

VINGT ANS DE CONTRÔLE DE GESTION OU LE PASSAGE D'UNE TECHNIQUE À UNE DISCIPLINE

[Henri Bouquin, Yvon Pesqueux](#)

Association Francophone de Comptabilité | « [Comptabilité Contrôle Audit](#) »

1999/3 Tome 5 | pages 93 à 105

ISSN 1262-2788

ISBN 2711734110

DOI 10.3917/cca.053.0093

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1999-3-page-93.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline

Henri BOUQUIN et Yvon PESQUEUX

Résumé

Le contrôle de gestion est devenu une discipline académique et un domaine de recherche. Mais, dans le même temps, ses présupposés fondateurs ont donné lieu à critique. Des tentatives de rénovation se sont succédées dans la pratique, alors que la conception classique héritée de Fayol et confortée par la théorie économique néoclassique se trouvait confrontée à une approche inspirée par H. Simon, mettant en évidence le rôle du contrôle de gestion comme vecteur d'apprentissage et d'émergence des stratégies. Enfin, l'apparition des ERP tend à accélérer la prise de conscience de l'écart entre le processus de contrôle et le rôle qu'y joue le contrôleur, un rôle appelé à changer profondément.

MOTS CLÉS. – CONTRÔLE – PARADIGMES – INFORMATION – APPRENTISSAGE.

Abstract

Management control has grown into an academic discipline and a field for research. But, in the meantime, the paradigms of its so-called classical model have been put into light and questioned. A lot of innovations have been proposed to controllers with a view to modernize management control. The traditional representation of the management process, inherited from Fayol and theorized by the economic theory of organizations, is challenged by Simon. Management control is, more than ever, looked at as a mean not of mere compliance, but of organizational learning and of strategic emergence. The spread of ERPs seems to speed up this evolution. A major distinction has to be done between management control as a process and the specific part played in it by the controller. This part is bound to change deeply in the next future.

KEYWORDS. – CONTROL – PARADIGMS – INFORMATION – ORGANIZATIONAL LEARNING.

Correspondance :

Henri Bouquin
Université Paris-Dauphine (CREFIGE)
77775 - Paris Cedex 16
e-mail : henri.bouquin@dauphine.fr

Yvon Pesqueux
Groupe HEC
1, avenue de la Libération
78351 - Jouy-en-Josas Cedex
e-mail : pesqueux@gwsmtp.hec.fr

Introduction

La situation de l'enseignement et de la recherche en contrôle de gestion se trouvait, à la fin des années 70, dans une situation similaire à celle des autres thèmes de la comptabilité, du contrôle et de l'audit : la matière avait été introduite dans les programmes d'enseignement aussi bien dans les écoles qu'à l'université, et le temps de l'implantation s'achevait pour s'ouvrir vers celui de la recherche. On passait donc du statut d'une matière d'enseignement à celui d'une discipline à part entière : assimilation d'un cadre conceptuel, développement et discussion de ce cadre.

Ajoutons d'ailleurs ici une spécificité du domaine : si l'on peut dire que la comptabilité est au moins ce que pratiquent les comptables, le marketing ce que pratiquent les commerciaux, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion. Cette discipline sera donc écartelée entre contrôle de gestion comme thème de gestion et rôle et place des contrôleurs de gestion. Nous nous intéresserons principalement au contrôle de gestion comme discipline car l'analyse de son évolution permettra de déboucher sur quelques remarques relatives au contrôleur de gestion, sa fonction et son rôle dans l'entreprise.

Les vingt dernières années ont vu à la fois l'affirmation du modèle de contrôle de gestion créé par les grandes entreprises et sa critique. On a pris conscience de l'étroite interdépendance du modèle classique avec certaines formes d'organisation, et surtout avec les systèmes d'information. Ces interdépendances ont permis de rattacher le contrôle de gestion aux formes modernes de la théorie néoclassique, et en quelque sorte de le légitimer. Mais le processus managérial qu'il appelle, et qu'Anthony a décrit, s'est révélé moins simple et moins universel qu'il n'y paraissait. Le contrôle de gestion, processus de management, est aussi un mode de management parmi d'autres. Les questionnements actuels sont nombreux et mettent en cause le rôle futur des contrôleurs de gestion.

