HAL
open science

REPRESENTATIONS DE LA PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES DE GRANDE DISTRIBUTION ALIMENTAIRE. LA COHERENCE EN QUESTION

Yann Chabin

To cite this version:

Yann Chabin. REPRESENTATIONS DE LA PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES DE GRANDE DISTRIBUTION ALIMENTAIRE. LA COHERENCE EN QUESTION. 22ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom. halshs-00584614

HAL Id: halshs-00584614

https://shs.hal.science/halshs-00584614v1

Submitted on 9 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

REPRESENTATIONS DE LA PERFORMANCE DANS LES ENTREPRISES DE GRANDE DISTRIBUTION ALIMENTAIRE

LA COHERENCE EN QUESTION

Yann CHABIN
Professeur agrégé d'Economie et Gestion

I.A.E. de Montpellier
Place Eugène Bataillon, 34000 MONTPELLIER

Téléphone : 04 67 14 46 49
Télécopie : 04 67 14 42 42
E-mail : Chabin@iae.univ-montp2.fr

Résumé

Dans les entreprises de grande distribution alimentaire intégrées, le contrôle opérationnel, fondé sur des représentations de la performance a priori explicites et fortement rationnelles, répond à une logique principalement financière. Par hypothèse, l'activité de contrôle de ces entreprises devrait se caractériser par une vision partagée et cohérente de la performance de l'organisation pour l'ensemble des acteurs. Notre communication se propose de tester, à travers les résultats d'une enquête réalisée auprès de cadres du secteur de la distribution alimentaire, l'hypothèse de cohérence des représentations de la performance dans une perspective cognitive.

Mots clés. - Contrôle - Cohérence - Représentations - Cartographie causale.

Les changements survenus depuis maintenant plus de vingt ans dans le secteur de la grande distribution alimentaire, dont les fusions ou ententes et stratégies d'internationalisation sont les plus emblématiques, impliquent des transformations radicales des modes de management, notamment au niveau des pratiques de gestion des ressources humaines et de contrôle de gestion. En matière de contrôle, l'intérêt d'une réflexion sur la conception et la mise en œuvre des systèmes de coûts est longtemps resté secondaire au regard du rôle de la fonction commerciale (Bessire, 1995a). Certaines observations indiquent aujourd'hui que l'absence de frontières claires et permanentes entre les espaces de responsabilité, conséquence de l'inertie des systèmes de coûts, laisse progressivement le champs libre à des représentations de la performance multiples et parfois contradictoires.

Notre article se proposera alors, dans un premier temps, de discuter du problème de la cohérence[1] des représentations de la performance au sein des entreprises françaises de distribution alimentaire. Dans un second temps, nous montrerons dans quelle mesure la cartographie causale peut constituer un outil intéressant d'analyse des représentations et, ce faisant, peut aider à tester cette hypothèse de cohérence. L'utilisation de la cartographie causale pour analyser des entretiens effectués auprès de cadres de la grande distribution a notamment aider à mettre en évidence la contribution spécifique des contrôleurs de gestion en matières de représentations de la performance.

1. Cohérence et performance dans les entreprises de grande distribution alimentaire

Dans une optique instrumentale, le problème de la cohérence du système de contrôle et de performances s'apparente au problème de conformité des comportements des opérationnels au regard des objectifs formels fixés par leur hiérarchie. A l'inverse, si l'on admet, dans une perspective cognitive du contrôle, que la performance n'est pas déterminée de façon objective et extérieure aux acteurs, il faut, d'une part, envisager les représentations et les compromis qui conduisent à sa définition et, d'autre part, questionner la légitimité des pratiques et des mesures sur lesquelles elle prend appui (Lorino, 1995). Dans le cas des entreprises de grande

[1] Déjà, au début des années soixante, Dearden, dans un article paru dans la *Harvard Business Review,* posait indirectement la question de la cohérence des systèmes de contrôle dans les entreprises à établissements multiples : « Les limites des systèmes de coûts et de contrôle apparaissent lorsqu'il s'agit de créer, par leur intermédiaire, une communauté d'intérêts entre une société et ses divisions ... ils encouragent les responsables des divisions à prendre des décisions en contradiction avec les intérêts de la société à laquelle ils appartiennent »[1] (Dearden, 1961).

distribution alimentaire, de nombreux éléments des systèmes de contrôle formel rendent hypothétique le partage des schémas de représentation de la performance.

1.1. La question des représentations : un nouveau regard sur les pratiques de contrôle

1.1.1 Cohérence : une question à double sens

La problématique de la cohérence d'un système de contrôle peut se décliner dans Une perspective analytique en deux « sous problématiques ». La cohérence externe se préoccupe de la qualité du couplage entre la stratégie, son système d'objectifs formels, et le système de contrôle pris dans son ensemble. L'analyse peut révéler une inadéquation entre les objectifs stratégiques et le système de contrôle formel, principalement du point de vue de sa composante modélisation des coûts. La cohérence interne, quant à elle, met l'accent sur l'adéquation des pratiques et des schémas de représentation des acteurs au regard des règles formelles du système de contrôle comme des représentations comptables sur lesquelles elles reposent. En particulier, la cohérence interne questionne la qualité du partage des représentations de la performance entre acteurs d'une organisation et de façon corollaire la contribution des contrôleurs de gestion à cette dynamique de partage (Dupuy, 1999).

1.1.2 Cohérence : un problème de conception des systèmes de coûts

La littérature comptable comme les observations montrent que les comportements déviants (du type manipulation des données comptables) sont fréquents dans les entreprises dans lesquelles le contrôle est à dominante budgétaire (Merchant, 1990). A ce titre, les points de vente des entreprises de grande distribution alimentaire, dont les objectifs et budgets sont négociés annuellement et décomposés périodiquement (à la semaine, au mois et au trimestre), ne font pas exception : « *ce qui est important est de voir quelle est la tendance et il ne suffit pas de sortir une bonne marge mensuelle car, dans beaucoup de cas, elle peut être artificielle en faisant de la rétention de démarque ou en mettant plus de remises pour sortir la marge en valeur.* » (propos recueilli auprès d'un contrôleur de gestion de magasin). Ces formes de résistances qui se manifestent à travers un emploi détourné des procédures comptables sont assez courantes dans les magasins. Elles sont souvent liées à la difficulté, pour certains cadres opérationnels[2], d'atteindre les objectifs de résultats prescrits et de limiter les dépassements de budgets de frais de gestion. Cette difficulté s'est accrue avec l'accélération du mouvement de

[2] Nous regroupons sous l'appellation « cadres opérationnels » les individus qui occupent les fonctions de chef de secteur, chef de groupe, chef de département et chef de rayon.

