

Le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle : enjeux de leur symétrie dans l'entreprise -Cas d'un leader mondial du secteur du textile au Maroc

Management control and organizational coherence: The challenges of their symmetry within the company – Survey in a global leader in the textile industry in Morocco

Sofya SEFFAR ANDALOUSSI, (*Docteure en sciences de gestion*)

Laboratoire ERMOT

*Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

Mohammed HEMMI, (*Professeur de l'enseignement supérieur*)

Laboratoire ERMOT

*Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Fès Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc BP 42, Fès 30000 Téléphone : 06 63 21 52 58
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	SEFFAR ANDALOUSSI, S., & HEMMI, M. (2026). Le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle : enjeux de leur symétrie dans l'entreprise -Cas d'un leader mondial du secteur du textile au Maroc. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 7(10), 668–683. https://doi.org/10.5281/zenodo.22555924
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 7, Issue 10 (2026)

Le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle : enjeux de leur symétrie dans l'entreprise –Cas d'un leader mondial du secteur du textile au Maroc

Résumé :

De nos jours, la notion de cohérence est omniprésente dans la vie quotidienne, tant dans les interactions formelles qu'informelles des acteurs. Au sein des entreprises, la cohérence reflète une diversité de dimensions liées à la convergence des acteurs vis-à-vis des objectifs de l'organisation. Cette cohérence ne se limite pas à l'aspect interne de l'entreprise, mais englobe également son environnement externe, conférant ainsi à ce concept une dimension organisationnelle. Malgré la prolifération des dispositifs de gestion et des techniques de management, le problème de divergence des acteurs persiste au sein des entreprises.

La littérature considère souvent la mission du contrôle de gestion comme visant à converger les acteurs vers les objectifs organisationnels.

Cet article s'est donné pour objectif d'étudier la relation entre le contrôle de gestion et la cohérence. Pour ce faire une étude qualitative a été menée dans l'un des leaders internationaux opérant dans le secteur du textile. À travers, 38 entretiens ont été réalisés auprès des collaborateurs. Les résultats mettent en évidence l'existence d'une cohérence parfois imposée par le contrôle de gestion.

Mots clés : Contrôle de gestion, cohérence organisationnelle, convergence des buts, textile, étude qualitative.

JEL Classification : M11

Type du papier : Recherche empirique.

Abstract:

Nowadays, the concept of coherence has become increasingly prevalent in everyday life, in both formal and informal interactions among stakeholders. Within organizations, coherence reflects a variety of dimensions related to the alignment of stakeholders with the organization's objectives. This coherence is not limited to the internal aspects of the organization but also encompasses its external environment, thereby giving this concept an organizational dimension. Despite the proliferation of management systems and techniques, the problem of divergence among stakeholders persists within companies.

The existing literature generally emphasizes the role of management control in fostering of stakeholders with organizational objectives. Nevertheless, the mechanisms through which management control contributes to organizational coherence, and the extent to which this coherence is effectively shared, remain insufficiently explored.

This article aims to examine the relationship between management control and coherence. To this end, a qualitative study was conducted at one of the leading international companies operating in the textile sector. As part of the study, 38 interviews were conducted with employees.

The results highlight the existence of a coherence that is sometimes imposed by management control.

Keywords: Management control, organizational coherence, convergence of goals, textiles, qualitative study.

Classification JEL: M11

Paper type: Empirical Research.

1. Introduction

Comme tout système social, l'entreprise est perçue comme un lieu de divergences où chaque acteur cherche à légitimer ses comportements par ses propres objectifs. Parallèlement, il est impératif que l'entreprise fonctionne avec une certaine harmonie entre ses membres. Deux postulats sont ainsi pris en compte : le premier considère l'entreprise comme une société où chaque individu poursuit son intérêt individuel, le second la perçoit comme une communauté unie par des forces en relation avec le partage et la communion. Bien que ces deux postulats soient antagonistes, ils doivent coexister au sein de l'organisation afin d'atténuer la non convergence des acteurs qui peut se traduire par un manque d'engagement envers les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion, depuis sa première définition par **Anthony en 1965**, a mis la question de la cohérence au centre de ses préoccupations. La mission fondamentale du contrôle de gestion est de veiller sur la convergence des buts et d'organiser la cohérence entre les individus et l'organisation. Cela permet à l'organisation dans son ensemble de mettre en œuvre sa stratégie et d'atteindre ses objectifs. Dans cette perspective, le contrôle de gestion doit réduire l'espace de liberté de chaque membre de l'organisation, pour limiter les comportements pouvant mettre en danger les objectifs organisationnels. En contrepartie, une marge d'autonomie est reconnue aux individus pour qu'ils puissent satisfaire leurs propres besoins d'accomplissement et d'autoréalisation.

Depuis la révolution industrielle, plusieurs approches ont été testées et mises en œuvre pour converger les intérêts de l'organisation et ceux de ses membres. De nombreux auteurs, même s'ils n'utilisent pas explicitement l'expression de « cohérence », se sont penchés sur la conciliation entre les objectifs de l'organisation et les intérêts individuels de ses membres.

La cohérence est le résultat de la volonté de concilier les objectifs et les intérêts de l'organisation avec ceux de ses membres. Cet arbitrage confié à l'organisation, repose sur la gestion d'un équilibre instable, contingent et évolutif entre deux visions contradictoires de la coordination des efforts visant à atteindre un ou plusieurs objectifs organisationnels communs.

De ce fait, le renforcement de la cohérence a tendance à se multiplier dans toutes les entreprises, qualifiées comme performantes et disposant des mécanismes de contrôle de gestion les plus modernes. Au cours des dernières années, les dimensions du contrôle de gestion ont suscité de nombreuses réflexions appelant à une lecture renouvelée de la discipline, mettant davantage l'accent sur la cohérence.

Face à l'exigence de la cohérence, le contrôle de gestion joue un rôle important en fournissant aux dirigeants les informations nécessaires à la prise de décision. La symétrie entre les deux notions est essentielle pour assurer une certaine performance organisationnelle.

