

CONTRÔLE DE GESTION : QUESTIONS EN SUSPENS ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE

Michel AYOUB

*EDBA, Université Paris Dauphine, France
drmayoub64@yahoo.fr*

RÉSUMÉ

Au cours des trois dernières décennies, le besoin d'une meilleure définition des concepts centraux en contrôle de gestion a été revendiqué à plusieurs reprises par plusieurs auteurs, car le manque de clarté dans ce domaine est un problème crucial pour le développement et la maturité d'une théorie robuste en contrôle de gestion. Assurément, la diversité des théories et des approches a contribué à la compréhension de ce phénomène complexe, bien que ces contributions aient pu être plus avantageuses si elles avaient partagé un cadre conceptuel commun qui en permette une approche plus objective et détaillée. Le but de cet article est d'identifier les concepts de base requérant un plus haut degré de consensus et de déterminer si les contributions récentes ont apporté plus de clarté à ces concepts. En outre, cet article se propose d'explorer et d'indiquer de nouvelles opportunités pour des recherches futures. Au terme d'une revue de la littérature, il ressort que la conceptualisation dans le domaine du contrôle de gestion a atteint un certain degré de succès partagé sur certains aspects spécifiques, tout en rendant en même temps floue la compréhension d'autres. Sur la base de cette analyse, les chercheurs en contrôle de gestion doivent s'accorder sur cinq concepts fondamentaux concernant cette pratique : la définition du contrôle de gestion, les approches théoriques, les mécanismes de contrôle, les cadres typologiques et finalement les interrelations des éléments de contrôle. Plusieurs voies de recherche sont identifiées et proposées.

Mots-clés : Contrôle de gestion, mécanismes de contrôle, systèmes de contrôle de gestion

ABSTRACT

Over the last three decades, the need for a better definition of central concepts in management control has been claimed repeatedly by several authors, since the lack of clarity in this matter is a crucial issue for the development and maturity of a robust theory of management control. Certainly, the diversity of theories and approaches has contributed to the understanding of this complex phenomenon, although these contributions could have been more beneficial if they had shared a common conceptual framework that would allow for a more objective and detailed approach. The aim of this article is to identify the basic concepts requiring a higher degree of consensus and find out whether recent contributions have brought more clarity on them. In addition, this paper seeks to explore and identify new opportunities for future research. After making a review of the literature, it is inferred that the conceptualization in the field of management control has achieved some degree of success at sharing the understanding of specific aspects, while at the same time has blurred the understanding of others. On the basis of this analysis, researchers on management control must agree on five fundamental concepts concerning this practice: the definition of management control, the theoretical approaches, the control mechanisms, the typological frameworks and finally the interrelations between elements of control. Several research paths are identified and proposed.

Keywords

Management control, control mechanisms, management control systems

INTRODUCTION

La notion de contrôle au sein des organisations, explicitement mentionnée au début des travaux de Taylor (1911) et Fayol (1916), avait été un sujet négligé jusqu'à la fin des années 80, lorsque les demandes antérieures faites par plusieurs auteurs (Gigliani & Bedeian, 1974; Otley et Berry, 1980; Eisenhardt, 1985) semblaient avoir un impact dans la communauté de recherche à travers de multiples discussions. Malgré l'abondance des publications ultérieures, le manque de clarté dans les concepts centraux de contrôle de gestion ainsi que ses limites ont été déclarés à plusieurs reprises (Fisher, 1995; Otley, 2003; Malmi & Brown, 2008). Cette situation représente un problème primordial pour la théorie du contrôle de gestion elle-même, puisque son développement exige que chercheurs et praticiens parlent le même langage. L'existence d'un cadre conceptuel d'intégration est nécessaire pour la recherche empirique et pour aider les praticiens à concevoir de meilleurs systèmes de contrôle (Flamholtz et al, 1985). D'autre part, le pluralisme conceptuel dans la recherche en contrôle de gestion pourrait être enrichissant et aider pour son développement.

Le but de cet article est d'identifier les concepts centraux nécessitant un degré plus élevé de consensus et d'étudier si les contributions récentes y ont apporté un aperçu. Pour identifier les problèmes spécifiques et les concepts qui semblent

avoir besoin d'un degré plus élevé de consensus, cet article explore l'évolution des différents sujets et concepts discutés dans la littérature.

I. DÉFINITION DU CONTRÔLE DE GESTION

Après un siècle de discussion, le premier défi à entreprendre dans les recherches sur le contrôle de gestion reste la difficulté de définir ce qu'on entend par système de contrôle de gestion (Fisher, 1998). Les multiples définitions qui ont été données ont apporté plusieurs indications sur ses fonctions et sur les modalités de son exercice. Elles sont notamment révélatrices des constantes et des évolutions ainsi que des points d'accord et de clivage, des complémentarités et des divergences entre diverses perspectives.

Comme Otley (2003) l'a mentionné, citant Machin, « *la définition du contrôle laisse place aux universitaires d'être en désaccord avec violence, tandis qu'ils se perçoivent étudier la même chose* ». L'une des premières approches du contrôle de gestion a été celle de la surveillance (Fayol, 1916); le contrôle de gestion est un processus de suivi ou d'évaluation (résultats ou actions). En 1965, Anthony a proposé un autre concept pour le contrôle de gestion, lié à la répartition et l'utilisation efficace et efficiente des ressources, donnant ainsi de la force à la pratique de la comptabilité de gestion. Certes, l'utilisation des ressources implique la surveillance, même si elle limite la portée du contrôle à la comptabilité de gestion (Otley, 2003; Berry et al, 2009) et simplifie les solutions (Hofstede, 1978; Otley et al, 1995 ; Otley, 2003). Dans ces approches, la définition du contrôle s'intègre dans une théorie normative où domine l'optimisation des ressources (principalement financières) en vue d'atteindre des objectifs préétablis et cette vision n'a de sens que dans un contexte de stabilité de marché, ce qui est rarement le cas de nos jours. D'autre part, l'évitement des stratégies qui peuvent émerger et évoluer au fil du temps ainsi que le mépris des différents types de contrôles opérationnels dans les différents environnements technologiques ont été jugés problématiques (Otley et al, 1995 ; Specklé, 2001 ; Merchant et Otley, 2007).

