

# ***DE LA REGULATION DE CONTROLE AU PILOTAGE DE LA REGULATION CONJOINTE UN NOUVEL USAGE DU PROCESSUS BUDGETAIRE AU SEIN D'ENTREPRISES DECLOISONNEES***

Catherine THOMAS

Maître de Conférences

Université de Nice

250 rue Albert Einstein, BT 2 Sophia Antipolis, 06560 VALBONNE

Tél. : 04 93 95 43 95 E-mail : [thomas@idefi.cnrs.fr](mailto:thomas@idefi.cnrs.fr)

## **Résumé**

La coordination transversale, caractéristique des entreprises décloisonnées, renforce l'autonomie des acteurs et leur nécessaire coopération dans l'acte productif. Elle remet ainsi en cause deux hypothèses clés sur lesquelles repose le contrôle de gestion traditionnel :

- ◆ Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités étanches modélisant la performance globale comme une addition de performances locales.
- ◆ Un système de mesure des performances associées aux centres de responsabilité qui repose sur une logique de responsabilité individuelle.

Nous proposons d'étudier, à partir de l'exemple d'une division d'un groupe industriel européen, sous quelles conditions le processus budgétaire peut devenir le vecteur de la mise en place d'une coordination transversale.

Mots clés. - processus budgétaire - coordination procédurale et transversale - double régulation conjointe.

## **Abstract**

*Horizontal coordination, characteristic of decompartmentalized organizations, reinforces actors' autonomy and their necessary cooperation in the production process. It completely undermines two fundamental hypotheses of traditional management control :*

- ◆ *The breakdown of the firm into isolated functional areas, considering global performance as a simple sum of local performances ;*
- ◆ *A performance measure system associated with distinct functional areas and based on individual responsibility.*

*The objective of this article is therefore to analyse, on the example of a european industrial group division, the condition under which the budgetary process becomes a vector of the introduction of horizontal coordination.*

*Key words. - budgetary process - horizontal coordination - double joint regulation.*

A une coordination centralisée, verticale, statique, et programmable, l'organisation transversale substitue une coordination dynamique, horizontale, non programmable et nécessairement décentralisée. En tant qu'instrument de coordination et de communication, le contrôle budgétaire est donc directement interrogé par l'émergence de la transversalité. Le glissement sémantique de la notion de contrôle à celle de pilotage traduit bien l'incertitude quant aux pratiques actuelles.

D'une part, le fonctionnement transversal met l'accent sur les interactions entre les différents métiers qui concourent à l'action productive. Il s'agit de faire travailler ensemble des services qui sont interdépendants mais qui s'ignoraient jusqu'alors. La coordination est ainsi réalisée directement par les opérationnels des différentes unités, là où les informations pertinentes et les compétences nécessaires pour prendre les décisions sont réunies. Elle suppose de la part des salariés une capacité à communiquer, à partager des informations et des savoirs, à travailler en commun avec ses collègues et avec ceux qui exercent d'autres fonctions...*in fine* à coopérer dans l'acte productif (Aoki M., 1991).

D'autre part, en privilégiant un optimum complexe coût/service sur l'ensemble du flux plutôt que les optimisations locales traditionnelles (stock optimal, série économique optimale...) (Fabbe-Costes N., 1994), la coordination transversale enrichit considérablement le concept même de productivité. A une conception unidimensionnelle, centrée sur les coûts, se substitue une approche multidimensionnelle, globale et complexe. Cette conception globale de la productivité interdit toute décomposition en productivités mesurées localement, le postulat d'additivité des performances locales semblant devoir être définitivement abandonné (Pochet C., 1998).

La coordination transversale remet ainsi en cause deux hypothèses clés sur lesquelles le contrôle de gestion traditionnel repose :

➤ Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités étanches, modélisant la performance globale comme une addition de performances locales (optimisation sous contraintes de chacun des centres), alors que l'attention récente portée aux flux transversaux démontre que les gains de productivité se trouvent à la gestion des interfaces entre les centres.

➤ Un système de mesure des performances associées aux centres de responsabilité, qui repose sur une logique de responsabilité individuelle et de conformité aux objectifs prescrits, alors que la performance est collective et suppose une adaptation permanente aux fluctuations de l'environnement.

Nous proposons d'étudier, à partir de l'exemple d'une division d'un groupe industriel européen, sous quelles conditions le processus budgétaire peut devenir le vecteur de la mise en place d'une coordination transversale.

La première partie proposera une nouvelle lecture des mécanismes de coordination, en terme de régulation, au sein d'entreprises décloisonnées. Ce détour théorique nous paraît essentiel pour articuler une réflexion sur les outils de gestion et la théorie organisationnelle. Il conduit à représenter la coordination horizontale comme l'élaboration d'une double régulation conjointe effective (verticale et horizontale) entre les différents acteurs.

La deuxième partie examine comment, dans un usage modifié, le processus budgétaire participe à la mise en place de cette double régulation conjointe effective. Les budgets ne sont plus un référentiel à respecter, mais un système d'information intégré qui favorise la mise en œuvre d'une réelle coopération transversale.

## **1 L'entreprise décloisonnée : une nouvelle lecture des mécanismes de coordination**

L'introduction du transversal oblige à des transformations internes importantes. Elle implique d'une part une décentralisation du processus de décision. Elle nécessite d'autre part l'intensification de la coopération et de la communication entre les métiers. Afin d'appréhender l'émergence et la stabilisation de ces nouvelles formes de coordination, il paraît utile de procéder à un rapide développement du concept de règle et de son rôle comme mécanisme de coordination privilégié des firmes.

### **1.1 La règle au cœur des processus de coordination**

Si de nombreux auteurs (Favereau O. 1997, Giddens A. 1987, Hatchuel A. 1997, Reynaud B. 1997, Reynaud J.D. , 1993 et 1999) mettent les règles au cœur de la constitution du collectif, l'entreprise ne peut plus être décrite comme une entité collective qui se conforme à des règles. Même si la conception de la règle diffère d'un auteur à l'autre, il y a convergence sur certaines caractéristiques (Reynaud B, 1997). La règle désigne d'abord toutes les formes d'inscriptions d'un savoir collectif mobilisable par les acteurs. La règle est ensuite incomplète : les règles sont des repères pour l'action mais elles ne contraignent pas totalement l'action. Les règles sont souvent des schémas qui requièrent une certaine interprétation dont la nature dépend de la façon dont la règle est spécifiée (Reynaud B., 1998). Une distinction entre

la règle et l'action est ainsi introduite. Enfin les règles sont le fruit d'une négociation. En effet leur usage peut être contesté. Elles sont l'objet d'une lutte et se transforment au cours de la production et de la reproduction de la vie sociale (Giddens A., 1987).

Par conséquent, la création d'une régulation n'est pas une activité possible d'un acteur déjà constitué. Elle constitue l'acteur social (Reynaud J.D. 1999), ce qui nécessite alors de s'interroger sur la formation et le maintien des règles au sein d'une entreprise, c'est à dire le processus de régulation. Dans l'entreprise il existe de nombreuses sources et domaines de régulation (Reynaud E., Reynaud J.D., 1994) .