concentration des achats, et de façon corollaire, du processus de centralisation des coûts[3]. Dans les entreprises de distribution, les pratiques de contrôle, parce que fortement centrées sur les résultats, peuvent engendrer des conséquences sévèrement dommageables et inattendues lorsque l'ensemble des critères de mesure n'est pas conçu de manière satisfaisante (Johnson & Kaplan, 1987). Les règles et procédures formelles de contrôle, lorsqu'elles sont conçues du point de vue global au détriment de leur validité locale, peuvent de fait être vécues par les acteurs auxquels elles s'appliquent comme contradictoires par rapport aux décision et actions qu'ils jugent appropriées (Merchant, 1990 ; Albright & Lee, 1995). Par exemple, une approche monolithique d'une entreprise de distribution à points de vente multiples, parfois positionnée sur plusieurs formats de vente, conduit à mettre en place des outils de contrôle homogènes quand, d'un côté, certains magasins génèrent du trafic quand d'autres ont une fonction flux. Une stratégie différenciée s'impose en conséquence. Il s'avérera ainsi préférable de développer le panier moyen dans le premier groupe de points de vente et d'augmenter le nombre de chalands dans le second.

1.2. Performances dans les entreprises de distribution alimentaire : les représentations en question

Pour poser le problème du partage des représentations dans les entreprises de distribution alimentaire, nous étudierons dans un premier temps deux des caractéristiques organisationnelles propres à ce secteur : l'importance de la mobilité des salariés et le poids des frais de personnels. Dans un second temps, nous analyserons plus en détail certains éléments des systèmes de contrôle et leurs conséquences sur les représentations et le comportements des acteurs.

1.2.1 Caractéristiques organisationnelles : une cohérence mise en doute

- La mobilité

Les entreprises de grande distribution alimentaire présentent probablement les taux de mobilité les plus élevés au regard des autres secteurs de l'économie[4]. C'est la plupart du temps l'enjeu économique qui prime. Du point de vue de la gestion des ressources humaines, le

[3] Nous devons préciser que certaines évolutions récentes comme le « géomarketing » conduisent vers une relative décentralisation des décisions en matières de coûts d'achat et de négociation. Néanmoins, cela reste un phénomène marginal. Dans le secteur Produits de Grande Consommation par exemple, le montant des remises, rabais et ristournes fournisseurs négociées en centrale d'achat représente 70 à 80 % des remises totales. Le complément de remises provient des négociations effectuées en magasin. L'ensemble de ces remises représente généralement plus de 75 % de la marge des rayons concernés.

[4] En ce qui concerne les cadres, les embauches se répartissent presque à égalité entre promotions internes et recrutements externes. A ce sujet, le dossier consacré à la mobilité dans les entreprises de grande distribution par la revue *Libre Service Actualités* (15 avril 1999, n° 1626, pp. 44-48) est riche d'enseignements.

recrutement interne est moins coûteux et il permet de disposer d'un personnel qui, grâce à son expérience professionnelle et culturelle, est plus rapidement opérationnel pour les postes à pourvoir. Ouchi (1979, p. 846) a rapidement mis l'accent sur les difficultés rencontrées par les entreprises présentant une croissance soutenue, une rotation élevée du personnel et une forte spécialisation. Confrontées à l'impossibilité de développer une convergence des buts, elles mobilisent des formes de contrôle bureaucratique. Ainsi, la mobilité interne peut dans certains cas constituer un frein important à la cohésion organisationnelle. Elle pose souvent des difficultés aux cadres commerciaux parce qu'elle leur impose une réadaptation permanente aux comportements des chalands et au personnel des magasins.

Au côté de l'argument stratégique de la mobilité interne se cachent aussi les problèmes que posent le recrutement et le maintien de jeunes cadres d'horizon variés et la gestion de leur mobilité. Ils expliquent pourquoi la mobilité est le plus souvent accompagnée d'une promotion hiérarchique associée à un déplacement géographique des individus qu'à un changement de poste au profit d'un nouveau métier. Cette gestion, dans un premier temps, limite les gains espérés de la polyvalence[5], et dans un deuxième temps, réduit la coopération entre les différents départements des magasins et la connaissance des besoins de chacun d'eux (Barel, 2000). En effet, jusque dans les années quatre-vingts, les clivages fondés sur des catégories hiérarchiques ou professionnelles semblaient sécurisants (Louart, 1994). Ils sont été de plus facilement acceptés dans les entreprises de distribution alimentaire parce qu'elles les accompagnaient d'une garantie de progression dans la hiérarchie et dans la grille salariale. Ces entreprises se confrontent désormais, parce que leur marché principal s'est progressivement saturé, à la difficulté d'offrir à leurs salariés une telle continuité professionnelle. Au mieux, ce sont les jeunes cadres de formation scolaire ou universitaire avancée, donc qui n'appartiennent pas au modèle culturel dominant (le modèle de l'autodidacte), qui peuvent bénéficier d'opportunités à l'étranger parce qu'ils disposent des compétences requises (notamment la pratique d'une langue étrangère). Cette catégorie d'employés fait alors l'objet d'une gestion attentive aux dépens d'une main d'œuvre vieillissante et peu qualifiée et dont le savoir faire est difficilement reconnu par d'autres que

[5] Ces gains ne sont pas essentiellement localisés au niveau de la gestion du profil des employés du bas de la hiérarchie (Baret, 1998) mais peuvent être aussi constatés chez les cadres. Ainsi, dans un magasin, un chef de secteur qui a occupé une fonction d'acheteur est susceptible de percevoir des fournisseurs locaux des remises importantes parce qu'il possède une meilleure maîtrise des outils de gestion et de négociation que ses homologues.

leurs proches collaborateurs[6]. Ces découpages émergents, qui dépassent les statuts et les fonctions officiels, constituent une source de tension et conduisent, dans certains points de vente, à briser le collectif de travail.

Du point de vue du contrôle, la rotation élevée des responsables d'exploitation réduit l'équité dans la répartition des coûts de fonctionnement entre secteurs (Bessire, 1995b ; Barel, 2000) et conduit à prendre des décisions d'investissements au niveau de chaque division des magasins en fonction de leur rentabilité immédiate. Bien entendu, les principes de rémunération individualisée (la part variable peut atteindre cinquante pour cent du salaire fixe), reposant sur les performances de chiffre d'affaires et de marge trimestriels, renforcent cette vision « court termiste ». Comme le note March et Olsen (1988) , « ... dans une entreprise où la mobilité est grande parmi les cadres, ce type de pratique [la rétribution à hauteur du bénéfice réalisé] conduit à une certaine indifférence quant aux conséquences à long terme des actions présentes. Les mesure des performances entretiennent également un souci des chiffres par rapport au produit et à la technologie. ».