Prenant ces critiques en compte, un modèle de nature plus comportementale a vu le jour. Le contrôle y est décrit comme un processus qui permet d'influencer les comportements et qui doit permettre de favoriser la coopération collective des individus et des diverses unités grâce à la poursuite d'objectifs appropriés (Ouchi, 1979 ; Flamholtz, 1985).

Plus tard, Chenhall (2003) définit le système de contrôle de gestion comme « *un terme large qui englobe le système de comptabilité de gestion et également d'autres contrôles tels que les contrôles personnels et claniques* ». Plus récemment, Anthony et Govindarajan (2007) définissent le contrôle de gestion comme un outil pour mettre en œuvre la stratégie et interagir avec la structure organisationnelle, la culture et la gestion des ressources humaines de l'entreprise, mais excluent tous les mécanismes de contrôle informels (par exemple, le personnel et le contrôle culturel). Merchant et Van Der Stede (2007) soulignent que la première fonction

du contrôle de gestion est d'influencer les comportements en vue d'augmenter la probabilité d'atteindre les objectifs.

Ainsi, il existe un large consensus sur l'idée que le contrôle de gestion devrait aider les organisations à résoudre le problème de l'impact des objectifs contradictoires entre les individus et les organisations (Jensen et Meckling 1994 ; Ouchi, 1979 ; Merchant, 1985 ; Otley et al, 1995 ; Simons, 1995). Autrement dit, il y a un haut degré d'accord avec l'idée d'un contrôle de gestion qui aide les organisations à assurer que les gestionnaires agissent dans les intérêts de l'organisation (Otley, 2003), surtout si l'on élargit le champ d'application à tous les employés de tous les niveaux, au lieu des gestionnaires uniquement. Toutefois, ces accords ne sont pas suffisants pour construire une théorie de contrôle et des définitions plus précises semblent être nécessaires (Otley, 2003 ; Malmi & Brown, 2008), étant donné que d'autres concepts de gestion tels que la structure ou la culture organisationnelle pourraient être inclus.

Prenant part à ces contributions récentes, nous pourrions établir qu'il y a deux positions différentes concernant la notion du contrôle de gestion, explicitement ou implicitement prises en charge. D'une part, l'idée de contrôle de gestion pour la prise de décision stratégique du top management (Bisbe & Otley, 2004) ; d'autre part, l'idée du contrôle de gestion pour influencer le comportement direct des employés (Zimmerman, 2001; Malmi & Brown, 2008). Cette discussion peut ne pas être une question vitale pour les universitaires puisque, pour mener une recherche, ils ont besoin de préciser leur position. Cependant, les praticiens ne peuvent pas séparer la conception et l'utilisation des mécanismes de contrôle de gestion; au contraire, ils semblent avoir besoin d'un point de vue intégratif.

Une source potentielle de clarification pourrait être trouvée dans la distinction du champ d'application du contrôle de gestion en termes du niveau hiérarchique de l'entreprise (Fisher, 1995). Selon cette contribution, le contrôle managérial est le contrôle des managers de niveau hiérarchique moyen, en alignant leur comportement pour atteindre les objectifs organisationnels; le contrôle opérationnel est le contrôle pour les employés d'un niveau inférieur; et le contrôle entrepreneurial est celui lié aux PDG, au conseil d'administration et aux actionnaires, ce qui pourrait être intégré au problème de la gouvernance. L'idée du contrôle de gestion pour la prise de décision pourrait être associée avec le contrôle stratégique, alors que l'idée d'un contrôle de gestion pour le comportement direct des employés serait, en fait, le contrôle de gestion (et peut-être le contrôle opérationnel). Cependant, ce raisonnement peut impliquer que trois systèmes de contrôle de gestion différents peuvent exister dans chaque organisation, ce qui semble être, au moins, trop coûteux. D'un autre point de vue, il peut signifier que le même système de contrôle de gestion doit répondre à trois objectifs différents et complémentaires. Si toute tentative sera faite pour rassembler ces systèmes hypothétiquement différents et séparés, alors une approche unique de la conception d'un système de contrôle global semble être

une considération logique et efficace. D'autres recherches pourraient aider à explorer conceptuellement et empiriquement ce raisonnement.

Une autre source potentielle de réponses pourrait être trouvée dans une approche comportementale. Il pourrait être opportun de développer une compréhension plus profonde du phénomène et d'analyser la signification pratique d'aligner le comportement des employés avec les objectifs organisationnels et les stratégies. Suivant Otley et Berry (1980), nous pouvons expliquer que trois types de comportements devraient être alignés avec les objectifs organisationnels et les stratégies: rechercher la réalisation des objectifs, coordonner les efforts et les actions, et s'adapter aux changements internes et externes. On peut vouloir que tous les employés de l'organisation se comportent individuellement afin d'atteindre les objectifs organisationnels. Nous pouvons également vouloir que tous les employés donnent leur meilleur effort coordonné avec les membres de leurs équipes et à travers différentes équipes et fonctions. Finalement, on peut vouloir que tous les employés, en particulier mais pas seulement les gestionnaires vont réagir aux changements, en adaptant ce qui pourrait être nécessaire dans l'organisation de leurs intérêts. On peut également dire que chacun de ces trois types de comportement représente une combinaison des quatre actions individuelles suivantes: adapter les inputs, les objectifs, les processus et la stratégie (Otley & Berry, 1980). Afin de se comporter en conséquence à l'intérêt de l'organisation (par exemple, atteindre un objectif prédéfini), l'employé de niveau le plus bas doit décider des choses simples mais importantes en termes d'adaptation de ses activités, telles que l'effort déployé, la rapidité à faire des choses, le degré de vérification et ainsi de suite. Les individus du top management se comporteront selon l'intérêt de l'organisation en adaptant probablement les processus et la stratégie en réponse aux changements internes et externes. Dans les deux cas, il y a des décisions à prendre. Cette approche suggère qu'il est nécessaire d'établir une distinction entre les employés de différents niveaux, étant donné qu'ils ont différents degrés de discrétion stratégique dans leur emploi. Cependant, la même approche suggère que chacun d'entre eux prenne des décisions et nous avons besoin d'aligner ces décisions vers les intérêts de l'organisation. Alors, nous pourrions explorer l'idée que le contrôle de gestion doit faire face au défi d'aligner le comportement et les décisions de tous les employés (de cadres supérieurs à des niveaux inférieurs) dans le meilleur intérêt de l'organisation. Suivant ce raisonnement, la perspective du comportement du contrôle de gestion pourrait même inclure les défis du problème de prise de décision. Toutefois, d'autres études empiriques devraient aborder les implications de ces suggestions.

