

Contrôle de gestion et Ressources Humaines : Une nécessaire collaboration pour mieux gérer la performance.

Pascal LANGEVIN

Professeur de Contrôle de gestion, Groupe ESC Lyon

Robert LE LANN

Conseil Direction, dirigeant de RLL Associés

Thierry PICQ

Professeur en Ressources Humaines, Groupe ESC Lyon

RÉSUMÉ

L'article propose un cadre théorique permettant de montrer que la recherche de la cohérence dans la gestion de la performance amène les fonctions Ressources Humaines et Contrôle de gestion à intervenir de façon conjointe à tous les stades du processus de responsabilisation des managers opérationnels.

Ce cadre théorique permet de poser un certain nombre d'interrogations concernant l'évolution de ces fonctions Ressources Humaines et Contrôle de gestion et servira de fil conducteur à une étude empirique, dont des éléments et méthodologies sont présentés.

INTRODUCTION

Les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines sont toutes deux aujourd'hui à la recherche d'une nouvelle identité et s'interrogent sur leur évolution (Besson et Bouquin, 1991 ; Ardoin, 1994 ; Peretti, 1995). Parmi les causes de ces interroga-

tions, on peut citer l'apparition de nouveaux modes de gestion et l'appropriation, de plus en plus marquée, par les managers opérationnels, de l'exercice de ces fonctions de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines. Ces évolutions constatées sont attachées à la recherche d'une meilleure performance des organisations.

Dans ce contexte de changement, il peut être intéressant de réfléchir aux rôles que sont amenées à jouer les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines dans ce que nous appellerons le processus de gestion de la performance, et en particulier à leurs domaines communs d'intervention.

Les auteurs de ce papier lancent actuellement une recherche empirique qui devrait apporter quelques éléments de réponse à cette interrogation.

Toutefois, au préalable, il convient de se doter d'un cadre théorique qui servira de fil conducteur à cette recherche. L'objectif de ce papier est de présenter ce cadre théorique.

Après avoir défini la notion de performance de l'organisation, nous analyserons les étapes du processus de gestion de la performance en nous attachant à montrer que la recherche de la cohérence nécessite une collaboration entre fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines. Nous présenterons alors les problématiques soulevées par ce cadre théorique ainsi que la démarche de recherche que nous entendons mettre en place. La conclusion sera l'occasion de nous interroger sur les conséquences qu'auront ces évolutions en termes d'organisation de l'enseignement de ces fonctions.

DÉFINITION DE LA PERFORMANCE DE L'ORGANISATION

Il est des termes utilisés de façon répétée dans la littérature de gestion qui ne donnent que rarement lieu à une définition, soit que leur sens fasse l'objet d'un consensus général et entendu, soit, au contraire, que leur signification soit large au point de rendre toute tentative de définition aventureuse, voire dangereuse car trop restrictive.

La notion de performance correspond, à notre avis, à ce dernier cas. Elle est pourtant aujourd'hui au coeur de nombreux débats et anime colloques et groupes de travail¹. Nous jouerons donc les aventuriers en proposant une définition de la performance, mais aventuriers prudents, cette définition se voulant très générale. Nous considérerons ainsi qu'une organisation performante est celle qui atteint ses objectifs.

Cette définition renvoie évidemment à deux questions qui, pour leur part, ont généré une littérature importante bien que non consensuelle. Qu'est-ce qu'une organisation et, plus encore, quels sont les objectifs d'une organisation ?

Nous évacuerons rapidement la première question en convenant qu'une organisation est un ensemble d'individus mettant en commun des ressources (argent, temps, compétences...) leur permettant d'atteindre des objectifs personnels.

Notre définition de l'organisation est donc centrée sur l'individu qui trouve dans la participation à une organisation la satisfaction d'intérêts personnels. Il demeurera dans une organisation donnée tant que la satisfaction qu'il en retire est supérieure à celle qu'il obtiendrait en quittant cette organisation².

Ces considérations apportent des éléments de réponse à la deuxième question concernant les objectifs d'une organisation. Nous nous rattacherons à la thèse traditionnelle qui considère qu'il existe une coalition dominante qui impose ses objectifs et que cette coalition dominante est constituée de la Direction Générale. Les objectifs de la Direction peuvent, bien entendu, être divers, allant de la maximisation de la richesse des actionnaires (théorie économique des organisations) à la recherche du pouvoir personnel (théorie managériale : Berle et Means, 1932).

