



INFLUENCE DE LA STRATEGIE SUR L'ADOPTION DES MESURES DE PERFORMANCE EN VIGUEUR DANS LE SYSTEME DE COMPTABILITE DE GESTION

Maurice Gosselin

DBA, CA, CMA, École de comptabilité, Université Laval Québec, Canada G1K 7P4

Tél. : (418) 656-5158 Fax : (418) 656-2624

E-mail : maurice.gosselin@ctb.ulaval.ca

Tania Dubé

Résumé

L'objectif de cet article est de tenter de comprendre dans quelle mesure la stratégie d'une entreprise influence les décisions en matière de mesures de performance établies dans le système de comptabilité de gestion.

Les résultats de cette étude ont démontré une certaine association entre le type de stratégie et l'utilisation de mesures de performance financières et non financières ainsi que l'utilité perçue de l'information générée par le système de comptabilité de gestion.

Mots clés : Stratégie, mesures de performance, système de comptabilité de gestion

Abstract

The purpose of this article is to understand the effect of strategy on decisions regarding performance measurement established in management accounting systems.

The results of this study showed a certain association between the type of strategy and the use of financial and non-financial performance measures and the perceived usefulness of the information generated by the management accounting system.

Keywords: strategy, performance measures, management accounting systems

1 Introduction

Depuis le début des années 1990, la mesure de la performance est devenue un important sujet traité dans la littérature scientifique tant auprès des universitaires que des praticiens. Plusieurs auteurs ont proposé aux gestionnaires de développer de nouveaux modèles d'évaluation de la performance qui regrouperaient des mesures financières et non financières. Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996) recommandaient l'établissement de tableaux de bord équilibrés alors que Nanni et al. (1992) suggéraient que les firmes devaient accroître le degré de corrélation entre leurs stratégies et les indicateurs de performance utilisés dans la construction des systèmes de mesure de performance. D'ailleurs, il a déjà été établi que la stratégie joue un rôle clé dans l'élaboration des systèmes de contrôle de gestion (Govindarajan, Gupta 1985; Simons 1987; 1988; 1990; Govindarajan 1988; Govindarajan et Fisher 1990). L'objectif de cet article est de tenter de comprendre dans quelle mesure la stratégie d'une entreprise influence les décisions en matière de mesures de performance, établies dans les systèmes de comptabilité de gestion.

Pour tester les hypothèses développées dans cet article, un sondage a été effectué au printemps 2000 auprès de 101 entreprises manufacturières canadiennes. Les résultats ont démontré que le type de mesures de performance utilisées par les entreprises est relativement associé à la stratégie et que cette dernière influence la perception de l'utilité des différentes dimensions de l'information fournit par le système de comptabilité de gestion.

Cet article est organisé de la manière suivante. Tout d'abord, une brève revue de la littérature entourant le sujet est effectuée et permet de soulever différentes hypothèses. Dans la section suivante, une description de la méthodologie de sondage, utilisé dans cette recherche et dans l'analyse des données, est réalisée. La cinquième section expose et analyse les résultats obtenus. Enfin, la dernière section inclut une discussion sur la contribution de cet article.

2 La stratégie et les systèmes de comptabilité de gestion

Depuis vingt ans, plusieurs auteurs ont développé des typologies afin de différencier les entreprises selon leurs stratégies (Miles et Snow 1978; Miller et Friesen 1978; Buzzell et Wiersema 1981; Porter 1982). La stratégie d'une entreprise représente les choix d'objectifs et de moyens que les unités stratégiques décident de mettre en œuvre après une évaluation de leurs forces et de leurs faiblesses, tant à l'interne que dans leur environnement externe (Chandler 1962; Ansoff 1965; Miles et Snow 1978). Deux typologies visent à classer les

organisations selon leur stratégie concurrentielle (Porter 1982; Miles et Snow 1978). Dans la présente étude, la typologie retenue sera celle de Miles et Snow.

Miles et Snow (1978; 1994) ont identifié quatre types de stratégies, basées sur la propension que les unités stratégiques ont à modifier leurs produits et le marché dans lequel elles évoluent : les prospectrices¹, les défenderesses, les analystes et les réactives (Miller 1992). La différence fondamentale qui existe entre ces quatre types d'organisations réside dans leur penchant à adopter rapidement des changements organisationnels.