Enfin, afin de construire des concepts pratiques pour influencer la prise de décision, il est nécessaire de comprendre ce qui incite les gens à choisir parmi les différentes options comportementales. Des points de vue économiques, tels que la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction ont apporté des

contributions influentes à la littérature. Les contributions de Merchant (1985) semblent avoir une large perspective pratique, en identifiant trois problèmes spécifiques à résoudre, afin d'aligner les personnes: la direction, la motivation et les limites personnelles. En d'autres termes, pour influencer le comportement d'une personne, vous devez l'informer et lui faire comprendre ce que l'organisation attend de ses décisions; vous avez besoin de trouver les mécanismes pour rendre son souhait de se comporter dans l'intérêt de l'organisation; et enfin vous avez besoin de lui donner les connaissances et les outils dont il a besoin pour travailler comme prévu. Toutefois, aucune preuve d'un niveau plus élevé de l'accord n'a été trouvée.

II. DIVERSITÉ DES APPROCHES THÉORIQUES

Une des causes possibles de ce manque de clarté sur les concepts de contrôle de gestion est la diversité des approches théoriques. L'une des premières approches théoriques était celle des principes de gestion (Koontz 1980), dont l'attention a diminué au fil du temps. Depuis son émergence, l'approche cybernétique de contrôle reste une contribution importante et riche, avec l'idée d'un contrôle en boucle fermée; cette notion a été rapidement abandonnée au profit d'une autre de nature plus homéostatique (Beer, 1966). Les contributions ultérieures ont également critiqué cette approche en raison de sa simplicité et son incapacité à saisir la complexité des systèmes de niveau élevé comme ceux d'une organisation (Hofstede, 1978; Otley & Berry, 1980). Néanmoins, la plupart des cadres actuellement utilisés sont partiellement basés sur la logique cybernétique (Otley & Berry, 1980; Flamholtz et al, 1985). L'approche par la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1994) introduit la notion de l'efficacité du processus de contrôle, en essayant de minimiser les coûts d'agence. Cette approche conduit généralement à un design simpliste et l'utilisation d'outils de contrôle, principalement grâce à des incitations explicites à base monétaire (Merchant & Simons, 1986). Cette théorie a reçu une forte objection d'avoir un impact négatif sur le comportement organisationnel (Ghoshal, 2005). La théorie des coûts de transaction a été également appliquée au contrôle de gestion conduisant à des concepts et des cadres proposés par Ouchi (1979, 1980). L'approche psychologique se concentre sur l'individu et son comportement dans le cadre d'une organisation. Ce domaine de recherche a apporté des contributions, allant des cadres généraux de comportement (March & Simon, 1958) aux relations spécifiques entre les outils de contrôle ou les caractéristiques de contrôle et certains comportements individuels (Likert, 1967). Ce pluralisme théorique s'est avéré positif en empruntant de nouvelles perspectives d'autres domaines (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012). Toutefois, des différences pertinentes dans les études portant sur les problèmes organisationnels ont été trouvées; certaines recherches ne sont ni comparables ni complémentaires avec d'autres et cela apporte une sorte de confusion étant donné que les concepts de base ne sont pas toujours efficacement spécifiés.

Malgré les différences qui pèsent sur les variables de contingence, la nature contingente du contrôle de gestion est aujourd'hui reconnue par presque tous les chercheurs et soutenue par plusieurs études (Govindarajan & Fisher, 1990 ; Fisher, 1998), particulièrement dans les travaux consacrés à l'instrumentation et aux acteurs (Bollecker et al, 2009). Tel est le cas, par exemple, de la culture ou de la structure organisationnelle, puisque certains auteurs incluent ces concepts comme des mécanismes de contrôle (Otley, 1980 ; Malmi & Brown, 2008), tandis que d'autres les considèrent comme des variables contingentes (Flamholtz et al, 1985). Cette approche par la contingence des systèmes de contrôle de gestion, qualifiée de souveraine dans la littérature (Chenhall, 2003), se fonde sur le postulat qu'il n'existe pas de système de contrôle de gestion universel ou identique (Chenhall, 2003). Pour une organisation donnée, elle indique les caractéristiques spécifiques de la structure du système de contrôle mis en cohérence avec les facteurs environnementaux, stratégiques et organisationnels. Elle souligne ainsi comment ces deux éléments — structure et contexte — sont en adéquation. Ce concept d'adéquation (ou « fit » dans la littérature anglo-saxonne) est central dans la littérature qui met en lumière différents types d'adéquation (Drazin et Van de Ven, 1985 ; Chenhall, 2003 ; Hartmann et Moers, 2003 ; Cadez et Guilding, 2008) : par sélection, par interaction, par médiation ou systémique.

Pour autant, ce courant de contingence n'est pas exempt de critiques. Une des critiques majeures qui peut être faite à la théorie de la contingence repose sur un de ses postulats majeurs à savoir le déterminisme. Ce penchant mécanique et déterministe (Bouquin, 1994) de la théorie de la contingence, contrairement à la façon dont elle se définit, ne serait qu'une autre approche universaliste et aboutirait elle-même à des propositions de types « one best way » (Crozier, 1977). Par ailleurs le déterminisme qui repose sur l'adaptabilité du système ne prend pas en compte le caractère « construit » de l'organisation alors que la structure et la configuration des systèmes de contrôle dépendent aussi d'éléments tels que les perceptions, les valeurs et les croyances de décideurs, ainsi que de facteurs d'ordre politique (Desreumaux, 1998).

Une autre critique provient de la multiplication des variables testées et du manque de clarté des termes utilisés, qui font dire que la théorie de la contingence s'apparente plus à une métathéorie qu'à une théorie en ce sens qu'il s'agit plutôt d'une stratégie de recherche qui suggère comment un phénomène devrait être conceptualisé (Schoonhoven, 1981).