Dans cette perspective, notre recherche s'articule autour de la question suivante : *Comment les mécanismes du contrôle de gestion conduisent-ils à instaurer une certaine cohérence au sein de l'entreprise ?*

Afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique, notre article se donne deux objectifs principaux. Le premier étant d'analyser en profondeur les deux concepts, à savoir le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle. Le second objectif vise à confronter les éléments théoriques à la réalité du terrain. À cette fin, une étude qualitative a été menée au sein d'un groupe international opérant dans le secteur du textile, dont deux filiales sont implantées au Maroc. La collecte des données repose sur l'administration de 38 entretiens auprès de responsables et opérationnels des différents niveaux hiérarchiques. À cet effet, nous allons commencer notre article par la présentation du cadre théorique du contrôle de gestion et de la cohérence organisationnelle, ensuite nous allons nous pencher sur l'étude empirique.

2. Cadre théorique du contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle

2.1 Evolution de la notion du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est avant tout une discipline qui n'a cessé d'évoluer à travers le temps et surtout selon un contexte précis. Il est indispensable pour les grandes entreprises dont la survie dépend de l'anticipation de l'action, mais aussi nécessaire pour les petites entreprises où il est essentiel de pouvoir se situer, fixer des objectifs ainsi que de mesurer la performance. Les premiers usages du contrôle de gestion remontent aux années 1920. Cependant, la discipline a commencé à prendre de l'ampleur durant les années 1950 aux USA et plus spécifiquement dans les travaux sur le management control de (Anthony 1965). Celui-ci a défini le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation. ».

(Alazard 2004) propose la définition suivante du contrôle de gestion : « le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs) pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider la gestion de l'organisation et des acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs) pour aider à la réflexion aux décisions et aux actions de managers à tous les niveaux hiérarchiques ».

(Bouquin 2010) propose la définition suivante : « le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment au contrôle d'exécution. »

(Coucoureux 2010) précise que **le contrôle de gestion** est un contrôle finalisé ; l'autorité qui le met en place a des objectifs qu'elle veut communiquer. Elle doit avoir une vision des évolutions de l'entreprise et de son environnement à moyen ou à long terme et une volonté de cheminement. Autrement dit, le contrôle de gestion est au service d'une stratégie ».

(Bouquin 2011) revient pour remettre l'accent sur le lien entre la stratégie et le contrôle de gestion, en parlant de la stratégie qui est « le cadre de référence du contrôle de gestion ».

(Bouquin2010), la convergence doit passer par une coopération, « la mission du **contrôleur de gestion** n'est pas de développer le conformisme, mais la cohérence dans la coopération ».

(Boisvert et Déry 2013) soutiennent le fait que « **le contrôle de gestion** a pour objectif la performance financière et **la cohérence organisationnelle** ».

(Bollecker et Naro 2014) viennent avec une nouvelle conception en considérant que « le contrôle de gestion est certes un dispositif nécessaire dans un environnement de plus en plus complexe. Cependant, s'intéresser au contrôle de gestion aujourd'hui suppose de se pencher sur **la cohérence organisationnelle**. »

En 2023, (Tucker & al) affirment que le contrôle de gestion constitue un processus par lequel les managers orientent les comportements des acteurs et influencent leurs décisions afin de favoriser l'atteinte des objectifs organisationnels.

Par ailleurs (Andaloussi S & al 2024), énoncent que le contrôle de gestion vise à organiser la cohérence par le contrôle des comportements des acteurs de l'organisation.

Après notre analyse de la revue de littérature sur le contrôle de gestion , nous remarquons qu'au fur et à mesure de l'évolution de l'entreprise la notion est passée d'une approche associée au contrôle de gestion qualitatif (Anthony & al .1965) , ensuite à une approche plutôt quantitative (Bouquin & Al 2010) .

Cependant et sans pour autant être officiellement formalisé, la cohérence a été présente dans les deux figures temporelles d'évolution de la discipline du contrôle de gestion, pour devenir aujourd'hui sa mission fondamentale (Bollecker & al .2014) .La cohérence est également interpellée comme étant la finalité de la convergence des buts au sein d'une entreprise.

A ce niveau de notre article, il est nécessaire de rendre la notion de cohérence plus explicite. C'est ce qui fera l'objet de notre prochaine partie.

2.2 Cadre conceptuel de la cohérence organisationnelle

Dans la littérature, nous trouvons plusieurs synonymes de la « *cohérence* », nous pouvons retenir : l'harmonie, la liaison, le rapport logique, la connexion.

Il s'agit d'une notion polymorphe, utilisée en *sciences mathématiques* (théorie exempte de contradiction), en *sciences physiques* (ensemble de propriétés de corrélation d'un système nodulaire), *urbanisme* (lié à la répartition de l'habitat), *informatique* (la lecture d'une copie reflète les modifications intervenues sur les autres données), *géologie* (roche cohérente), *linguistique* (la cohérence d'un texte qui ne demande pas de déduction pour passer d'un élément documentaire au suivant). En *psychosociologie*, la cohérence correspond à la présupposition d'une non-contradiction chez une personne (entre ses attitudes et comportements) ou dans un système (entre ses différents éléments)¹.

En *sciences de gestion*, la cohérence est la contribution des différentes fonctions des membres d'un groupe à atteindre des objectifs collectifs. En outre c'est l'action d'organiser, de donner une cohérence à une rationalisation d'action collective. Du volet scientifique au volet managérial, la cohérence signifie une harmonie dans l'enchaînement des parties d'un tout.

La cohérence est interprétée par l'école classique comme une convergence des objectifs de l'entreprise. (Anthony 1965) parle plutôt de cohérence pour entendre la convergence des résultats.

La cohérence entre niveau stratégique et opérationnel conduit, sur le plan décisionnel, à prendre des décisions en prenant en compte les défis et contraintes de l'environnement externe (parties prenantes) et la capacité de l'environnement interne. Une vision partagée constitue un centre lumineux qui irradie sur l'organisation. Une vision partagée constitue le premier pas pour faire travailler ensemble et vers un objectif commun des gens qui se méfient les uns des autres ».

De ce fait, une stratégie se base dans un premier temps sur de grands buts ou objectifs généraux qui vont se subdiviser en plusieurs sous-objectifs. La cohérence entre objectifs généraux imposés par la stratégie et les sous objectifs subis par les opérationnels nécessite une bonne prise en compte systémique, dynamique et interactions relationnelles ; autrement dit, la prise en compte de trois facteurs : *la structure de l'entreprise, la cohérence culturelle ainsi que son capital humain*. Lorsqu'on parle de structure, on fait appel au type de management de l'entreprise (centralisé, décentralisé /liens de coordination, de coopération et d'autorité).