L'organisation performante ayant été définie, il convient maintenant de s'interroger sur la façon dont cette performance peut être obtenue. Il s'agit ici de la gestion (ou du management) de la performance.

LA RECHERCHE DE LA COHÉRENCE DANS LE PROCESSUS DE GESTION DE LA PERFORMANCE.

Pour être performante, donc pour atteindre ses objectifs, l'organisation doit se doter et mettre en oeuvre un certain nombre de moyens. Mais elle doit encore s'assurer que cette acquisition et cette mise en oeuvre se font de façon cohérente.

Lorsque l'organisation est de taille réduite, la Direction Générale est à même d'assurer seule ce rôle. En revanche, quand l'organisation se complexifie, par augmentation de sa taille, par diversification de ses produits, technologies et/ou marchés, par modification de son environnement, la Direction Générale ne peut faire face au flux d'information à gérer et doit déléguer, au moins en partie, la prise de décisions aux managers opérationnels.

La gestion de la performance consiste à faire en sorte que cette délégation se fasse efficacement et conduise à des décisions et actions qui soient là encore cohérentes entre elles et avec les objectifs de l'organisation.

Pour gérer cette performance, la Direction Générale dans un premier temps, les managers opérationnels par la suite, utilisent des outils, méthodes, principes appartenant à des domaines fonctionnels, ressortissant de logiques-métiers, différents. Tous les métiers sont vraisemblablement concernés dans ce processus de gestion de la performance, mais notre propos s'intéresse aux seules fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines.

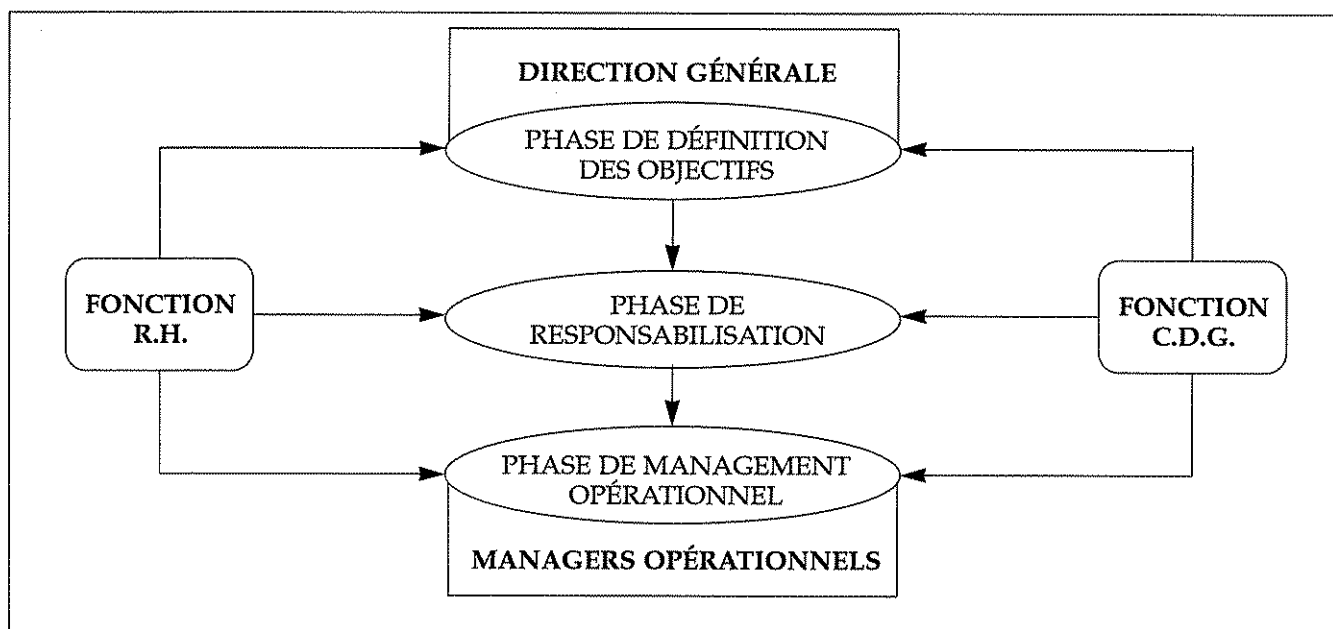
Il convient ici de bien préciser que le terme « fonction » doit être pris dans son sens « biologique », c'est-à-dire d'activité, de rôle joué dans un organisme, l'organisme considéré étant l'organisation.