D'autres critiques pointent la faiblesse méthodologique ; les variables sont parfois mal définies, variant d'une étude à l'autre et rendant difficile toute comparaison, les méthodologies de recherche inappropriées et les résultats biaisés par l'endogénéité de variables que les auteurs ont supposées exogènes (Chenhall et Moers, 2007 ; García Lara et al, 2007 ; Larcker et Rusticus, 2010 ; Tucker, 2011 ; Lennox et al, 2012).

Pour parer aux critiques énoncées ci-dessus, la théorie du couplage lâche d'Orton et Weick (1982) paraît mieux comprendre le fonctionnement du système

de contrôle et les relations régissant ses éléments, car elle tient compte, à la fois, de la rationalité dans la conception ainsi que de l'indétermination dans le fonctionnement.

III. MÉCANISMES DE CONTRÔLE

Les mécanismes de contrôle proposés et étudiés couvrent un large spectre, comme les coûts ABC, le tableau de bord équilibré et les systèmes interactifs. Aussi, une grande variété de paramètres ont été analysés, tels que les nouveaux produits (Davila, 2000), la recherche et développement (Cardinal, 2010), les relations inter organisationnelles (Silva-Domingo & Canet-Giner, 2010) et les paramètres spécifiques à l'industrie tels que le secteur public (Speklé et Verbeeten, 2014) entre autres. Tous ces efforts ont apporté une contribution positive à la théorie du contrôle de gestion, mais une fois de plus, l'absence d'un langage commun a joué un rôle négatif en l'absence de problème organisationnel commun ou de définition du concept des mécanismes de contrôle.

Nous pouvons aussi trouver quelques efforts d'intégration de toutes ces contributions, sous forme de revue de la littérature (Luft et Shields, 2003 ; Caglio et Ditillo, 2008 ; Berry et al, 2009 ; Meira et al, 2010) ou même sous forme d'un nouveau cadre conceptuel (Flamholtz et al, 1985 ; Govindarajan & Fisher, 1990 ; Simons, 1995 ; Malmi et Brown, 2008 ; Ferreira & Otley, 2009). Cependant, certaines contributions (à savoir, le package control) ont accru la confusion, brouillant les frontières déjà complexes que les systèmes de contrôle de gestion tiennent avec d'autres zones centrales de connaissances telles que la formation de la stratégie, la structure organisationnelle et la culture organisationnelle.

En outre, le problème du contrôle de gestion est encore en débat, avec principalement deux positions contradictoires (Zimmerman, 2001; Chenhall, 2003 ; Otley, 2003 ; Malmi & Brown, 2008). Dans un raisonnement complémentaire, il n'y a pas de consensus d'inclure ou pas des mécanismes de contrôle informels et/ou organiques (Malmi & Brown, 2008 ; Simons, 1995).

Le concept des mécanismes de contrôle est très simple et intuitif. Des exemples de mécanismes de contrôle pourraient être trouvés partout dans les organisations, par exemple, dans les budgets utilisés selon un mode interactif, dans le tableau de bord équilibré, dans les procédures opératoires formelles, ainsi que dans des valeurs communes dans un contexte de contrôle social. Cependant, il n'a pas été correctement défini, laissant un terrain de confusion car il a un impact important au niveau de concepts plus complexes tels que les systèmes de contrôle de gestion.

Même si l'idée de mécanismes de contrôle formels et informels comme deux grandes catégories est partagée par les chercheurs (Kirsch, 2004), il y a une différence pertinente et évidente dans la littérature sur le sens et l'utilisation de ces concepts (Chenhall, 2003). En fait, la définition des systèmes de contrôle de gestion comprend généralement la discussion sur l'opportunité d'inclure ou non

des mécanismes informels. Cette situation est aggravée parce que le concept de mécanismes informels est emmêlé avec ceux des mécanismes sociaux et spontanés, ce qui conduit à des conclusions contradictoires et probablement erronées.

Dans une partie importante des contributions examinées, les mécanismes formels sont utilisés de façon interchangeable avec les mécanismes bureaucratiques ou mécaniques, et les mécanismes informels avec les mécanismes sociaux ou organiques (Abernethy et Brownell, 1999 ; Dekker, 2004 ; Donada et Nogatchewsky, 2006). Cependant, lorsque ces auteurs unifient ces concepts, ils sont en train de perdre des informations importantes sur les mécanismes de contrôle. Le concept d'un mécanisme de contrôle de gestion mécanique est lié à l'existence de règles, de procédures, des objectifs et buts, et de la hiérarchie alors que le mécanisme de gestion organique se réfère aux aspects relationnels et sociaux de la vie des employés (Galbraith, 1973). La différence réside dans le degré de standardisation des tâches et/ou des résultats. Selon la contribution de Whitley (1999), la formalisation est le degré de spécification écrite qui est conceptuellement et pratiquement différent du degré de standardisation des tâches et/ou des résultats. Langfield-Smith (2007) définit les mécanismes de contrôle informel comme ceux qui ne sont pas conçus consciemment ou avec le but évident de résoudre le problème de contrôle, ce que Galbraith (1973) avait nommé des mécanismes spontanés. Certes, dans la plupart des organisations, nous pouvons trouver des mécanismes de contrôle spontanés qui ne sont pas écrits et par conséquent sont informels. Cependant, nous pouvons également trouver des mécanismes de contrôle consciemment conçus par le management supérieur qui ne sont pas écrits non plus. En outre, il existe d'autres outils que la direction a mis en avant pour d'autres raisons – autres que le contrôle – mais qui ont en fait un grand impact sur le contrôle de gestion.

Suivant ce raisonnement, la nécessité d'une distinction entre les différentes variables descriptives des mécanismes de contrôle de gestion se pose: informel versus formel selon le degré de spécification écrite, social versus bureaucratique selon le degré de normalisation et consciemment conçu versus spontané selon le degré de conscience dans la conception par la direction. Par conséquent, nous pouvons avoir, par exemple, des mécanismes de contrôle formel organique tels que les systèmes de croyance (Simons, 1995), qui sont explicitement écrits dans des déclarations officielles et sont basés sur la socialisation avec un faible degré de standardisation des tâches ou des résultats. À l'autre extrême, nous pouvons trouver des mécanismes de contrôle informel mécanique, tels que les procédures détaillées dans les ateliers d'artisans, qui ne sont pas écrites, mais rigoureusement suivies par les employés.