- L'importance du coût du personnel

Dans une étude menée au niveau européen, Maurice, Sellier et Sylvestre (1979) reconnaissent que l'intérêt de la rémunération variable fait unanimité lorsqu'employeurs et salariés s'accordent sur la qualification professionnelle et les exigences de leur milieu professionnel. Pendant longtemps, la culture dominante et les caractéristiques des relations cadres/employeurs dans les entreprises de distribution alimentaire ont facilité la mise en place de politiques de rémunération liées aux résultats[7]. Les critères financiers dans l'évaluation des hommes sont prépondérants. Les systèmes de rémunération variable, de récompense et de reconnaissance reposent la plupart du temps sur des critères quantitatifs (chiffre d'affaires, rentabilité au mètre carré, niveau de stocks, niveau de démarque, ...). Ces politiques sont néanmoins aujourd'hui susceptibles de se confronter à certaines limites parce que les outils sur lesquelles elles prennent appui induisent des comportements défensifs de la part des acteurs et véhiculent des représentations de la performance dont la légitimité fait défaut.

[6] Il faut noter qu'actuellement certaines entreprises de distribution alimentaire formalisent les règles de mobilité interne pour éviter les différends entre employés. Néanmoins, cela ne résolve pas à notre sens le problème de la dualité dont nous parlons.

[7] voir l'article intitulé « Rémunération variable : cocktail à la carte » dans *Libre Service Actualités* du 12 novembre 1998, page 51.

Une des limites a trait à la finalité du système de rétribution lui-même. En liant les rétributions individuelles aux seuls résultats formellement mesurables, on incite les commerciaux à conserver pour eux-mêmes les informations dont ils disposent, à minorer leurs objectifs de résultats ou à majorer leurs prévisions de dépenses durant les périodes de budgétisation et, en retour, à affaiblir les normes d'attribution des récompenses elles-mêmes (Simons, 1992). De plus, les mesures d'incitations financières ne sont efficaces que lorsqu'elles sont conçues dans la perspective des stratégies qu'elles accompagnent (Govindarajan & Gupta, 1985). Or, la portée de ces mesures est considérablement limitée quant elles reposent sur des critères formalisés au niveau des directions centrales ou régionales parce que les points de vente comme les secteurs ne poursuivent pas des stratégies similaires. On ne peut rétribuer sur les mêmes bases le responsable du secteur informatique grand public, marché en pleine expansion, et le responsable d'un secteur produits frais. De la même façon, les perspectives de croissance sont différentes pour un magasin implanté depuis plusieurs années et pour un magasin nouvellement créé et posent de fait la question de l'équité des critères de rétribution.

A ces questions de rémunération s'ajoute les problèmes liés aux dérives des pratiques de « benchmarking ». Elles tendent en effet à favoriser de plus en plus les sources de tension. Nous pouvons constater, dans certaines enseignes, une nette évolution des pratiques d'analyse des résultats. Même si le point central reste l'analyse des historiques des performances comptables et des écarts budgétaires de chaque point de vente pris séparément, on peut remarquer une tendance progressive aux analyses comparatives de performance entre, d'une part, les points de vente eux-mêmes, et, d'autre part, les résultats des points de vente par rapport aux performances moyennes de leur région d'appartenance. Au départ, cantonnées à l'analyse de comparatifs de chiffre d'affaires, régionaux ou nationaux, elles s'étendent progressivement vers les critères de marges, de coûts de fonctionnement et notamment, pour les plus récentes, de montant de frais de personnel. Dans ce dernier cas, cette généralisation répond à une volonté des directions des magasins comme des sièges de soumettre les responsables d'exploitation à un contrôle serré de leurs performances par une formalisation accrue des outils de suivi des frais de personnel. Ainsi, un directeur de point de vente nous disait-il : « *... on a beaucoup à gagner dans l'entreprise en s'inspirant du meilleur. Si j'arrivais à prendre dans tous les domaines les meilleures choses de chacun des magasins leaders on serait le magasin leader.* ».

A notre sens, l'attrait de l'outil « benchmarking » se confronte aux représentations des utilisateurs. Le facteur travail reste l'un des facteurs pour lequel la maîtrise de la

consommation pose le plus de difficultés et crée le plus de tension, révélant ainsi la difficulté à généraliser les mesures comparatives. Ces mesures, lorsqu'elles portent sur le coût du facteur travail, peuvent être qualifiées de « tayloriennes » (Bessire, 1995). Portées par une logique productiviste[8], elles reflètent « une rationalisation brutale des activités commerciales » (Gadrey et alii, 1999, p. 59). Elles supposent que le travail est un bien fongible et indifférencié, quelque soit le contexte dans lequel il est à l'œuvre. Ces pratiques animent les tensions entre les cadres et la direction parce que, pour cette dernière, la main d'œuvre est davantage représentée comme un coût qu'une ressource stratégique[9] (Naro, 1999). Les ratios de frais de personnel sont alors utilisés pour localiser les gains de productivité, chiffrer les sureffectifs et constituent les arguments pour la réduction des budgets concernés. Ils sont été ainsi considérés comme l'un des élément déterminant pour évaluer les performances des cadres opérationnels et permettre alors de répondre à la réduction des taux de marque imposée par la pression concurrentielle des discompteurs[10] (Baret, 1998). Pour certains cadres commerciaux de point de vente, les objectifs de ratios de frais de personnel, lorsqu'ils sont construits sur la base de comparatifs entre magasins, ne sont pas toujours fondés parce que les caractéristiques des bassins d'emplois et les niveaux de qualification peuvent être très différents entre les régions. Ces mesures ne prennent jamais en considération les difficultés à recruter la main d'œuvre, son niveau de productivité ou son instabilité. Très fréquemment sont évoquées les différences statistiques régionales à propos du nombre de jours d'arrêt maladie ou d'accident de travail.

En conclusion, ce qui devait être facteur de motivation est alors source de conflit et de non performance. Les pratiques de comparaison des performances montrent ainsi que certains outils de contrôle, parce qu'ils laissent ouverte la voie de l'interprétation, ne remplissent pas pour tous les acteurs les mêmes fonctions. Pour certains, ils traduisent un renforcement des contraintes quand pour d'autres, ils constituent des supports d'aide à la décision. Ils sont à la fois contraignants et habilitants. La question qui se pose alors est celle de la légitimité des outils mis en place. Un outil de gestion est toujours à double sens, la représentation de l'acteur consistant à lui trouver un sens dans l'action. Cette « équivocité » rend illusoire toute

[8] Les travaux de Gadrey et alii (1999, p. 74) indiquent que la progression de la « productivité volume » du travail (chiffre d'affaires par heure travaillée) entre 1982 et 1992 a atteint près de 50% dans le commerce de détail français. Les hypermarchés et supermarchés constituent, pour deux raisons, le principal moteur de cette croissance : ils sont deux fois plus productifs que la moyenne et le poids relatif de leur chiffre d'affaires a considérablement augmenté durant cette période, au détriment du chiffre d'affaires relatif des autres formules du commerce de détail français.