De ce fait, la cohérence conduit à faire converger les membres vers les objectifs de l'entreprise, mais elle réinvente également le rôle régulateur du dirigeant vers un leadership qui prend en compte la rébellion du corps social. Afin de justifier la relation du rôle du dirigeant et la cohérence, plusieurs auteurs ont abordé la fonction d'administrer ou de gérer du dirigeant. (Fayol 1916) a défini la fonction administrative selon plusieurs volets :

- Tout d'abord la fonction administrative du dirigeant se focalise sur l'administration de l'entreprise, prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler ;
- Prévoir selon Fayol signifie envisager l'avenir et dresser un programme d'action ;
- Organiser signifie structurer et harmoniser toutes les fonctions de l'entreprise ;
- Commander, gérer le capital humain qui constitue la force de l'entreprise ;
- Coordonner c'est relier, harmoniser, unir toutes les actions et tous les efforts du capital humain ;

¹ Ces définitions ont été élaborées sur la base des définitions fournies par le dictionnaire Le petit robert.

- Contrôler consiste à vérifier que tout est conforme aux procédures, aux règles et aux ordres préalablement donnés.

On ajoute également (Bernard 1938) souligne que *les dirigeants ont plusieurs rôles : fournir un système de communication, mettre à disposition les ressources et définir la finalité et les objectifs de l'organisation.*

De la définition de (Fayol 1916) et de (Bernard 1938), on peut dire que la fonction du dirigeant consiste essentiellement à définir les objectifs et à mettre à la disposition du capital humain un système de communication et les ressources nécessaires pour atteindre les objectifs préalablement définis. Avec l'évolution des interconnexions au sein des entreprises, (Babel 2009) en réponse à la définition de Bernard évoque une finalité importante du dirigeant : « La partie la plus difficile dans la gestion d'un système coopératif réside dans la nécessité d'endoctriner tout à la fois les personnes des niveaux inférieurs, pour qu'elles soient capables de mener leur activité en cohérence avec la finalité générale, et les plus hauts niveaux de l'organisation pour qu'ils puissent comprendre constamment les conditions concrètes de travail des opérateurs de base alors qu'ils en sont généralement éloignés ».

Somme toute, la cohérence s'est fait valoir au fil du temps dans la fonction du dirigeant. En effet, une décision du dirigeant qui ne prend pas en compte la culture de l'entreprise, la capacité de son capital humain ou encore les moyens de productivité de l'entreprise peut conduire à une crise organisationnelle et relationnelle. Ainsi, le rôle du dirigeant est d'anticiper les crises en veillant à la cohérence de l'organisation.

À la suite de la présentation du cadre théorique du contrôle de gestion et de la cohérence, il est à présent temps de dépeindre la relation entre le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle.

2.3 La relation entre le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle : Apport de la littérature

Jusqu'aux années 50, le contrôle de gestion s'est réduit à un contrôle de conformité des résultats aux standards prédéfinis. Ce processus de vérification conduit à la mise en place des actions correctives. Ce schéma classique est principalement fondé sur la méthode des coûts standards et le contrôle budgétaire. La comptabilité reste la principale source d'information. Le contrôleur de gestion a la fonction d'un comptable contrôleur pour mener à bien le calcul des standards et la vérification des résultats. Dans ce sens, on assiste à l'absence de la dimension organisationnelle du contrôle de gestion et de son cadre formel.

La croissance des entreprises et la prise en compte de l'environnement externe par le management ont conduit à la décentralisation de la prise de décision. Selon (Fiol 1991) la décentralisation de la prise de décision exige une dimension globale de l'environnement et l'individualisation de la fonction de contrôle de gestion. Il s'ensuit un découpage de l'organisation en centres gérés par des responsables autonomes. On retrouve ainsi les principes de base de la cohérence (la convergence des valeurs communelles et la convergence des résultats individuels). La convergence des valeurs communelles se base sur un consensus social et la convergence des résultats individuels se justifie par l'individualisme des intérêts. Afin de conquérir l'espace entre ces deux dimensions, le contrôle de gestion cherche à instaurer la cohérence. Il cherche à limiter la liberté de la communauté et des acteurs individualisés pour converger l'ensemble vers les objectifs de l'organisation. S'ouvrent alors les perspectives de saisir l'importance de la relation entre le contrôle de gestion et la cohérence ; l'objectif est d'analyser comment le contrôle de gestion peut exercer une influence sur les actions quotidiennes des acteurs (sur leurs comportements).

Par une recension de la littérature, nous allons successivement présenter le contrôle de gestion comme modèle de cohérence des résultats individualisés (A) et des valeurs communelles (B).

2.3.1. Le contrôle de gestion comme modèle de cohérence des résultats individuels

Ce modèle soutient que pour atteindre une cohérence des résultats individuels, il est question de sous optimiser les performances individuelles qui garantissent à ces acteurs un sentiment d'autoréalisation et reconnaître uniquement *les performances collectives*. (Fiol, 1991) admet que la performance collective serait possible par la coopération entre les individus, cette coopération est possible par la coordination du rôle du contrôleur de gestion. Selon Fiol, la coordination est possible par la décentralisation de l'entreprise et par le nouveau comportement du contrôleur de gestion. La gestion des acteurs doit être semblable à celle d'une entreprise décentralisée, où l'on trouve plusieurs centres opérationnels indépendants.

(Shillinglaw 1964) souligne trois inconvénients de la centralisation de la gestion. D'abord, les responsables qui constituent le top management de l'entreprise sont loin des problèmes quotidiens, ce qui conduit à un processus de prise de décision long et parfois non cohérent avec la situation actuelle des opérateurs. Ensuite, les objectifs sont communiqués de manière unilatérale sans prise en compte des opérateurs, ce qui conduit à la mise en place d'objectifs inappropriés avec leurs compétences ou encore avec leurs postes. Enfin, la vision qu'ont les employés de leur propre rôle tend à devenir obscure, et cela impacte leur performance. Ainsi, la centralisation conduit à prendre des décisions qui ne sont pas optimales pour les responsables, mais également pour les subordonnés.

