



HAL
open science

UNE LECTURE DES LEVIERS DE CONTROLE DE SIMONS PAR LA THEORIE DE LA STRUCTURATION EN CONTEXTE ETI

Thierry Nobre, Cindy Zawadski

► **To cite this version:**

Thierry Nobre, Cindy Zawadski. UNE LECTURE DES LEVIERS DE CONTROLE DE SIMONS PAR LA THEORIE DE LA STRUCTURATION EN CONTEXTE ETI. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188883

HAL Id: hal-01188883

<https://hal.science/hal-01188883>

Submitted on 31 Aug 2015

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.

UNE LECTURE DES LEVIERS DE CONTROLE DE SIMONS PAR LA THEORIE DE LA STRUCTURATION EN CONTEXTE ETI

Thierry NOBRE, professeur des universités, EM Strasbourg, laboratoire Humanis,
thierry.nobre@em-strasbourg.eu

Cindy ZAWADZKI, professeure associée, Neoma Business School
cindy.zawadzki@neoma-bs.fr

Résumé : Les entreprises de taille intermédiaire présentent un intérêt majeur dans l'économie. Pourtant, peu de travaux s'intéressent à ce type d'entreprise en tant qu'objet de recherche. L'article vise à identifier les caractéristiques des ETI en mobilisant deux grilles de lecture : celle de Simons pour identifier les types de contrôle présents puis celle de Giddens pour analyser la dynamique de mise en place de ces leviers. Des entretiens semi-directifs sont conduits dans quatre ETI. L'article met en évidence pour le modèle de Simons des facteurs de contingence de l'apparition des leviers et la place centrale jouée par les valeurs. La recherche montre dans la théorie de la structuration l'importance de la relation entre action, intention et perception dans les phénomènes de récursivité et l'apparition d'un cercle vertueux de l'interaction comportement – structure.

Mots clés : ETI, Simons, leviers de contrôle, Giddens, récursivité

Abstract : Medium-sized companies are of major interest in the economy. Yet, few studies consider this type of company as an object of research. The article aims to identify the characteristics of medium-size enterprises by mobilizing two frames of reference : Simons to identify the levers of control (LOC) and Giddens to analyze the dynamics of development of these levers. Semi-structured interviews are conducted in four companies. The article highlights for the model of Simons contingency factors for the appearance of the levers and the importance of the values. Thanks to Giddens, the research shows the importance of the relationship between action, intention and perception in the phenomena of recursion and the appearance of a virtuous circle.

Key words : medium-sized enterprises, levers of control, Giddens, recursion

Introduction

Les entreprises de taille intermédiaire (ETI), catégorie entre la PME et la grande entreprise instituées par décret en 2008, jouent un rôle central dans l'économie. Ces entreprises, avec un effectif entre 250 et 5000 salariés, majoritairement familiales, combinent les avantages des deux types d'entreprises qui l'entourent : la flexibilité de la PME et les ressources de la grande entreprise. Elles sont régulièrement mises en avant dans la presse pour leur croissance, leur dynamisme, leur exportation, leur innovation. Elles savent conserver leur taille humaine, comme un des facteurs de leur réussite. Pourtant, encore peu de travaux académiques s'intéressent à ce type d'entreprises et les travaux dans le domaine du contrôle de gestion sont quasi inexistant¹. Grandclaude et al. (2014) ont analysé les caractéristiques de l'ETI et démontré que ce type d'entreprise peut être considérée comme un objet de recherche. Cet article s'inscrit dans la poursuite des travaux visant à dépasser la définition purement quantitative de l'ETI. L'objectif est d'analyser les pratiques managériales présentes au sein de ces entreprises pour identifier les mécanismes explicatifs des leviers de contrôle présents en ETI. La problématique de l'article est la suivante : La théorie de la structuration de Giddens peut-elle expliquer les leviers de contrôle de Simons dans l'ETI ? Cette problématique se décline en deux questions de recherche : Quels sont les leviers de contrôle présents dans l'ETI ? Pour analyser la mise en œuvre de ces leviers, nous mobilisons la relation centrale entre comportement et structure de la théorie de la structuration ce qui nous conduit à la seconde question : Comment la récursivité comportement – structure peut-elle expliquer ces leviers ? Les leviers de contrôle de Simons vont être utilisés pour analyser les modes de contrôle présent dans ce type d'entreprise. Considérant l'ETI comme un système social, nous mobilisons ensuite la théorie de la structuration comme seconde grille de lecture. Giddens nous présente une théorie très vaste et peu opérationnalisée puisqu'à un niveau macro. Compte tenu de la richesse du cadre théorique proposé par Giddens, nous retenons un élément particulier présenté dans sa théorie : la relation fondamentale acteurs – structure. Groleau (2000, p. 176) relève l'intérêt de ce type d'analyse : « *Nous croyons donc qu'une meilleure compréhension du système organisationnel passe par une étude plus approfondie du rapport que les individus entretiennent avec les règles et les ressources (la structure) qu'elles soient allocatives ou d'autorité* ». Nous mobilisons ce lien entre acteurs et structure afin d'examiner la

¹ Un numéro spécial de la Revue Française de Gestion sortira prochainement.

dynamique de mise en place des leviers de contrôle de Simons. Pour répondre à notre problématique, cet article analyse en profondeur le cas de quatre ETI et propose une opérationnalisation des grilles de lecture de Simons et de Giddens. Nous réinterrogeons le modèle de Simons à partir de la relation de récursivité de Giddens pour parvenir à des *templates* au sens de Dumez (2013). L'article est structuré ainsi : une première partie est consacrée aux modèles théoriques de Simons et de Giddens. Ensuite, le contexte de l'étude est présenté : la méthodologie et les ETI étudiées. Puis, les leviers de contrôle sont identifiés dans chacune des ETI pour tirer une analyse. Enfin, l'étude de la dynamique de leur mise en place par l'analyse structuro-comportementale de Giddens est présentée dans la dernière partie.

1. Le cadre théorique : vers une complémentarité entre les leviers de contrôle de Simons et la théorie de la structuration de Giddens ?

La mobilisation de la grille d'analyse de Simons nous permet d'identifier les leviers de contrôle. Puis, la théorie de la structuration et plus particulièrement les phénomènes de récursivité comportement – structure est mobilisé pour analyser la dynamique de mise en place des leviers.

1.1. Les leviers de contrôle de Simons : un cadre incontournable pour comprendre le contrôle de gestion

La grille de lecture de Simons est un cadre de référence largement utilisé en contrôle de gestion, tant dans les revues francophones qu'anglophones. A travers une approche inductive à partir de plus de 100 études de cas, complétés par des discussions avec des managers et cadres dirigeants, Simons identifie quatre leviers de contrôle permettant de décliner la stratégie :

- Les systèmes de croyance : l'entreprise connaît des incertitudes stratégiques qu'elle va limiter en communiquant sur les valeurs et les missions de l'organisation. Ces éléments contribuent à alimenter la fierté d'appartenance (Gibert, 2002). Il s'agit pour Simons d'un contrôle positif par l'inspiration.
- Les systèmes de frontières où des règles du jeu sont précisées : des barrières sont établies afin d'identifier les risques à éviter, avec des sanctions en cas de franchissements. Il s'agit pour Simons d'un contrôle négatif par la contrainte.

- Le contrôle diagnostic s'apparente au contrôle de gestion classique. Il vise à décliner la stratégie par la définition d'objectifs à atteindre en mobilisant le couple moyens/résultats sur les facteurs clés de succès, en définissant des variables critiques de performance pour opérationnaliser le pilotage.
- Le contrôle interactif vise à favoriser les discussions et remontées d'informations provenant du terrain afin de maîtriser l'incertitude stratégique, faire émerger de nouvelles stratégies et favoriser l'apprentissage. Il s'apparente au contrôle stratégique (Gibert, 2002).

Selon Simons (2000), ces quatre leviers permettent de décliner la stratégie si une tension dynamique est créée entre eux. Les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler ces leviers de contrôle pour compenser les effets pervers des uns et des autres (Simons, 1999). Ferreira et Otley (2005) mettent en évidence une des limites de ce modèle : concentré sur les niveaux hiérarchiques supérieurs, il ne parvient pas à prendre en considération les échelons inférieurs. Ils mettent également en évidence l'ambiguïté autour de l'utilisation d'un contrôle de manière diagnostic ou interactive et s'interrogent sur les structures rattachées aux leviers des valeurs ou de frontières. Widener (2007) met en évidence que les incertitudes et les risques stratégiques influencent l'importance et le rôle des systèmes de contrôle. Il démontre que des relations interdépendantes et complémentaires existent entre les systèmes de contrôle mis en place : le contrôle interactif influence le contrôle diagnostic ainsi que le système de barrières tandis que le système de valeurs influence les trois autres leviers. Tessier et Otley (2012) présentent une évolution du modèle initial dans lequel :

- Deux types de contrôle (technique et social) influencent les autres leviers ;
- Les objectifs de contrôle (performance et frontières) sont distingués en fonction de leur dimension stratégique ou opérationnelle ;
- Des intentions managériales sont identifiées.