Les prospectrices sont des organisations qui cherchent constamment de nouvelles opportunités de marchés en développant et en fabriquant de nouveaux produits adaptés aux besoins de leurs clients. Les prospectrices sont habituellement des organisations qui initient les changements dans leurs secteurs. Comme elles font face à un niveau plus élevé d'incertitude contextuelle (Slocum et al. 1985; Govindarajan 1986), elles investissent des sommes importantes dans la recherche et le développement et valorisent continuellement le travail d'équipe. Ces entreprises prospectrices sont reconnues pour avoir des structures organiques (Gosselin 1997).

Les défenderesses ont une stratégie opposée à celle des prospectrices. Les défenderesses concentrent leurs activités sur un nombre restreint de produits, qu'elles fabriquent en grande quantité. Elles concurrencent de manière agressive à la fois sur les prix, la qualité et le service à la clientèle. Les défenderesses font peu de recherche et de développement et mettent surtout l'emphase sur l'amélioration des processus de fabrication. Elles ont habituellement des structures mécanistes qui leur confèrent une marge de manœuvre beaucoup plus restreinte, et sont ainsi, moins aptes à faire face à l'incertitude environnementale que ne le sont les prospectrices (Slocum et al. 1985, Govindarajan 1986).

Les analystes constituent une catégorie mitoyenne entre les prospectrices et les défenderesses. Les réactives ne poursuivent, quant à elles, aucune stratégie bien définie. Les fondements de la théorie de Miles et Snow sont que si les stratégies prospectrices, défenderesses ou analytiques sont correctement implantées, elles entraîneront des gains substantiels au niveau de la performance.

Maintes raisons soutiennent l'utilisation de la théorie de Miles et Snow dans cette étude. Tout d'abord, cette typologie est reconnue par les chercheurs dans le domaine de la stratégie. D'ailleurs, elle a été employée dans plusieurs études (C.C. Snow, L.G. Hrebiniak 1980 ; D.C. Hambrick 1983 ; J.W. Slocum et al. 1985 ; R. Simons 1987, 1988, 1990 ; M. Gosselin 1997). De plus, les prospectrices et les défenderesses sont deux stratégies qui se positionnent aux extrémités du continuum exposé par E. Segev (1989).

¹ En anglais, les quatre types de stratégie sont : les « prospectors », les « defenders », les « analyzers » et les « reactors ». Les termes français utilisés dans ce texte proviennent du volume de Danny Miller, « Le paradoxe d'Icare » publié aux Presses de l'Université Laval.

Partant de cette typologie, les prospectrices, qui sont continuellement à la recherche de nouveaux marchés, adapteraient leur système de mesures de performance à leur stratégie. Par conséquent, elles opéreraient pour des mesures de performance non financières en relation avec les consommateurs, les produits, les employés et la qualité. Pour leur part, les défenderesses seraient beaucoup plus attirées par les mesures de performance financières. De ces observations est donc extraite une première hypothèse :

Hypothèse 1 : Les prospectrices utilisent plus fréquemment des mesures de performance non financières alors que les défenderesses utilisent plus régulièrement des mesures financières.

Dans un autre ordre d'idées, une étude effectuée par Chenhall et Morris (1986) examine les impacts de la structure organisationnelle, de l'environnement et de l'interdépendance organisationnelle sur la perception de l'utilité des systèmes de comptabilité de gestion (SCG). Les auteurs ont démontré que les SCG sont définis en fonction de l'utilité perçue de plusieurs caractéristiques de l'information associées à ces systèmes. Ces caractéristiques, qui ont été sélectionnées en raison de leurs liens théoriques avec la structure, l'environnement et l'interdépendance, sont l'étendue, la rapidité de diffusion, le niveau d'agrégation et l'intégration.

L'étendue de l'information générée par un SCG réfère à la perspective de concentration, de quantification et d'horizon temporel de l'information. Ainsi, un SCG traditionnel fourni de l'information sur les événements internes à l'organisation, est exprimée en termes monétaires et se concentre sur des données historiques. Par contre, une information étendue touche aussi les événements économiques et non économiques qui sont externe à l'organisation, inclue des mesures non monétaires et offre des prévisions sur la vraisemblance d'événements futurs. La rapidité de diffusion se rapporte à l'approvisionnement de la demande d'information et à la fréquence de publication de l'information collectée. La dimension d'agrégation est un composé de sommation temporelle et fonctionnelle (aire de vente, centre de coûts, département de marketing et de production) et d'information produite spécifiquement pour les modèles formels de décision. Cette caractéristique de l'information réfère au processus de condensation des informations comptables à des fins spécifiques. Enfin, l'information intégrée d'un système renvoie à la coordination des différents segments d'une organisation en précisant les cibles à atteindre, qui sont combinés d'effets de segments qui interagissent. Cette caractéristique renvoie à l'accessibilité de l'information que procure un SCG sur chacun des segments de l'organisation.