(Fiol, 1991) ajoute que pour répondre à ce manque de cohérence il est question d'établir une coordination en utilisant les mécanismes de contrôle de gestion. Il est appelé à jouer le rôle de conseiller, d'avoir une force de persuasion et d'appui auprès des membres de chaque centre. Le contrôleur de gestion est également le responsable de la relation entre le top management et les opérateurs. (Dew & Gee, 1973) ont travaillé dans ce sens sur le comportement du contrôle de gestion dans une vision de coordination et donc de convergence des résultats individuels (Tableau ci-dessous).

Tableau 1 : Le comportement du contrôleur de gestion source de cohérence au sein des centres de responsabilités

<i>Mission et responsabilité du contrôleur de gestion</i>	<i>Indicateur de la cohérence (des résultats individuels) requis</i>
Diffusion des informations au niveau de chaque niveau organisationnel	Appui pour chaque cadre, dialogue communication
Former l'équipe des contrôleurs	Partage des visions et objectifs
Fournir des conseils aux cadres	Conseil individualisé Division des tâches
Coordonner, vérifier les plans et vérifier que les priorités sont bien comprises par chacun	Coordination et communication
Identification des facteurs clés de succès du plan de chaque responsable	Appui et conseil
Proposer un système de mesure	Coordination et persuasion
Développer de nouvelles formes de mesure pour répondre aux besoins de suivi des variables clés pour les membres du centre	Appui, conseil individualisés
Transmettre les informations aux différents membres en termes de fiabilité et de rapidité	Appui individualisé et communication

Source : Par nous-même.

Il est ainsi évident que le contrôle de gestion est appelé à assurer la convergence des résultats individuels sur la base de la maîtrise des indicateurs de la cohérence ; à savoir : le degré de division des responsabilités et des tâches, la coordination, la communication, le partage de la vision, la persuasion et le conseil. La cohérence des résultats individuels est une finalité du contrôle de gestion. La cohérence des résultats doit prendre en compte deux aspects : D'un côté, la mise en place d'un système de gestion décentralisé au niveau des différents centres, cela permet de définir et de limiter le champ de responsabilité de chaque acteur. De l'autre

côté, le contrôleur de gestion doit assurer les indicateurs de la cohérence au niveau de chaque centre de responsabilité, dans une optique de transformer l'atteinte des propres objectifs des acteurs en l'atteinte des objectifs globaux de l'entreprise. Cependant, la convergence des résultats individuels n'est pas suffisante pour assurer la cohérence au niveau de l'entreprise. La cohérence est tributaire également de la convergence des valeurs communielles. (Caplan 1966) admet que le contrôle de gestion a des difficultés à assurer une convergence en l'absence des valeurs communielles.

2.3.2. Le contrôle de gestion comme modèle de convergence des valeurs communielles

Selon (Fiol 1991), le modèle de convergence par les valeurs communielles suppose que l'entreprise est un système d'influence loin de tout système d'autorité. Il s'agit d'un espace de *coopération qui doit être conscient*, une volonté commune d'acceptation et d'atteinte des objectifs globaux. Cette coopération consciente est rendue possible par la combinaison de trois facteurs : i) la formation, ii) la conviction que la somme totale d'influence s'accroît au sein de l'entreprise et iii) le partage des valeurs communes. Une présence faible de ces éléments dans le processus du contrôle de gestion conduit à la divergence des comportements dans les entreprises (Fiol, 1991).

- ***La formation au contrôle de gestion***

Au niveau de chaque entreprise, la formation joue un rôle important, c'est l'occasion aux différents acteurs de développer leurs connaissances quant au contrôle de gestion. La formation est le moment où les acteurs peuvent partager leurs sentiments, angoisses face à la discipline. C'est également le lieu où les acteurs peuvent comprendre de manière plus approfondie la discipline et l'importance de la cohérence des résultats et des valeurs communielles. En effet, s'intéresser à la cohérence au niveau de la formation peut être l'occasion de connaître les causes des écarts au lieu de les traiter superficiellement. C'est également l'occasion pour le contrôleur de gestion de s'approcher des différents opérateurs de l'entreprise. Il pourrait juxtaposer le volet rigide des procédures et des chiffres de la discipline vers un volet collaboratif et compréhensif. L'organisation de la formation en contrôle de gestion crée des occasions de coopération et d'échanges entre collaborateurs. Par conséquent, les formations en contrôle de gestion ne doivent pas viser uniquement la maîtrise des chiffres et prévoir les sanctions à mettre en place en cas d'écart, les programmes doivent stimuler la réflexion sur les perspectives de développement de la discipline au sein de l'entreprise.

- ***La conviction que la somme totale d'influence s'accroît au sein de l'entreprise***

La somme d'influence est définie par (Tannenbaum, 1964) comme étant l'ensemble des pouvoirs de contrôle exercés par les membres d'un groupe ou d'une entreprise. Il s'agit d'augmentation des pouvoirs de certains acteurs en diminuant automatiquement ceux des autres. La conviction que la somme d'influence des acteurs se crée au sein de l'entreprise permet aux acteurs d'adhérer au fait que l'influence des cadres ne nuit pas à celle de leurs supérieurs, en augmentant la somme totale des pouvoirs et la part qui en revient à chacun, on contribue à faire évoluer la volonté de s'engager davantage à l'égard d'une entreprise. C'est dans ce sens que la somme totale d'influence est une source de coopération consciente.

- ***Le partage des valeurs communes***

Le partage des valeurs communes permet au groupe de favoriser le travail collectif, au lieu d'encourager l'accomplissement individuel qui conduit à une convergence des résultats individuels uniquement. En ayant et partageant des valeurs communes identiques, le travail en groupe deviendra plus fluide. Ce qui renforcera la coopération.

En résumé, nous pouvons dire que la cohérence dépend de la convergence des résultats individuels et de la convergence des valeurs communielles. Afin de conquérir l'espace entre

ces deux postulats, le contrôle de gestion est amené à maintenir une coordination et une coopération. Le contrôle de gestion permet la coordination dans le cas où l'entreprise est répartie en centres décentralisés, et que le comportement requis du contrôle de gestion est basé sur *la communication, la persuasion, le partage de la vision de l'entreprise, le conseil et le suivi des acteurs*. La coopération consciente à travers le contrôle de gestion se fortifie par *la formation concernant la discipline, la somme totale d'influence et les valeurs d'accomplissement*. Par ailleurs, par le contrôle des faits, le contrôle de gestion influence les comportements et les résultats des individus et vise ainsi la cohérence organisationnelle. Notre étude empirique va faire l'objet d'une étude approfondie de cette relation, en mettant en lumière les indicateurs de la cohérence que le contrôleur de gestion est contraint d'assumer.