Les auteurs mettent en évidence que ces éléments influencent les perceptions des employés.

1.2. La structuration de Giddens : un cadre théorique permettant de mieux comprendre le contrôle de gestion ?

Suivant Giddens, la structuration est un mécanisme dynamique et permanent où les structures conditionnent les comportements d'individus qui eux-mêmes influencent l'élaboration des structures. Parmi les différents mécanismes présentés par Giddens, nous faisons le choix de focaliser l'analyse sur les relations entre structure et comportement pour lesquelles il propose les définitions suivantes.

Pour Giddens, le comportement (« *psychological make up* ») repose sur trois composantes : l'« *inconsciousness* », le « *practical consciousness* » et le « *discursive consciousness* » (Giddens, p. 55). En matière d'organisation, Giddens définit chacun de ces éléments :

- L'« *inconsciousness* » est le conditionnement cognitif qui influence le comportement des acteurs.
- Le « *practical consciousness* » se caractérise par les pratiques effectives réalisées sans que les acteurs ne soient conscients de ce qu'ils font ni des raisons pour lesquelles ils le font. Elles s'apparentent à des routines.
- Le « *discursive consciousness* » est la situation où les acteurs savent à la fois faire et expliquer pourquoi et de quelle manière ils font.

Giddens donne une première définition de la structure : un système constitué de ressources et de règles. Les ressources peuvent être de deux natures :

- des ressources d'autorité qui permettent de contrôler les acteurs
- des ressources d'allocation qui servent à contrôler des objets (Giddens, p. 82).

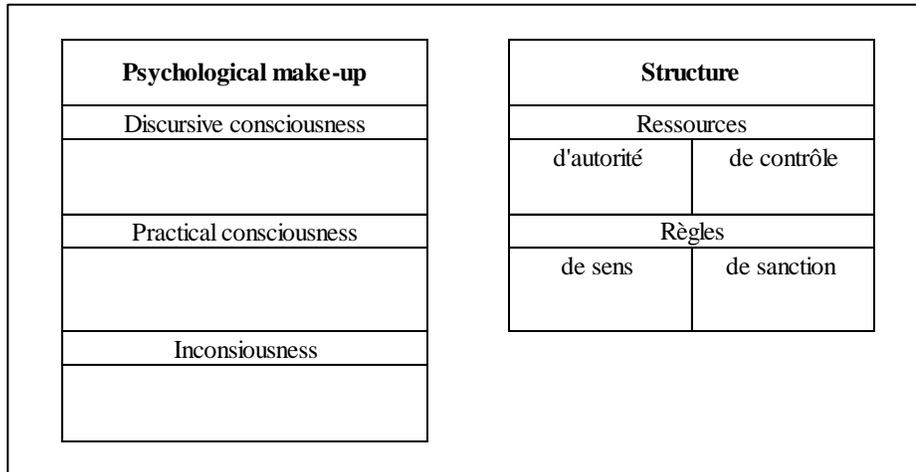
Les règles peuvent être :

- des règles de sens : elles reposent sur un code de conduite informel constitué par la culture d'entreprise, autrement dit sur des valeurs partagées par les acteurs de l'organisation.
- des règles de sanction (Giddens, p.67) : elles définissent des mécanismes de sanction et de récompense pour le respect ou le mépris de ces règles morales.

Notre travail cherche donc à combler les limites identifiées par Groleau (2000, p.171) : « *L'étude des règles et des ressources semble être une option intéressante pour aborder le rapport entre les membres de l'organisation et le système à l'intérieur duquel ils évoluent. En effet, à l'exception*

de quelques études, très peu de travaux s'inspirant de Giddens tentent d'opérationnaliser le concept de ressources. ». Notre objectif est d'identifier si le mécanisme interactif entre comportement et structure est observable et de caractériser les phénomènes de récursivité. Nous basons notre analyse sur la représentation schématique du comportement et de la structure reprenant les définitions de Giddens (figure 1).

Figure 1 : Représentation schématique des concepts de Giddens mobilisés



Giddens a présenté une version plus développée de la théorie de la structuration, dans laquelle trois dimensions du structurel interagissent et constituent la structure :

- La signification, constituée des connaissances mutuelles partagées. Elle regroupe la structure de signification, le schème interprétatif et la pratique discursive.
- La domination repose sur le pouvoir. Il peut prendre deux formes : par les ressources d'allocation qui permettent d'exercer un contrôle sur les éléments (physiques, matériels) et par les ressources d'autorité par un contrôle sur les personnes.
- La légitimation, normes d'action et codes moraux qui permettent de justifier le système.

Des travaux précédents en contrôle de gestion ont tenté de mobiliser ces trois dimensions du structurel. Pour certains auteurs, le contrôle est alors perçu comme un élément qui participe à l'émergence de la structuration sociale de l'organisation (Autissier, 2000). Pour Chevalier-Kuszla (1998), les outils de contrôle sont, à la fois, des outils de signification pour l'action et d'information pour les managers, des outils de domination dans les mains d'acteurs qui peuvent

s'en saisir ou en être dessaisi et des outils de légitimation de l'action. Beldi et al. (2006) relient différentes utilisations de l'information comptable par des managers non spécialistes à une dimension du structurel. Briand (2004) démontre quant à elle que le contrôle de gestion est structuré par l'activité humaine autant qu'il la structure et participe ainsi à la modernisation de la société.

Les différents auteurs ayant mobilisé le modèle de Giddens convergent sur la difficulté d'opérationnalisation du modèle tout en soulignant son intérêt explicatif pour l'analyse des phénomènes organisationnels. Dans notre recherche, nous optons donc pour l'analyse structuro-comportementale en reprenant la définition de structure de Giddens (règles et ressources) et le triptyque de la définition des comportements (*inconsciousness, practical consciousness, discursive consciousness*). Ce choix est motivé par la proximité avec la définition d'Anthony en 1988 (« *Management control is the process by which managers influence others members in the organization to implement the organization's strategies* », p. 10) qui privilégie pour décrire le contrôle de gestion le processus d'influence exercé sur le comportement des acteurs. Cette définition, en mettant l'accent d'une part sur les comportements et d'autre part sur le processus mis en œuvre par les managers, nous paraît en adéquation avec l'analyse structuro-comportementale de Giddens.

2. Contexte de l'étude

L'opérationnalisation des cadres théoriques de Simons et de Giddens nécessite une connaissance précise du mode de fonctionnement des entreprises. Pour mettre en œuvre la recherche, nous privilégions donc une approche qualitative qui d'un point de vue méthodologique va emprunter deux étapes. Tout d'abord, une analyse en profondeur du cas Alpha Mode permet de définir une grille d'analyse pour opérationnaliser l'approche de Giddens qui est ensuite appliquée aux autres cas. Ainsi, nous présentons d'abord la méthodologie développée puis les quatre ETI étudiées.

2.1. Méthodologie de la recherche

Notre travail repose sur une méthodologie qualitative de type « *recherche compréhensive* » (p.24) suivant Dumez (2013, p.15) : « *L'important ne réside pas donc pas dans les méthodes mobilisées, mais dans l'objectif de la recherche, qui est de comprendre. Et cet objectif est perdu si la recherche ne rend pas compte des interactions et des stratégies des acteurs* ».

Dans une première étape, le chercheur mobilise un terrain d'observation scientifique pour lequel a été développée une collaboration longitudinale qui a débuté dans le cadre d'une thèse en CIFRE. Nous mobilisons une approche multi-problématique par une lecture en hypertexte de cette entreprise pour aborder une autre thématique à partir du même cas grâce à la richesse du matériau empirique (Nobre, 2006). Cette coopération s'est poursuivie par un dispositif qui peut être qualifié de veille scientifique instaurant la mise en œuvre d'un suivi régulier et approfondi. L'objectif est d'observer en temps réel les évolutions du contrôle de gestion dans cette entreprise et repose principalement sur un rendez-vous mensuel de mise à jour. Pour ce projet de recherche spécifique, une séance de travail avec le contrôleur de gestion a complété les données pour, à partir de cette observation en profondeur, développer les deux grilles d'analyse opérationnalisant les modèles de Simons et Giddens utilisées dans les paragraphes 3 et 4.

Dans la deuxième étape, le chercheur a réalisé des entretiens semi-directifs (5 entretiens par ETI avec une durée comprise entre 45 minutes et 2,5h) à partir des grilles d'analyse précédentes pour identifier d'une part les leviers développés dans chacune des ETI et d'autre part pour analyser le processus de leur mise en œuvre.