Les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines sont assurées à l'aide d'un système composé d'outils, de méthodes, de règles et principes,

d'individus parmi lesquels se trouvent les services ou départements « Contrôle de gestion » et « Ressources Humaines ». Mais ces services Contrôle de gestion et Ressources Humaines ne constituent donc qu'une composante des fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines et sont assurées à presque tous les niveaux de l'organisation par les managers³.

Pour gérer sa performance, l'organisation va donc devoir mettre en œuvre ces fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines, de façon cohérente, et aux différentes étapes du processus qui se composent d'une phase de définition des objectifs, d'une phase de responsabilisation et d'une phase de management opérationnel (schéma1).

Schéma 1 : Processus de gestion de la performance



Phase de définition et de suivi des objectifs

La première étape du processus de gestion de la performance consiste à définir les objectifs généraux de l'organisation. Cette étape fait référence aux processus de planification stratégique. Nous laisserons de côté la littérature stratégique pour nous intéresser aux rôles joués à ce niveau par le Contrôle de gestion et les Ressources Humaines. Ce dernier domaine a fait l'objet d'une littérature dans les années 80 (voir par exemple Besseyre des Horts, 1988). Le Contrôle de gestion, pour sa part, a généré une littérature plus irrégulière. Anthony (1965) définissait trois niveaux de contrôle (stratégique, de gestion et des tâches) pour ne s'intéresser qu'au Contrôle de gestion au sens strict. Malgré tout, les manuels récents continuent à traiter de la planification stratégique (voir par exemple Bouquin, 1991 ou Bescos et al., 1991). Enfin une littérature anglo-saxonne

récente s'intéresse, sous l'appellation « strategic management accounting » au rôle du contrôle dans le processus de positionnement stratégique (Wilson, 1991)⁴.

Afin d'analyser les apports du Contrôle de gestion et des Ressources Humaines à la détermination des objectifs stratégiques, nous décomposerons cette dernière en deux phases. Une première phase correspond à la détermination proprement dite des objectifs et repose sur des opérations de diagnostic, de simulation et de planification. Une deuxième phase est constituée d'un processus de suivi de la performance qui permet de formuler ou de modifier les objectifs stratégiques.

Le tableau 1 indique quelques outils apportés par le Contrôle de gestion et les Ressources Humaines dans les différentes phases.

Tableau 1 : les outils du Contrôle de gestion et des Ressources Humaines dans le processus de définition des objectifs

Phases du processus de définition des objectifs	Contrôle de gestion	Ressources Humaines
Diagnostic externe	Analyse de l'environnement économique	Analyse de l'environnement social
Diagnostic interne	Analyse des moyens matériels et financiers disponibles	Analyse du potentiel humain (climat social, compétences...)
	Analyse des moyens humains disponibles (effectifs et leur évolution)	
	Analyse de la structure organisationnelle	
Simulation des conséquences des stratégies envisageables	Chiffrage des stratégies envisageables	Evolution des effectifs en fonction des hypothèses retenues
	Evolution de la masse salariale et des dépenses annexes (formation, recrutement, licenciements...)	
Planification	Plan opérationnel Budgets	G.P.E.C. Projet d'entreprise
	Evolution de la masse salariale et des dépenses annexes	
Suivi	Tableau de bord stratégique	
	Reporting	Bilan social Audit social

Sa construction repose sur l'hypothèse que tous les aspects qui touchent aux salariés sont du domaine des Ressources Humaines. Toutefois Contrôle de gestion et Ressources Humaines sont conjointement concernés dans plusieurs cas :

- Lorsque ces aspects nécessitent d'être traduits en données financières pour être intégrés dans les documents prévisionnels. Il s'agit ici d'un problème de gestion commune ou d'échange de l'information.