[9] A ce titre, les discours sont souvent explicites comme le montrent les propos d'un cadre : « Il y a toujours un moyen de réduire les frais de personnel ou d'augmenter les participations fournisseurs pour arriver à compenser les pertes de résultat. ».

démarche de mise à disposition d'informations qui se voudraient transparentes, dans la mesure où elle indissociable de l'intentionnalité de l'acteur et a fortiori de ses représentations (Gomez, 1997).

1.2.2 Caractéristiques des systèmes de données comptables et de mesure de la performance : une cohérence mise en doute

- L'exemple des clefs de répartition

A la lecture des recherches et des enseignements, les outils de contrôle des entreprises de distribution apparaissent d'une très grande "simplicité" et laisse donc supposer l'existence d'un terrain favorable à une cohérence organisationnelle élevée (Gomez, 1997). Ainsi, comme le souligne Bessire (1995b, p. 108), « [l]a comptabilité de gestion dans les entreprises du commerce de détail est essentiellement une comptabilité en coûts partiels. Elle ignore presque complètement les prestations réciproques, recourt de manière limitée à des répartitions de charges indirectes et utilise un nombre restreint de clés de répartition, qui sont d'un calcul et d'un emploi simple. ». Bien que les observations montrent que les pratiques de comptabilité analytique ne sont pas complètement identiques entre les entreprises de ce secteur[11], il y a néanmoins, lorsque les clefs de répartition jouent un rôle important dans la détermination des niveaux de performance des centres d'exploitation, un certain accord sur la nature de celles-ci. De manière surprenante, cet accord repose plus sur l'acceptation des conséquences comptables qui découlent des modalités de construction des clés de répartition qu'il n'est le fruit d'un compromis sur la manière dont celles-ci sont formalisées. D'un côté, le poids des centres à imputer est considéré relativement faible au regard de certains frais directs dont les cadres ont la responsabilité (frais de personnel par exemple) ; de l'autre, les contrôleurs de gestion reconnaissent une compensation entre les différents postes de frais indirects, ce qui limitent l'intérêt d'affiner ces clés au regard du temps consacré à l'analyse des résultats. De plus, il y a un intérêt plus important à stabiliser ces clés pour les pratiques de « benchmarking » interne et pour la fiabilité des comparaisons intra-annuelles des performances de chaque point de vente qu'à les modifier en réponse aux changements structurels très fréquents. « Ce qui est alors recherché c'est l'intelligibilité du système plus que son équité. » (Bessire, 1995b, p. 110). Nos observations montrent néanmoins que ce dernier argument devient de plus en plus irrecevable pour les cadres opérationnels (responsables d'unités commerciales) et parfois même pour les contrôleurs de gestion des magasins. C'est

[10] groupes d'indépendants leaders et enseignes de maxi-discomptes.

[11] Au regard des seuls aspects formels, le degré de centralisation/décentralisation constitue à l'évidence un premier facteur de différenciation des systèmes de coûts et de contrôle des entreprises de distribution alimentaire.

notamment le cas pour les clés de répartition déterminées par les directions régionales ou nationales qui portent sur des dépenses dont le montant a un impact important sur le niveau des lignes du compte d'exploitation à partir desquelles les commerciaux sont jugés. Dans la plupart des cas, la critique concerne le poste de dépenses publicitaires[12]. Pour soutenir notre propos, le discours suivant d'un contrôleur de gestion, met l'accent sur le rôle des représentations du contrôle de gestion dans l'arbitrage entre équité et intelligibilité du système de répartition des charges indirectes :

« *... Les sacs de caisses si c'est fait par rapport au chiffre d'affaires, c'est équitable*[13]*. La publicité aujourd'hui c'est seulement une clé de répartition et ça par contre c'est inéquitable parce que si vous avez un prospectus qui est uniquement boucherie, comme on le fait en début d'année, tout le monde paye. Bon c'est vrai que ça draine les clients, il faut qu'il y ait toujours un partie des frais répercutée sur les autres secteurs mais je dirais que c'est quatre-vingt dix pour cent de boucherie et dix pour cent pour les autres secteurs... . Sur la publicité je ferais du réel par rapport au prospectus lui même et par rapport à la nature des produits présentés dans le prospectus. Si vous avez un prospectus boucherie, c'est sûr que ça peut drainer des clients. Par contre, si c'est un prospectus équipement de la maison, je ne mettrais pas cent pour cent d'équipement de la maison parce que je sais bien que si je fais une opération commerciale sur des ordinateurs à deux mille francs par exemple, l'équipement de la maison sera bénéficiaire mais l'ensemble du magasin aussi. Le flux que va drainer le prospectus équipement de la maison sera différent du flux qu'aurait drainé le prospectus boucherie. Ce sera un flux de proximité en boucherie tandis que l'équipement de la maison peut ramener des clients de beaucoup plus loin. Et puis, une fois qu'ils se déplacent, ils effectueront leurs achats dans les secteurs produits grande consommation et produits frais*. ».

Cet exemple révèle un premier point de divergence concernant la définition des clés de répartition entre, d'un côté, les cadres des points de vente et, de l'autre, leurs directions régionales ou nationales.

- La démarque inconnue

[12] Le mécontentement des cadres commerciaux lié aux modalités de répartition de certaines dépenses risque de s'aggraver avec la forte croissance des budgets consacrés aux opérations commerciales et opérations appelées « spot ».

[13] Il nous semble que l'équité est ici liée au seul fait que répartir les frais occasionnés par l'utilisation des sacs de caisse sur les différents comptes d'exploitation des rayons en fonction du chiffre d'affaires constitue une opération aisée et dont personne ne conteste l'intérêt. Nous pourrions toutefois rétorquer qu'une répartition des frais au prorata des volumes ou du poids des marchandises vendues de chacun des rayons serait, de loin, beaucoup plus équitable (mais néanmoins difficile à réaliser).

Le processus de centralisation et le développement des marques de distributeurs dans les entreprises de grande distribution alimentaire ont eu pour principale conséquence logistique la progression du volume des marchandises transitant par les plates-formes d'entreposage aux dépends des volumes de livraison directe. Pour le secteur Produits Grande Consommation, le passage en entrepôt concerne désormais, dans la plupart des enseignes, plus de quatre-vingt pour cent des marchandises commercialisées. Cette concentration des volumes s'est accompagnée d'une forte réduction des contrôles de réception au niveau des magasins sans pour autant garantir, selon la plupart des cadres opérationnels interrogés, une amélioration de la qualité des livraisons (marchandises détériorées, marchandises manquantes, erreurs de livraison, ...). Dans tous les cas, cette décision de lever les contrôles au niveau des points de vente restreint l'autonomie et la responsabilité des personnels de l'encadrement commercial et paradoxalement les obligent à un respect plus soutenu des objectifs de démarque inconnue[14].