2.2. ETI étudiées

Quatre ETI ont été étudiées. Elles ont été retenues d'une part car elles présentent des caractéristiques variées (effectif, CA) alors même qu'elles se situent dans la catégorie ETI. D'autre part, comme le précise Dumez (2013, p. 25), l'étude de ces ETI relève également des circonstances : « *La recherche qualitative est souvent liée à des opportunités, des terrains qui s'ouvrent ou ne s'ouvrent pas* ». La présentation des ETI commence par Alpha Mode car c'est à

partir de ce terrain d'observation scientifique que nous avons conçu notre modèle. Puis, les ETI sont présentées par ordre croissant d'effectif.

Alpha Mode a été créée dans les années 80. C'est une entreprise familiale spécialisée dans la distribution de biens d'équipement de la personne, de marques propres et de marques de références sur le marché. Elle est dirigée par deux frères, accompagnés d'un des fils. Elle compte, en 2014, 2000 salariés pour 250 magasins en France, Belgique et au Luxembourg. Elle combine croissance interne et croissance externe et développe des partenariats avec des enseignes proposant des produits complémentaires.

Delta a été fondée dans les années 1940. Le siège social est situé dans l'ouest de la France. Il s'agit d'une ancienne entreprise familiale, vendue à un fonds d'investissement puis rachetée par deux salariés. Elle produit des articles de literie qu'elle commercialise par tous les canaux de distribution. Elle réalise environ 15 % de son activité à l'export. Son développement, qui repose à la fois sur de la croissance externe, de la croissance interne et des partenariats, lui permet de compter parmi les leaders européens sur le marché. En 2013, elle emploie 600 salariés environ. Elle est reconnue pour ses innovations, ses investissements et sa production nationale.

Sigma est un des leaders sur le marché européen de la production d'aménagement sur mesure. Créée à la fin des années 50, elle connaît une croissance continue qui lui permet de se maintenir sur un marché fortement concurrentiel. Depuis 2000, la marque est présente à l'international mais la production reste nationale. En 2013, elle emploie 1500 personnes et réalise un chiffre d'affaires de 400 millions d'euros environ. Le capital est familial.

Axon' est une entreprise spécialisée dans la conception et la fabrication de câbles et systèmes d'interconnexion pour l'électronique de pointe. Créée en 1985 dans le cadre d'un rachat de l'entreprise par les salariés (RES), elle comptait alors 186 personnes. Fin 2012, son effectif est de 1700 personnes, pour un chiffre d'affaires de 116 M€. L'entreprise a suivi une trajectoire de croissance mixant croissance interne et externe. Elle dispose de filiales commerciales à l'international : Etats-Unis, Japon, Mexique, etc. Son capital est détenu à 95% par une holding associant son dirigeant et des cadres et à 5% par un Fond Commun de Placement associant le personnel de l'entreprise.

Tableau 1 : Tableau synoptique des ETI étudiées

ETI	Activité	Effectif en salariés (date)	CA en millions d'€ (date)	Caractéristiques du dirigeant	Type de marché	FCS privilégiés
Alpha Mode	Distribution de biens d'équipement de la personne	2 000 (2014)	228 (2012)	Créateur (autodidacte)	Stratégie de prix bas et maillage national	Maîtrise des approvisionnements
Delta	Production et distribution de biens d'équipement de la maison	600 (2013)	90 (2013)	Repreneur (autodidacte)	Marché concurrentiel	Maîtrise de la distribution
Sigma	Production et distribution de biens d'équipement de la maison	1500 (2013)	390 (2012)	Descendant	Marché concurrentiel	Innovation marketing
Axon ⁷	Production et distribution de produits de haute technologie	1700 (2013)	113.5 (2013)	Repreneur	Marché lié aux opportunités	Innovation technologique

3. De l'identification des leviers ...

La mobilisation de la grille de Simons nous permet d'analyser la mise en œuvre des leviers de contrôle. L'analyse des entretiens conduits dans ces quatre ETI a permis de mettre en évidence l'absence de « *one best way* ». Parmi les quatre ETI, seulement deux entreprises ont un système de contrôle de gestion formalisé. Pourtant, elles ont toutes réussi à dépasser le stade de PME pour devenir ETI et continuent à se développer. La dynamique de mise en place des leviers est décrite et les différents leviers sont caractérisés (3.1.) puis ces différentes configurations sont analysées (3.2).

3.1. Des configurations de leviers multiformes

Une remarque préalable doit être faite concernant le système de frontière. Les observations ont montré que deux modalités de mise en œuvre de ce levier doivent être distinguées : les frontières mises en place peuvent porter soit sur le type d'activité à exercer (ex. : armement) soit sur la façon d'exercer les activités (ex. : respect de règles éthiques).

Nous détaillons d'abord le processus de mise en œuvre des leviers dans chacune des ETI puis nous résumons ces interactions dans un schéma récapitulatif² (figure 2).

Un système de contrôle contrarié dans l'ETI Alpha Mode

Alpha Mode est dirigée par deux frères, anciens commerçants sur les marchés. Ils dirigent tout et ne veulent pas déléguer. Ils font régner dans l'entreprise un contrôle clanique et un contrôle panoptique. Plusieurs tentatives de mise en place d'outils de contrôle de gestion se succèdent sans qu'aucune ne parvienne à modifier le fonctionnement de l'entreprise.

L'analyse de l'ETI Alpha Mode par la grille de lecture de Simons présenté dans la figure 2 met en lumière un système de croyance déterminant (A). Tout est encore centré au niveau du contrôle par les valeurs, comme c'est le cas dans la PME. Ce levier impacte les trois autres leviers. Les dirigeants, omniprésents, cherchent à limiter l'initiative et dressent des barrières sur le type d'activités et sur la façon de les exercer (1). Ils ne délèguent aucune décision d'où la présence d'un système de frontières négligé (B). Aucun système de contrôle diagnostic n'existe réellement (2) : il s'agit d'un levier atrophié (D). L'absence de délégation et l'omniprésence des dirigeants (3) rendent le contrôle interactif inexistant (C) : la recherche de stratégie émergente n'existe dans cette ETI ou en tout cas, cela n'est pas formalisé. Nous sommes donc en présence chez Alpha Mode d'un système de contrôle que nous qualifions de contrarié car les intentions du dirigeant ne se traduisent pas en un contrôle de gestion effectif.

Un système de contrôle entrepreneurial dans l'ETI Delta

L'ETI Delta a été reprise par les deux dirigeants actuels lorsque le fonds d'investissement a voulu s'en séparer, à la suite des difficultés financières que connaissait l'entreprise. Toutes les prises de décision passent par ces dirigeants. Un poste de contrôleur de gestion existe, créé par le fonds d'investissement. Les deux dirigeants actuels n'ont pas souhaité s'en séparer mais le contrôleur de gestion réalise principalement des activités hors du champ classique des trois finalités du contrôle de gestion : orientation des actions et des comportements d'acteurs autonomes, modélisation des relations entre les ressources et les finalités et enfin interconnexion de la

² Dans les paragraphes suivants, les lettres entre parenthèses correspondent aux leviers de contrôle (A, B, C et D) et les chiffres (1 à 4) matérialisent les influences représentées dans la figure 2 en fin de paragraphe.

stratégie et du quotidien (Bouquin, 1996). Aucun outil de contrôle de gestion n'y est utilisé et le fonctionnement n'est pas formalisé. C'est le 3^{ème} niveau de dégradation du contrôle de gestion où le contrôleur de gestion exerce d'autres tâches. L'analyse de l'ETI Delta par la grille de lecture de Simons met en lumière un système de croyance déterminant (A). Bien qu'ayant dépassé le stade de PME, les dirigeants sont toujours omniprésents ce qui explique que le levier de croyances soit toujours important : « *Ils font confiance à leur intuition* ». Ce levier impacte le système de contrôle diagnostic et le système de frontières (1). Même si un contrôleur de gestion est présent dans l'ETI Delta, le contrôle diagnostic (D) demeure inactif : « *Ce que je peux regretter, c'est le manque d'implication du contrôle de gestion dans la vie quotidienne de l'entreprise* ». Peu de frontières sont instaurées aux salariés puisque les dirigeants ne délèguent aucune prise de décision, comme cela est souvent le cas en PME ce qui génère un système de frontières négligé (B) : « *Tout est décidé par eux y compris même les décisions des petits détails, ils veulent tout voir et tout savoir* ». Ce défaut de délégation limite au maximum les stratégies émergentes (2) d'où l'absence de contrôle interactif (C) : « *L'initiative n'est pas très récompensée chez nous* ».