On traitera d'abord du modèle classique du contrôle de gestion comme le signe de la « pauvreté du managérialisme », puis du contrôle de gestion comme modélisation et structuration de l'entreprise puis comme processus managérial et enfin comme mode de management avant d'aborder les questionnements en contrôle de gestion.



1. Le modèle classique du contrôle de gestion : « pauvreté » du managérialisme ?

Une discussion peut ainsi ouvrir le questionnement : le contrôle de gestion transcrit comme une technique dans les cursus de gestion serait-il aujourd'hui victime de la « pauvreté » (Hofstede, 1978) du modèle qui lui sert de base ? La décennie 70 se caractérise, en France, par l'assimilation d'un modèle technique du contrôle de gestion, codifié aux États-Unis mais rassemblant, dans le cadre de l'expression d'une rationalité instrumentale, des pratiques qui s'étaient développées depuis la généralisation des « grandes entreprises » à tous les secteurs d'activité. Le contrôle de gestion proposé alors à l'enseignement et à la recherche était donc un corps de doctrine formalisé, ce qui en facilitait l'implantation par référence à un « état de l'art » dont la forme canonique avait été proposée par R.N. Anthony¹ (1965). Son modèle sert encore de charpente à de nombreux enseignements de contrôle de gestion.

Ce modèle résulte, comme on l'a signalé, de l'articulation des pratiques de gestion liées à la généralisation à tous les secteurs économiques du modèle de la grande entreprise. Deux auteurs nous conduisent à réfléchir à la généralisation du modèle de la grande entreprise de la fin du XIX^e siècle à l'après-Seconde Guerre mondiale : A.D. Chandler Jr. (1977), qui procède sur la base d'une hypothèse technologique (modèle historique pauvre), et K. Polanyi (1944), qui construit, pour sa part, la base d'un modèle historique large. Remarquons d'ailleurs que la préface de son livre a été rédigée par P. Drucker, compagnon d'émigration mais aussi prosélyte de la direction par objectifs, mode de gouvernement associé à cette forme classique du contrôle de gestion.

Les dirigeants des entreprises où le modèle est né étaient en effet confrontés à deux difficultés :

- celle de prendre des décisions cohérentes dans un monde où les interactions sont de plus en plus importantes alors que ces décisions mettent en jeu des ressources considérables et peu réversibles ;
- celle de diriger un personnel de plus en plus nombreux sans contact direct avec lui.

Ces dirigeants se sont donc heurtés à des injonctions paradoxales : rendre compatible la stabilité interne et la capacité d'adaptation à un environnement rendu instable par le jeu croissant des interactions (décisions des autres grandes entreprises, appartenant ou non au même secteur, des États, des autorités supra-étatiques comme l'Union européenne, l'ONU, etc., des décisions des clients), se confronter à des institutions au pouvoir d'influence certain (en particulier sur les consommateurs) mais éviter d'endosser ouvertement une responsabilité sociale (P. Drucker, 1946, sur l'accueil fait par Sloan à la responsabilité sociale du Big Business).

Rappelons aussi que le pouvoir d'influence des grandes entreprises avait été contesté à l'issue de la Seconde Guerre mondiale et que des « soubresauts » de leur influence politique directe continueront à déclencher des polémiques (ITT et Allende au Chili, en 1972).