- Pour l'analyse de la structure organisationnelle. Il est fait référence ici au découpage de l'organisation, soit vertical en centres de responsabilités où la logique prévalante est une logique « métier », soit transversal en groupes de projet où la logique dominante repose sur les processus (Lorino, 1995). Il appartient au Contrôle de gestion de vérifier que le découpage actuel est adapté, en termes d'efficacité et d'efficience, à la stratégie visée et de suggérer les modifications nécessaires. Il appartient aux Ressources Humaines, d'une part de s'assurer que le découpage adopté ou envisagé est cohérent avec la culture et le style de management de l'organisation⁵ et, d'autre part, d'évaluer les conséquences de ce découpage en termes de mobilité, formation... des salariés.

- Pour le tableau de bord stratégique qui contient des informations tant économiques que sociales, tant quantitatives que qualitatives.

La phase de définition des objectifs met donc en jeu des problématiques de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines, indépendantes ou conjointes. Si on s'intéresse maintenant, non plus aux fonctions, mais aux services, il apparaît que ces derniers sont amenés à collaborer soit par simple échange d'informations, soit en travaillant véritablement en commun sur certains éléments tels que la structure organisationnelle.

La phase de détermination des objectifs est suivie par la phase de responsabilisation.

Phase de responsabilisation

Nous appelons responsabilisation le processus de déclinaison des objectifs qui permet aux managers, à tous les niveaux de l'organisation, de gérer la performance.

Pour responsabiliser les managers, c'est-à-dire pour les amener à prendre des décisions cohérentes avec les objectifs de l'organisation, il faut, d'une part,

qu'ils aient connaissance de ces objectifs ou de leur traduction locale et, d'autre part, qu'ils soient incités à agir en fonction de ces objectifs. Le premier point renvoie à un problème de communication, le second à des aspects de motivation.

Communication ou traduction des objectifs

Pour gérer efficacement la performance et prendre les décisions pertinentes, les managers doivent savoir ce que la Direction Générale attend d'eux. Plusieurs voies de communication sont possibles.

- La Direction Générale peut communiquer de façon claire et explicite les objectifs qu'elle poursuit. Les managers peuvent ainsi évaluer la cohérence de chacune de leurs actions. Cette option est à la fois difficile à mettre en œuvre et peu rencontrée dans la pratique.

Difficile à mettre en œuvre car il n'est pas toujours facile pour un manager d'apprécier les conséquences qu'aura telle ou telle de ses décisions sur la stratégie globale de l'organisation, en particulier si cette dernière est très diversifiée ou très décentralisée géographiquement. Peu rencontrée dans la pratique, car les Directions Générales n'énoncent qu'avec réticence leur stratégie de crainte d'une diffusion trop large vers la concurrence.

- Sans dévoiler explicitement sa stratégie, la Direction Générale peut définir des standards de performance globale (cours de l'action, taux de marge, taux de croissance...). Les problèmes liés aux difficultés de mise en œuvre et à la réticence de la Direction Générale, évoqués précédemment, restent, à notre avis, posés même s'ils peuvent paraître atténués.

- Afin de pallier les problèmes précédents, la Direction Générale peut enfin choisir de traduire ses objectifs généraux en objectifs et/ou standards de performance locaux qui constitueront des critères de gestion pour les managers.

Quelles que soient les options retenues, les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines sont concernées. La communication est un thème plutôt abordé dans la littérature de Ressources Humaines (voir par exemple Peretti, 1990). La détermination des standards de performance est un sujet largement traité dans la littérature de Contrôle de gestion, dans le cadre en particulier des tableaux de bord opérationnels établis sur la base des facteurs clés de succès (voir par exemple Bouquin, 1991).

Les managers étant informés de ce que la Direction Générale attend d'eux, il convient ensuite de les motiver.

Motivation et incitation des managers

Les théories psychologiques de la motivation sont abondamment présentées dans la littérature tant de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines (Ezzamel et Hart, 1987 ; Michel, 1989 ; Lawler, 1994) et il n'est pas dans notre propos de les reprendre ici.

Notons toutefois que, parmi ces théories, la théorie des attentes semble avoir connu le succès le plus vif, tout au moins dans la littérature de Contrôle de gestion depuis l'article de Ronen et Livingstone (1975). Cette théorie renvoie au processus d'évaluation-sanction.

- La phase d'évaluation fait référence à la fois à la mesure de performance de l'entité dont le manager est responsable et à l'appréciation de ce responsable lui-même. La cohérence entre ces différentes composantes et entre les rôles respectifs des fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines est ici particulièrement importante, bien que souvent négligée.