### ***1.1.1 Les sources de la régulation***

On distingue traditionnellement deux sources de régulation :

- La régulation de contrôle : règles officielles émises par une autorité supérieure. La direction et l'encadrement élaborent des règles officielles qui constituent la régulation de contrôle, dont l'énoncé varie, des instructions ou procédures strictement codifiées à des règles non totalement spécifiées. Ces règles tendent à fixer ou orienter l'activité d'un groupe, son organisation, sa cadence de travail, la qualité des résultats.
- La régulation autonome : ce groupe se fixe lui-même un certain nombre de règles sur les mêmes sujets.

A une régulation de contrôle s'ajoute ou s'oppose une régulation autonome. Cette distinction est proche de l'opposition entre formel et informel. Mais J.D. Reynaud (1999) signale qu'elle en diffère sur quelques points essentiels :

- La régulation autonome entend bien imposer des règles. Elle prétend à la légitimité.
- Il ne s'agit pas d'opposer une logique « d'efficacité » tournée vers l'extérieur de l'organisation (technique, coûts) à une logique de « sentiments » tournée vers l'intérieur (les satisfactions sociales). Les régulations autonomes ont très généralement pour objet une activité et visent un résultat externe. L'efficacité des régulations autonomes est aujourd'hui largement reconnue par les nouvelles pratiques organisationnelles qui valorisent la décentralisation et la responsabilisation.

### ***1.1.2 Niveaux et domaines de régulation***

Le groupe qui assure la régulation de contrôle et celui qui crée la régulation autonome peuvent être la hiérarchie et les exécutants. Mais cette analyse peut s'appliquer à des niveaux très différents de l'organisation : un contremaître et des opérateurs, mais aussi une division et

une usine, un groupe et une division ... Par ailleurs bien que la régulation de contrôle suppose une dépendance, toute dépendance n'est pas hiérarchique, elle peut être fonctionnelle.

Dans une organisation, l'activité de régulation peut avoir beaucoup d'objets : elle porte sur les méthodes de travail, l'accès aux postes, la promotion, les salaires mais aussi sur l'adoption d'une technique nouvelle ....

Le processus de régulation au sein de l'entreprise est donc complexe : il combine différentes sources, différents niveaux et domaines. Considérées à un moment donné, les régulations d'une entreprise ne forment pas un ensemble cohérent. Elles sont plutôt le résultat accumulé, l'empilement ou la combinaison mal jointe de pratiques et de règles qui sont de nature, d'époque et d'inspirations différentes, voire opposées (Reynaud J.D., 1999).

S'il existe, au sein d'un même processus productif, plusieurs sources et niveaux de régulation légitime, ou au moins prétendant à la légitimité, le problème est de comprendre comment elles se combinent, se composent ou s'affrontent. Problème très général, nous l'avons vu, qui se pose entre différents niveaux de la hiérarchie, entre différentes unités opérationnelles, entre projets et métiers, entre intérieur et extérieur...

La combinaison des ces régulations aboutit toujours, à quelques degrés, à un compromis qui est la régulation conjointe (Reynaud E., Reynaud J.D. 1994). On parlera de régulation conjointe effective lorsqu'il y a jonction ou conjonction des régulations c'est-à-dire lorsqu'elles se complètent ou se renforcent mutuellement.

## **1.2 Transversalité et évolution des modes de coordination**

La transversalité oriente les entreprises vers une coordination de type procédural ; l'incomplétude des règles et du contrôle devient alors la solution.

### ***1.2.1 Vers une coordination de type procédural***

La coordination des activités, ou d'une façon plus générale des sous-systèmes organisationnels, suppose des choix en matière de délégation de la décision, des formes de l'autorité et d'articulation des rôles. D'après les travaux de P. Lorino (1995), deux logiques distinctes apparaissent :

1- Une coordination de type substantiel s'appuie sur des règles formelles, explicites et laissant peu de liberté dans leur interprétation (dans ce cas les règles sont définies en extension). Lorsqu'il y a délégation de l'autorité, la logique « de coordination substantielle » se traduit par des règles de contrôle ex post, claires et explicites, par exemple des objectifs

chiffrés. De même, dans une approche transversale, elle s'exprime par des relations entre services, de type clients-fournisseurs, effectuées sur la base de cahiers des charges précis.

2- Au contraire une coordination de type procédural ne porte pas sur ce que les acteurs doivent faire, mais sur la procédure par laquelle chaque acteur définit son action (ici les règles sont définies en compréhension). C'est bien la dimension cognitive de la règle qui est privilégiée ici ; la firme se définit alors comme un enchevêtrement de règles, dépositaires d'un savoir collectif.

En effet, les règles définies en compréhension permettent de laisser au groupe qui cherche à les appliquer, la place d'exprimer son interprétation de la situation et de les adapter en fonction des spécificités du contexte. Dans la mesure où un environnement instable impose que les choix se fassent le plus tard et le plus en aval possible, une coordination « procédurale » semble donc plus pertinente. Dans cette optique, chaque sous-ensemble décisionnel actualise les règles en fonction de sa compréhension et de la spécificité de son contexte.

Ce qui est central, dans une coordination de type procédural, est que les individus connaissent leur travail, interprètent avec justesse les messages qu'ils reçoivent et y répondent correctement (Dosi G., Teece D.J. et Winter S.G., 1990). Les règles définies en compréhension supposent donc pour être efficaces, que les individus soient capables et acceptent de prendre en compte la tension entre des repères généraux et la singularité des actions particulières. Ce qui est d'autant plus difficile dans une organisation transversale. En effet, le maillage transversal du processus de décision accroît la complexité de l'organisation en développant une variété de coordination. Les critères de décomposition (ou de modélisation) de l'entreprise deviennent multiples et s'entrecroisent : les métiers (modélisation par les activités), les actions et les produits (modélisation par les finalités). Les individus sont ainsi placés dans un référentiel à plusieurs dimensions qui brouille les frontières de rationalité et suppose, pour être efficace, la mise en place d'une régulation conjointe effective.

### ***1.2.3 L'incomplétude comme solution***

La recherche d'un accord défini en extension (recensement exhaustif de toutes les éventualités) se heurte à des problèmes d'incomplétude et d'indécomposabilité. Il revient à H. Simon, d'avoir le premier clairement indiqué cet enjeu, en révélant la supériorité du contrat de travail sur le contrat de vente, dans la mesure où il n'est pas nécessaire de spécifier à l'avance tous les éléments de l'échange. O. Favereau (1989&1997) fait alors l'hypothèse que

l'incomplétude n'est pas le problème, mais la solution. Dans la mesure où le recensement exhaustif de toutes les éventualités est sinon toujours, du moins généralement impossible, la seule issue pour maintenir la coopération est de définir la relation en compréhension.