Un système de contrôle orienté dynamisme stratégique dans l'ETI Axon'

Le dirigeant d'Axon' a repris la société au moment où elle connaissait de grosses difficultés financières. Il est perçu par ses salariés comme l'homme providentiel. Il a rapidement orienté la stratégie de l'entreprise vers l'innovation, notamment technologique et a cherché à élargir le spectre de ses activités et de ses marchés.

Le système de croyance (A) est apparu dans la PME : le dirigeant, perçu comme l'homme providentiel lors de la reprise de la société en difficultés, défend la saisie d'opportunités et l'innovation. Ces valeurs ont impacté le système de frontières (B) (1) où des barrières sont établies concernant la façon de conduire l'activité, par le respect de l'éthique notamment, tandis qu'aucune barrière n'est fixée sur la nature de l'activité (mécanique, santé, etc.).

Ces deux leviers A et B participent à un contrôle interactif (C) fort (2) dans lequel la recherche de stratégie émergente est encouragée. Le contrôle diagnostic (D) vient conforter le contrôle interactif (3) qui l'alimente également (4). La mise en place d'outils de contrôle de gestion a par exemple permis de « *Refuser du CA parce que cela n'est pas rentable* » (le contrôleur de gestion). L'analyse d'Axon' par la grille de lecture de Simons met en lumière un contrôle

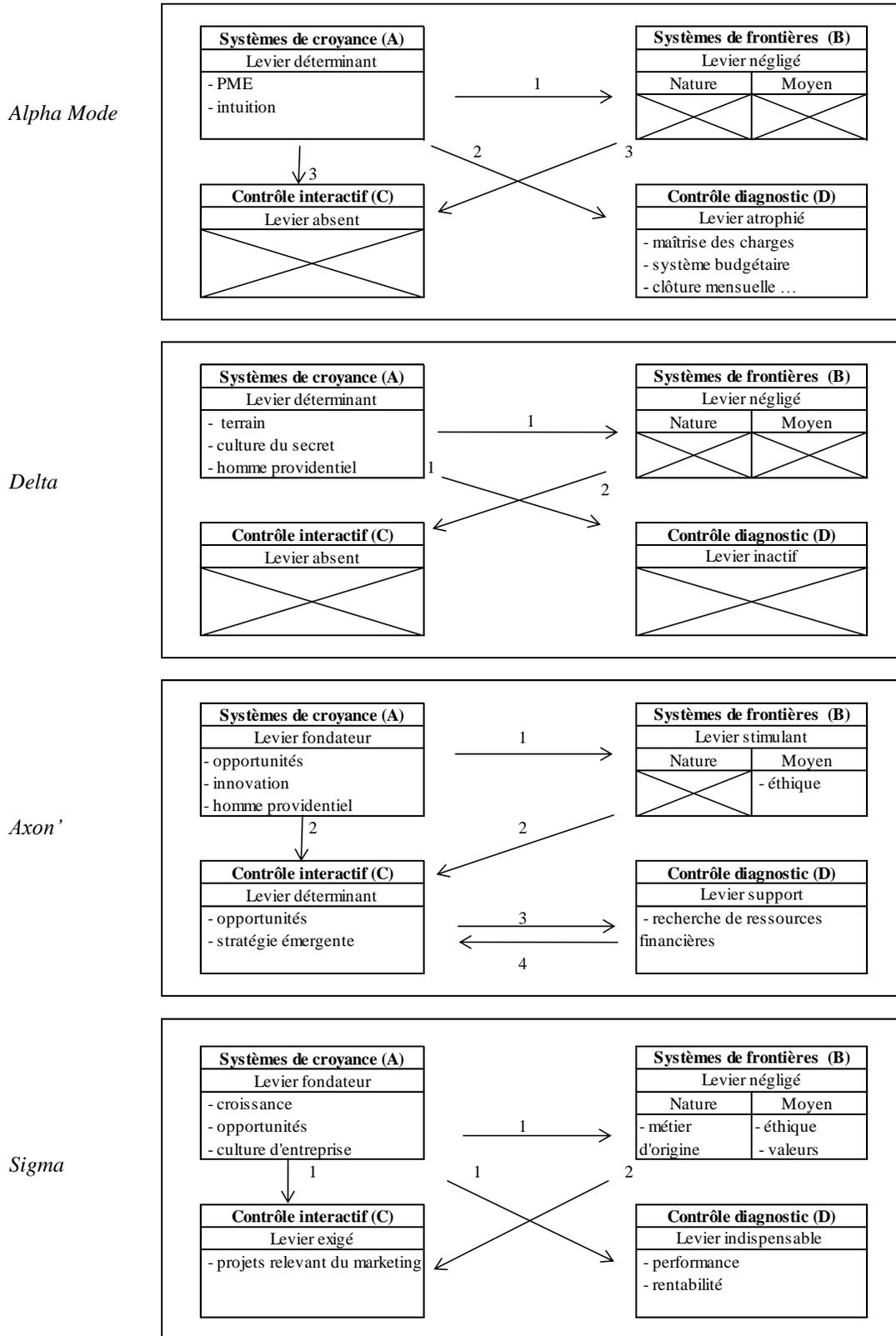
interactif prédominant (C), issu des trois autres leviers, qui assure le dynamisme stratégique de cette ETI.

Un système de contrôle interactif assurant la croissance dans l'ETI Sigma

Les valeurs familiales sont ancrées dans le fonctionnement de l'ETI Sigma. Le développement de l'entreprise et sa reprise par un membre de la famille n'ont pas porté atteinte à cette culture familiale. Présente sur un marché fortement concurrentiel et à maturité, la recherche d'opportunités et la maîtrise des coûts sont indispensables. L'innovation passe notamment par des projets marketing. La délégation et la responsabilisation des salariés favorisent l'initiative.

L'analyse de l'ETI Sigma par la grille de lecture de Simons met en lumière un système de croyance fondateur (A). Ce levier impacte les trois autres leviers (1). Le système de frontières (B) empêche de s'ouvrir à d'autre métier que celui d'origine (menuiserie et ameublement) et repose sur le respect des règles éthiques et des valeurs familiales. La croissance est essentielle et pour l'assurer, la mise en place d'un système de contrôle de gestion est nécessaire : le contrôle diagnostic (D) est un levier indispensable. La recherche d'opportunités concerne les salariés et les dirigeants : le contrôle interactif est un levier exigé (C). Le système de frontières (B) impacte le contrôle interactif (C) (2) car la saisie des opportunités est limitée par l'éthique et le maintien de la culture familiale. La mobilisation du cadre théorique de Simons appliqué à l'ETI Sigma met en avant un contrôle diagnostic associé à contrôle interactif, issus des deux autres leviers, qui assurent le développement de l'entreprise sur un marché fortement concurrentiel.

Figure 2 : Interactions des leviers de contrôle



 Absence du levier ———> Influence

3.2. Analyse de la mise en place des leviers de contrôle de Simons

L'analyse de ces quatre ETI à la lumière des leviers de Simons montre que le système de croyances est constamment présent et joue un rôle central (3.2.2.). En revanche, l'activation des trois autres leviers dépend de facteurs explicatifs que nous avons pu identifier, sans pouvoir les hiérarchiser (3.2.1).

3.2.1. *Quels facteurs explicatifs de la mise en place des leviers de contrôle ?*

L'analyse de ces ETI par la grille de Simons a mis en évidence trois facteurs de contingence :

- Le rôle du dirigeant de PME a largement été démontré dans la littérature. Notre analyse montre que le rôle de cet acteur dans le fonctionnement de l'ETI reste central. Il est déterminant dans la mise en place des autres leviers de contrôle puisque c'est lui qui va les activer. Les dirigeants de Delta par exemple ne souhaitent pas recourir à d'autres leviers de contrôle que celui des valeurs (A) alors que le dirigeant de Axon', ancien ingénieur, est passionné par l'innovation et a donc souhaité très rapidement mettre en place un contrôle interactif (C).
- L'environnement dans lequel évolue l'ETI explique également l'apparition des leviers de contrôle. Axon' se trouve dans un environnement turbulent, marqué par la technologie et l'innovation : le contrôle interactif (C) apparaît dans un premier temps, influencé par les valeurs d'innovation portées par le dirigeant, puis le contrôle diagnostic (D), dans un second temps, pour supporter les innovations. En revanche, l'ETI Sigma évolue dans un marché à maturité, qui a nécessité très tôt la mise en place d'une stratégie orientée maîtrise des coûts : l'accent est alors mis sur le contrôle diagnostic (D), influencé par les valeurs familiales de maîtrise de la performance. Le contrôle interactif (C) intervient ensuite pour faire émerger de nouvelles stratégies notamment.
- Enfin, ce n'est pas la taille de l'entreprise qui explique le développement des leviers de contrôle. L'ETI Alpha Mode a l'effectif le plus élevé et pourtant, le levier de contrôle dominant est encore le système de croyance (A), modéré par un contrôle diagnostic atrophié (D). En revanche, les ETI Axon' et Sigma présentent un système de contrôle développé (C et D), mobilisant les quatre leviers de contrôle, alors qu'elles ont un effectif plus faible.

