat, Université Montpellier II
- Chapman C.S. (1995) « Accountants in oerganizational networks : mapping patterns of interfunctional communication », Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, Departement of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science, University of London, September 1995
- Chapman C.S. (1997), « Reflections on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, N° 2 , pp. 189-205
- Chapman C.S. (1998), « Accountants in organisational networks », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, N° 8 ,pp. 737-766

- Chenhall R.H., Morris D. (1986), « The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *The accounting review*, January, pp. 58-75
- Cooper R., Slagmulder R., (2000), « Activity- based budgeting », *Strategic Finance*, Sept
- Daft L., Macintosh, N.B. (1984), « The Nature and Use of Formal Control for Management Control and Strategy Implementation », *Journal of Management*, pp 43-66
- Degenne A., Forse M. (1994), *Les réseaux sociaux*, Armand Colin
- Desreumaux A. (1996), « Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise », *Revue française de gestion*, janvier- février
- DFCG (1994), *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget ?*, DFCG-KPMG, IFOP
- Dupuy Y. (Coordonné par) (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?* Vuibert
- Evraert S. (1998), « Comptabilité d'activité », *Encyclopédie de gestion*, Tome 1, n° 23, pp. 476-487
- Fanning J. (1999), « Budgeting in the 21st century », *Management Accounting; London*; Nov
- Gervais M. (1997), *Contrôle de gestion*, 6° édition, Economica
- Gervais M. (1998), « Le contrôle budgétaire », *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris
- Gordon, L. A., Miller, D. (1976), « A contingency Framework for the Design of Accounting Information System » *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, N° 1, pp. 59-69
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985), « Linking control systems to business unit strategy : Impact on performance », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, N° 1, pp 51-66
- Guibert N., Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel »: le cas de la relation client- fournisseur », *Comptabilité-Contrôle-Audit* Tome 3, Volume 1, mars, pp. 39-52
- Hofstede G.H. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Editions hommes et techniques
- Hopwood A.G (1972), « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of Accounting Research*, pp. 156-182
- Hopwood A.G. (1987), « The archeology of accounting systems », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N° 3 , pp 207-234
- Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *Enquête groupe HEC*
- Lazega E. (1998), *Réseaux sociaux et structures relationnelles*, Puf, Que sais-je ?
- Lorino.P. (1995), « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue française de gestion*, juin- juillet-août, pp. 55-71
- Lorino P., Tarondeau J.C. (1998), « De la stratégie aux processus stratégiques », *Revue française de gestion*, janvier- février, pp. 5-17
- Macintosh N.B., Daft R.L. (1987), « Management control systems and departemental interdependencies: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N° 1, pp. 49-61
- Macintosh N.B (1994), *Management Accounting and Control Systems, an organizational behavior approach*, John Wiley and Sons, Chichester
- Malo J.L., Mathe J.C. (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'organisation
- Merchant K.A. (1984), « Influences on Departmental Budgeting : An Empirical Examination of a Contingency Model », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, N° 3/4, pp. 291- 307
- Mevellec P. (1995), « La comptabilité à base d'activités : Une double question de sens », *Comptabilité-Contrôle-Audit* N°1, Tome 1, mars, pp. 62-80
- Miller D., Friesen P.H. (1982), « Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum », *Strategic Management Journal*, Vol.3, pp. 1-25
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Les Editions d'Organisation
- Otley D. (1987), *Accounting Control and Organizational Behaviour*, CIMA, 1987

- Otley D. (1999), « Performance management : a framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382
- Parlebas P. (1992), *Sociométrie réseaux et communication*, Puf, le Psychologue
- Shields M. D. (1997), « Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 9, pp. 3- 61
- 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. (1990), « The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives » *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, N° 1-2, pp. 127-143
- Simons R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, Vol.15, pp. 169-189
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Boston : Harvard Business School Press
- Sponem S. (2001), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse
- Tarondeau J.C., Wright R.W., (1995) « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin -juillet –août, pp. 112-120
- Tarondeau J.C. (1998), « La gestion par les processus », *Cahiers français*, juillet- Septembre
- Thompson J.D. (1967), *Organizations in Action*, New York, McGraw-Hill
- Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978), « A contingency Framework for Management Accounting Systems Research », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.3, N° 1, pp. 65-76
- Zarifian P. (1996), *Travail et communication*, puf