Les idées préliminaires proposées ici ont besoin de recherche empirique pour une meilleure compréhension des différences et leur impact dans la pratique.

IV. LES CADRES TYPOLOGIQUES DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION

Tous les cadres typologiques des systèmes de contrôle de gestion ont été développés durant la dernière décennie, ce qui suggère que le sujet est à l'heure actuelle très pertinent pour les chercheurs dans ce domaine. Les plus cités dans la littérature sont par ordre chronologique le cadre de contrôle de Simons (1995), le cadre Merchant et Van der Stede (2003), le cadre de Malmi et Brown (2008) et enfin le cadre des systèmes de gestion de la performance par Ferreira et Otley (2009).

Le cadre de Simons ne prévoit pas suffisamment une large conceptualisation en termes de divers dispositifs de contrôle de gestion et de systèmes. Il semble être mieux adapté pour les études portant sur la formulation, la mise en œuvre et le changement des stratégies. Le cadre de Ferreira et Otley exclut explicitement les facteurs externes tels que la culture et le contexte ; la raison en est le contrôle limité que les organisations ont sur la culture et le contexte et, par conséquent, l'influence limitée où elles peuvent accéder à ces facteurs via leur SCG.

Malmi et Brown (2008) envisagent la planification comme un type séparé de contrôle de gestion (ainsi que la budgétisation) et non pas comme un sous-type de contrôles des résultats financiers. En effet, ils incluent la planification stratégique et opérationnelle dans les contrôles de gestion tant qu'elle est efficace pour diriger le travail des employés. Ceci est contraire à Fisher (1998) qui affirme que le contrôle est séparable de l'aspect de la planification. De même, ils proposent une conceptualisation plus large des contrôles administratifs disponibles aux managers, y compris la structure organisationnelle, qui a souvent été considérée comme une variable contingente dans les recherches en contrôle de gestion. En outre, alors que les cadres typologiques semblent classer les systèmes de contrôle de nature équivalente sous différents groupes de contrôles comme celui de Merchant et Van der Stede (2003) qui considèrent les contrôles du personnel (sélection et placement, formation, ainsi que la conception de l'emploi et la fourniture des ressources nécessaires) comme un groupe distinct de contrôles, Malmi et Brown (2008) ont inclus la sélection dans les contrôles culturels, le placement et la conception de l'emploi dans les contrôles administratifs et la formation dans les deux contrôles culturels et administratifs en fonction du but de la formation. Cependant, la fourniture des ressources nécessaires ne serait pas classée comme un SCG car elle est simplement une condition préalable pour un travail correct et ne diriger pas le comportement des employés.

La force de la typologie de Malmi et Brown réside dans l'ampleur des contrôles inclus dans le système : même la stratégie, la structure et la culture organisationnelle peuvent être considérées comme faisant partie du contrôle de gestion. Il semble être vrai que ces domaines de la connaissance partagent l'objectif principal de veiller à ce que les employés agissent en fonction de l'intérêt de l'organisation. Cependant, suivant ce chemin tentant, le contrôle de gestion peut devenir synonyme de gestion en général; cet excès semble être préjudiciable

à l'élaboration d'une théorie sur le contrôle de gestion. Le concept du système de contrôle de gestion et ses limites est alors un autre concept central qui semble avoir besoin d'un plus haut degré de consensus.

V. INTERRELATIONS DES ÉLÉMENTS DE CONTRÔLE

L'inventaire des relations entre les différents contrôles de gestion identifiés jusqu'à présent dans la littérature montre que certains travaux visent à comprendre l'évolution du design du système de contrôle (Kennedy et Widener, 2008), à comprendre les liens ambigus (*grey area*) entre activités de contrôle formel et certaines routines informelles (Pitkänen et Lukka, 2001 ; Jorgensen et Messner, 2010 ; Lukka, 2007), à comprendre comment le contrôle s'exerce (Carlsson-Wall et al., 2011 ; Alvesson et Karreman, 2004 ; Dambrin, 2005), comment les différents contrôles interviennent dans des processus (Kirsch, 2004) et quels sont les usages des contrôles (Macintosh et Daft, 1987 ; Cardinal et al. 2010 ; Tiwana et Keil, 2009).

L'idée que les systèmes de contrôle formel et informel peuvent fonctionner en tandem reconnaît que les mécanismes de contrôle peuvent être formels, informels ou un mélange des deux (Falkenberg et Herremans, 1995), et que les différentes configurations de contrôle peuvent être utilisées simultanément au sein d'une entreprise, dans différentes combinaisons, à différents moments et à différents niveaux (Ferreira and Otley, 2009). Ces multiples moyens de contrôle peuvent non seulement agir de façon complémentaire, mais également en tant que substituts (Abernethy et Chua, 1996) ou potentiellement en opposition (Chenhall et al, 2010). Il est assez bien établi d'une part, que les contrôles formels et informels sont susceptibles de se combiner les uns aux autres et que leurs interactions affectent les résultats de l'organisation (Abernethy et Brownell, 1999) et d'autre part qu'ils peuvent être considérés comme des packages qui doivent être démantelés pour une meilleure compréhension de leur impact (Chenhall, 2003, Dent 1990, Malmi et Brown, 2008).

L'analyse des travaux de recherche permet de distinguer six catégories de relations différentes. Pour commencer, on trouve des études empiriques très nombreuses qui font largement état d'interdépendance entre contrôles de type administratif et pratiques de contrôle de gestion (*catégorie 1*) aussi bien dans le temps (au cours de projets par exemple) que dans les usages qui en sont faits (Abernethy et Chua, 1996 ; Macintosh et Daft, 1987). Grabner et Moers (2013) proposent de définir l'interdépendance comme un phénomène par lequel la valeur d'une pratique de contrôle de gestion est affectée par l'utilisation d'une ou plusieurs autres. L'interdépendance peut alors être de deux ordres: la complémentarité et la substitution. Des complémentarités sont aussi mises à jour entre les droits de décision, les systèmes de mesure de la performance et les systèmes d'incitation (Kennedy et Widener, 2008). L'étude de Tiwana (2010) sur les données de 120 systèmes externalisés de projets de développement montre que les mécanismes de contrôle informel renforcent l'influence des mécanismes de contrôle formel

du comportement sur les systèmes de l'ambidextrie de développement (complémentarité), mais affaiblissent l'influence des mécanismes de contrôle formel des résultats (substitution).