3.2.2. *Place centrale des valeurs dans la dynamique de développement des leviers de contrôle*

L'analyse des quatre ETI par la grille de Simons met en évidence le rôle central joué par le système de croyances (A). Le management par les valeurs, propres à la PME, se retrouve dans l'ETI et conditionne la dynamique de mise en place des autres leviers. En effet, les leviers apparaissent de manière complémentaire, sans se substituer les uns aux autres. Le système de croyance se diffuse dans les autres leviers, sans qu'aucun ne le gomme. Ce constat est en cohérence avec l'évolution du modèle de Simons proposé par Tessier et Otley (2012), dans lequel le contrôle par les valeurs influence les autres leviers de contrôle. L'ETI développe donc un « *esprit communautaire* » (Hamel, 2008, p. 83), caractérisé par un « *sens partagé du but à atteindre* » (Hamel, 2008, p. 70), « *les résultats financiers (n'étant qu') une mesure du succès, pas un but en soi* » (Hamel, 2008, p. 71).

L'analyse effectuée nous permet de dresser un constat étonnant. Intuitivement, le contrôle diagnostic est là pour traduire les barrières en variables critiques de performance et constitue ainsi lui-même une concrétisation de ces barrières. Pourtant, dans les quatre ETI étudiées, aucune ne présente de lien entre le système de frontières (B) et le contrôle diagnostic (D). Ce sont bien les valeurs qui influencent l'activation du levier de contrôle diagnostic, de manière directe (A → D) ou indirecte (A → C → D).

4. ... à l'étude de la dynamique de leur mise en place par l'analyse structuro-comportementale de Giddens

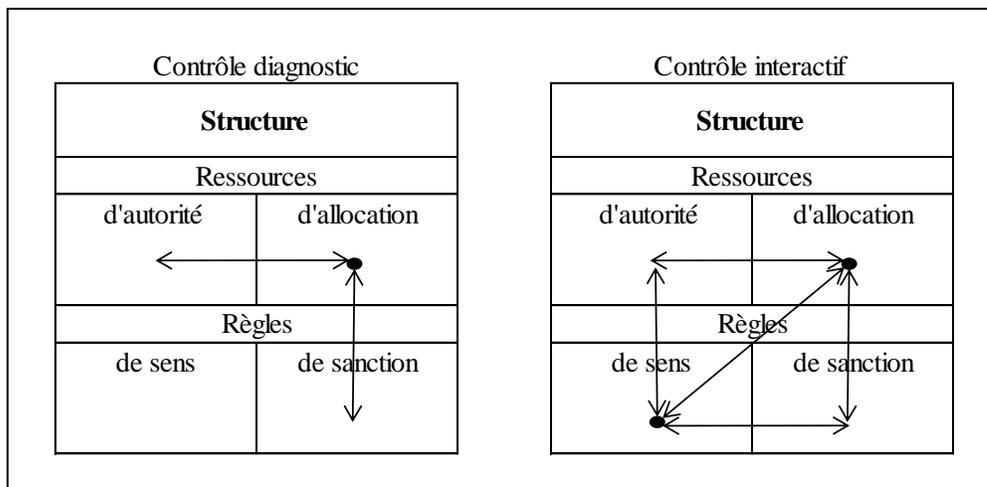
Nous interrogeons le modèle des quatre leviers de Simons grâce à la relation de récursivité entre comportement et structure, dans une approche dynamique, afin d'identifier les mécanismes de causalité.

4.1. Lien entre l'analyse structuro-comportementale de Giddens et la typologie des leviers de contrôle de Simons

D'un point de vue structurel, nous proposons d'établir un lien entre les deux leviers de contrôle de gestion définis par Simons, le contrôle diagnostic et interactif, et les composants de la structure de Giddens à savoir les ressources et les règles (figure 3) :

- La mise en place d'un contrôle diagnostique suppose un contrôle des personnes (contrôle des ressources d'autorité) et des moyens financiers et physiques (contrôle des ressources d'allocation) associé à des règles de sanction. Il permet d'identifier des variables critiques de performance définies en fonction des facteurs clés de succès.
- La mise en place d'un contrôle interactif va soumettre les éléments précédents à des règles de sens qui, en étant réinterrogées par les acteurs, viennent conforter ou remettre en cause les variables critiques de performance, issues de l'environnement, dans une logique de contrôle stratégique qui permet de s'assurer de la cohérence entre les objectifs de performance, la stratégie et l'environnement.

Figure 3 : Schématisation des leviers de contrôle



Nous retrouvons dans cette schématisation du contrôle diagnostique et du contrôle interactif les deux boucles de pilotage définies par Lorino (1995).

Le contrôle diagnostique correspond à la boucle simple de Lorino (1995) dans laquelle « *la performance est prédéfinie, hors modèle. L'objet du contrôle est simplement de s'assurer que les comportements réels sont conformes à l'optimum prédéfini* » (p. 13).

Le contrôle interactif correspond à la seconde boucle de pilotage de Lorino (1995) qui consiste à « *Se livrer à une pratique permanente d'analyse et de diagnostic, reconstruire et valider de manière continue la norme de performance* » (p. 23)

4.2. Application de la grille d'analyse aux quatre ETI

Pour expliquer les leviers de contrôle de Simons par la grille de lecture de Giddens, notre analyse se fait en deux temps. Nous étudions tout d'abord le processus de mise en œuvre des leviers des valeurs (A) et des frontières (B) car ces éléments sont de facto présents dans ces entreprises. Ensuite, comme pour Simons, le contrôle de gestion a deux composantes, le contrôle diagnostic (D) et le contrôle interactif (C), nous analysons dans un second temps, comment les ETI ont développé un système de contrôle de gestion par l'activation de ces deux derniers leviers. Ainsi, comme Alpha Mode, Axon' et Sigma ont développé un contrôle de gestion, l'analyse empruntera deux étapes d'analyse. En revanche, Delta n'ayant pas développé un contrôle de gestion formalisé, l'analyse ne présentera qu'une étape.

Au préalable, il faut souligner que l'analyse des ETI étudiées a conduit, pour le système de frontières (B), à distinguer le comportement du dirigeant et celui des salariés afin de mieux traduire les interactions entre ces deux catégories d'acteurs.

4.2.1. Alpha Mode : une récursivité structuro-comportementale empêchée par l'ambiguïté du dirigeant face au contrôle de gestion

La mobilisation du concept de récursivité de Giddens nous permet de retracer la logique de développement d'un système de contrôle contrarié dans cette ETI (figure 4). Deux temps se distinguent : le premier expose la genèse du levier de croyance (A), le second retrace les difficultés d'apparition du système de contrôle de gestion (D).