3. Méthodologie & collecte des données

3.1 Méthodologie adoptée

La méthodologie de recherche est le processus qui permet à toute recherche d'apporter de nouveaux apports théoriques et empiriques. Notre méthodologie de recherche s'est basée sur une approche qualitative, en effet la littérature est bien présente pour analyser nos deux thèmes de recherche à savoir le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle. Dans ce volet, nous avons choisi le cas unique afin d'approfondir notre compréhension du sujet sur le terrain. Le choix de l'entreprise s'est basé sur deux critères :

Une entreprise de grande taille et disposant formellement d'un service de contrôle de gestion. La taille de l'entreprise est l'un des aspects importants pour notre recherche, en effet plus la taille de l'entreprise est considérable plus la complexité organisationnelle dans la prise de décision et le rôle du contrôleur de gestion est important.

Une entreprise opérant dans le secteur de la production, afin d'apporter une meilleure compréhension du lien entre le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle au niveau des trois dimensions de l'entreprise (Top Management-Middle Management & opérationnelles).

L'entreprise X retenue pour cette étude est un **leader mondial dans le secteur du textile**. Son siège est basé en Suisse, jouissant de plusieurs filiales en Europe, Asie du Sud notamment en Inde. Elle dispose également de deux centres de production implantés au Maroc. Dans le cadre de notre investigation empirique, nous avons été accueillis sur une durée de 12 mois au sein des sites de production de l'entreprise situés dans les régions **Fès-Meknès** et **Rabat-Salé**. Notre méthodologie de recherche s'est appuyée sur trois guides d'entretien que nous avons administrés auprès du : Top Management (La direction générale) – Middle Management (Les chefs de départements et les responsables de service) et des opérationnelles.

3.2 Collecte & Analyse des données

La collecte des données s'est concentrée, dans un premier temps, sur un recueil documentaire singulier à une analyse de la documentation interne en relation avec le service contrôle de gestion. Le système de contrôle de gestion se base sur plusieurs reportings contenant plus de 53 indicateurs qui doivent être mis à jour quotidiennement. Le contrôleur de gestion doit faire preuve d'une grande vigilance. Le suivi de la consommation de la matière première et accessoire est l'un des contrôles les plus importants, chaque gaspillage de cette matière peut conduire à une surconsommation du budget annuel. Afin de réduire les charges hors matière première le contrôleur de gestion doit rendre compte d'un reporting « overhead report » en analysant quotidiennement chaque dépassement, il est contraint d'en comprendre les causes et d'envoyer des alertes au département concerné.

Le contrôleur de gestion suit rigoureusement la procédure définie par le siège, sans pouvoir introduire des outils spécifiques propres au centre de production Maroc. Cette uniformité de

fonctionnement, caractérisée par l'application des mêmes procédures et indicateurs, est imposée afin de mettre en compétition les divers centres de production.

Il est également responsable de préparer le budget de l'ensemble des services des deux centres de production du Maroc, dans un document nommé le « budget book ». S'en suit un ensemble de reporting en relation avec la gestion budgétaire : le « stock report », « production center scorcards », « coût standard », « margin analysis ».

De ce fait, les procédures et les méthodes de calcul sont toutes élaborées par le siège, le contrôleur de gestion se contente de comparer les indicateurs de l'ensemble des reports. Il a l'obligation de rapporter les chiffres et les points de divergence à la direction financière et administrative et au siège. Par ailleurs, le contrôleur de gestion participe activement à la planification stratégique.

Dans un second temps, notre collecte des données s'est basée également sur l'administration de 38 entretiens avec les différents profils de l'entreprise X, suivant les trois guides d'entretien. Pour chacun des guides d'entretien, nous avons retenu neuf thèmes, chaque thème est composé d'une panoplie de questions directives et semi-directives appropriées aux différents profils et responsabilités des personnes interviewées. Le tableau ci-dessous présente la structure de l'échantillon retenu :

Tableau2. Présentation des personnes interrogées et caractéristiques des entretiens

Position hiérarchique	Effectif	Fonctions	Durée moyenne /Entretien
Top Management	10	DG, DAF, Contrôleurs de gestion, chefs de département des différents services	1h15
Middle Management	13	Responsables des différents services	55Min
Opérationnels	15	Polyvalents, préparateurs des commandes, couturières	2h

Source : Par nous-mêmes.

À la suite de l'obtention de l'accord et du consentement des participants, les entretiens ont été enregistrés à l'aide du logiciel Audacity. Ils ont ensuite fait l'objet d'une transcription manuelle intégrale sous Microsoft Word afin de constituer le corpus d'analyse.

Par ailleurs, le traitement qualitatif des données recueillies a été réalisé à l'aide du logiciel NVIVO 12.

4. Discussions des résultats

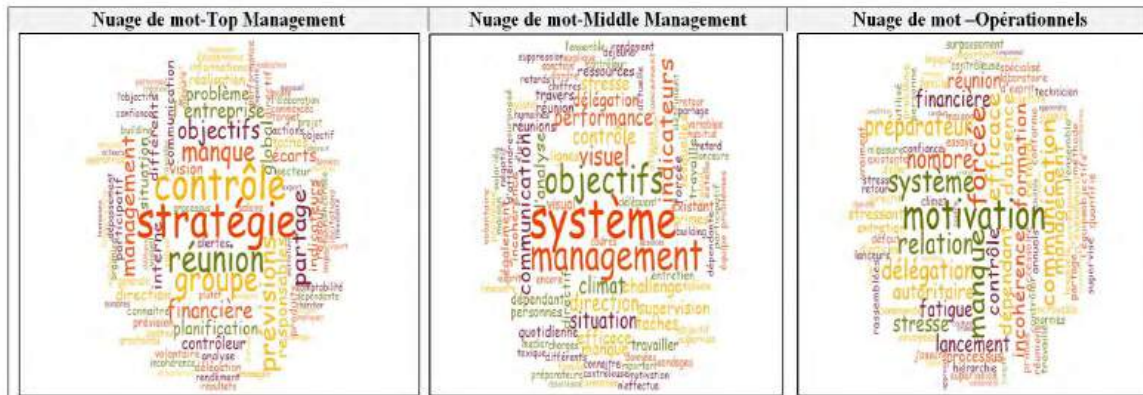
En vue de saisir l'effet du contrôle de gestion sur la cohérence organisationnelle, nous avons choisi d'interpréter les discours des acteurs classés selon les trois niveaux de la hiérarchie. Grâce à l'analyse de contenu de corpus, nous avons obtenu un nuage de mots prenant en compte les trois niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