D'autres recherches (Lukka, 2007) ont permis de mettre en évidence une forme de couplage (*catégorie 2*) entre des pratiques de contrôle administratives formelles par lesquelles s'échangent certains critères d'actions et des routines informelles. Face au déterminisme institutionnel, les structures formelles et les pratiques effectives des organisations peuvent cependant être parfois dissociées ou entrer en conflit, générant éventuellement un découplage (Meyer et Rowan, 1977). Le couplage lâche entre les rôles et les routines explique l'argument majeur de Burns et Scapens que le changement et la stabilité de la comptabilité de gestion peuvent coexister. De même, Pfister (2014) reconnaît dans le package control que les contrôles formels et informels travaillent souvent de manière lâche sans que les managers soient nécessairement pleinement conscients de leur effet combiné.

Dans l'étude d'un cas d'une grande firme internationale de conseil, Alvesson et Kärreman (2004) montrent que les contrôles pouvaient coexister, se compléter et se soutenir. Ils ne sont donc plus considérés comme alternatifs, indépendants et coopératifs dans l'alternance (perspective fonctionnaliste et normative de la théorie de la contingence), mais sont plutôt appréhendés comme des formes d'influence coexistantes qui coopèrent et se soutiennent dans la mise sous contrôle de l'organisation. Dans cette lignée, les auteurs mettent en valeur des relations de « coopération dans la coexistence » (*catégorie 3*). Les contrôles technocratiques contribuent puissamment à la constitution d'un référentiel de valeurs et peuvent ainsi servir de « véhicules » aux contrôles socio-idéologiques.

Une autre étude empirique récente, celle de Carlsson-Wall et al (2011) montre l'importance de se focaliser sur les différentes facettes du contrôle inter organisationnel. Les auteurs invitent à ne pas analyser uniquement le contrôle administratif mais également le contrôle social et individuel. Dans leur cas basé sur la coopération inter organisationnelle entre les unités d'aide à domicile et les centres de santé dans la prestation de soins à domicile aux personnes âgées en Suède, c'est une forme de cohabitation puis de compétition (*catégorie 4*) qui est mise en évidence.

Linsley et Linsley (2014) affirment que la relation entre le design et l'utilisation de contrôles formels sera également affectée par la force des processus informels qui prévalent au sein de l'organisation. Ainsi, dans le package control, la relation entre les contrôles formels et informels peut être considérée comme symbiotique (*catégorie 5*) et souvent enchevêtrée (Frow et al, 2005).

Enfin, la plupart des travaux intégrant les pratiques de contrôle social notamment quand elles sont très ritualisées (Brivot, 2008) montrent à quel point ces dernières contribuent à l'émergence de normes, de systèmes de représentation, de hiérarchies (Carlsson-Wall et al, 2011), de valeurs (Barker, 1993) à l'échelle de la communauté concernée (*catégorie 6*).

Les travaux menés concernant l'ensemble des contrôles formels ont mis en évidence la forte imbrication des différents dispositifs formels (catégorie 1) et leur évolution conjointe face à des évolutions du contexte (Abernethy et Chua, 1996) ou face à des initiatives comportant la redéfinition des relations entre les équipes et des informations clés dans l'organisation (Kennedy et Widener, 2008). Une forme d'équilibration (Cardinal et al, 2004) semble être recherchée ou négociée à travers les usages de ces différents dispositifs. Ce n'est pourtant pas sur ces relations visibles entre contrôles administratifs que l'accent sera placé. En effet, il nous semble qu'il sera toujours possible de mettre en évidence des complémentarités notamment compte tenu de la multiplicité des objets de contrôle et des moments de contrôle possibles. Ce qui semble intéressant d'approfondir c'est ce double niveau des contrôles administratifs explicitement normatifs et des contrôles ancrés dans les systèmes d'interactions collectifs échappant *a priori* au *management* et qui ressortent comme étant finalement essentiels pour le fonctionnement des organisations (catégorie 2). Ceci est d'autant plus vrai compte tenu des limites identifiées dans la portée réelle des dispositifs administratifs (Alvesson et Kärreman, 2004). On a bien affaire dans les organisations à des entrelacs complexes de contrôles qui interagissent et où les contrôles administratifs actifs n'expliquent pas tout.

CONCLUSION

La théorie du contrôle de gestion nécessite un accord optimal sur les concepts centraux, du moment où elle fonctionne comme une langue commune pour les chercheurs et les praticiens. Cela permettrait d'améliorer les complémentarités et la collaboration. En même temps, diverses approches sont nécessaires pour améliorer la discussion et transmettre de nouvelles idées et points de vue. Cet article a identifié plusieurs problèmes fondamentaux qui semblent nuire au développement de la théorie du contrôle de gestion en raison de leur manque de spécification. Chacun de ces problèmes soulève des questions et offre des opportunités pour des recherches futures.

Le premier problème est que la définition du problème de contrôle présente des domaines peu clairs. Les chercheurs utilisent souvent la définition du système de contrôle de gestion qui convient le mieux à leur intérêt de recherche. Ainsi, on trouve des définitions qui donnent à penser que le système devrait aligner tous les comportements derrière des objectifs généraux et partagés quelle que soit la responsabilité dans l'organisation, tandis que d'autres se concentrent sur le top management ou les gestionnaires de niveau inférieur ou même du niveau opérationnel. Comment les mêmes systèmes aideront-ils à résoudre les problèmes de contrôle opérationnel (décisions liées à la quantité d'inputs) et, en même temps, les problèmes de contrôle stratégique (décisions liées à l'adaptation aux changements externes) ? Les systèmes de contrôle de gestion sont-ils conçus pour aligner le comportement de tous les membres d'une organisation? (y compris le plus haut niveau censé «contrôler» les autres).