Reconnaissant l'existence de degrés de liberté et de marges de tolérance dans la coordination, la rationalité qui est alors mobilisée par les agents est une rationalité interprétative. La règle ne s'applique pas telle quelle ; elle s'interprète, ce qui réintroduit la dynamique de l'action collective dans la règle.

Cette analyse est en résonance avec l'hypothèse de J. Mélése (1991) selon laquelle la variété de chaque sous-système décisionnel doit être absorbée localement pour ne pas être répercutée au niveau supérieur qui serait incapable de la contrôler. La définition de l'accord en compréhension permet donc une représentation modifiée de la forme hiérarchique où le passage d'un niveau à un niveau inférieur laisse apparaître de nouvelles sources de variété (Thomas C., 1999). Ce type de coordination renverse les idées reçues. En effet, elle admet que l'incomplétude des règles est la solution, qu'accepter un contrôle incomplet et une connaissance imparfaite de l'état de nombreuses variables, est la seule façon de maîtriser un système complexe.

Toutefois, cette analyse originale doit alors affronter la question suivante : qu'est-ce qui incite les agents à jouer le jeu et à interpréter correctement les règles ? En d'autres termes comment mettre en œuvre une régulation conjointe effective inter-niveaux et inter-métiers ?

### **1.3 De la régulation de contrôle au pilotage de la régulation conjointe : une perspective rénovée du contrôle**

Reconnaître l'autonomie des acteurs comme étant au cœur d'une coordination horizontale et procédurale impose d'orienter les dispositifs organisationnels de contrôle de la mise en œuvre de la régulation de contrôle au pilotage de la régulation conjointe.

#### ***1.3.1 Le contrôle de gestion comme outil de mise en œuvre de la régulation de contrôle : la perspective traditionnelle***

Quand on dit qu'une firme est un système de règles, on peut entendre, nous l'avons vu, le terme de règle dans au moins deux sens. Dans un sens, et celui ci est le sens que l'on rencontre dans les théories contractualistes, la règle contraint le comportement. Williamson démontre ainsi la supériorité de la firme sur le marché en mettant l'accent sur la dimension contrainte de la règle qui protège de l'expropriation de la rente dans le cas d'actifs spécifiques. Dans un sens différent, une règle peut être la cause d'une action plutôt qu'une contrainte. Dans la perspective ouverte par H. Simon, de nombreux auteurs relevant notamment de l'école

évolutionniste et conventionnaliste indiquent que les règles, que suivent les agents dans une organisation, incorporent le savoir faire nécessaire pour l'action. Ces deux sens retenus pour définir "la règle", orientent les entreprises vers deux visions du contrôle très distinctes.

Le contrôle de gestion traditionnel et notamment l'outil budgétaire s'adosse à une représentation de la firme fortement marquée par les théories contractualistes : agence et coûts de transactions. La signature d'un contrat de travail une fois pour toute, permet d'économiser les coûts de transactions et de renégociation; c'est la thèse de R. Coase. Toutefois, même si le principe d'autorité demeure la référence absolue en matière de coordination au sein de la firme, les pratiques managériales comme le processus budgétaire tendent à impliquer de plus en plus le personnel dans des négociations et des engagements quasi contractualisés. Cet engagement sur un objectif conditionne souvent une partie de la rémunération et représente alors une forme de contrat incitatif. Ces pratiques sont fondées sur un arbitrage entre les coûts de transactions que suscitent cette négociation et l'accroissement attendu des performances grâce à la décentralisation de la prise de décision et la motivation des salariés responsabilisés sur la réalisation d'un objectif.

Ces coûts de transactions expriment ici la difficulté à être sûr de la validité des objectifs et du bon dimensionnement des moyens (Bouquin H., 2000). Les objectifs s'enrobent de "slack", primes de risques concédées à ceux qui s'engagent sur les résultats. Au delà de cette notion de risque, la théorie managériale définit le "slack" organisationnel comme un surplus disponible que s'approprient certains membres de l'organisation. Ce "slack" représente une marge de manœuvre nécessaire à l'élaboration des différents compromis (Cyert R.M., March J.C., 1963). Il peut donc être interprété comme l'expression de la régulation autonome, qui revendique une capacité à créer et imaginer des règles (Reynaud J.D.,1999). Dans cette optique, le "slack" budgétaire peut alors être défini comme le coût du compromis de la régulation conjointe. Lorsque l'incertitude s'accroît, que les prévisions perdent de leur pertinence, ces coûts augmentent. La réponse à l'incertitude qui consiste, en environnement turbulent, à réduire la période d'engagement de l'année au trimestre (Gervais M., Thenet G., 1998) gonfle également les coûts de transactions en multipliant les négociations.

La complexité de l'environnement et des organisations appelle peut-être d'autres types de réponses. Elles commencent à se développer et modifient fortement la notion même de contrôle. A. Amintas (1999) propose d'enrichir le paradigme du contrôle en intégrant une dimension sociale et cognitive. Dans la perspective de H. Simon (1991), P. Cohendet et P. Llerena (1999) soulignent que dans les contextes dynamiques d'apprentissage, les dispositifs de contrôle ne sont plus tant justifiés par la nécessité de corriger les asymétries

d'information que par le besoin de canaliser les processus d'apprentissage. Enfin, et la liste n'est pas exhaustive, M. Fiol et M. Lebas (1999) définissent le contrôle de gestion comme une capacité d'apprentissage des managers en vue de créer les conditions collectives d'un développement conjoint de la rationalité et du sens.

Ces différentes approches ont en commun l'accent mis sur la dimension cognitive et interactive du contrôle. R. Simons (1991) présente le contrôle interactif comme le moyen de doter l'entreprise d'une réelle flexibilité stratégique. Les top managers se focalisent sur les incertitudes stratégiques qu'ils pilotent dans l'interaction avec les managers opérationnels. Ce mode de contrôle privilégie le dialogue et l'apprentissage à travers l'organisation (Simons R., 1994). La notion d'interaction est également très présente dans les travaux de M. Fiol et M. Lebas (1999). Selon ces auteurs le contrôle de gestion a pour fonction de faciliter les associations hiérarchiques et latérales des espaces de sens et ceux des champs d'action, ainsi que les liaisons entre espaces de sens et champs d'action. En d'autres termes il a pour objet le pilotage de la régulation conjointe.

### ***1.3.2 Nouveau contrôle de gestion et pilotage la régulation conjointe***

Dans cette optique le contrôle de gestion n'est plus perçu comme un instrument au service de la régulation de contrôle, mais comme un élément de pilotage de la régulation conjointe.

A travers les différents travaux de J.D. Reynaud, nous pouvons distinguer deux formes de régulation conjointe.

➤ La première est l'élaboration de règles communes. Les représentants du personnel et les représentants syndicaux sont consultés sur un certain nombre de règles ou les négocient directement. Le produit de cette négociation est une régulation conjointe, plus ou moins étendue, plus ou moins contraignante.