1^{er} temps : une création de sens par les pratiques

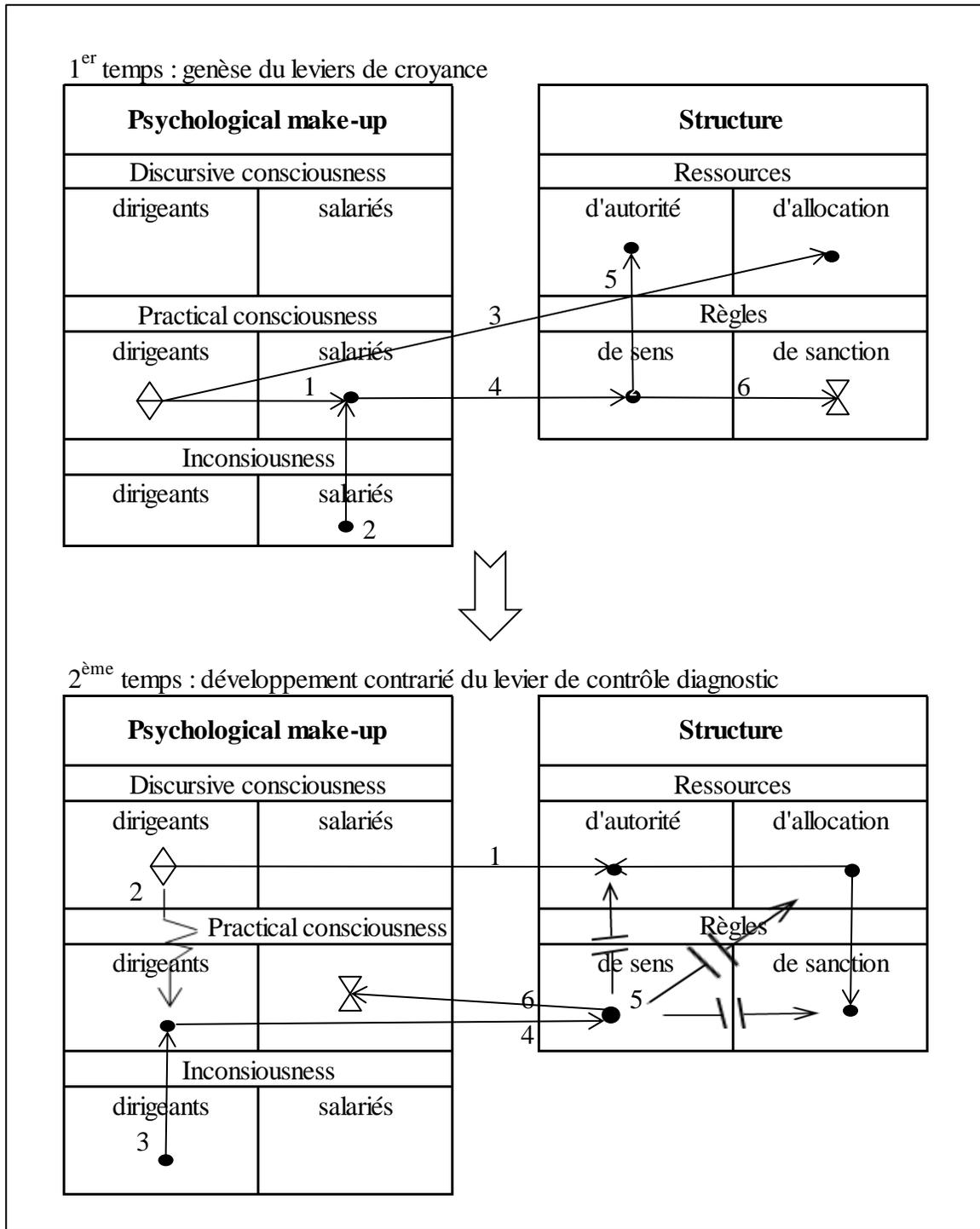
Les pratiques du dirigeant, reposant sur l'intuition, influencent celles des salariés (1) qui sont renforcées par leur inconscient (2). Le dirigeant exerce un pouvoir discrétionnaire d'allocation des ressources (3). Des règles de sens sont définies, issues des pratiques des salariés et du dirigeant (4). Ces règles de sens s'appliquent aux ressources d'autorité, renforcées par du népotisme (5). Un système de sanction y est associé (6) : soit les salariés acceptent ces règles de sens, soit ils quittent l'entreprise. C'est l'ajustement mutuel propre à la PME.

2^{ème} temps : l'apparition d'un paradoxe structuro-comportemental

Le dirigeant décide d'introduire un système de contrôle de gestion dans son entreprise (1). Son discours n'est toutefois pas cohérent avec ses pratiques (2), influencées par son inconscient (3).

Cela conduit à des règles de sens (4) qui n'intègrent pas le contrôle de gestion (5). Ces règles de sens renforcent le comportement des salariés qui ne prennent pas en compte le contrôle de gestion dans leurs pratiques (6). Deux niveaux de rupture sont mis en évidence dans l'interaction entre la structure et les comportements : d'une part, entre le discours du dirigeant et sa pratique et d'autre part entre la création de règles et la création de sens. Cette absence de relation complémentaire et circulaire entre le comportement et la structure est notamment due au manque d'exemplarité du dirigeant.

Figure 4 : Modélisation des leviers de contrôle à l'aide de la récursivité de Giddens

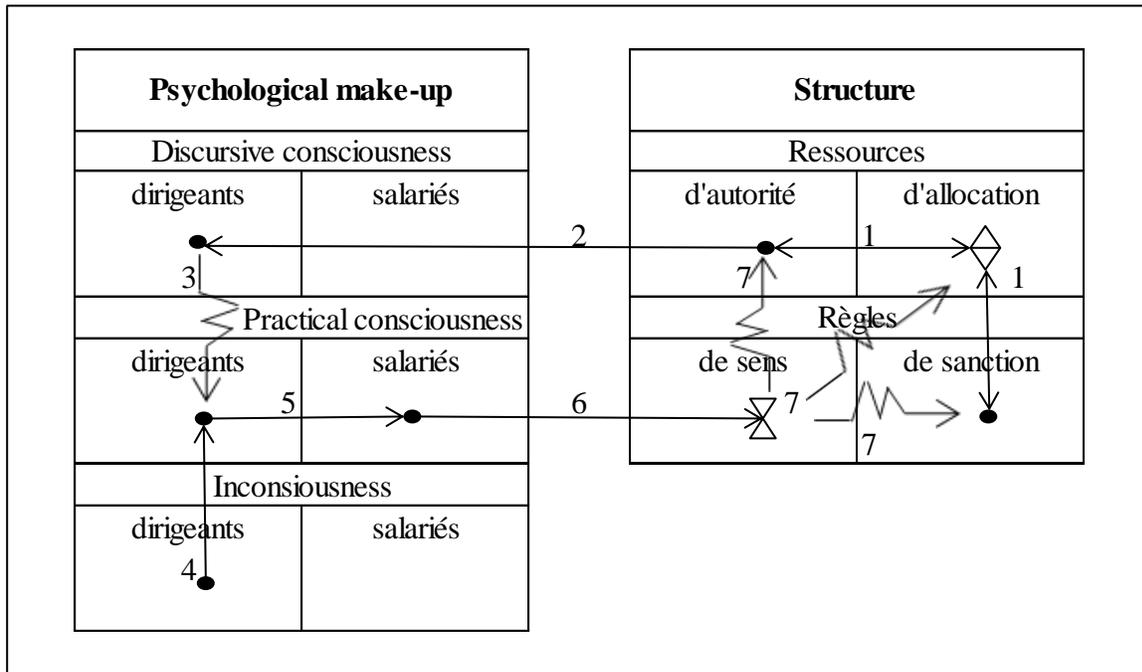


- ◇ Début du processus
- Etapes du processus
- ⊗ Fin du processus

4.2.2. Delta : un « désalignement » structuro-comportemental empêchant la mise en place d'un cercle vertueux

La mobilisation du concept de récursivité de Giddens nous permet d'expliquer le système de croyance (A) à l'origine du contrôle entrepreneurial présent dans l'ETI Delta (figure 5). Le poste de contrôleur de gestion est créé sur décision des actionnaires, avant la reprise de l'entreprise par les deux dirigeants actuels. Les ressources sont donc présentes, constituées des compétences du contrôleur de gestion (1). Ce contrôle de gestion se retrouve dans le discours des dirigeants mettant en avant l'existence d'un contrôle de gestion (2). Néanmoins, dans les faits, les pratiques ne sont pas transformées et ne sont pas conformes au discours (3). Le dirigeant demeure très fortement guidé par ses intuitions et non par le contrôle de gestion (4). Face à cette situation, les salariés demeurent très largement influencés par le comportement effectif du dirigeant et non par les discours officiels affichés et ajustent leurs propres comportements par mimétisme (5). Cela institutionnalise des règles de sens (6) qui n'intègrent pas le contrôle de gestion (7).

Figure 5 : Modélisation du levier de croyance à l'aide de la récursivité de Giddens



- ◇ Début du processus
- Etapes du processus
- ⊗ Fin du processus

4.2.3. *Axon' : une dynamique structuro-comportementale induite par une focalisation du dirigeant sur l'innovation*

La mobilisation du concept de récursivité de Giddens nous permet de retracer la logique de déploiement d'un système de contrôle orienté dynamisme stratégique (figure 6). Deux temps apparaissent : le premier expose la genèse des leviers de croyance et de frontières (A et B), le second retrace le développement des leviers de contrôle de gestion (C et D).