À la lumière des descriptions données dans les paragraphes précédents sur les différentes stratégies de Miles et Snow, il est possible de poser des hypothèses quant à la relation entre la stratégie d'une entreprise et la perception de l'utilité des différentes dimensions de l'information que dispense le SCG.

Tout d'abord, il a été établi que les prospectrices font face à un niveau plus élevé d'incertitude contextuelle comparativement aux défenderesses (Slocum et al. 1985; Govindarajan 1986). L'incertitude environnementale est considérée comme un facteur déterminant dans

l'élaboration d'un SCG. Ce concept a d'ailleurs été étudié dans de nombreuses recherches en comptabilité de gestion (Tymon et al. 1998). L'incertitude environnementale engendre une planification et un contrôle nécessairement plus difficile (Burns et Stalker 1961; Lawrence et Lorsch 1967; Weick 1969; Duncan 1972). Ainsi, les difficultés causées par la représentation d'un environnement incertain sur la planification et le contrôle pourraient être allégées par une provision étendue d'information. Partant de ce principe, la deuxième hypothèse s'énonce de la façon suivante :

Hypothèse 2 : Les prospectrices percevront qu'un système de comptabilité de gestion qui procure de l'information de grande ampleur (étendue) est plus utile à la prise de décision.

Il a aussi été démontré que les prospectrices recherchent continuellement de nouvelles opportunités de marchés en innovant des produits adaptés aux besoins de leurs clients. De plus, puisqu'elles œuvrent dans un environnement incertain, les gestionnaires se doivent de répondre rapidement aux changements imprévus. Ainsi, il est fortement envisageable qu'ils estiment particulièrement profitable que le SCG fournisse une information en temps opportun. La troisième hypothèse, découlant de ces observations, se formule ainsi :

Hypothèse 3 : Les prospectrices percevront qu'un système de comptabilité de gestion qui diffuse rapidement de l'information est plus utile à la prise de décision.

Les prospectrices sont également reconnues pour avoir des structures organiques (Gosselin 1997). L'information agrégée pourrait donc être spécialement utile aux gestionnaires des entreprises qui poursuivent cette stratégie et notamment du fait que plusieurs modèles de décision ont été désignés pour soutenir la gestion de l'incertitude (Horngren 1982; Amigoni 1978; Pfeffer et Leblebici 1973). La quatrième hypothèse prend donc la forme suivante :

Hypothèse 4 : Les prospectrices percevront qu'un système de comptabilité de gestion qui procure de l'information agrégée est plus utile à la prise de décision.

Enfin, comme les prospectrices valorisent particulièrement le travail d'équipe, il est envisageable que les gestionnaires perçoivent comme utile qu'un SCG fournisse de l'information intégrée. La cinquième hypothèse est avancée de la manière suivante :

Hypothèse 5 : Les prospectrices percevront qu'un système de comptabilité de gestion qui procure de l'information intégrée est plus utile à la prise de décision.

3 Méthode utilisée

Dans le but d'analyser l'influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance et sur la perception de l'utilité des dimensions de l'information d'un SCG, une étude a été réalisée au printemps 2000 sur 101 firmes manufacturières. Un questionnaire a d'abord été conçu et administré à un échantillon de 200 entreprises manufacturières canadiennes, de septembre 1999 à mars 2000. Ce sondage était divisé en cinq sections.

La première section englobait 73 mesures de performance financières et non financières, largement utilisées par les organisations et mentionnées dans la littérature professionnelle et académique. La liste de ces mesures de performance, classées par le chercheur selon qu'elles soient financières ou non financières, est présentée dans le tableau 1. La seconde partie concernait les changements dans le système de mesure de performance. La troisième section incluait l'instrument développé par Chenhall et Morris (1986) sur le SCG. Dans la quatrième section, les répondants devaient évaluer, sur une échelle à cinq niveaux, le degré d'incertitude environnementale et de décentralisation dans leur organisation. Enfin, l'instrument sur la stratégie, développé par Miles et Snow (1978), était inséré dans la dernière section.