➤ La deuxième est constituée par les différents compromis qui se font dans les pratiques quotidiennes entre autonomie et contrôle. Le compromis en question n'est pas une moyenne entre des opinions, c'est une régulation, c'est-à-dire des règles générales, acceptables de part et d'autre, et constituant un ensemble raisonnablement cohérent. Les règles effectives apparaissent alors comme un espace de négociation (ici la négociation est implicite) entre plusieurs régulations. Les stratégies de part et d'autre cherchent alors à modifier les limites et les termes de l'espace de négociation. Si la régulation conjointe est un compromis entre plusieurs groupes, elle pourra se modifier non seulement quand les rationalités des différents groupes changent, mais aussi quand les pouvoirs respectifs des groupes évoluent.

Compte tenu de la définition proposée de la régulation conjointe au sein des entreprises, l'essentiel est donc bien dans la création et la gestion de cette zone de compromis entre les différentes régulations. Le contrôle de gestion ne se donne plus pour objectif le contrôle de la conformité des comportements par rapport à une norme établie par la régulation de contrôle, mais plutôt la construction de ces espaces de négociation, espaces qui permettront l'émergence d'une régulation conjointe efficace.

Le contrôle de gestion apparaît alors comme un médium entre la régulation de contrôle et la régulation autonome ainsi qu'entre les règles et les actions. En effet, toute action collective mobilise un ensemble de règles issues de sources différentes. Ces règles sont interprétées et combinées en fonction des contextes locaux, qu'un seul événement inattendu peut amener à réinterpréter et recombinaison autrement. Le sens se construit alors dans et par les interactions. En contextualisant l'application des règles et en permettant que les actions individuelles soient interprétables par autrui dans le contexte d'une action collective localisée, les différents outils de gestion participent à la construction de ce sens. Ainsi, ces outils portent moins sur le contenu de l'action, extrêmement variable selon les contextes, que sur les champs d'actions des acteurs participant à l'action collective et des règles mobilisées (espace de sens).

Au terme de cette étape, nous avons vu que les formes et le contenu du processus de régulation sont aujourd'hui affectés en profondeur par les réorganisations qui poussent les entreprises vers une coordination transversale. On assiste à un retournement complet de la situation : les régulations de travail créées par les opérationnels n'apparaissent plus comme l'expression clandestine de leur résistance à la régulation de contrôle mais sont considérées comme une ressource précieuse à mobiliser, comme un gisement d'intelligence et de productivité. Pour autant, personne ne prétend que les pratiques des opérationnels servent exclusivement l'intérêt de la production. Ce retournement ne peut pas se faire simplement parce que la hiérarchie voudra bien reconnaître l'intelligence des opérationnels et lui ouvrir les bras. L'autonomie qui leur est donnée, accroît leur pouvoir de négociation dans le processus de régulation et est inséparable d'une modification des pouvoirs au sein de l'entreprise ; elle entraîne inévitablement une redistribution des initiatives, des sanctions et des contrôles. Nous faisons l'hypothèse que le processus budgétaire peut participer à cette redistribution.

## 2 Le processus budgétaire comme vecteur de la mise en place d'une double régulation conjointe

Les rôles du processus budgétaire sont multiples (Berland N., 1999). De cette diversité, émergent toutefois quelques caractéristiques clé : c'est un instrument de coordination et de communication au service de la direction générale (Bouquin H., 1997). Dans une optique classique, il assure une coordination ex ante et centralisée au niveau le plus haut de l'organisation. En tant qu'outil de coordination et de communication, peut-il, dans un usage modifié, participer à la mise en œuvre d'une coordination transversale, c'est à dire une coordination en temps réel réalisée par les acteurs directement confrontés au terrain?

### 2.1 Une entreprise en exemple

L'étude de cas a été réalisée dans une des filiales de production d'un groupe industriel européen, appelé ici Oméga. Ce groupe nous paraît tout à fait intéressant pour étudier la mise en œuvre d'un processus budgétaire rénové dans le cadre d'une structure décloisonnée. En effet, du fait de sa constitution (croissance externe), il présente une structure fortement décentralisée et tente d'opérer depuis 1990, date de son arrivée sur le secteur des cosmétiques, une rationalisation de ses activités par un jeu subtil de centralisation / décentralisation, qui constitue en d'autres termes un maillage. Ce maillage a des implications fortes sur la structure des différentes filiales. Un raccourcissement des niveaux hiérarchiques entre les filiales et le groupe s'est opéré; ce qui a pour effet d'impliquer les managers intermédiaires avec le top management tout en renforçant l'autonomie à chaque niveau hiérarchique.

#### 2.1.1 Historique

Oméga décide de se diversifier<sup>1</sup> dans le secteur des cosmétiques. Pour ce faire, il acquiert en 1990 l'unité de production et de recherche où l'enquête a été réalisée, ainsi qu'une marque « mass-market ». Il possède alors quatre unités de production en Europe, trois sont spécialisées sur le marché sélectif et une sur le marché de la grande distribution. Depuis, Oméga étend sa position sur le marché « mass-market » par l'acquisition d'une société leader sur le marché américain, de deux marques européennes et d'une société chinoise. En 1996, par le biais d'une croissance externe rapide et par le jeu de multiples réorganisations la division cosmétique du groupe Oméga comprend huit unités de production situées en Europe,

---

<sup>1</sup> Le cœur de métier de ce groupe se situe sur un autre secteur de grande consommation mais éloigné de celui de la cosmétique. En 1996 il crée deux holdings indépendantes, évoluant sur chacun des secteurs. Cette étude ne concerne que la holding cosmétique.

aux Etats Unis et en Chine. Oméga a pour objectif de devenir le troisième groupe européen de cosmétologie. Pour y parvenir, il regroupe ses deux divisions cosmétiques au sein d'une holding financière qui sera introduite prochainement en bourse et entreprend une restructuration de sa division cosmétique sous une forme matricielle. Le maillage transversal devient un élément central de la gestion de la holding cosmétique.

La holding cosmétique emploie aujourd'hui 8000 collaborateurs et réalise un chiffre d'affaires de 1,8 milliards de dollars. La division "sélectif" emploie 3000 collaborateurs pour un chiffre d'affaires de 620 millions de dollars. Elle possède deux usines qui proposent 5000 références différentes. La position de cette division sur le marché sélectif impose un effort constant en matière d'innovation : 400 à 500 références nouvelles par an sont lancées sur le marché.

Jusqu'en 1996 la division cosmétique comprenait deux sous-divisions relativement indépendantes, spécialisées en fonction du marché : "sélectif" et "mass-market". Le site de production étudié, est spécialisé dans la production de produits cosmétiques dédiés au marché sélectif. Depuis 1996 la holding cosmétique a engagé une vaste restructuration visant à harmoniser les différents éléments qui la composent. La division "mass market" a été scindée en deux en fonction des zones géographiques. Mais le mouvement de rationalisation dans lequel s'est engagée la direction, pousse essentiellement à la recherche de synergies à travers la construction de dispositifs communs (les comités internationaux), puis par la mise en place d'une réelle structure matricielle.