En outre, la description des mécanismes de contrôle est confuse et contradictoire. Nous trouvons des différences en ce qui concerne le type de mécanismes de contrôle inclus: formel versus informel, social versus bureaucratique, et spontané versus conçu. Cette idée aura-t-elle un impact dans la pratique ? Les gestionnaires utilisent-ils vraiment des mécanismes de contrôle formels (organiques) ou informels (mécanique) ? Existe-t-il des mécanismes de contrôle pertinents conçus inconsciemment ? Quels mécanismes de contrôle sont conçus pour la prise de décision ? Quels mécanismes de contrôle sont conçus pour diriger le comportement des employés ? Si la recherche académique sépare ces pratiques managériales importantes, elle augmente le risque de produire des résultats partiels ayant peu de valeur pour les praticiens. Il semble que la recherche fondamentale sur l'utilisation effective des systèmes de contrôle de gestion est nécessaire.

Il y a également un problème lié au manque de clarté sur les limites des systèmes de contrôle de gestion et d'autres concepts de gestion tels que la planification stratégique, la structure organisationnelle et la culture organisationnelle, comme c'est le cas du package control de Malmi et Brown. Cela semble être trop forcé et contre la pratique managériale, car il implique que contrôle de gestion et conception organisationnelle doivent être traités comme synonymes. Cette tendance renforce la nécessité d'une discussion plus approfondie sur les limites et les complémentarités entre les systèmes de contrôle de gestion (ou package) et d'autres domaines de la connaissance.

L'imprécision de la portée du contrôle de gestion dans sa relation avec la planification stratégique est l'une de ses principales faiblesses. Bien que la symbiose des processus de formation de la stratégie et de contrôle de gestion puisse être acceptée, leurs objectifs (problèmes organisationnels) sont différents. Pour résumer, comment le système de contrôle de gestion serait-il mieux conçu pour mettre en œuvre efficacement des stratégies à partir d'un processus de planification stratégique formel et, en même temps, aider à promouvoir et à saisir des stratégies émergentes?

La confusion avec la structure a également attiré l'attention de nombreux auteurs. La structure organisationnelle concerne la définition formelle des frontières de l'organisation, la division formelle des tâches à l'intérieur de ces frontières, le degré de spécialisation et de délégation nécessaires pour mener à bien les activités et les mécanismes formels de coordination entre les tâches. Cependant, sur ce dernier point il y a des limites floues avec le contrôle de gestion, étant donné que certains mécanismes de coordination formels reposent sur des informations et cherchent à résoudre le problème de contrôle et que des mécanismes de contrôle cherchent à résoudre les problèmes de coordination.

Il est à espérer que les possibilités de recherche proposées dans cet article pourraient contribuer au développement de la théorie du contrôle de gestion.

RÉFÉRENCES

- Abernethy, M. A., Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13 (2): 569–606
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999) - The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24 (3), 189–204
- Alvesson, M., Kärreman, D. (2004), Interfaces of control—Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm, *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 29, pp. 423–444
- Anthony R. N. (1965), *Planning and control Systems: a framework for analysis*, Graduate School of Business Administration, Harvard University; Boston
- Anthony, R. N, & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th edition). Boston: McGraw-Hill
- Barker, J. R. (1993)—Tightening the iron cage: Concertive control in self-managing teams—*Administrative science quarterly*, 408–437
- Beer, Stafford (1966)—*Decision and control: the meaning of operational research and management cybernetics—Stafford—Publication London: Wiley*, 556 p
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009), Emerging themes in management control: a review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41 (1), 2–20
- Bisbe, J., Otley, D., 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, organization and society* - 29 (8), 709–737
- Bollecker, M et Azan, W, l’importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 15 – Volume 2—Décembre 2009 (p. 61 à 86)
- Bouquin, Henri. *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses universitaires de France, 1994
- Brivot, M. (2008)—Exploring the control dimension of knowledge management systems and its implications for the ‘ethos of partnership’ in professional service firms. In *Third Alternative Perspectives in Accounting Research Conference at University Laval, Quebec* (April 11)
- Cadez S, Guilding C (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Account Organ Soc*, 33 (7/8): pp. 836–863

- Caglio, Ariella, and Angelo Ditillo - "A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions." *Accounting, Organizations and Society* 33.7 (2008): 865-898
- Cardinal, L. B., Sitkin, S. B., & Long, C. P. (2004)—Balancing and rebalancing in the creation and evolution of organizational control—*Organization Science*, 15 (4), 411–431
- Cardinal, L. B., Sitkin, S., & Long, C. (2010) - 3 A configurational theory of control
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2011) - The interdependencies of intra- and inter-organizational controls and work practices - The case of domestic care of the elderly—*Management Accounting Research*, 22 (4), 313–329
- Chenhall, Robert H. 'Management controls systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.' *Accounting, organizations and society* 28.2 (2003): 127–168
- Chenhall, R. H.; Moers, F. (2007) - The Issue of Endogeneity within Theory-Based, Quantitative Management Accounting Research, *European Accounting Review*, vol. 16, n° 1, pp. 173–195
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010)—Social capital and management control systems: A study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (8), 737–756
- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2005, May). Contrôle et changement, une perspective néo-institutionnelle. In 26e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (pp. 1-20)
- Davila, Tony. "An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development." *Accounting, organizations and society* 25.4 (2000): 383–409
- Dekker, Henri C. "Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements." *Accounting, Organizations and Society* 29.1 (2004): 27-49
- Dent J.F, "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, 1990, n° 15: 3–25
- Desreumaux A. et Bréchet J.-P. (1998), « Quelle(s) théorie(s) de la firme pour les sciences de gestion? », *Économies et Sociétés*, série Sciences de Gestion, n°s 8-9, p. 539-566
- Donada, Carole, and Gwenaëlle Nogatchewsky - "Vassal or lord buyers: How to exert management control in asymmetric interfirm transactional relationships?" *Management Accounting Research* 17.3 (2006): 259-287
- Drazin, R., Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly* (30): 514-539