La représentation du diagramme de fréquence de mots contenant l'ensemble des thèmes et des cas permet de mettre en évidence des résultats intéressants. La lecture de ce diagramme confirme les résultats soulevés plus haut. En effet, la stratégie élaborée par le siège (pour le groupe) puis déclinée au niveau des centres de production laisse peu de liberté aux responsables. Le contrôle par le comportement et le contrôle par les résultats occupent une position importante par la densité du contenu du corpus, à savoir : le partage, la communication, les prévisions, les réalisations, les alertes. Le contrôle de gestion est ainsi au centre du nuage de mots. Au voisinage du contrôle de gestion, se placent les leviers de la cohérence. Une telle proximité témoigne de la forte relation entre les dispositifs de contrôle de gestion et les différentes dimensions de la cohérence.

En somme, au vu des résultats fournis par l'analyse des discours, le contrôle de gestion est fortement lié aux différents leviers de la cohérence. Ce constat justifie la pertinence du

modèle conceptuel que nous avons élaboré et rejoint les résultats des travaux de recherche sur la relation entre le contrôle de gestion et la cohérence sur lesquels nous nous étions basés.

Figure 1 : Diagramme de fréquence regroupant les trois niveaux hiérarchiques de l'entreprise X



Source : NVIVO.

Toutefois, dans le contexte du cas étudié, nous avons relevé quelques manifestations de non cohérence à divers niveaux en dépit d'un système de contrôle de gestion assez élaboré. Quelles pourraient être alors les causes de cette insuffisance ? Les pratiques qui accompagnent la mise en œuvre du contrôle de gestion ne sont-elles pas appelées à être plus humanisées. Telles sont, entre autres, les questions auxquelles nous essayerons d'apporter des éléments de réponse dans la deuxième section.

Les résultats précédents laissent entendre une sorte de discordance entre la direction générale et les autres niveaux de la hiérarchie (responsables de département et opérateurs). Il semble que la cohérence n'est pas confortablement installée dans l'entreprise. Paradoxalement, un déficit de performance n'est pas observé dans l'entreprise. La convergence des différents acteurs aux objectifs de l'organisation n'est-elle pas forcée ? Cette convergence n'est-elle pas imposée par la hiérarchie par le biais d'une série de dispositifs de contrôle contraignant les comportements des individus à s'aligner sur les objectifs fixés unilatéralement par la direction ? Ces questions comportent en elles-mêmes des éléments de réponse à ce paradoxe. Les auteurs ayant contribué au développement de la discipline du contrôle de gestion et à la diffusion de ses pratiques admettent unanimement que la finalité du contrôle de gestion est de contribuer à renforcer la cohérence au sein de l'entreprise, par la régulation des comportements des acteurs, par le partage des normes ou encore par l'organisation de la répartition du pouvoir entre le manager et ses subordonnés. Les outils mis en œuvre pour un contrôle pertinent des résultats sont contingents et cherchent parfois à épouser la nature de l'activité de l'entreprise. Dans le cas objet de notre étude, nous avons fait état de l'usage de divers outils de contrôle : le « budget book », le « stock report », « production center scorecars », « le coût standard », « overhead report » et « le margin analysis ». Par ailleurs, les indicateurs de performance et de rendement sont calculés de manière quotidienne. Le contrôleur de gestion est sensible au moindre écart, il remonte des alertes suite à une déviation par rapport à un objectif, le seuil de tolérance est lui-même contraignant (inférieur 3% de la prévision). La performance financière du groupe est due en grande partie à la rigueur des instruments de contrôle à l'œuvre.

Un tel système de contrôle de gestion efficace ne contribue pourtant pas à la cohérence concertée au sein de l'organisation. Aussi est-il important de chercher à comprendre les facteurs qui expliquent la faible performance du système de contrôle sur le plan de la cohérence.

Les obstacles à la cohérence dans l'entreprise X

Les entretiens et les échanges que nous avons eus avec les différents responsables de l'entreprise nous ont permis de relever quelques aspects à l'origine du manque de cohérence. Nous essayerons de noter les principaux facteurs tels que soulevés par les managers eux-mêmes, les responsables ou les opérationnels.

- ***La faible coordination des équipes***

La cohérence de l'organisation est le fruit des efforts de coordination et de coopération déployés par le management. La coordination des activités et des individus se développe dans deux sens complémentaires, vertical et horizontal.

Au sein de l'équipe dirigeante, la majorité des chefs de département estime que la coordination est bien établie à tous les niveaux de l'entreprise. Elle est traduite par une organisation logique des tâches attribuées aux responsables et aux opérateurs. Cependant, certains chefs de département perçoivent une divergence entre les objectifs globaux du groupe et la planification des tâches assignées aux opérateurs. D'après les affirmations de (Dew et Gee 1973) l'un des indicateurs les plus importants de la cohérence est la coordination. La création de cette coordination relève, en partie, de la mission du contrôle de gestion. Pour assurer cette coordination, le contrôleur de gestion doit être un appui pour les opérateurs face à chaque situation d'incertitude, il est contraint de favoriser la communication, la persuasion quant aux dispositifs en place et favoriser le conseil individualisé.

Cependant, d'après les entretiens, le contrôleur de gestion n'est pas proche des opérateurs. Ces derniers considèrent le contrôleur de gestion comme étant à l'origine du stress vécu dans l'entreprise et des sanctions qui leur sont infligées. Par ailleurs, l'intérêt de certains outils, si non tous, (cas de production balanced scorecard) n'est pas assimilé par les opérateurs à cause de l'absence de la communication de ces outils à grande échelle dans l'entreprise. Le déficit de communication et de partage de l'information réduit l'espace de coordination et donc de cohérence. Ce déficit réduit également le champ d'interaction entre les dirigeants et leurs subordonnés. En conséquence, le contrôle est perçu par le personnel comme contraignant, ne cherche qu'à répartir les sanctions et non à accompagner les acteurs par le conseil et la formation.