### ***2.1.2 Le processus décisionnel de la holding cosmétique***

Le maillage transversal concerne, pour le moment, quatre fonctions clés : la finance, les ressources humaines, les opérations et le marketing. Une coordination transversale de recherche est envisagée dans l'avenir. Le processus décisionnel de la division cosmétique peut être schématisé de la façon suivante :

<b>Tableau 1 : Organigramme de la holding cosmétique</b>			
<b>"Executive Officer Board"</b> <b>Chairman Executive Officer (Président)</b> Chairman Officers (C. O. par fonction)			
	<b>Division "Sélectif"</b>	<b>Division "Mass Market Europe"</b>	<b>Division "Mass Market Reste du Monde"</b>
<b>C. O. Finance</b>	Responsable Financier	Responsable Financier	Responsable Financier
<b>C.O. Ressources humaines</b>	Responsable Ressources humaines	Responsable Ressources humaines	Responsable Ressources humaines
<b>C.O. Opérations</b> ➤ V. P. S. (Vice Président Senior) Développement ➤ V.P.S. Achat ➤ V.P.S. Planning ➤ V.P.S. Qualité	Responsable Opération ➤ Directeur d'usine (2) ➤ Responsable du centre de distribution ➤ V.P.(Vice Président) Développement ➤ V.P. Achat ➤ V.P. Planning	Responsable Opération          Responsable Recherche	Responsable Opération          Responsable Recherche
	Responsable Commercial	Responsable Commercial	Responsable Commercial
<b>C. O. Marketing</b>	Responsable Marketing	Responsable Marketing	Responsable Marketing
	Responsable Recherche		

Les fonctions Ressources humaines et Opérations sont prioritairement gérées de façon transversales. Les fonctions finances et marketing sont coordonnées transversalement mais restent pilotées par la ligne hiérarchique (le Responsable de la division). La fonction commerciale dépend uniquement de la ligne hiérarchique.

L'étude a été réalisée au niveau Opération de la division "sélectif", c'est à dire dans une unité où le maillage transversal est prépondérant. Ce maillage transversal est d'abord réalisé par l'approche matricielle du processus décisionnel : implication très forte du "Chairman Officer

Opération" et de son équipe, composée de quatre "Vice-Présidents Senior" (V.P.S.), relayés au sein de la division "sélectif" par des "Vice Présidents" (V.P.). Cette structure exprime clairement le choix de favoriser les synergies, d'une part entre le niveau global et les niveaux locaux (les usines) et d'autre part entre les différentes fonctions clés des "Opérations" : le développement, les achats, le planning et la qualité. Ce processus transversal est ensuite piloté par la mise en place de réunions régulières qui croisent les niveaux et les métiers : deux réunions déclinées au niveau local (les usines) et global (la division) sont organisées tous les mois. La première concerne le suivi des résultats et la deuxième la coordination entre le marketing et les opérations. Cette dernière a essentiellement pour objet le suivi du lancement des nouveaux produits, très nombreux nous l'avons vu, dans la division "sélectif". Certaines personnes sont présentes aux réunions des deux niveaux, assurant ainsi une cohérence inter-niveaux ; c'est notamment le cas du Responsable Opération et des V. P. développement, achat et planning. Ce pilotage transversal est enfin soutenu par le processus budgétaire, socle de la construction d'une double régulation conjointe inter-niveaux et inter-métiers. En effet, une utilisation modifiée du processus budgétaire favorise l'élaboration d'un compromis efficace entre les différentes régulations en distribuant autrement les initiatives et les sanctions.

## **2.2 Redistribuer les initiatives**

Le contrôle de gestion est un modèle paradoxal parce qu'il lui revient de concilier des objectifs en apparence contradictoires tel le couple centralisation / décentralisation (Bouquin H., 1998). La gestion de couple par le modèle budgétaire classique conduit à des effets pervers largement dénoncés par la littérature depuis les travaux pionniers d'Argyris, d'Hughes ou encore d'Hofstede (Bouquin H., 1998). Ces effets augmentent quand l'incertitude s'accroît. D'une part la connaissance que possède la direction sur les tâches déléguées diminue, rendant difficile la mesure de la performance à partir du couple objectifs-moyens. D'autre part la nécessité de déléguer les tâches très bas dans l'organigramme, au plus près du terrain, augmente les externalités liées à l'interdépendance des fonctions. Les principes de contrôlabilité et de responsabilité individuelle deviennent difficiles à appliquer, entraînant la dérive de certains frais et des comportements irresponsables (Bouquin H., 1998).

Pour répondre à ces critiques une voie nouvelle semble se dessiner autour de l'interaction, du sens et de l'ingénierie des connaissances (Simons R. 1991,1992 & 1994, Bouquin H. 1998, Fiol M. & Lebas M. 1999). En d'autre termes il s'agit de privilégier la dimension cognitive des règles dans une coordination de type procédural plutôt que la dimension disciplinaire qui vise à la conformité des comportements. La création de ces "espaces de sens" est essentielle à

l'élaboration d'un compromis efficace entre les différentes régulations. Toutefois, afin que ces différents compromis qui se construisent et se reconstruisent au cours de l'action collective, soient pertinents, notamment au niveau collectif, il apparaît nécessaire de délimiter les zones de compétences décisionnelles et leurs modes d'interactions.

### **2.2.1 Privilégier la dimension cognitive des règles**

Le potentiel clarificateur et unificateur des langages véhiculés par les outils de gestion est largement reconnu. Toutefois, dans le modèle classique c'est le sommet de la pyramide qui est en charge de centraliser les expériences et les savoirs, et de les diffuser au reste de l'organisation (Amintas A., 1995). Cette approche est peu adaptée à un environnement complexe. En effet la centralisation des savoirs entraîne une réduction de la complexité, génère des modèles faussement simplificateurs et conduit inéluctablement à des comportements inadéquats. Elle est tout aussi inadaptée à un environnement instable : en favorisant des comportements de conformité, les dispositifs de contrôle traditionnels inhibent les conduites d'expérimentation.

L'élaboration des budgets ne constitue plus alors une déclinaison verticale d'une connaissance centralisée et non partagée. Il est à souligner que dans l'approche traditionnelle, le processus budgétaire n'est pas seulement un levier de diffusion des connaissances mais également une source d'apprentissage et de maintenance des compétences de la direction (Bouquin H., 1998). Dans l'exemple étudié, l'élaboration des budgets constitue plutôt une articulation des différents savoirs dispersés dans l'organisation.