Ainsi, sur le premier point, la littérature en Contrôle de gestion s'est intéressée aux effets pervers de certains outils utilisés pour la mesure de la performance et induisant des comportements dysfonctionnels de la part des managers. C'est le cas par exemple des critères de mesure à court terme basés sur le profit (R.O.I., bénéfice résiduel...) et qui conduisent les responsables à faire l'économie de certaines dépenses qui ne produisent leurs effets qu'à long terme (R & D, formation...) (voir par exemple Ezzamel, 1992). C'est le cas encore de certaines politiques de fixation des prix de cession interne (P.C.I.) où la performance d'un centre situé en aval est totalement dépendante de la performance des centres en amont (voir par exemple Wilson et Chua, 1993). C'est le cas enfin, dans un cadre plus général, de la gestion budgétaire où le niveau de fixation des objectifs de performance et le degré de participation du responsable ont des effets divers sur la motivation de ce dernier (voir Naro, 1995, pour une revue récente de la littérature sur le sujet).

Concernant maintenant les rôles respectifs du Contrôle de gestion et des Ressources Humaines il semble que les deux fonctions interviennent sur le processus de façon déconnectée et à des stades différents. Le Contrôle de gestion est orienté vers des critères se voulant plus objectifs car le plus souvent quantitatifs, les Ressources Humaines, pour leur part, s'intéressant à des aspects plus qualitatifs dans le cadre, en particulier, de l'entretien annuel d'appréciation. Selon Galambert (1991), la différence se traduit également par des mesures de performance collectives pour le Contrôle de gestion opposées à des mesures de performance individuelle pour les Ressources Humaines. Les managers sont donc soumis à une double évaluation, dont les logiques et les conséquences en termes de rémunération, d'évolution de carrière... peuvent être contradictoires.

- La sanction peut être négative ou positive, intrinsèque ou extrinsèque, monétaire ou non. La littérature s'intéresse toutefois davantage à la rémunération qu'aux autres formes de récompenses (Merchant, 1989 ; Lanciaux, 1990 ; Martory, 1990 ; Galambert, 1991). Les questions concernant la cohérence se posent ici en termes de motivation obtenue. Pour être motivantes les récompenses devront être équitables et d'un niveau suffisant. Elles devront également être clairement liées à l'effort développé, et à la performance obtenue, ce qui renvoie aux problèmes d'autonomie de la décision et de construction individuelle ou collective de la performance (Lacombe-Saboly et Sire, 1995). La cohérence se pose également en termes d'adéquation entre les objectifs généraux visés et les critères d'attribution des récompenses, en termes de coûts qui doivent être supportables et, enfin, en termes d'équilibre entre les différents modes de récompenses (bonus vs promotion par exemple).

Les managers ayant intégré les objectifs et étant incités à adopter un comportement cohérent, il convient de les aider dans la phase de management opérationnel.

Phase de management opérationnel

Nous abordons ici la dernière phase du processus de gestion de la performance, celle qui correspond à la prise de décisions quotidienne par les managers opérationnels. Contrôle de gestion et Ressources Humaines exercent ici le rôle de fonctions-supports, fournissant des outils et méthodes d'aide à la décision.

Parmi ces outils, le tableau de bord opérationnel se situe là encore à la croisée des fonctions, contenant des indicateurs de Contrôle de gestion (rentabilité, coût...) et de Ressources Humaines (effectif, masse salariale...). Enfin, les managers opérationnels peuvent être amenés à reproduire à leur niveau les processus de définition des objectifs et de motivation des acteurs dont ils sont responsables, retrouvant les problématiques de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines évoqués précédemment.

DE LA NECESSITE D'UNE RECHERCHE SUR LE TERRAIN

Du cadre conceptuel précédemment fixé émergent plusieurs interrogations constituant autant de questions de recherche.

Quel est, en premier lieu, le devenir des fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines ? Cette question renvoie à une réflexion plus globale sur l'évolution des organisations et de leurs modes de gestion. Ainsi, par exemple, comment les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines peuvent-elles apporter leur soutien dans les nouvelles

approches par processus ? La phase de responsabilisation, les modes d'évaluation des performances et de récompenses sont-ils toujours adaptés ?