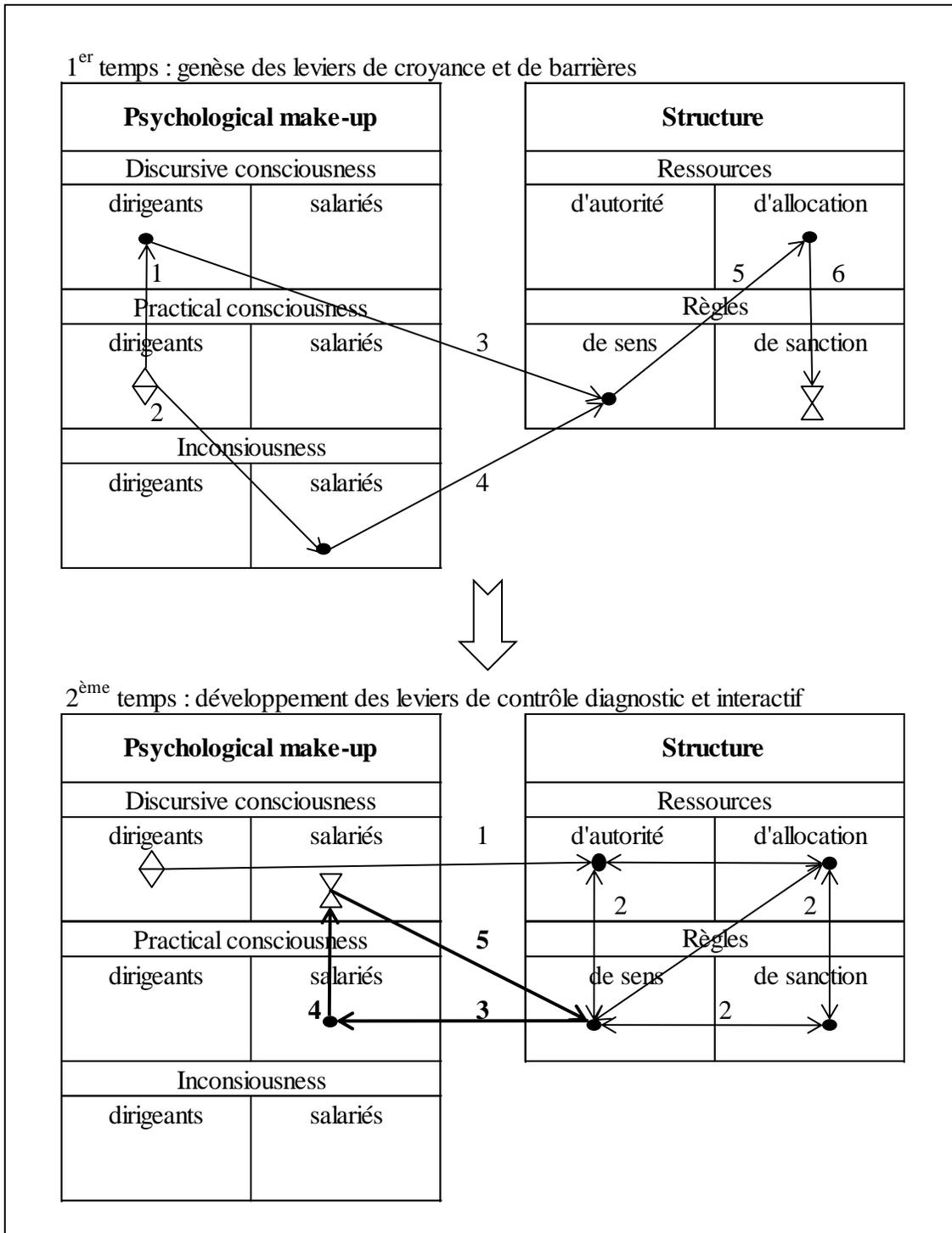
1^{er} temps : un discours conforté par des pratiques créant du sens

Le dirigeant, en tant qu'homme providentiel, a des pratiques de « chevalier blanc » qu'il transforme en discours (1). Ces pratiques influencent l'inconscient des salariés (2). Le discours du dirigeant (3) et l'inconscient des salariés (4) contribuent à définir des règles de sens. Celles-ci résultent des valeurs portées par le dirigeant et des barrières qu'il a dressées. Un système de sanction y est associé (6). Il s'agit d'un code de conduite informel assurant le contrôle des salariés.

2^{ème} temps : un cercle vertueux du contrôle interactif par volontarisme managérial

Ce système de croyances influence l'apparition des systèmes de contrôle interactif et diagnostique. Le dirigeant veut contrôler les ressources financières afin de disposer d'un maximum de subventions. Pour se faire, il décide de recruter un contrôleur de gestion chargé de mettre en place des outils (1). Le système de contrôle de gestion est influencé par les règles de sens de l'entreprise : éthique, innovation, opportunités, etc. (2). Comme ils font confiance au dirigeant, les salariés acceptent ces nouvelles règles qui se transforment en routines (3). Ensuite, un processus de conscientisation des salariés aboutit à la capacité des salariés à expliquer les finalités et les caractéristiques opérationnelles de leurs pratiques (4). Un cercle vertueux apparaît alors (3→4→5) : le contrôle interactif influence le contrôle diagnostic, par la définition des variables de performance.

Figure 6 : Modélisation des leviers de contrôle à l'aide de la récursivité de Giddens



- ◇ Début du processus
- Etapes du processus
- ◇ Fin du processus

4.2.4. *Sigma : une dynamique structuro-comportementale induite par une focalisation du dirigeant sur la maîtrise des coûts*

La mobilisation du concept de récursivité de Giddens nous permet d'expliquer l'apparition d'un système de contrôle interactif assurant la croissance (figure 7). Deux temps sont distingués : le premier expose la genèse des leviers de croyance et de frontières (A et B), le second retrace le développement des leviers de contrôle de gestion (C et D).

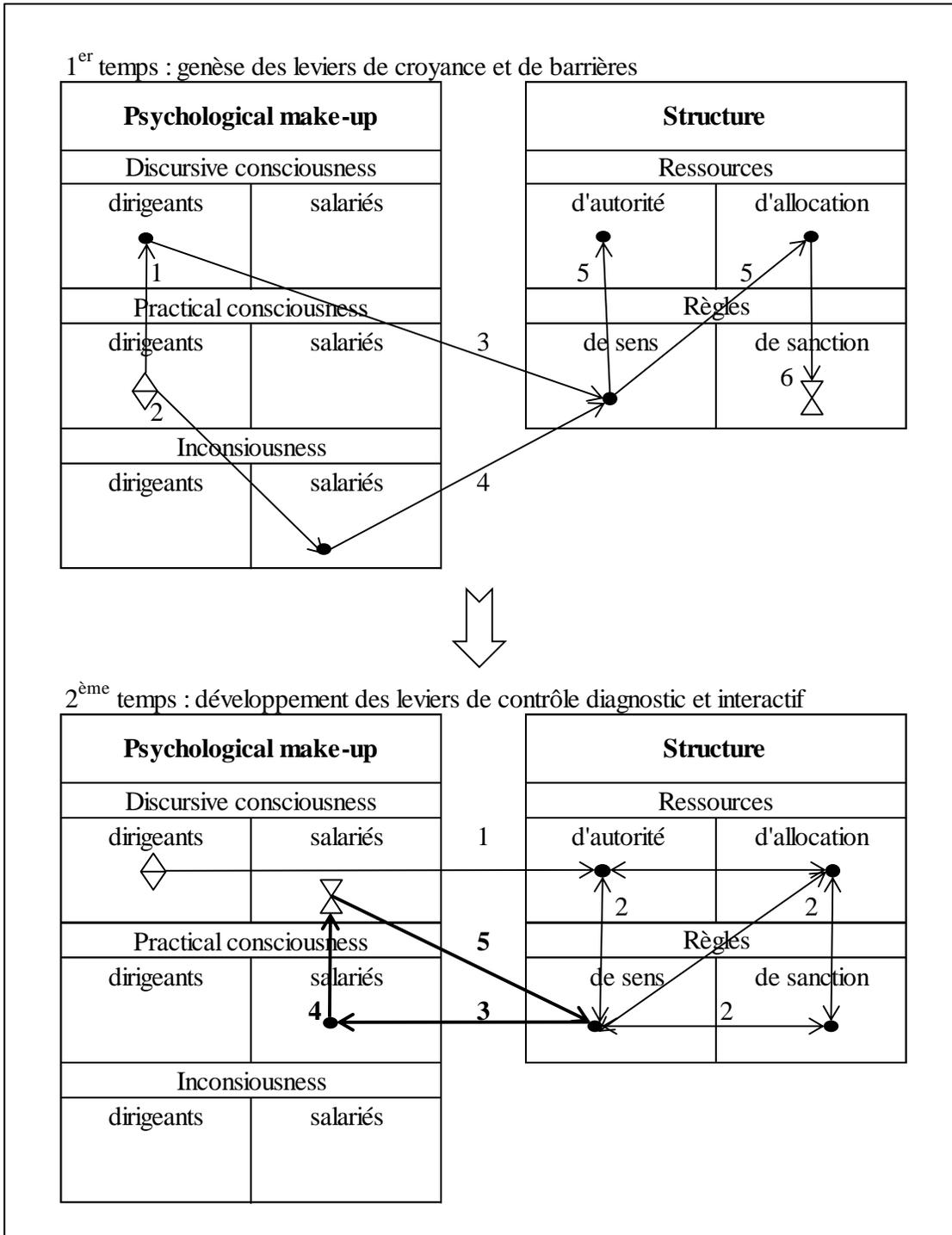
1^{er} temps : une cohérence discours/pratiques créant du sens autour de la performance

Le dirigeant a des pratiques informelles de maîtrise des ressources qu'il transforme en discours (1). Ces pratiques influencent l'inconscient des salariés (2). Le discours du dirigeant (3) et l'inconscient des salariés (4) se traduisent en règles de sens. Elles reposent sur les valeurs portées par le dirigeant auxquelles est associée une gestion de la performance (5) et un système de sanction (6). Il s'agit d'un code de conduite informel orientant les ressources d'autorité vers un comportement de rationalité et impactant les ressources de contrôle.