En définitive, cet exemple de la démarque inconnue montre que les chefs de rayon et de département n'ont parfois que peu d'emprise sur les dysfonctionnements auxquels ils sont confrontés tandis que l'imputation des responsabilités nie leur nature transversale. En conséquence, la formalisation (identifier par écrit le niveau « réel » de démarque inconnue) est contournée parce qu'elle est vécue comme le vecteur d'une responsabilité accusatoire. Pour freiner la baisse des objectifs qui leur est imposée d'une année à l'autre, certains cadres augmentent alors de façon artificielle ou réelle le niveau des pertes ou détérioration de produits en stocks. Ce faisant, ils tentent de montrer à leurs directions que les niveaux de démarque inconnue sont incompressibles.

- Les stocks

Dans la même veine, la fixation d'objectifs de niveau de stocks pour les entrepôts, et de façon corollaire de frais financiers sur stocks, pose des problèmes de coordination entre les responsables en amont et les responsables d'exploitation des magasins. Pour atteindre leurs objectifs, les entrepôts reportent leurs stocks dans les réserves des points de vente en fin de mois ou anticipent les livraisons de marchandises destinées aux grandes opérations commerciales. Cela conduit a un engorgement des réserves[15], une charge de travail élevée

[14] Lorsqu'ils ont des difficultés à atteindre les objectifs de démarque inconnue, les chefs de rayon et de département invoquent souvent la négligence du personnel, employé dans les entrepôts, destiné à la préparation et l'expédition des marchandises.

[15] Cet engorgement est accentué par la réduction des surfaces d'entreposage dans les points de vente, conséquence directe des restrictions législatives qui portent sur l'implantation et l'extension des surfaces de vente (loi Raffarin de 1996 notamment).

dans les magasins, et un accroissement des frais financiers sur stocks sur le compte d'exploitation des responsables opérationnels.

En conclusion, l'observation des caractéristiques organisationnelles des entreprises de grande distribution alimentaire laisse penser que l'activité de contrôle elle-même ne repose pas constamment sur une vision partagée et cohérente de la performance. La partie suivante présentera les résultats d'une enquête réalisée auprès de cadres de ce secteur et montrera dans quelle mesure la cartographie causale peut constituer un outil pertinent d'analyse des représentations de la performance.

2. La cartographie causale comme outil d'analyse de la cohérence

2.1. Les apports de la cartographie causale à l'analyse d'entretiens

La technique appelée cartographie causale constitue un moyen de représenter des représentations. Elle suggère que la spécificité des représentations mentales tient moins à leur contenu qu'à leur organisation dans un contexte déterminé. Or, la plupart des études destinées à l'étude des représentations pour compréhension des organisations ont longtemps été centrées sur le contenu sémantique des discours tenus par leurs membres et encore trop rarement sur leur structure (Doise & alii, 1992).

2.1.1 Cartographie causale : une représentation de représentations

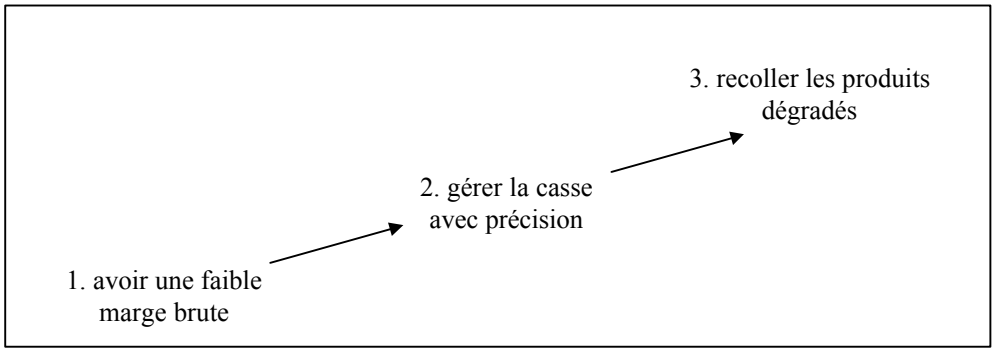
L'utilisation de la cartographie cognitive ou causale pour explorer les structures cognitives et représentations d'individus dans une organisation est désormais largement répandue dans les recherches en Gestion[16] (Huff, 1990 ; Laukkanen, 1998). De façon générale, une carte cognitive est une représentation figurative que l'on peut visualiser (sur un support papier ou sur un écran) dont l'objet est d'organiser à partir de conventions diverses[17] certaines idées et croyances propres à un individu qu'il aurait exprimé verbalement ou par écrit. C'est « *une*

[16] En 1992, un numéro spécial de la revue *Journal of Management Studies* a été consacré aux aspects théoriques et techniques de la cartographie cognitive.
[17] Ces conventions concernent généralement la démarche de construction de catégories d'idées et de concepts extraits d'un discours ou d'un texte, le choix des relations et la manière dont celles-ci vont être tissées entre ces idées et concepts.

représentation graphique d'un modèle général de prise de connaissance à partir duquel l'individu dit organiser son expérience. » (Cossette, 1994).

Pour Langfield-Smith (1992, p. 350), le but d'une telle carte est de décrire la perception consciente de la réalité d'un sujet avec suffisamment de détails pour saisir (capturer) sa propre vision du monde. Une carte causale constitue donc un outil pour les chercheurs intéressés par la connaissance subjective des acteurs. Sur le plan pratique, c'est une représentation graphique articulant des entités définies (construits, idées ou concepts) en fonction des liens de causalité qui les unissent, repérables dans le discours. Elle est donc constituée de nœuds et de liens. Par exemple, la phrase : « *la marge brute est quasiment inexistante et donc il nous faut désormais gérer la casse avec précision ... donc maintenant on recolle les produits dégradés.* » peut être schématisée comme suit (figure 1) :

Figure1 : formalisation d'une relation causale



Une carte causale a donc pour but de faire prendre conscience et de donner un sens à des données verbales ou écrites de façon plus pertinente que ne l'auraient fait d'autres techniques à leur disposition (l'analyse de contenu par exemple)[18].