- ***La réticence à la délégation et la tendance à management centralisé***

Selon le chef du département de production, la délégation des tâches est un processus naturel et essentiel pour accompagner la décentralisation de l'organisation. La délégation permet de libérer le responsable d'une partie de son travail pour qu'il puisse s'occuper d'autres responsabilités, tout en maintenant le contrôle sur les tâches déléguées. Bien que la délégation rend le travail efficace, 67 % des chefs de département lient la délégation au maintien du pouvoir de contrôle. 33% d'entre eux n'arrivent pas à déléguer. Cette réticence traduit peut-être une absence de confiance et un refus de partage de pouvoir chez certains responsables. Du côté des subordonnés, l'attitude des responsables est vue comme une volonté de centralisation de pouvoir et de la décision. Cela nourrit le sentiment de résistance et le refus d'intégration chez la majorité des subordonnés.

- ***La communication restreinte de la vision de l'entreprise***

Le partage de la vision avec l'ensemble du personnel permet une implication active des individus dans la réalisation des objectifs de l'entreprise. Des efforts de sensibilisation à la stratégie sont déployés par l'organisation d'une journée stratégique annuelle, mais ces efforts semblent insuffisants pour une diffusion de la stratégie à grande échelle. Du point de vue de la direction générale, il n'est pas nécessaire de partager la vision stratégique avec les opérationnels, considérant leur rôle comme purement exécutif. Cependant, les responsables et

opérationnels croient que la diffusion de la vision de l'entreprise aide à mieux comprendre l'importance des tâches quotidiennes et constitue une source de motivation pour l'accomplissement individuel et collectif. En ce sens, le contrôle par les valeurs de satisfaction suggère une participation des acteurs à l'élaboration même de la stratégie. Cette participation, même formelle, est à même d'embellir l'image du management vu jusque-là par le personnel comme directif et autoritaire.

- ***La coopération consciente instaurée de manière informelle***

La coopération est l'un des mécanismes de la cohérence. Selon (Bernard, 1938) elle se base sur *les compétences en communication*, c'est-à-dire la disposition d'un individu à communiquer avec les autres et à partager des informations, *l'objectif partagé*, c'est-à-dire la motivation à collaborer, favorisant à la fois les intérêts collectifs de l'entreprise et les intérêts individuels et *la détermination individuelle*, c'est-à-dire l'engagement personnel à agir dans le cadre d'une action collective, dépendant d'un niveau de volonté spécifique. Selon (Fiol, 1991), la coopération consciente est une source de la cohérence. Elle traduit la volonté partagée d'accepter et d'atteindre des objectifs globaux, impliquant une coalition d'aspirations, une concertation et une communication constante pour favoriser la réalisation d'objectifs collectifs. La promotion de cette coopération consciente conduit à une convergence des objectifs des acteurs.

Théoriquement, l'aptitude du contrôle de gestion à instaurer la coopération consciente dépend de la formation en contrôle de gestion, de la persuasion que la somme d'influence s'accroît au sein de l'entreprise et du partage des valeurs communes.

La formation en contrôle de gestion doit concerner l'ensemble du personnel. La formation offre des occasions d'échanges autour des différents dispositifs de contrôle en place, ce qui permet une meilleure appropriation des outils. Elle permet également au contrôleur de gestion de se rapprocher des opérateurs. Dans le contexte étudié, les formations qui s'adressent aux opérateurs se limitent aux compétences techniques de production.

La somme d'influence conduit à une coopération consciente par le fait que les acteurs souhaitent s'engager davantage à l'égard de l'entreprise. D'après les résultats de l'étude, les acteurs manifestent une disposition à l'engagement. Cependant, les barrières de communication entre les différents niveaux hiérarchiques constituent des obstacles à l'engagement effectif des acteurs.

Le partage de valeurs communes au sein d'un groupe favorise la collaboration collective plutôt que de promouvoir uniquement la réalisation individuelle. L'existence et le partage de valeurs communes similaires facilitent un travail de groupe plus fluide, renforçant ainsi la coopération. Cela conduit à une convergence des résultats vers des objectifs communs plutôt que vers des réalisations individuelles isolées. Les résultats de l'étude montrent que la collaboration collective demeure informelle entre les opérateurs, et parfois entre les responsables et les opérateurs. La direction n'engage pas d'actions programmées en favorisant la collaboration collective.

- ***Les conséquences d'un système d'incitation purement financier sur la cohérence économique***

Les mécanismes d'incitation sont fondés sur l'hypothèse de divergences d'intérêts entre les individus. Les incitations visent à encourager l'individu à adhérer aux objectifs fixés par la direction. Selon (Fiol 1991), les incitations financières (augmentation de salaires, primes de rendement, ...) conduisent à l'acceptation des objectifs de l'entreprise. Cependant, les motivations financières ne sont pas le seul moyen à retenir pour une meilleure convergence des acteurs vers les objectifs de l'entreprise. La motivation non financière (état d'esprit, attitudes personnelles, reconnaissance, ...) donne également des résultats importants.

L'équipe dirigeante affirme que le système d'incitation fondé principalement sur des récompenses financières est hautement efficace, permettant d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Cependant, le centre de production le plus performant se situe en Inde, où un système de groupes autonomes privilégie une motivation essentiellement non financière, opérant par groupe. Les objectifs de l'entreprise sont préalablement communiqués aux opérateurs et aux responsables, la communication est plutôt fluide, les primes sont octroyées au groupe suite au degré d'accomplissement des objectifs. Cela met en évidence l'efficacité des leviers des incitations non financières et du travail collectif pour obtenir des résultats optimaux.

L'équipe dirigeante soutient que la motivation non financière n'a pas d'impact significatif sur le rendement du personnel, privilégiant les résultats chiffrés. Cette perspective diffère de celle des opérateurs et va à l'encontre de la vision du directeur général, qui souhaite que les chefs de département deviennent des "lean managers", axés sur la motivation non financière, l'écoute et le renforcement de la cohésion.

- **Absence d'harmonie des équipes et émergence de conflits**

La cohérence passe par la cohésion des équipes. Elle est stimulée par l'action collective et l'esprit d'équipe. Les indicateurs de la cohésion sont liés à l'adhésion volontaire des acteurs aux objectifs de l'entreprise, la coopération, l'union, l'absence de conflit, le climat interne favorable, le niveau faible d'absentéisme, le taux faible de turn over.