Sur une hypothèse de croissance en volume négociée (4% pour le budget 2001) entre les responsables de la division "sélectif" et les membres de l'"Executive Officer Board", les budgets ont été construits principalement par trois acteurs clés, qui ont travaillé de concert. Le responsable marketing, utilise sa connaissance des marchés pour élaborer un plan stratégique des nouveautés. Le V. P. Planning mobilise son savoir-faire sur l'ensemble des flux physiques et informationnels pour concrétiser ce plan en unités et volumes de production (volume d'unités par ligne de produits, déclinaison des gammes, mix vente/échantillons...). Enfin, le contrôleur de gestion de la division valorise les différents budgets établis en volume et coordonne l'ensemble du processus. Bien entendu chaque responsable (production, achat ...) intervient ponctuellement lors de la réalisation de son budget. Mais la cohérence de l'ensemble est garantie par la coopération des trois acteurs clés, représentant les principaux métiers de la division : marketing, opération et finance. Un certain nombre d'aller-retour entre ces acteurs d'une part, ces acteurs et les niveaux supérieurs (hiérarchiques et matriciels)

d'autre part sont nécessaires pour qu'un compromis inter-métiers et inter-niveaux se dessine. Ce compromis, une fois réalisé ne devient pas une norme à respecter à tout prix, mais un guide pour l'action parce qu'il a permis lors de son élaboration l'émergence d'une représentation commune sur l'enchaînement des activités et leurs interdépendances, ainsi que sur les contraintes de chaque métier.

Le seul élément du compromis qui devient une contrainte est le résultat<sup>2</sup> pour le département opération (Country Operational Profit, C.O.P.), qui est le résultat agrégé des usines et du centre de distribution) et pour la division (Division Operational Profit, D.O.P.). Le résultat prévisionnel est le minimum à atteindre qui assure une rémunération correcte des apporteurs de capitaux. Il est piloté de façon interactive entre le niveau opérationnel, "producteur du résultat", et le niveau supérieur, lors des réunions mensuelles du suivi du résultat (Contrôle Interactif Vertical). Les débats qui s'engagent autour des résultats doivent permettre d'apprécier très rapidement les décisions stratégiques (timing et succès des nouveaux produits, actions des concurrents, évolution des besoins consommateurs) et de construire ensemble les actions correctives. Cet indicateur est simple, concret, pertinent au niveau d'une entité et facilement interprétable par des managers non spécialistes en comptabilité. Ces caractéristiques sont essentielles dans le cadre d'un pilotage interactif (Simons R., 1992). Outre sa simplicité, le choix du résultat comme variable de pilotage interactif semble parfaitement adapté à la situation de l'entreprise. Dans son article de 1991, R. Simon montre que les entreprises qui fondent leur avantage compétitif sur les innovations produits ou marché, dans des environnements en évolution rapide, pilotent de façon interactive le "*profit planning system*". Enfin, il convient de souligner que ce résultat se construit également dans l'interaction au niveau opérationnel (Contrôle Interactif Horizontal). En effet, c'est un objectif commun dans la mesure où il engage chaque responsable ; l'évaluation de la performance étant collective (cf. point 2.3.1).

En tant que compromis construit dans l'interaction, l'élaboration des budgets facilite la mise en œuvre d'une régulation conjointe effective inter-métiers et inter-niveaux. Dans cette perspective, ce compromis n'est pas l'expression d'une lutte de pouvoirs entre régulations mais plutôt la construction d'une logique commune. Lors de sa mise en œuvre, cette logique pourra être enrichie et modifiée par toute personne selon sa compétence, inscrivant ainsi le processus budgétaire dans une perspective d'apprentissage et dotant l'organisation d'une réelle flexibilité

---

<sup>2</sup> Le niveau de résultat qui est le plus discuté correspond à l'excédent brut d'exploitation.

cognitive (Amintas A., 1995). Pour ce faire, il apparaît nécessaire de définir les domaines de compétence décisionnelle.

### **2.2.2 Définir des espaces de compétence décisionnelle et leurs modes d'interactions**

Le processus budgétaire n'a plus pour objectif la modélisation ex ante de la performance mais plutôt la création d'un environnement qui permettra aux individus de coopérer dans l'acte productif et de prendre les bonnes décisions (Lebas M., 1995). Les différents budgets apparaissent alors comme un guide pour l'action dans la mesure où ils intègrent les différentes activités dans un tout qui a un sens.

Dans sa perspective classique la planification est caractérisé par une décomposition analytique, par la réduction d'états et de processus en leur composantes. Ce qui peut paraître curieux étant donné que la planification a pour objet d'intégrer les décisions (Mintzberg H., 1994). Au contraire dans un environnement complexe, la priorité est donnée aux interactions, aux effets systèmes; ce qui traduit le passage d'une logique analytique à une logique conjonctive (Le Moigne J. L., 1994).

Les budgets constituent ici un réseau de décisions et produisent un certain nombre de règles, définies en compréhension, sur les interactions entre les différentes décisions qui appartiennent à des métiers différents ou à des niveaux différents. Ils permettent donc de définir des espaces de compétence décisionnelle dans des organisations complexes où la forme matricielle place les individus dans un référentiel à plusieurs dimensions qui brouillent les frontières de rationalité. Les champs d'action des managers au sens de M. Fiol et M. Lebas (1999) deviennent flous et mouvants.

L'efficacité réside dans la capacité de la firme à identifier les différents espaces décisionnels et à gérer une certaine distance entre eux. En effet comme le soulignent N. Mottis, J.P. Ponssard et H. Tanguy (1995) la difficulté consiste à révéler les interdépendances entre services, entre niveaux tout en préservant une forte autonomie dans l'action. Cette dialectique autonomie/interdépendance suggère la mise en place d'un système d'interaction spécifique. M. Aoki (1994) observe que les firmes japonaises, caractérisées par une coordination horizontale, ont tendance à construire des conventions distinguant ce qui appartient aux unités opérationnelles et à leur réponse autonome, de ce qui est du domaine de l'autorité hiérarchique. L'auteur souligne que des conventions apparaîtront également pour structurer les échanges d'informations entre pairs aux différents niveaux de la hiérarchie. Par exemple, la nature des événements qui doivent faire l'objet d'une communication ou d'un rapport et celle du média qui doit être utilisé. Ces conventions facilitent les rapports entre les services.

Dans l'exemple étudié, le processus budgétaire participe à la construction des espaces décisionnels qui délimitent le territoire des solutions admissibles à chaque niveau. R. Simons (1992) souligne le rôle des systèmes de contrôle dans la construction de frontières, qui délimitent les domaines d'actions possibles. Toutefois il convient de souligner, que dans le cas cité, cette construction n'est pas donnée à priori, elle se reconstruit en permanence dans l'action. L'analyse des résultats, lors des deux réunions mensuelles (niveau division et niveau opération), permet l'élaboration progressive des conventions qui déterminent à quel niveau doit se prendre la décision et quels sont les différents services concernés... (cf. exemple développé dans le point 2.3.1). Le fait que plusieurs personnes (le Responsable Opération, et les V. P.) participent régulièrement aux deux réunions facilite la mise en place de conventions inter-niveaux.

A ce stade de l'analyse une question se pose : qu'est ce qui incite les acteurs à jouer le jeu ? On ne peut plus user ici des modèles d'incitation à des comportements d'exécution. En effet les budgets sont purement indicatifs ; leur importance réside dans les règles d'interactions qu'ils fournissent. Il s'agit donc ici d'inciter les acteurs à adhérer à ces règles, à les enrichir, à les contextualiser afin de coopérer dans l'acte productif.