2.1.2 Quelques pistes d'analyse : domaine, centralité et presqu'îles

Une fois construites, les cartes causales peuvent être analysées. Il n'existe pas à de jour de procédures d'analyse communes à l'ensemble des travaux mais certains chercheurs proposent néanmoins des démarches relativement structurées en s'appuyant sur des mesures statistiques (Eden & alii, 1992 ; Chameeva & alii, 1995). Dans les grandes lignes, l'analyse d'une carte causale consiste dans un premier temps à caractériser ses propriétés structurelles dans la mesure où, comme nous l'avons souligné, la spécificité des représentations mentales tient moins à leur contenu qu'à leur organisation. L'analyse s'attache donc à fournir des mesures

[18] Selon Axelrod (1976, p. 7), une analyse de contenu, aussi développée soit elle, reste essentiellement une procédure de dénombrement d'une faible utilité quand c'est la structure des relations entre concepts contenus dans un texte qui importe.

descriptives de l'organisation de la carte[19] et, ce faisant, à révéler l'organisation des connaissances du sujet, en dehors de toute considération quant à leur contenu (Bougn & alii, 1977). Elle s'apparente à une analyse topographique au moyen de laquelle vont être établies des mesures de complexité.

La mesure de l'importance d'un concept ou construit dans l'activité discursive des sujets est appréhendée par le nombre de facteurs auxquels il est relié directement ou indirectement, soit comme facteurs influençants, soit comme facteurs influencés. Cette mesure, pour un concept donné, est couramment appelée « **domaine** » lorsqu'elle prend exclusivement en compte les concepts qui lui sont directement reliés. Elle indique alors quels sont les concepts récurrents dans le discours du sujet, ceux qui semblent occuper une place privilégiée dans son mode de pensée. Néanmoins, en se focalisant sur le contexte immédiat d'un concept, on ignore l'environnement d'ensemble dans lequel il s'insère. C'est pourquoi il est possible d'élargir l'analyse de l'importance d'un concept en généralisant la mesure à l'ensemble des concepts de la carte qu'ils soient directement ou indirectement reliés au concept considéré. Cette mesure est appelée « **centralité** » cognitive du concept. Pour Eden (1992), la centralité prend en considération la longueur moyenne de tous les sentiers reliant le concept pour lequel la centralité est calculée à d'autres concepts dans une même carte cognitive.

Le principe de calcul de la centralité pour un concept donné A consiste à classer les concepts qui lui sont reliés en fonction de leur plus ou moins grande proximité. Le degré de proximité d'un concept est défini par le nombre de flèches ou causalités, identifiables sur la chaîne d'argumentation, qui relient le concept en question au concept A[20]. Une fois les mesures de domaine et de centralité obtenues, il est possible de croiser celles-ci afin d'obtenir les concepts qui présentent simultanément un niveau de centralité et de domaine élevé.

Enfin, l'analyse appelée identification de « **clusters** » que nous nommons « recherche de presqu'îles » fournit une lecture intéressante des cartes causales. Elle consiste à identifier dans la carte des groupes de concepts mutuellement exclusifs. Le repérage de ces groupes ou presqu'îles est réalisé de telle sorte que les concepts appartenant à une presqu'îles sont fortement liés les uns les autres quand dans le même temps le nombre de liens (« ponts »)

[19] Les mesures les plus utilisées sont les suivantes : nombre total de construits et nombre de construits isolés, nombre de relations, nombre de variables d'entrée, de sortie et intermédiaires sur l'ensemble des chaînes d'argumentation ou encore longueur de ces chaînes (une chaîne d'argumentation étant une succession de construits liés par des liens de causalité).

[20] Afin d'accorder une importance croissante aux concepts les plus proches de A, il est possible de pondérer le nombre de liens par des coefficients qui diffèrent en fonction du niveau auquel ces concepts appartiennent. Par exemple, le coefficient de pondération est de 1 pour les concepts directement reliés au concept A, de 1/2 pour les concepts de niveau 2, etc.

entre presqu'îles est faible. En quelque sorte, plus le nombre de presqu'îles est faible dans une carte causale, plus le système cognitif qu'elle est sensée représenter est complexe et fortement structuré.

2.1.3 La construction des cartes causales interindividuelles

Au delà de l'intérêt premier de la cartographie cognitive (représenter la pensée d'un sujet), certains chercheurs intéressés par les problèmes de cognition dans les organisations se sont employés à mettre à jour les structures communes entre individus en proposant des méthodes d'agrégation et de comparaison des cartes cognitives (Bougon & alii, 1977 ; Eden & alii, 1981 ; Ford & Hegarty, 1984 ; Stubbart & Ramaprasad, 1988 ; Fiol et Huff, 1992 ; Langfield-Smith, 1992). La construction des cartes causales interindividuelles est une étape délicate parce que, d'un côté, elle repose sur l'ensemble des soubassements théoriques qui entourent la formalisation des représentations mentales individuelles, et, d'un autre côté, elle nécessite des hypothèses supplémentaires concernant la conceptualisation des formes de partage de ces représentations au sein d'un collectif. D'un point de vue général, les représentations seraient partagées s'il était possible de comparer les cartes individuelles et si, à partir de cette comparaison, le chercheur venait à observer des ressemblances entre ces cartes (du point de vue de leur contenu comme de leur structure). Dans le cas contraire, le chercheur pourrait se prononcer sur l'existence de zones de « divergences » et conclure à une faible identité entre les croyances individuelles des membres du groupe.

Bougon (1992) a proposé une carte interindividuelle qu'il appelle « *congregate map* » (Bougon & Komocar, 1994). Dans chacune des cartes individuelles, l'exclusion des concepts non communs aux autres cartes permet de faire émerger des « sous-cartes » qui, une fois réunies, formeront la carte collective. Les concepts qui figurent dans la carte collective de Bougon sont énigmatiques[21] (« *cryptic* ») parce que les individus ne s'accordent pas forcément sur leur sens dans la mesure où ce dernier est largement déterminé par le contenu et la structure de chacune des cartes initiales prises individuellement. Par conséquent, le sens des concepts dans les cartes individuelles diffère de celui qu'ils prennent dans la carte collective, puisque celle-ci exclut certains des concepts qui apparaissaient dans les cartes individuelles. C'est pourquoi les cartes collectives de Bougon constitue un ensemble d'étiquettes (« *labels* »)

[21] Pour Bougon (1992, p. 379), on ne peut parler de concepts ambigus ou équivoques à propos des étiquettes contenues dans les cartes collectives parce que l'ambiguïté et l'équivocité sont des phénomènes individuels. Quand une étiquette équivoque signifie qu'un individu peut lui attribuer plusieurs significations, une étiquette énigmatique signifie que plusieurs individus peuvent lui attribuer plusieurs significations (Bougon, 1992, p. 379).

connectées, ce qui importe étant leur topologie[22] (Bougon, 1992, p. 371 ; Bougon & Komocar, 1994). Selon Bougon (1992), ces cartes reflètent un système social et les mots ou expressions i.e. étiquettes qu'elles contiennent servent de ciment à ce système (« *cryptic glue* ») (Bougon, 1992, p. 379).