En second lieu, on peut s'interroger sur les conséquences qu'auront les évolutions perceptibles des fonctions sur les services et départements concernés et sur les individus qui les composent. Ces structures sont vraisemblablement appelées à disparaître dans la forme qu'elles prennent actuellement dans les entreprises. Quelle sera leur évolution ? Continueront-elles à exister individuellement ou seront-elles fondues dans des cellules de support et de conseil à la Direction Générale et aux opérationnels ?

Ces questions appellent, en troisième lieu, des interrogations sur le profil des individus de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines. Continueront-ils à être spécialisés dans l'un des deux domaines ou deviendront-ils des consultants « transversaux » en management ? Pour faire face aux évolutions évoquées, quelle formation ces individus devront-ils acquérir ?

La recherche que nous lançons a pour but d'approfondir essentiellement la première catégorie d'interrogations et d'identifier des pistes de réponses possibles. Deux phases sont envisagées :

Première phase :

Constitution d'un « état des lieux » des pratiques actuelles et aspirations futures concernant le rôle et la contribution des deux fonctions dans le processus de déclinaison des objectifs.

Pour obtenir un panorama le plus complet possible, l'idée d'une enquête par questionnaire a été retenue. Auprès d'un échantillon de grandes entreprises françaises de tous secteurs d'activité, les domaines suivants seront abordés :

- participation et contribution des fonctions Ressources Humaines et Contrôle de gestion dans le processus de déclinaison des objectifs auprès des opérationnels,

- besoins et attentes vis à vis des deux fonctions, exprimés par la Direction Générale et les opérationnels,

- collaboration constatée et souhaitée des deux fonctions dans le processus de déclinaison des objectifs.

L'analyse des réponses de chacune des quatre catégories d'acteurs (Directions Générales, Opérationnels, Responsables de Ressources Humaines, Contrôleurs de gestion), croisées avec des typologies d'entreprises (taille, secteur, organisation,...) peut permettre

de confronter la réalité des pratiques aux hypothèses issues de la littérature.

Deuxième phase :

L'analyse quantitative de la première phase devra être complétée par des études de cas approfondies et qualitatives réalisées auprès d'entreprises identifiées comme représentatives ou illustratives des grandes tendances issues du questionnaire.

CONCLUSION

Les fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines interviennent aujourd'hui simultanément à plusieurs stades du processus de gestion de la performance. La recherche de la cohérence amènera vraisemblablement une intervention conjointe de plus en plus marquée.

Nous avons proposé un cadre théorique permettant de décrire le processus de responsabilisation des managers opérationnels et d'analyser les évolutions, en rapport avec ce processus, des fonctions Contrôle de gestion et Ressources Humaines. Ce cadre théorique nous a permis d'identifier un certain nombre de thèmes de réflexion. Une étude-terrain, dont la méthodologie est présentée, permettra de qualifier de façon plus précise le sens et la nature de ces évolutions futures.

Nous espérons que cette démarche suscitera un intérêt marqué de la part des hommes et des femmes de Contrôle de gestion et de Ressources Humaines, que ce soit au sein des entreprises ou dans les départements d'enseignement et de recherche.

Au delà de l'évolution des fonctions au sein des entreprises, ce dernier point renvoie également à une réflexion à mener sur l'évolution des départements d'enseignement et de recherche dont le cloisonnement est particulièrement remarquable, malgré la reconnaissance de plus en plus forte, par les uns et les autres, de l'existence de thèmes d'intérêt communs. Une volonté partagée de réfléchir ensemble sur ces évolutions permettrait de s'adapter, de façon anticipée, aux changements à venir. Elle permettrait également d'être en mesure de proposer au monde professionnel des solutions aux problèmes qu'il rencontre et non de se contenter, comme c'est trop souvent le cas, d'observer et de décrire a posteriori les solutions développées par les organisations elles-mêmes.

NOTES

¹ La collaboration décidée récemment (mai 1995) entre l'A.N.D.C.P., l'A.N.D.F.C.G., la C.J.D. et la

D.C.F. se traduit, par exemple, par la création de commissions régionales de travail sur le thème « La performance de l'entreprise citoyenne ».

² Ce qui exclut du champ de notre réflexion les organisations dites « coercitives » (prison, armée de conscrits...) (Etzioni, 1961).