Il s'agissait donc d'orienter les dispositifs liés aux enjeux de ces deux aspects contradictoires, ce qui débouchera sur un système (Bouquin, 1998, p. 432) d'outils peu à peu coordonnés et mis en œuvre à travers l'émergence d'une véritable doctrine dont l'objectif est d'assurer que le manager auquel on délègue est en mesure d'anticiper en maintenant la cohérence des objectifs. Cela enracine sur le plan conceptuel le modèle classique du contrôle dans l'univers de la théorie économique néoclassique, notamment aux aspects spécifiques qui naîtront des développements de cette théorie. Il s'agit d'abord de la théorie des anticipations, une théorie « propre » dans la mesure où celles-ci ne peuvent qu'être rationnelles (donc à l'exclusion des effets de « foule », d'imitation ou de peur). Il s'agit ensuite de la théorie de l'agence qui propose un univers à l'*homo economicus* devenu actionnaire ou dirigeant, univers complété par celui de la théorie de l'information. L'ensemble des comportements des acteurs ainsi en jeu devra opérer harmonieusement du fait de l'efficacité des marchés. Cette théorie de l'entreprise permet de reconnaître l'existence de firmes qui soient des organisations et non plus des atomes. C'est aussi à partir de la théorie de l'agence que s'est développée la conception de l'entreprise (et de l'organisation) en « nœud de contrats » et donc plus largement une approche contractuelle de l'organisation. Dans les fondements économiques « incontournables », les apports du concept de coût de transaction et la théorie de Williamson sur l'économie des coûts de transaction dans leur vocation à élargir une théorie de la firme qui explique les processus d'intériorisation/externalisation d'activités conduisent à valider la forme M (multidivisionnelle) comme structure de référence.

Face à l'irréductible autonomie des agents que la chaîne taylorienne avait tenté d'asservir, le contrôle de gestion se pose comme un cadre cohérent de l'orientation des comportements. Les personnes y sont supposées agir dans un cadre contractuel, visant des résultats après avoir négocié des ressources. Mais on sait que certains aspects fondamentaux posent encore problème quand on confronte la doctrine du contrôle (Bourguignon, 1997), les pratiques, la théorie. C'est notamment le cas de la « mesure de la performance », assise sur le principe de contrôlabilité qui modère la dictature de résultat. Un principe que la pratique ne reconnaît pas (Merchant, 1989), alors que la théorie de l'agence (Baiman, 1990) montre le caractère discutable de la mesure par les résultats. Le thème de la confiance, ce n'est pas un hasard, vient aujourd'hui au centre des débats (Dupuy, Guibert, 1997).

Le modèle classique du contrôle de systèmes se veut donc architecture d'une chaîne de délégateurs fondée sur des processus où l'information joue le rôle central. Au fond, une suite de *one best way*, certes plus subtil qu'il n'y paraît (Bouquin, 1998, p. 432) mais, pour reprendre la critique de Hofstede citée plus haut, fondée sur une vision mécanique, cybernétique. Ironie : on en attribue parfois la paternité à Fayol. Mais lui-même se réclamait d'une métaphore biologique, une de celles que Hofstede considère comme un enrichissement possible du modèle.

2.

Contrôle de gestion, modélisation et structuration de l'entreprise

C'est donc l'information qui va se trouver au centre des dispositifs du contrôle, car c'est elle qui sert de support aux ordres de la hiérarchie, de même que c'est elle qui permet de rendre compte de l'effet des comportements des acteurs.

On doit souligner ici l'importance des militaires et des ingénieurs dans la mise au point de ces dispositifs : l'industrie de l'armement et les deux guerres mondiales qui en découleront seront un puissant vecteur de diffusion de ces techniques à l'ensemble des secteurs économiques et viennent constituer ainsi un « état de l'art » enseignable et transférable². Rappelons que F.W. Taylor (1902) écrivait qu'il fallait « ôter le contrôle des mains des contremaîtres pour le placer entre celles des dirigeants ». Le contrôle vu comme la maîtrise des événements, des comportements, des actions (et il s'agit bien là de domination) va ici bien au-delà de la vérification traditionnellement dévolue aux contremaîtres même si cette dernière en constitue un des éléments. C'est sur cet aspect-là, celui du « *control* » que l'on mettra l'accent lors de la mise en œuvre des cours de contrôle de gestion dans la décennie 70, cours qui vont alors prendre leur autonomie par rapport aux techniques de calcul des écarts et d'ajustement des budgets en fonction de la logique des grands équilibres financiers qui constituait le contenu des cours de contrôle budgétaire enseignés jusqu'alors.