2.2. Le contrôleur de gestion détenteur d'une représentation spécifique de la performance

2.2.1 Le champ d'observation

Notre enquête a porté sur une population de cadres de cinq points de vente d'un groupe intégré de grande distribution alimentaire[23] (tableau 1). Vingt entretiens d'une durée de deux à quatre heures ont été réalisés à l'issue desquels nous avons construit des cartes causales individuelles. Sur l'ensemble des concepts identifiés (au nombre de 2418) deux cent cinquante neuf concepts étaient communs à au moins deux individus.

Tableau 1 : analyse des interviews de l'enseigne X

Nombre de répondants	**20**
dont	
Directeurs	5
Contrôleurs de Gestion	5
Cadres commerciaux	10
Nombre de concepts	**2418**
Nombre d'apparition des concepts cités par au moins deux personnes	**891**
En % du nombre de concepts total	36,85 %
Nombre de concepts communs	**259**

En ce qui concerne la construction des cartes collectives agrégées réalisées pour chacune des fonctions, nous avons adopté la technique de Bougon (1992). Ainsi, par exemple, la carte collective des contrôleurs de gestion comporte quatre-vingt dix-neuf concepts (chacun d'entre eux étant communs à au moins deux des cinq contrôleurs interviewés) et cent trente liens de causalité (tableau 2). La figure 1 présente « un morceau » de cette carte collective.

2.2.2 Le contrôleur de gestion : une contribution spécifique

Au regard des résultats de l'analyse structurelle des cartes collectives agrégées (tableau 2), il apparaît que la représentation de la performance des contrôleurs de gestion se distingue nettement de celle des autres cadres. En effet, la carte causale des contrôleurs de gestion

[22] Ainsi, Bougon et Komocar (1994, p. 54) nous disent-ils : « *... pour comprendre la dynamique d'un système social, un chercheur ou un dirigeant n'a pas à comprendre la signification des événements, objets et concepts utilisés par les participants. La seule chose qu'il doit connaître est quelles étiquettes les participants utilisent pour faire référence à leurs nœuds, et comment, dans leur esprit, ces nœuds sont connectés.* ».

[23] Ces cadres occupent des fonctions de directeur, contrôleur de gestion et chef de secteurs alimentaires (Produits Frais et Produits Grande Consommation).

présente la plus forte densité (1,31). Les individus en charge de cette fonction sont ceux pour lesquels les idées exprimées sont les plus liées entre elles. Qui plus est, la moyenne élevée des scores de centralité, associée à un écart type élevé de leur distribution, indique une importance marquée et régulièrement répartie de chacune des idées dans le réseau de signification de ces acteurs (tableau 2). Enfin, ce réseau est fortement structuré dans la mesure où aucun groupe d'idées n'apparaît plus important au regard d'autres groupes (un seul « cluster » qui représente en fait la carte collective prise dans sa globalité).

Figure 1 : exemple de carte collective agrégée

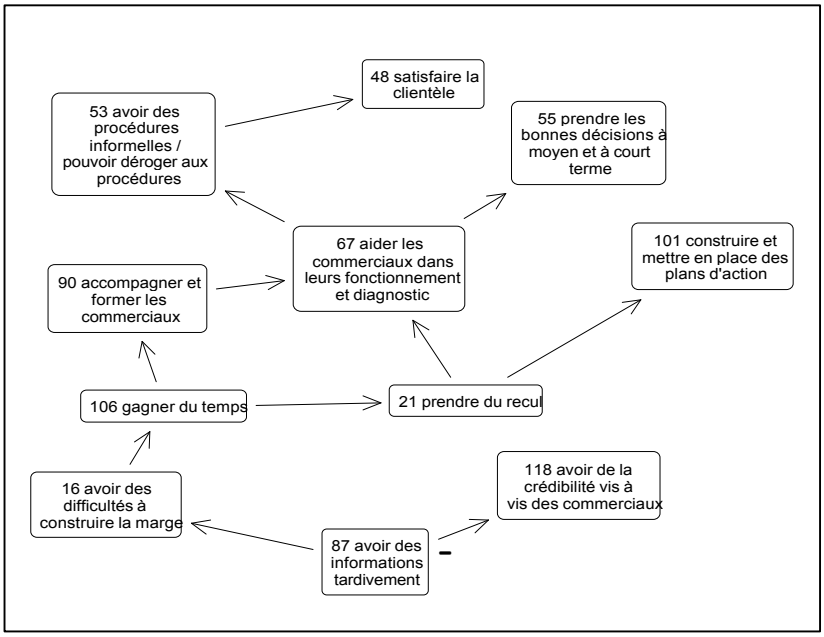


Tableau 2 : Analyse structurelle des cartes agrégées*

	Directeurs	Contrôleurs	Chef PGC	Chef Frais
Nombre de concepts (1)	99	99	100	106
Nombre de liens (2)	107	**130**	104	122
Densité ((1)/(2))	1,08	**1,31**	0,97	1,15
Moyenne des scores de centralité	6,84	**10,18**	5,07	6,94
Ecart type de la distribution des scores de centralité	4,34	**7,01**	3,28	4,96
Nombre de presqu'îles	4	**1**	5	5
*Les cartes agrégées sont réalisées à partir de 5 cartes individuelles pour chacune des fonctions				

Du point de vue du contenu des idées, le tableau 3 présente les résultats du croisement des concepts ayant le score de centralité le plus élevé et des concepts dont l'importance du domaine est la plus forte (seuls les dix premières idées dans chacune des catégories ont ét retenues).

Tableau 3 : Croisement Centralité / Domaine
(classement par score de centralité décroissant)

Directeurs	- réaliser de bonnes analyses - développer le chiffre d'affaires - passer sur entrepôt
Contrôleurs	- accompagner et former les commerciaux - prendre du recul - gagner du temps - atteindre les objectifs - pérenniser les résultats de l'hypermarché - attirer la clientèle - centraliser les achats
Chefs PGC	- atteindre les objectifs
Chefs Frais	- améliorer les résultats - réaliser de bonnes analyses - construire et mettre en place des plans d'action - améliorer la performance - s'interroger et connaître le fonctionnement et les raisons de la performance des magasins cibles - être bien informé

Contrairement à nos attentes, le tableau 3 indique que les directeurs de magasin accordent un intérêt plus marqué au développement du chiffre d'affaires qu'aux objectifs de rentabilité. Ils posent néanmoins les questions délicates du contrôle et de la garantie des objectifs de marge à travers l'idée de passage des marchandises par les entrepôts (et donc indirectement l'idée de centralisation des achats). Pour les chefs de secteur les résultats sont moins surprenants. Ce sont en effet les objectifs de marge qui priment. Les contrôleurs de gestion, quant à eux, ont une représentation de la performance très spécifique. Ce sont bien a priori les seuls acteurs préoccupés par la pérennité de l'organisation. Les éléments au cœur de leur système cognitif reflète incontestablement une vision à long terme de la performance. Ils développent de plus une approche très large de celle-ci. En effet, ils se réfèrent à la fois à la nécessité d'accroître le nombre de chalands et à l'importance du mouvement de centralisation pour sécuriser les objectifs de résultats financiers. De plus, ils semble que la mise en œuvre des moyens occupe une place importante dans leur système de représentations de la performance (nécessité conjointe de gagner du temps et de prendre du recul, importance de l'accompagnement de la fonction marchande).