³ Cette distinction est plus importante qu'il n'y paraît. Le langage courant assimile, en effet, les notions de fonction et d'emploi. Cela conduit à des perceptions erronées des fonctions. Ainsi, concernant le Contrôle de gestion, son rôle est souvent considéré de façon restrictive comme le recueil, le traitement et la transmission de l'information.

⁴ Nous excluons ici la littérature développée en France sous le terme « Contrôle de gestion stratégique », en particulier par Lorino (1991), qui s'intéresse au rôle stratégique du contrôle de gestion par activités et non à l'apport du Contrôle de gestion dans le processus de planification stratégique.

⁵ On voit ici l'importance de distinguer fonction, service et système. Ainsi, la culture est considérée depuis longtemps dans la littérature comme un mode de contrôle possible (Ouchi, 1980). Elle fait donc partie intégrante du Contrôle de gestion même si, dans la pratique, ce sont généralement les services de Ressources Humaines qui s'y intéressent le plus.

⁶ La notion d'entité est à prendre au sens large. Il peut s'agir d'un centre de responsabilité géographiquement localisé comme d'un groupe de travail transversal organisé autour d'un processus.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

ANTHONY R.N. (1965), *Planning and Control Systems : A framework for analysis*, Boston, Harvard Graduate School of Business.

ARDOIN J.-L. (1994), Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, juin, p. 39-48.

BERLE A.A., MEANS G.C. (1932), *The Modern Corporation and Private Property*, New York, MacMillan.

BESSEYRES des HORTS G.-H. (1988), *Vers une gestion stratégique des ressources humaines*, Paris, Les Editions d'organisation.

BESSON P., BOUQUIN H. (1991), Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion, *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 60-71.

BESCOS P.-L. et al. (1991), *Contrôle de gestion et management*, Paris, Editions Montchrestien.

BOUQUIN H. (1991), *Le contrôle de gestion*, Paris, P.U.F. Gestion, 2^e éd.

ETZIONI A. (1961), *A Comparative Analysis of Complex Organizations*, New York, The Free Press.

EZZAMEL M. (1992), *Business Unit & Divisional Performance Measurement*, London, Academic Press.

EZZAMEL M., HART H. (1987), *Advanced management accounting : an organizational emphasis*, London, Cassel Educational Limited.

GALAMBERT P. (1991), *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion*, Paris, Les Editions d'Organisation.

LACOMBE-SABOLY M., SIRE B. (1995), L'apport du système comptable à la gestion des rémunérations, papier présenté à la journée d'études A.F.C.-A.G.R.H. « Comptabilité et Gestion des Ressources Humaines », Toulouse, juin.

LANCIAUX C.C. (1990), *Stratégies de la récompense*, Paris, ESF éditeur.

LAWLER III E.E. (1994), *Motivation in Work Organizations*, San Francisco, Jossey-Bass Publishers.

LORINO P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Paris, Ed. La Découverte.

LORINO P. (1995), *Le déploiement de la valeur par les processus*, Document F.N.E.G.E.

MARTORY B. (1990), *Contrôle de gestion social*, Paris, Vuibert Gestion.

MERCHANT K.A. (1989), *Rewarding Results, Motivating Profit Center Managers*, Boston, Harvard Business School Press.

MICHEL S. (1989), *Peut-on gérer les motivations?*, Paris, P.U.F. Gestion.

NARO G. (1995), Les apports de la gestion des ressources humaines au contrôle de gestion: une revue de la littérature anglo-saxonne, papier présenté à la journée d'études A.F.C.-A.G.R.H. « Comptabilité et Gestion des Ressources Humaines », Toulouse, juin.

OUCHI W.G. (1980), Markets, bureaucraties and clans, *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, march, p. 129-141.

PERETTI J.-M. (1990), *Ressources humaines*, Paris, Vuibert Gestion.

PERETTI J.-M. (1995), *Les managers, nouveaux D.R.H., A.N.D.C.P. Personnel*, n° 359, avril, p. 26-30.

RONEN J.R., LIVINGSTONE J.L. (1975), An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets, *The Accounting Review*, vol. L, n° 4, octobre, p. 671-685.

WILSON R.M.S. (1991), Strategic Management Accounting, in ASHTON D. et al. (eds), *Issues in Management Accounting*, London, Prentice-Hall, p. 82-105.

WILSON R.M.S., CHUA W.F. (1993), *Managerial Accounting, method and meaning*, London, Chapman & Hall.