## **2.3 Redéfinir les sanctions et les contrôles**

*"La performance n'est plus seulement suivie et mesurée, elle doit être construite et gérée"* (Lebas M., 1995). Elle est construite dans l'action, par la coopération des différents acteurs ce qui s'oppose à la notion de responsabilité individuelle. Elle est gérée et suppose de la part des acteurs des comportements prospectifs et pas seulement rétrospectifs (M. Fiol et M. Lebas, 1999). Toutefois comme le souligne H. Bouquin (2000), le suivi du résultat trimestriel demeure un élément essentiel du contrôle de gestion.

Il s'agit donc de gérer autrement un certain nombre de couples paradoxaux comme : individuel / collectif, court terme / long terme, valeur pour l'actionnaire / valeur pour le client.

### **2.3.1 L'évaluation de la performance collective comme support de la coopération**

La performance est globale, elle se construit sur la base d'arbitrages locaux, qui reposent sur la coopération des acteurs. Pour favoriser cette coopération l'entreprise étudiée a choisi d'évaluer prioritairement une performance collective.

L'évaluation des managers est décomposée de la façon suivante :

- 70% de l'évaluation porte sur des indicateurs quantitatifs qui traduisent une préoccupation court terme, orientée vers l'actionnaire. Le principal indicateur (60%) est

le résultat réalisé par l'unité du niveau supérieur (n+1). Les autres indicateurs (10%) traduisent l'activité de la personne concernée (ex : les coûts de revient , la main d'œuvre directe pour le responsable production)

➤ 30% de l'évaluation, plus qualitative, porte sur des projets qui s'inscrivent dans le temps. Il s'agit principalement d'objectifs personnels sur projets spécifiques (25%). Les 5% restant représentent le résultat réalisé par l'unité de niveau (n+2).

La caractéristique première de ce mode d'évaluation est d'opérer une réelle distinction entre le champ de responsabilité (niveau n) et l'évaluation, réalisée sur la performance du niveau n+1. Par exemple le directeur de production d'une usine a comme champ de responsabilité direct le budget de production mais il est évalué principalement sur le résultat de l'usine C.O.P. Le respect du budget de production n'a en soi qu'une importance très faible, ce qui compte c'est le résultat de l'usine. Ce principe se reproduit quelque soit le niveau concerné. Le Responsable Opération, les Directeurs d'usine, le Directeur du centre de distribution et les trois V. P. sont évalués sur le résultat de la division (D.O.P.). L'évaluation de la performance est donc prioritairement collective : 60 % au niveau n+1 qui représentent le sous-système pertinent, celui où les actions de la personne vont contribuer à créer de la valeur et 5% au niveau n+2 qui constitue le niveau englobant.

La deuxième caractéristique est de privilégier le résultat. Ce dernier représente plus de 60% de l'évaluation et est le seul élément qui possède la faculté d'annuler toute l'évaluation. "*C'est un indice tueur*" (Contrôleur de gestion de l'usine). Dans la mesure où le résultat prévisionnel est considéré comme étant le résultat minimum à atteindre, le bonus associé à l'évaluation est affecté d'un coefficient multiplicateur qui augmente (1 - 1,5 - 3) lorsque les performances obtenues sont supérieures à celles prévues. Ce coefficient est égal à un si les résultats obtenus sont ceux prévus, c'est à dire ceux sur lesquels la direction s'est engagée vis à vis des apporteurs de capitaux. Il s'élève à 1,5 si les résultats obtenus sont supérieurs à ceux prévus dans une limite qualifiée "d'attendue" (5 à 10 %, selon les résultats). Il peut atteindre 3 lorsque les résultats obtenus sont exceptionnels.

En évaluant toutes les personnes qui sont directement en interaction (sous-système pertinent) sur un même objectif on favorise la coopération. L'existence d'un objectif commun autorise la mise en place de règles du jeu suffisamment claires pour que s'instaure un dialogue constructif et non polémique. Récemment, suite à une tension des prix sur le marché des composants, les écarts sur achats d'une des usines se sont rapidement dégradés. Le V. P. Achats, qui vient d'arriver dans la société, a dans un premier temps eu une réaction classique : il est face à un problème dont il est responsable et qu'il doit résoudre ; pour ce faire il

augmente les quantités afin d'obtenir une diminution des prix. Cette attitude a très vite été stoppée lors de la réunion mensuelle puisqu'elle risquait très fortement d'avoir un impact négatif sur les futurs résultats de l'usine (gonflement des stocks et des obsolètes). La démarche adoptée a été double : d'une part reporter une partie du problème au niveau supérieur en faisant intervenir le V. P. S. Achat afin qu'il négocie (effet de groupe) avec les fournisseurs (contrôle interactif vertical), d'autre part trouver des solutions au niveau local pour compenser cette perte et maintenir le résultat (contrôle interactif horizontal). Une analyse de la valeur a été menée conjointement entre les achats et le développement afin de simplifier certains conditionnements, d'en standardiser d'autres. Les solutions trouvées sont proposées au marketing (intervention d'un autre service) qui les valide ou les rejette. Par exemple, une standardisation des notices a été retenue ce qui a permis de renégocier les prix avec le fournisseur.

### ***2.3.2 Reconnaître les projets individuels, vecteur de l'implication sur le long terme***

Une partie de l'évaluation (25%), porte sur des actions individuelles non mesurables par des indicateurs quantitatifs. Il s'agit d'inciter les managers à s'engager sur des projets de long terme qui sont susceptibles d'améliorer à l'avenir la création de valeur. Ces projets sont proposés par les managers et négociés avec leur supérieur hiérarchique direct et leur supérieur fonctionnel s'il existe. Dans tous les cas, une attention toute particulière est portée aux capacités relationnelles développées par le manager lors de la mise en œuvre de ses projets et à son plan de communication.

Le V. P. Planning par exemple, s'est engagé sur deux projets qu'il a négocié avec le Responsable Opération et le V.P.S. Planning. Le premier à horizon de 18 mois vise à réorganiser le service logistique des deux usines . Le deuxième à un horizon plus lointain a pour ambition d'imprimer une culture "Critical Path Scheduling" (timing de lancement des nouveaux projets). Il s'agit de sensibiliser tous les acteurs du processus, depuis les équipes de la Recherche / Développement jusqu'aux commerciaux, à identifier les étapes du processus, percevoir rapidement les déviations, élaborer des corrections en tenant compte des interactions entre les étapes, enfin à rechercher si nécessaire de nouveaux arrangements. Dans les deux cas il s'agit bien d'améliorer le rôle du service logistique afin qu'il devienne une réelle structure d'interface tant au niveau de l'usine que de la division. L'enjeu est une meilleure maîtrise des flux susceptible d'accroître la création de valeur.

## Conclusion

Une organisation transversale repose sur une coordination horizontale qui accroît la décentralisation du processus de décision et la coopération entre les différents acteurs. En pratique, cela reste un exercice délicat qui nécessite la mise en place d'une double régulation conjointe effective inter-niveaux et inter-métiers. Notre étude a montré, que la transversalité n'implique pas l'abandon du processus budgétaire mais qu'elle nécessite un changement de perspective.