Mesures financières	Mesures non financières
Total des ventes par employé	Nombre de plaintes des clients
Taux de rotation des comptes clients	Nombre de réclamations sur les garanties
Total des ventes par représentant des ventes	Satisfaction du client par le biais de sondage
Moyenne de vente par commande	Durée de temps écoulée entre la commande et la livraison
Total de ventes par région	Retard dans le calendrier de livraison
Ventes totales ou revenus totaux	Nombre de commandes de la clientèle reçu
Marge brute	Nombre de commandes de la clientèle complétées
Montant des dépenses en formation	Nombre de nouveaux clients
Coût total par département	Nombre de contacts avec des clients potentiels
Coût par unité produite	Nombre de comptes à recevoir douteux
Coût par unité endommagée produite	Part de marché
Variation des prix des matériaux	Nombre de nouveaux produits
Variation de la quantité de matériaux	Délai pour mettre en marché un nouveau produit
Variation de l'efficacité de la force de travail	Nombre de ligne de produits
Variation de la rémunération de la force de travail	Nombre de produits retournés
Réduction des coûts résultant de l'amélioration de la qualité des produits	Pourcentage de produits retournés
Coût de la qualité	Nombre d'unités de produits finis en inventaire
Taux de rotation des stocks	Nombre d'unités de composantes en inventaire
Profit net	Nombre d'heures d'utilisation des machines
Ratio de liquidité immédiate	Total de matières premières en inventaire
Coût des produits vendus	Total de produits en cours en inventaire
Bénéfice avant taxes	Total de produits finis en inventaire
Bénéfice par action	Pourcentage de la capacité de production ou des ressources utilisées
Cours de l'action	Nombre et durée des temps d'arrêt
Ratio Cours/Bénéfice	Nombre de nouveaux employés
Retour sur les ventes	Nombre d'heures travaillées
Retour sur les capitaux	Nombre d'heures travaillées par quart de

	travail
Retour sur l'investissement	Nombre de blessures au travail
Total des encaissements	Fréquence des blessures au travail
Total des décaissements	Degré d'absentéisme
Montant net d'entrée de fonds	Taux de roulement du personnel-clé
Montant de fonds de roulement	Pourcentage des produits ou des services rejetés
Total des dépenses	Total des rebuts produits
	Nombre de tonnes de produits rebuts produits
	Quantité d'énergie consommée (ex. : essence, hydro, gaz naturel)
	Production de biens ou de services a) unités de produits finis par unité de matière première utilisée b) unités de produits finis par heure de travail c) unités de produits finis par heure de machine utilisée d) unités de produits finis par pied carré utilisé
	Nombre d'unités produites

Tableau 1 : Mesures de performance

La population sondée était constituée d'organisations manufacturières canadiennes appartenant aux codes de Classification Type des Industries (CTI) 30 à 39². La liste de ces entreprises a été générée de manière aléatoire grâce au CD-ROM de « CanCorp3 » du Financial Post. Le questionnaire a été envoyé aux vice-présidents finances ou aux contrôleurs

-
- ² 30 : Industries des produits en caoutchouc (15)*
 31 : Industries du cuire et des produits connexes (17)*
 32 : Industries des produits minéraux non métalliques (29)*
 33 : Industries de première transformation des métaux (29)*
 34 : Industries de fabrication des produits métalliques (33)*
 35 : Industries de la machinerie – sauf électrique (31)*
 36 : Industries des produits électriques et électroniques (33)*
 37 : Industries du matériel de transport (32)*
 38 : Instruments (n'existe plus aujourd'hui)*
 39 : Autres industries manufacturières

* À partir de l'année 2000, Statistique Canada a procédé à une refonte de ses codes CTI afin de les unifier avec ceux du Mexique et des États-Unis. Il est donc possible que les entreprises contenues dans ces classes en 1999 soient légèrement différentes de la classification de 2000.

³ Cette base de données est située sur CanCorp plus, la CanCorp Canadian Corporations data base produit par Micromedia Limited et comprend des données en provenance de Financial Post data group of Canada. Elle contient de l'information financière et managériale, extraite des documents de plus de 8 000 compagnies. Cette base de données inclut les principales entreprises publiques incorporées au Canada, les filiales, les compagnies privées, les organismes publics fédéraux, provinciaux et municipaux et toutes les compagnies listées sur le Toronto Stock Exchange et sur le rapport du Business Top 1000 list.

répertoriés dans la base de données CanCorp. Afin d'assurer un taux de réponse acceptable et d'éviter tout biais de non-réponse, d'importantes procédures de collectes de données ont été mises en place. Une première copie du questionnaire a été postée avec une enveloppe de retour affranchie et pré adressée. Une lettre de suivi a été envoyée trois semaines plus tard, et un second questionnaire, six semaines après l'envoi initial. Enfin, un assistant de recherche a communiqué avec les non répondants afin de s'enquérir des raisons de leur non-participation. Ces procédures ont permis d'atteindre un taux de réponse de 50.5%, soit 101 réponses sur un échantillon initial de 200 entreprises.