En effet, si l'organisation scientifique du travail avait pour objectif de régler les rapports opérateurs-tâche, la croissance de la taille et de la complexité des entreprises devait entraîner le développement du rôle du management (intermédiaire et supérieur) d'autant que les entreprises diversifiaient leur activité tant sur le plan des produits que sur celui des marchés. Les dirigeants, éloignés de la base, se devaient d'être, en déclinaison du profil-type défini par H. Fayol (1916) des hommes dépourvus de passion qui prévoient, organisent, commandent, coordonnent et contrôlent, et cela dans des structures qui leurs permettent de commander d'autres cadres. Ces dispositifs furent quali-

fiés par Anthony de *management control* et ont fait du contrôle de gestion une discipline d'enseignement liée tout autant à la comptabilité de gestion qu'au « management », cours dont le contenu se focalise sur l'art de diriger, mais aussi à l'organisation, dans la mesure où le *management control* se consacre à l'examen des formes canoniques de structuration des entreprises. C'est sans doute ce qui fait que la traduction française de « *management control* » par « contrôle de gestion » conduit à une intelligibilité tout aussi floue des deux termes (Bouquin, 1998).

C'est aussi pourquoi R.N. Anthony propose de l'organiser autour de trois niveaux :

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources » (R.N. Anthony, *op. cit.*, p. 16), propos qui ont été aujourd'hui radicalement critiqués par H. Mintzberg (1994).

- Celui du contrôle de gestion, « processus par lequel les dirigeants obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation » (R.N. Anthony, *op. cit.*, p. 17).

- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que des tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente » (R.N. Anthony, *op. cit.*, p. 18), qui est le niveau par lequel la contestation du modèle en activités et en processus, dont l'importance a été soulignée dans l'article qui précède sur la comptabilité de gestion, a été formulée.

Le contrôle de gestion s'inscrit ainsi dans l'intégrisme de la pensée économique des références qui ont été soulignées plus haut. En 1988, R.N. Anthony offre une vision un peu différente du contrôle de gestion comme « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (R.N. Anthony, 1988, p. 10), mais l'esprit général du dispositif demeure si sa finalité est plus clairement affirmée.

Cette vision remet en perspective l'approche instrumentale qui avait servi de base à la construction des enseignements de contrôle de gestion avec :

- la planification opérationnelle, chiffrage à court et moyen terme des objectifs du plan stratégique ;

- le contrôle budgétaire avec la budgétisation qui chiffre à un an les objectifs des différents centres de responsabilité et le suivi budgétaire par mise en évidence des écarts, base de la gestion par exceptions ;

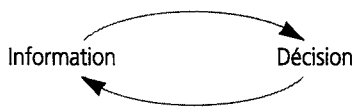
- le tableau de bord qui, entre autres, fait figurer les écarts les plus significatifs et dont la structure est parfois réduite à celle du reporting.

Remarquons que la révision de 1988 n'a pas incité Anthony à utiliser la notion de contrôle stratégique, pourtant connue au moins conceptuellement depuis au moins dix ans et qu'il ne faut pas confondre avec celle de contrôle de gestion stratégique (en fait un contrôle de gestion très « opérationnel ») apparue dans les années 90. Il est vrai que le contrôle stratégique, ou le management stratégique, constituent des notions qui rendent délicat le traçage de la frontière avec le contrôle de gestion. En revanche on sent que la conception retenue par Anthony lui a toujours créé une difficulté quant à la distinction entre contrôle de gestion et contrôle opérationnel. Pour ne rien arranger, peut-être emportés par le vocable de contrôle de gestion stratégique, certains parlent aujourd'hui de contrôle de gestion opérationnel. Paradoxe, car le contrôle de gestion stratégique n'est en fait qu'un

« contrôle de gestion opérationnel » qui a intégré l'idée que la stratégie doit être déclinée jusqu'au « terrain ».