En conclusion, l'analyse des outils pour le contrôle ne peut être conduite comme s'il s'agissait d'une réalité objective mais impose de tenir compte des modèles de représentation des acteurs à qui ils s'adressent. Les contrôleurs de gestion des entreprises de grande distribution alimentaire semblent, à ce titre, détenir les clés d'une contribution stratégique parce qu'ils

véhiculent des représentations de la performance spécifiques qui les portent à se préoccuper plus que d'autres de la pérennité de leur organisation.

Bibliographie :

Albright T. L. & Lee T. A. (1995), « A Case Study of the Organizational Effects of Accounting Information within a Manufacturing Environment », *Advances in Management Accounting*, Greenwich, JAI Press, vol. 4, pp. 27-43.

Axelrod R. (Ed.) (1976), *The Structure of Decision - The Cognitive Maps of Political Elites*, New-Jersey, Princeton University Press,.

Barel Y. (2000), *Les Interactions entre la Stratégie, le Manager et son Equipe*, Paris, Editions L'Harmattan, 351 pages.

Baret C. (1998), « La gestion de la flexibilité du temps de travail dans les grandes distributions françaises : la gestion des ressources humaines mise en échec ? », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de gestion des Ressources Humaines*, pp. 173-189.

Bessire D. (1995a), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement», *Revue Française de Gestion*, pp. 38-45.

Bessire D. (1995b), *Régulation et Systèmes de Planification - Contrôle - L'exemple de la grande distribution*, Paris, Economica, 273 pages.

Bougon M. (1992), « Congregate cognitive maps : a unified dynamic theory of organization and strategy », *Journal of Management Studies*, 29 : 3, pp. 369-389.

Bougon M, Weick K. E. & Binkhorst B. (1977), « Cognition in organizations : an analyse of the Utrecht Jazz Orchestra », *Administrative Science Quartely*, vol. 22, pp. 606-639.

Bougon M. G. & Komocar J. M.. (1994), « Les cartes cognitives composites. Théorie holistique et dynamique des organisations et du processus d'organisation », in Cossette P., chapitre 3, *Cartes Cognitives et Organisations*, Les Presses Universitaires de Laval et les Editions ESKA, pp. 37-56.

Chameeva T. & Rakotoarivelo C. (1995), « La vision partagée d'un groupe : proposition pour une méthodologie reposant sur les cartes cognitives », Papier de Recherche du CERAG, n° 96-02, ESA - Université de Grenoble-Pierre Mendès, décembre, 29 pages.

Cossette P. (1994), *Cartes Cognitives et Organisations*, Les Presses Universitaires de Laval et les Editions ESKA, 229 pages.

Doise W., Clemence A. & Lorenzi-Cioldi F. (1992), *Représentations sociales et analyse des données*, PUG, 261 pages.

Dupuy Y. (1999) (sous la coordination de), *Faire de la Recherche en Contrôle de Gestion*, Paris, Editions Vuibert - FNEGE, 232 pages.

Eden C. (1992), « On the nature of cognitive maps », *Journal of Management Studies*, 29 : 3, may, pp. 261-265.

Eden C., Jones S., Sims D. & Smithin T. (1981), « The intersubjectivity of issues and issues of intersubjectivity», *Journal of Management Studies*, 18 : 1, pp. 37-47.

Fiol M. (1994), « Consensus, Diversity and Learning in Organizations », *Organization Science*, vol. 5, n° 3, pp. 403-420 .

Fiol M. & Huff A. S. (1992), «Maps for Managers : Where are we ? Where do we go from here ?», *Journal of Management Studies*, 29 : 3, pp. 267-285.

Ford J. D. & Hegarty W. H. (1984), « Decision Maker's Beliefs about Causes and Effects of Structure: An Exploratory Study », *Academy of Management Journal*, vol. 27, 2, pp. 271-291.

Gadrey J., Jany-Catrice F. & Ribault T. (1999), *France, Japon, Etats-Unis : L'emploi en détail - Essai de socio-économie comparative*, Paris, Presses Universitaires de France, 233 pages.

Gomez P.-Y. (1997), « Informations et conventions : le cadre du modèle général », *Revue Française de gestion*, janvier - février, pp. 64-77.

Govindarajan V. & Gupta A. K. (1985), « Linking control systems to business unit strategy : impact on performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, pp. 51-66.

Huff A..S. (1990), *Mapping Strategic Thought*, Chichester : Wiley & Sons, New-York.

Johnson H.T. & Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Cambridge, MA : Harvard.

Langfield-Smith K. (1992), « Exploring the need for a shared cognitive map », *Journal of Mangement Studies*, 29 : 3, pp. 349-368.

Laukkanen M. (1998), « Conducting Causal Mapping Research : Opportunities and Challenges », in Eden C. et Spender J.-C. (Eds), *Managerial and Organizational Cognition - Theory, Methods and Research*, London, Sage Publications, pp. 168-191.

Lorino P. (1995), *Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise*, Paris, Les Editions d'Organisation, 288 pages.

Louart P. (1994), « La GRH à l'heure des segmentations et des particularismes », *Revue Française de Gestion* , Mars-Avril-Mai, pp. 79-93.

March J. G. & Olsen J. P. (1988), *Decisions and Organizations*, Oxford, Bail Blackwel.

Maurice M., Sellier F. & Silvestre J.-J. (1979), « La production de la hiérarchie dans l'entreprise : recherche d'un effet sociétal », *Revue Française de Sociologie*, XX, pp. 331-365.

Merchant K. A. (1990), « The effects of financial controls on data manipulation and management myopia », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, pp. 297-313.

Naro G. (1999), « Compétitivité, rentabilité, productivité, emploi... Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines face à la variabilité des critères de performance. », Programme Stratégies de Compétitivité et Emploi, ERFI, Université de Montpellier I, 24 pages.

Ouchi W. G. (1979), « A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms », *Management Science*, vol. 25, n° 9, pp. 833-848.

Simons R. (1992), « The strategy of control », *CA Magazine*, March, pp. 44-50.

Stubbart C. I. & Ramaprasad (1988) « Probing two chief executives' shematic knowledge of the U.S. Steel Industry using cognitive maps » in Lamb R. et Shrivastava P. (Eds.), *Advances in Strategic Management*, vol. 5, Greenwich : JAI Press, pp. 139-164.