- Eisenhardt, Kathleen M. "Control: Organizational and economic approaches." *Management science* 31.2 (1985): 134–149
- Falkenberg, L., & Herremans, I. (1995)—Ethical behavior's in organizations: Directed by the formal or informal systems? *Journal of business Ethics*, 14 (2), 133–143
- Fayol, Henri — General principles of management—Classics of organization theory 2 (1916): 15
- Ferreira A, Otley D (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20 (4): 263–282
- Fisher, J. G., 1995, "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 24–53
- Fisher, J. G., 1998, "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions", *Behavioral Research in Accounting, Supplement*, Vol. 10, pp. 47–57
- Flamholtz, E.G., Das, T.K. & Tsui, A.S. 1985 - Toward an integrative framework of organizational control—*Accounting, Organizations and Society* 10 (1): 35–50
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behavior while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16 (3), 269–292
- Galbraith, J., 1973—*Designing Complex Organizations*. Addison Wesley Publishing, the USA
- García Lara, J. M.; García Osma, B.; Penalva, F. (2007). "Accounting conservatism and corporate governance", *Review of Accounting Studies*, vol. 14, n° 1, p. 161–201
- Ghoshal, Sumantra—Bad management theories are destroying good management practices—*Academy of Management learning & education* 4.1 (2005): 75–91
- Giglioni, Giovanni B., and Arthur G. Bedeian, "A conspectus of management control theory: 1900–1972." *Academy of Management Journal* 17.2 (1974): 292–305
- Govindarajan, Vijay, and Joseph Fisher—Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance—*Academy of Management journal* 33.2 (1990): 259–285
- Grabner I, Moers F (2013), Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues, *Accounting, Organizations and Society* 38 (6): 407–419

- Hartmann, F. G., Moers, F. (2003) - Testing contingency hypotheses in budgetary research using moderated regression analysis: A second look. *Accounting, Organizations and Society* 28 (7): 803–809
- Hofstede, George—the poverty of management control philosophy—*Academy of management Review* 3.3 (1978): 450–461
- Jensen, M and Meckling, W.H (1994)—The nature of man—*Journal of Applied Corporate Finance*, 7 (2), pp. 4–19
- Jörgensen, B., & Messner, M. (2010) - Accounting and strategizing: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (2), 184–204
- Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2008) - A control framework: Insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19 (4), 301–323
- Kirsch, L. J. (2004)—Deploying common systems globally: The dynamics of control—*Information systems research*, 15 (4), 374–395
- Koontz, Harold - The management theory jungle revisited—*Academy of management review* 5.2 (1980): 175–188
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy—In *Handbooks of management accounting research*, Vol. 1 (Eds, Christopher S. Chapman, A. G. H., Michael, D. S.). Oxford: Elsevier, 753–784
- Larcker, D. F.; Rusticus, T. O. (2010), On the use of instrumental variables in accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 49, n° 3, p. 186–205
- Lennox, C. S.; Francis, J. R.; Wang, Z. (2012), Selection Models in Accounting Research, *Accounting Review*, vol. 87, n° 2, p. 589–616
- Likert, Rensis - The human organization: its management and values—New York, NY, the US: McGraw-Hill The human organization: its management and values (1967)
- Linsley, Philip, and Alexander Linsley (2014)—Cultural Theory of Risk and the Notion of Management Accountants as Strategists—*Management Control and Uncertainty—Palgrave Macmillan the UK*, 2014, 224–238
- Luft, Joan, and Michael D. Shields - “Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research.” *Accounting, organizations and society* 28.2 (2003): 169-249
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18 (1), 76–101
- Macintosh N.B., Daft R.L. (1987), ‘Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study’, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N° 1, pp. 49–61

- Malmi T, Brown D.A (2008) - Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions - *Management Accounting Research* 19 (4): 287–300
- March J.G., Simon H.A. (1958), *Organizations*, New York: John Wiley & Sons, Inc
- Meira, Juliana, et al. “Management controls and inter-firm relationships: a review.” *Journal of Accounting & Organizational Change* 6.1 (2010): 149-169
- Merchant, K.A., 1985—*Control in Business Organizations*—Pitman, Marshfield
- Merchant, Kenneth A, and Robert Simons—*Research and control in complex organizations: an overview*—Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1986
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2007), *A review of the literature on control and accountability*—In *Handbooks of management accounting research* (Vol. 2, pp. 785–802). Amsterdam: Elsevier
- Merchant K. and Van Der Stede W. (2007), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, UK
- Meyer. J and Rowan B (1977) - *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*”, in *American Journal of Sociology*, vol. 83, n ° 2, pp. 340–363
- Otley, D. T., Broadbent, J., & Berry, A. J. (1995), “*Research in Management Control: An Overview of its Development*”, *British Journal of Management*, Vol. 6, Special Issue, pp. 31–44
- Otley, D.T and Berry, A.J (1980) *Control, Organization and Accounting*, *Accounting, Organizations and Society*, 5 (2), pp. 231–244
- Otley, David—*Management control and performance management: whence and whither?*—*The British Accounting Review* 35.4 (2003): 309–326
- Ouchi W.G. (1979), “*A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*”, *Management Science*, 25 (September 1979), pp. 833–847
- Pfister, J. (2014). *Controlling Creativity and Innovation: Paradox or Necessity?* In *Management Control and Uncertainty* (pp. 134–148). Palgrave Macmillan UK
- Pitkänen, H., & Lukka, K. (2011)—*Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting*—*Management Accounting Research*, 22 (2), 125–137
- Schoonhoven, Claudia Bird, *Problems with contingency theory: testing assumptions hidden within the language of contingency*” theory—*Administrative science quarterly* (1981): 349–377
- Silva-Domingo, Luis, and Teresa Canet-Giner - “*Achieving client-supplier alignment through management control paths -*” *Strategic outsourcing: an international journal* 3.1 (2010): 33-45

- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press: Boston, MA, USA
- Specklé, R. F. (2001). Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4/5), 419–441
- Speklé, Roland F., and Frank HM Verbeeten - “The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance.” *Management Accounting Research* 25.2 (2014): 131-146
- Taylor, Frederick. W (1911) - *The principles of scientific management* (1911): 5–29
- Tiwana, A., & Keil, M. (2009)—Control in internal and outsourced software projects. *Journal of Management Information Systems*, 26 (3), 9–44
- Tucker, J. W. (2011). “Selection bias and econometric remedies in accounting and finance research”, *Journal of Accounting Literature*, vol. 29, pp. 31–57
- Van der Meer-Kooistra, Jeltje, and Ed Vosselman—Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge—*Qualitative Research in Accounting & Management* 9.3 (2012): 245–264
- Whitley, Richard. “Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems.” *Accounting, organizations and society* 24.5 (1999): 507-524
- Zimmerman J.L (2001), conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics* 32 (1): 411–427