2^{ème} temps : un cercle vertueux du contrôle interactif imposé par l'environnement concurrentiel

Le dirigeant décide de mettre en place un contrôle de gestion de type diagnostic (1). Ce système de pilotage de la performance renforce les règles de sens de l'organisation : la culture de l'entreprise (2). Par confiance envers le dirigeant, les salariés acceptent ces nouvelles règles et jouent le jeu : les pratiques des salariés sont modifiées (3). Il y a conscientisation des salariés (4) : ils savent à la fois expliquer leurs pratiques et pourquoi ils les font ce qui renforce les règles de sens (5). Un cercle vertueux se met en place (3→4→5).

Figure 7 : Modélisation des leviers de contrôle à l'aide de la récursivité de Giddens



- ◇ Début du processus
- Etapes du processus
- ◇ Fin du processus

4.3. Apport de la récursivité pour expliquer la mise en œuvre du contrôle de gestion

Après avoir identifié les leviers de contrôle grâce à la grille de lecture de Simons, nous analysons maintenant la dynamique de leur mise en place en prenant le cadre théorique de Giddens. La mobilisation de l'analyse structuro-comportementale permet d'identifier d'une part pourquoi certaines ETI n'ont pas encore introduit de système de contrôle de gestion (2.1) et d'autre part de proposer une analyse de la dynamique de mise en œuvre pour celles qui l'ont introduit (2.2).

4.3.1. Perception, intention, action des acteurs

Dans la version modifiée du modèle de Simons proposé par Tessier et Otley (2012), ce sont les leviers de contrôle qui influencent la perception des acteurs. La mobilisation de la théorie de la structuration permet de montrer que c'est le comportement du dirigeant qui joue un rôle majeur sur la perception des employés et leurs comportements. Autrement dit, le lien entre l'intention des dirigeants (« *managerial intention* ») et la perception des employés (« *employee perceptions* ») s'explique par l'attitude des dirigeants. L'analyse de ces entreprises met en évidence un décalage dans deux ETI entre le discours des dirigeants et leurs comportements. Plus que leurs discours, ce sont leurs comportements qui influencent les perceptions des employés et leurs pratiques. L'absence de contrôle diagnostic chez Alpha Mode et Delta est due à la non diffusion des règles de sens, liée au comportement des dirigeants. Leurs discours ne sont pas en cohérence avec leurs pratiques ce qui explique qu'un système de contrôle de gestion ne parvient pas à y être implanté. Le dirigeant doit donc faire preuve d'exemplarité : "*walks the talk*" Simons (1999), repris par Bass et Riggio (2006).

4.3.2. Le cercle vertueux de l'interaction comportement – structure

Deux configurations apparaissent. Pour les ETI Axon' et Sigma, un phénomène de récursivité positif apparaît entre le comportement et la structure et un cercle vertueux se crée. Chez Alpha Mode et Delta, il y a au contraire une rupture entre les règles de sens et le contrôle diagnostic qui empêche l'activation d'un cercle vertueux. L'apparition d'un système de contrôle de gestion est facilitée par la présence de boucles de récursivité positives entre comportement et structure. Un cercle vertueux est ainsi créé, impulsé par les règles de sens, lorsqu'il y a cohérence entre ces règles et les comportements recherchés. Une boucle cognitive apparaît alors entre l'interprétation et l'action, les deux s'alimentant, s'enrichissant et se façonnant mutuellement (Lorino, 1995)

Conclusion

Cette recherche propose un éclairage original du contrôle en faisant le lien entre les leviers de Simons et la théorie de Giddens. De nombreux auteurs ont identifié les difficultés d'opérationnalisation de la théorie de la structuration et soulignent que le recours à ce modèle théorique demande au chercheur de faire des choix complexes pour pouvoir l'opérationnaliser. C'est ce que nous avons tenté de faire dans cet article afin de proposer une illustration empirique en s'intéressant à la thématique des leviers de contrôle dans l'ETI. La recherche opérationnalise ces deux modèles théoriques en les appliquant aux cas de quatre ETI. Ce type d'entreprise est un objet d'étude peu analysé, ce qui renforce l'intérêt du papier.

Plusieurs apports peuvent être identifiés. L'étude a permis de dresser des configurations du contrôle de gestion en ETI : absence de contrôle de gestion, contrôle de gestion contrarié, contrôle interactif renforcé par le contrôle diagnostic et contrôle diagnostic appuyé par le contrôle interactif. Par ailleurs, la recherche met en évidence que les ETI qui ne disposent pas d'outils de contrôle de gestion fonctionnent encore comme des PME, avec un rôle central joué par le dirigeant ce qui présente un risque élevé, notamment si ces compétences venaient à disparaître. Enfin, l'article montre que la mise en place d'un contrôle de gestion est facilitée par la présence d'une boucle de récursivité positive entre comportement et structure, activée par les règles de sens.

Des limites à notre travail peuvent toutefois être relevées. La théorie de la structuration de Giddens est très large. Elle impose de l'opérationnaliser et de la concrétiser et laisse donc des marges de manœuvres aux chercheurs, soulignées dans tous les articles. Ces éléments ont conduit les auteurs de cet article à interpréter la théorie. La théorie de la structuration recouvre par ailleurs un aspect processuel et privilégie des méthodologies d'immersion alors que la problématique de la recherche et la méthodologie déployée entraînent des reconstitutions a posteriori. Toutefois, c'est le cas de l'ETI Alpha Mode qui a permis de définir tout l'appareillage conceptuel et il est réellement lié à une étude longitudinale. Deux pistes de recherche se dessinent : mobiliser les autres concepts de signification – domination – légitimation présentés dans la théorie de Giddens et analyser le rôle joué par le dirigeant dans l'ETI.

Bibliographie

- Autissier, D., Wacheux, F. (2000). Introduction à l'ouvrage *Structuration et Management des Organisations*. Paris : L'Harmattan, 17-24
- Bass, B. M., Riggio, R. E. (2006). *Transformational leadership*. 2nd ed. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum
- Beldi, A., Cheffi, W., Wacheux, F. (2004). *L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration*. 27ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Bouquin, H. (1996). *Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore*. *Gestion* 21 (3) : 97-103.
- Briand, L. (2004). *Reconceptualisation du contrôle de gestion : une étude de cas fondée sur la théorie de la structuration*. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 10 (3) : 283-295
- Chevalier-Kuszla, C. (1998). *La théorie de la structuration : vers une typologie des rôles du contrôle organisationnel*. *Revue de Gestion des Ressources Humaines* 26-27 : 81-96.
- Dumez, H. (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative*. Paris : Vuibert.
- Ferreira, A., Otley, D. (2005). *The design and Use of Management Control Systems: An extend Framework for Analysis*. *Management Accounting Research* 20 (4) : 263-282.
- Gibert, P., « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », *Politiques et Management Public*, Vol. 20 n°3, septembre 2002, pp. 7-32
- Giddens, A. (1987). *La constitution de la société*. Paris : PUF.
- Grandclaude, D., Nobre, T., Zawadzki, C. (2004). *L'entrepreneuriat est-il soluble dans l'ETI ?*. *Revue Française de Gestion*, à paraître.
- Groleau, C. (2000). La théorie de la structuration appliquée aux organisations : le cas des études sur la technologie. In D. Autissier et F. Wacheux (dir.) *Structuration et management des organisations*. Paris : L'Harmattan, p. 264-309.
- Hamel, G. (2008). *La fin du management : Inventer les règles de demain*. Paris : Vuibert.
- Lorino, P. (1995). *Le contrôle de gestion stratégique*. Paris : Les Editions d'Organisation.
- Nobre, T. (2006). Pour une lecture en hypertexte des organisations par la recherche action : le cas du changement à l'hôpital. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (4) : 143-168.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston : Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1987). Accounting Control Systems and Business Strategy. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4) : 357-374
- Simons, R. (1990). The role of Management Control Systems in Creating Competitive New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (12) : 127-143
- Simons, R. (1991). Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal* 12 : 49-62
- Simons, R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15 : 169-189
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing strategy*. New Jersey : Prentice Hall.
- Tessier, S., Otley D. (2012). From management controls to the management of controls. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25 (5) : 776-805
- Widener, S.K., (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 : 757-788