La diversité des contraintes rencontrées par les entreprises, le fait que chacune relève de plusieurs principes de départementalisation et modes de coordination dont l'assemblage est soumis à des tensions permanentes nous interdisent de généraliser les résultats obtenus.

En revanche, la grille de lecture dont nous disposons nous permet de distinguer nettement deux approches du contrôle de gestion. Dans l'optique classique le contrôle de gestion est conçu comme un instrument au service de la régulation de contrôle qui vise à décliner la stratégie le long de la ligne hiérarchique selon une modélisation de la performance connue à priori et normée. Dans une autre perspective, où l'incomplétude du contrôle apparaît comme la solution face à la complexité, le contrôle de gestion devient un élément de pilotage de la régulation conjointe.

Cette étude suggère alors, que dans une utilisation modifiée, le processus budgétaire peut participer activement à la mise en place d'une double régulation conjointe effective en redistribuant les initiatives et les sanctions. Deux pistes semblent se dessiner. La première place l'intérêt du processus budgétaire dans l'identification des domaines de compétence décisionnelle et dans l'élaboration de règles, définies en compréhension, sur les modes d'interaction entre ces différents domaines. La deuxième souligne l'importance d'évaluer une performance collective.

Enfin pour conclure nous voudrions souligner la portée heuristique de la grille de lecture proposée pour analyser le "slack budgétaire". Ce dernier représente le coût du compromis entre les différentes régulations. Passer d'une logique de contrôle au pilotage de la régulation conjointe modifie la nature du compromis et donc son coût. R. Simons (1992) souligne que le contrôle interactif, en générant des informations partagées et en ouvrant le débat, réduit les comportements des subordonnés qui visent à garder de l'information et à construire des slacks.

## Références bibliographiques

- Amintas A. (1995) "Un modèle d'apprentissage pour les outils de gestion", *Actes du 16ième Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, vol 1, pp48-63.
- Amintas A. (1999) "La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires", in Dupuy Y. (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, Paris, pp. 11-20.
- Aoki M. (1991) *Economie Japonaise, Information, motivation et marchandage*, Paris, Economica.
- Aoki M. (1994) "Sur certains aspects des conventions dans l'entreprise", in *Analyse économique des conventions*, Orlean A. (dir.), Paris, PUF., pp. 281- 305.
- Berland N. (1999) "A quoi sert le contrôle budgétaire ?", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol n°2, septembre, pp. 5-24.
- Bouquin H. (1997) *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris
- Bouquin H. (1998) "Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables ?", *Cahiers de recherche du Crefige*, n°9801 et 9802, pp.21
- Bouquin H. (2000) "Du contrôle de gestion au pilotage", *L'Expansion Management Review*, septembre, pp. 58-66.
- Cohendet P., Llerena P. (1999) "La conception de la firme comme processeurs de connaissance", *Revue d'économie industrielle*, 2<sup>ième</sup> trimestre 1999 n°88, pp. 211-235.
- Cyert R.M., March J.C. (1963) *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.
- Dosi G., Teece D.J. et Winter S.G. (1990) "Les frontières des entreprises : vers une théorie de la cohérence de la grande entreprise ", *Revue d'Economie Industrielle*, 1er trimestre, n°51, pp 238-254.
- Fabbe-Costes N. (1994) "Le processus logistique : support « fécond » d'une démarche de ré-engineering et lieu d'apprentissage organisationnel ?", *4ème rencontre MCX*, Aix en Provence, 9&10 juin.
- Favereau O. (1989) "Marchés interne, marchés externes", *Revue économique*, n°2, mars, pp. 278-328.
- Favereau O. (1997) "L'incomplétude n'est pas le problème, c'est la solution", in *Les limites de la rationalité, tome 2 Les figures du collectif*, ouvrage collectif, Editions la découverte, pp. 219-234
- Fiol M. et Lebas M. (1999) "Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager" in *Contrôle : retour aux questions*, Lionel Collins (dir.), PUF, Paris, pp. 70-96.
- Gervais M., Thenet G. ( 1998) " Planification, gestion budgétaire et turbulence", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol n°1, septembre, pp. 57-84.
- Giddens A. (1987) *La constitution de la société*, PUF, Paris.
- Hatchuel A. (1997) "Fondements des savoirs et légitimité des règles" in *Les limites de la rationalité, tome 2 Les figures du collectif*, ouvrage collectif, Editions la découverte, pp. 183-210
- Lebas M. (1995) "Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie", *Revue française de Comptabilité*, n°265, mars, pp. 35-48
- Le Moigne J. L. (1994) *Le constructivisme : Des fondements*, Paris, ESF Editeur
- Lorino P. (1995) "Les deux fonctions de pilotage de l'entreprise : coordination et équilibrage", *CERESSEC, Centre d'Etudes et de Recherche de l'ESSEC*, n° DR 95041, septembre, 25 p.
- Mélèse J. (1991) *L'analyse modulaire des systèmes*, Paris, Les Editions d'Organisation.
- Mintzberg H. ( 1994) *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod, Paris.
- Mottis N., Ponsard J.P. et Tanguy H. (1995) "De la planification des interfaces techniques à l'articulation des compétences", *Revue française de Gestion*, juin-juillet-août, pp. 103-111.
- Pochet C. (1998) "A la recherche de la nouvelle productivité", *Revue française de gestion*; novembre-décembre, pp.4-16.
- Reynaud B. (1997) "L'indétermination de la règle et la coordination" in *Les limites de la rationalité, tome 2 Les figures du collectif*, ouvrage collectif, Editions la découverte, pp. 235-254

Reynaud B. (1998) " Les propriétés des routines : outils pragmatiques de décision et mode de coordination collective ", *Sociologie du travail*, n°4, pp. 465-477.

Reynaud J.D. (1993) *Les règles du jeu : l'action collective et la régulation sociale*, A. Colin, Paris.

Reynaud J. D. (1999) 2ième édition, *Le conflit, la négociation et la règle*, Octares Edition

Reynaud E., Reynaud J.D. (1994) " La régulation conjointe et ses dérèglements ", *Le travail humain*, tome 57, n°3, pp. 227-238

Simon H. A. (1991) *Sciences des systèmes Sciences de l'artificiel*, Dunod, Paris.

Simons R. (1991) "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic management Journal*, Vol.12, n°1, pp. 49-62

Simons R. (1992) "The strategy of control", *CA Magazine*, mars, vol.125, pp. 44-50.

Simons R. (1994) "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic management Journal*, Vol.15, n°3, pp. 169-189

Thomas C., (1999) " Entre chéops et chaos, l'entreprise peut-elle faire l'économie de la hiérarchie ? ", *Actes de la VIII ème conférence de l'AIMS*, Ecole Centrale de Paris, le 26,27 et 28 mai, CD-ROM