4 Résultats

Dans le cadre de cette étude, les gestionnaires des entreprises sondées devaient classer leurs organisations selon la typologie de Miles et Snow. Pour ce faire, ils devaient déterminer laquelle des trois descriptions, renvoyant aux définitions de chacune des stratégies de Miles et Snow, était la plus appropriée pour leur organisation en regard des autres organisations dans leur industrie. Les résultats de ce classement sont présentés dans le tableau 2. Parmi les 101 répondants, 21 (20.8%) organisations ont été identifiées comme prospectrices, 35 (34.7%) comme analystes et 42 (41.6%) comme défenderesses. Par contre, 3 (2.9%) organisations n'ont pas identifié de stratégie précise. Ces résultats sont conformes aux travaux de Miles et Snow (1978) qui anticipaient un nombre de prospectrices, de défenderesses et d'analystes sensiblement égal dans un même secteur.

	Nombre d'organisations	%
Identification précise d'une stratégie		
Défenderesse	35	34.7%
Prospectrice	21	20.8%
Analyste	<u>42</u>	<u>41.6%</u>
	98	97.1%
Aucune identification d'une stratégie précise	3	2.9%
Total	<u>101</u>	<u>100%</u>

Tableau 2 : Identification des différentes stratégies

Afin de tester l'hypothèse 1, le coefficient de corrélation de Spearman, entre les types de stratégie et les mesures de performance financières et non financières, a été examiné. Les résultats, présentés au tableau 3, démontrent une association significative négative entre le type de stratégie défenderesse et les mesures de performance non financières. Les défenderesses semblent utiliser de façon moins fréquente les mesures de performance non financières. Toutefois, les résultats ne démontrent pas qu'elles utilisent plus couramment les mesures de performance financières comme le supposait la première hypothèse. Les résultats indiquent aussi que les prospectrices emploient davantage des mesures de performance non financières. Conséquemment, les résultats obtenus permettent de confirmer partiellement la première hypothèse. La stratégie influence donc la décision d'adopter des mesures de performance financières et non financières.

	Prospectrice	Analyste	Défenderesse
Mesures de performance non financière	0,245	0,053	-0,303
	(0,013)*	(0,597)	(0,002)**
Mesures de performance financières	-0,007	0,105	-0,100
	(0,946)	(0,295)	(0,320)

Tableau 3 : Matrice de corrélation entre la stratégie et les mesures de performance

Dans le but de vérifier les hypothèses 2, 3, 4 et 5 sur la relation entre la stratégie et les dimensions de l'information, le coefficient de corrélation de Spearman a aussi été évalué. La corrélation démontre clairement, comme l'indique le tableau 4, qu'un gestionnaire d'une entreprise suivant une stratégie prospectrice, considérera plus utile qu'un système de comptabilité de gestion fournisse de l'information de grande ampleur et rapidement diffusable. Par contre, il semble que la stratégie n'influence pas significativement la perception de l'utilité qu'un SCG pourvoit de l'information agrégée et intégrée. Conséquemment, les résultats confirment partiellement le modèle de Chenhall et Morris voulant qu'un système de comptabilité de gestion, procurant de l'information de grande étendue, rapidement publiable, agrégée et intégrée est plus utile à la prise de décision. La stratégie est donc un facteur déterminant seulement au niveau de la perception de l'utilité des caractéristiques de l'information étendue et rapidité de diffusion qu'un système de comptabilité de gestion fournit.

	Étendue	Rapidité de diffusion	Agrégation	Intégration
Prospectrice	0,26	0,22	0,04	0,09
	(0,01)*	(0,03)**	(0,67)	(0,32)

Tableau 4 : Matrice de corrélation entre la stratégie et les caractéristiques de l'information

5 Conclusion

Les résultats de cette étude, effectué auprès de 101 manufacturières canadiennes, démontrent l'influence de la stratégie sur l'adoption de mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion. Les analyses de corrélation effectuées ont permis d'établir qu'il y a une relation significative entre la stratégie et, dans un premier temps, l'utilisation de mesures de performance financières et non financières, et dans un deuxième temps, l'utilité perçue des différentes dimensions de l'information que fournit un SCG.