L'autre référence, apparue plus tôt, est celle de H.A. Simon (1945). L'œuvre de H.A. Simon débute par un enrichissement de la théorie économique sur la base d'une conception élargie de la rationalité de l'*homo economicus*, curieusement qualifiée, pour plus de réalisme, de théorie de la rationalité limitée. Au lieu de postuler l'existence d'un agent économique qui se meut dans un univers d'information parfaite, H.A. Simon construit une nouvelle psychologie de l'agent sur la base de son rapport à l'information : son système de valeurs le conduit à s'estimer, à un moment donné, suffisamment informé et donc à pouvoir rationnellement, à ses yeux du moins, prendre des décisions. H.A. Simon complète cette psychologie par la construction d'un modèle de l'entreprise vue comme un système d'information. Rappelons que, chez R.N. Anthony, l'existence du système d'information est méticuleusement pointée mais uniquement en tant que moyen. C'est la métaphore du « tuyau » qui est le plus à même de rendre compte de la situation : il se trouvera toujours bien un moyen de faire remonter l'information *ad hoc* auprès de l'acteur *ad hoc*. L'informatique naissante est vue, dans sa vocation à fournir de l'information, comme neutre vis-à-vis de la structure de l'entreprise.

H.A. Simon va, pour sa part, offrir un modèle canonique de l'organisation vue comme système d'information sur la base de la boucle.



Cette boucle est particulièrement importante dans la mesure où, par isomorphisme, il s'agit aussi de la boucle du contrôle budgétaire et, plus largement, ce que l'on qualifiera de double boucle du contrôle quand on ajoute l'impact des résultats en retour sur la correction des objectifs. Il est aussi possible de parler, par isomorphisme également, de boucle d'apprentissage comme le met en avant C. Argyris (1978).

Ce modèle de H.A. Simon est important à un double titre :

- Il offre une base théorique à vocation économique qui dispense le contrôle de gestion de devoir se positionner vis-à-vis de l'information (le domaine des systèmes d'information attendra ainsi la décennie 90 pour apparaître en tant que discipline du management).
- Il offre une base théorique en termes de modèle de comportement du manager qui fait défaut au modèle « désincarné » de R.N. Anthony.

Le concept de système aura ainsi un avenir brillant en management, en particulier en contrôle de gestion où le concept de « système de contrôle » doit être susceptible de rendre compte de la complexité du domaine et de nuancer la conception très pyramidale du contrôle proposée par R.N. Anthony. Il connaîtra un vif succès dans l'enseignement du management. Ce succès a été relancé par les développements plus récents consacrés au thème de la chaîne de valeur et du management par processus.

Dans les cours comme dans la recherche académique qui va accompagner le développement de la discipline, le contrôle de gestion va ainsi se positionner en lecture parallèle du modèle de Simon et s'affirmer comme processus.

3. Le contrôle de gestion comme processus managérial

Le contrôle de gestion comme un processus managérial pose ainsi un problème qui se traduit par trois questions :

- celle de la délégation, c'est-à-dire du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité ;
- celle d'un système de mesure des performances associé aux centres de responsabilité, et, conjointement avec les problèmes d'articulation des centres de responsabilité, le problème d'un système de prix de cession interne (Eccles, 1985, Le Maître, 1995, Maillart et Pesqueux, 1993) ;
- celui de la convergence des buts.

Il est ainsi requis de qualifier ces centres de centres de coûts (une mention spécifique doit être faite aux centres de coûts discrétionnaires, c'est-à-dire ceux dont l'activité ne peut être clairement spécifiée, Malleret, 1993), de centres de chiffre d'affaires (qui concernent l'activité commerciale de l'entreprise) de centres de profit et de centres d'investissement.