5. Conclusion

En guise de conclusion, notre revue de littérature sur le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle nous a permis d'apporter une contribution théorique à notre article. Dans le sens où l'évolution de la discipline du contrôle de gestion en relation avec la cohérence organisationnelle ont bien été présentés. Notre phase empirique implique l'application des concepts théoriques et des cadres méthodologiques à la réalité, générant des données concrètes sur lesquelles s'appuieront les éléments de réponse apportée à la question de recherche. A travers l'étude empirique, nous avons tenté de répondre à notre question de recherche.

À cet effet, l'analyse a couvert trois niveaux hiérarchiques de l'entreprise : l'équipe dirigeante, les responsables et les opérationnels. Cette analyse permet de saisir les différentes dimensions de la cohérence au niveau des trois sphères de management et d'étudier l'impact des outils du contrôle de gestion sur le développement de la cohérence.

L'accomplissement de la mission de cohérence organisationnelle que s'est assignée le contrôle de gestion rencontre un certain nombre d'obstacles. Ceux-ci sont liés principalement à la dimension fortement instrumentale du contrôle de gestion. La réconciliation avec la mission fondamentale de cohérence requiert une réinvention des outils de contrôle pour qu'ils soient plus humanisés et moins contraignants. Une telle perspective nécessite une volonté à la fois de la direction générale et une implication des différents responsables de l'entreprise X.

Somme toute, Le contrôle de gestion est contraint de s'intéresser à la cohérence organisationnelle en intégrant ses différents indicateurs dans sa pratique. Cette prise en considération ne constitue pas une obligation formelle mais peut contribuer à l'efficacité de la mission du contrôleur de gestion. Les indicateurs de la cohérence tels que : la communication, la persuasion, le partage de la vision, le conseil, la formation et les valeurs d'accomplissement peuvent être intégrés dans les différents dispositifs de reporting des entreprises. Cette démarche permettra au contrôleur de gestion d'élargir sa mission traditionnelle concentrée principalement sur le contrôle et l'analyse des coûts vers une démarche moins instrumentalisée.

Notre travail présente néanmoins, certaines limites qu'il convient de souligner. Bien que notre problématique ait été étudiée en profondeur sur une période douze mois et auprès de plusieurs collaborateurs, cependant il s'agit de résultats obtenus reposant sur une seule étude de cas. Par ailleurs, plusieurs contraintes ont été rencontrées lors de la réalisation des entretiens. Premièrement, la disponibilité limitée de certains collaborateurs et leur réticence à répondre à nos questions, ont constitué des difficultés lors de la collecte des données. Cette réticence a été l'une des raisons ayant motivé le choix de préserver l'anonymat des acteurs. Deuxièmement, la durée de douze mois au sein de l'entreprise a conduit à une immersion importante sur le terrain d'étude. Elle a dû conduire par moment à une moindre prise de distance critique à l'égard des situations observées. Malgré les différentes limites, la richesse d'apports théoriques mobilisés en lien avec notre problématique permet de dégager des enseignements pertinents et elles pourront faire l'objet de recherche futur.

Références

- (1). Alami, S., Andaloussi Seffar, S., Marghich, A., & Hemmi, M. (2020). Le contrôle de gestion environnemental à la cohésion de l'organisation : Étude de cas au sein d'une entreprise marocaine. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(4), 933–954.
- (2). Alazard, C., & Sépari, S. (2004). *Le contrôle de gestion : Manuel et applications*. Dunod.
- (3). Andaloussi Seffar, S. (2024). *Le contrôle de gestion et la cohérence organisationnelle : Cas d'une multinationale au Maroc* [Thèse de doctorat, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah].
- (4). Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- (5). Barabel, M. (2009). Chester I. Barnard – L'organisation formelle ou l'art de la coopération. Dans S. Charreire Petit & I. Huault (Dir.), *Les Grands Auteurs en Management* (2e éd., p. 13-28). EMS Éditions.
- (6). Barnard, C. I. (1999). *The functions of the executive*. Harvard University Press. (Original work published 1938)
- (7). Boisvert, H., & Caron, M. (2014). Le contrôle de gestion, une interface de cohérence organisationnelle. Dans M. Bollecker & G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui : Débats, controverses et perspectives* (p. 91-106). Vuibert.
- (8). Boitier, M. (2002). *Le contrôle de gestion : Une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises : L'exemple des systèmes de gestion intégrés* [Thèse de doctorat, Université des Sciences Sociales de Toulouse I].
- (9). Bollecker, M., & Naro, G. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui : Débats, controverses et perspectives*. Vuibert.
- (10). Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Presses Universitaires de France.
- (11). Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion* (4e éd.). Presses Universitaires de France. <https://doi.org/10.3917/puf.bouqu.2011.02>
- (12). Bourlier, B. (2019). *Socialiser les nouveaux entrants dans l'organisation : Des tactiques au travail institutionnel* [Thèse de doctorat, Université Clermont Auvergne].
- (13). Caplan, E. H. (1971). *Management accounting and behavioral science*. Addison-Wesley Publishing Company.
- (14). Coucoureux, M., & Cuyaubère, T. (2004). *Contrôle de gestion : calcul et analyse des coûts*. Nathan.

- (15). Dew, R. B., & Gee, K. P. (1973). ***Management control and information: A research approach***. Macmillan.
- (16). Fiol, M. (1991). *La convergence des buts dans l'entreprise* [Thèse de doctorat, Université Paris 9 Dauphine].
- (17). Grabner, I., & Speckbacher, G. (2016). The cost of creativity: A control perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 48, 31–42. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.001>
- (18). Klunk, S. W. (1997). Conflict and the dynamic organization. *Hospital Material Management Quarterly*, 19(2), 37–44.
- (19). Shillinglaw, G. (1964). Divisional performance review: An extension of budgetary control. Dans C. P. Bonini, R. K. Jaedicke, & T. W. Wagner (Dir.), *Management Controls: New Directions in Basic Research* (p. 149-163). McGraw-Hill.
- (20). Tannenbaum, A. S. (1966). *Social psychology of the work organization*. Wadsworth Publishing Company.
- (21). Tucker, B. P., & Alewine, H. C. (2023). The roles of management control: Lessons from the Apollo Program. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 1046–1081. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12833>