En effet, l'association entre le type de stratégie, établit d'après la typologie de Miles et Snow, et l'utilisation de mesures de performance financières ou non financières démontre que les défenderesses utilisent moins fréquemment les mesures non financières alors que les prospectives utilisent davantage celles-ci. De plus, l'utilité perçue par les gestionnaires, de deux des caractéristiques de l'information que procure le SCG, est directement influencée par ces stratégies puisque l'étude a permis d'établir clairement que la stratégie joue un rôle

important au niveau de l'utilité perçue de l'étendue et de la rapidité de diffusion de l'information. Par contre, la stratégie ne semble pas influencer l'utilité perçue par les gestionnaires qu'un SCG procure de l'information agrégée et intégrée. Cette étude permet donc de mieux comprendre l'influence de la stratégie, sur à la fois, l'établissement des mesures de performance et l'utilité de l'information fournie par le système de comptabilité de gestion.

6 Bibliographie

Ansoff H.I. (1965), *Corporate Strategy*, Mc Graw-Hill.

Amigoni E. (1978), « Planning Management Control System », *Journal of Business Finance and Accounting*, p. 279-291.

Burns T. and Stalker G.M. (1961), *The Management Innovation*, Travistock.

Buzzell R.D. and Wiersema F.D. (1981), « Modeling Changes in Market Share : A Cross-Sectional Analysis », *Strategic Management Journal*, Vol. 2, p. 27-42.

Chandler A. A. (1962), *Strategy and Structure : Chapters in the History of America Industrial Enterprise*, The MIT Press.

Chenhall R. H., and Morris D. (1986), « The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems », *The Accounting Review* 61, p.16-35.

Duncan R. B. (1972), « Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty », *Administrative Science Quarterly*, p. 313-327.

Gosselin M. (1997), « The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 2, p. 105-122.

Govindarajan V. (1986), « Decentralization, Strategy and Effectiveness of Strategic Business Unit in Multi Business Organization », *Academy of Management Journal*, Vol. 11, p. 844-856.

Govindarajan V. (1988), « A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level : Integrating Administrative Mechanisms with Strategy », *Academy of Management Journal*, Vol. 31, p. 828-853.

Govindarajan V. and Fisher J. (1990), « Strategy, Control Systems and Resource Sharing : Effects on Business-Unit Performance », *Academy of Management Journal*, Vol. 33, n°2, p. 259-285.

Govindarajan V. and Gupta A. K. (1985), « Linking Control System to Business Unit Strategy : Impact on Performance », *Accounting, Organization and Society*, Vol. 10, p. 51-66.

Hornigren C.T. (1982), *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall.

Lawrence P.R. and Lorsch J.W. (1967), *Organization and Environment*, Harvard University

Miles R.E. and Snow C.C. (1978), *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill.

Miles R.E. and Snow C.C. (1994), *Fit, Failure and the Hall of Fame*, Free Press.

Miller D. (1992), *Le paradoxe d'Icare*, Les presses de L'Université Laval.

Miller D. and Friesen P.H. (1978), « Archetypes of Strategy Formulation », *Management Science*, Vol. 24, p. 921-933.

Nanni A.J., Dixon R., and Vollmann T.E. (1992), « Integrated performance measurement : management accounting to support the new manufacturing realities », *Journal of Management Accounting Research* 4, p.1-19.

Pfeffer J. and Leblebici H. (1973), « The Effect of Competition on some Dimensions of Organizational Structure », *Social Forces*, p. 268-279.

Porter M.E. (1982), *Choix stratégiques et concurrence : techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie*, Economica.

Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy : An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, p. 357-374.

Simons R. (1988), « Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget », *Contemporary Accounting Review*, Vol. 5, p. 267-283.

Simons R. (1990), «The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, p. 127-143.

Slocum J.W.jr, Cron W.L., Hansen R.W., Rawlings S. (1985), « Business strategy and the Management of Plateaued Employees », *Academy of Management Journal*, Vol. 28, p. 133-54.

Tymon W.G., Stout D.E., and K.N. Shaw. (1998), « Critical Analysis and Recommendations regarding the Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research », *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10, p. 23-46.

Weick K.E. (1969), *The Social Psychology of Organizing*, Addison-Wesley