À l'origine du développement de la discipline, les systèmes quantifiés de mesure principalement construits sur une base comptable vont être privilégiés. Mais les apports de la gestion de la qualité, qui se développe dans la décennie 80, vont introduire le recours aux indicateurs « qualitatifs », précédant en cela les réflexions sur les spécificités des tableaux de bord par rapport aux systèmes de reporting focalisés sur la performance financière, comme c'est le cas aujourd'hui, et surtout conduiront à une vision en processus au-delà des centres de responsabilité. Associé à cette vision des processus, R.S. Kaplan (1996) proposera le concept *Balanced Scorecard*, c'est-à-dire une cartographie des éléments venant contribuer à la genèse de la performance dans l'entreprise.

L'articulation des centres de responsabilité entre eux conduit à la réflexion sur le contenu managérial du ratio « bénéfiques/actifs » par référence à la pyramide du Brown, modèle traditionnel de décomposition des objectifs financiers de Du Pont de Nemours et de sa vocation à assurer, au-delà des systèmes de coordination procéduraux, une coordination par référence aux « mécanismes » de marché (Bouquin, 1998, chap. 10, Löning et Pesqueux, 1998, chap. 8).

Mais ces raisonnements conduisent à devoir également prendre en compte les problèmes de cohérence des finalités à travers le concept de convergence des buts (Fiol, 1991). Cette trilogie du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, couplée avec un système de mesure des performances, compte tenu d'une finalisation d'ensemble garante de la convergence des buts, inscrit dans l'univers de l'efficience la discipline dans sa vocation expansionniste à diffuser le contrôle de gestion au sein des organisations prises au sens large et pas seulement au sein des entreprises (Chiapello, 1994). Cela va conduire aux commentaires extensifs de la différence qui existe entre efficacité (capacité à réaliser un objectif sous contrainte de rationnement des moyens), applicable à toutes les organisations, et efficience (capacité à réaliser un objectif dans un univers d'économie des moyens ou, en d'autres termes, dans un univers où économiser les moyens vient toujours constituer un objectif implicite), comme norme de fonctionnement des organisations.

Mais cette vision du contrôle de gestion comme processus soulève encore deux interrogations :

- Celle de la modélisation de l'entreprise sous l'angle de la complémentarité des objectifs et des moyens (compte tenu des ambiguïtés qui découlent de cette vision des choses) qui se situe au cœur du processus budgétaire et qui permet, à ce sujet, d'en dépasser l'aspect strictement technique pour introduire le jeu social du budget : attitudes budgétaires et « *slack* » organisationnel, jeu social du

« marchandage » entre managers des centres de responsabilité. On semble découvrir aujourd'hui que le processus budgétaire repose sur un *slack*, coût de cette forme de coordination et de délégation, et qu'il perd donc de son attrait dans les environnements où la réduction drastique des coûts constitue un objectif majeur. C'est par là même un des caractères contingents du modèle Sloan-Brown-Anthony qui tend à percer. On peut noter l'apparente contradiction qui existe alors avec l'actuelle vogue de l'*empowerment* qui reproduit en généralisant ce modèle du contrôle de gestion, contrat de ressources-résultats fondé sur une certaine ambiguïté (Vancil, 1978), une modélisation partielle, ou paresseuse, sinon ambiguë et hypocrite, puisque réelle mais non révélée pour maintenir l'illusion d'une délégation de décision, et pas seulement de surveillance.

- Celle de la continuité des chaînes de management. Tout ce processus s'inscrit en effet dans un univers où l'on fait comme si les objectifs pouvaient être décomposés suivant les lignes hiérarchiques et conduire à une situation « d'emboîtement » des sous-objectifs où la réalisation de l'un est moyen de la réalisation de celui du niveau supérieur.

4.

Le contrôle de gestion comme mode de management

Le contrôle de gestion peut être également perçu au travers de modes de contrôle, très proches, à ce titre, des modes de management. M. Fiol (*op. cit.*) propose, à ce titre, de raisonner sur la base de quatre modes. Le contrôle par les règles et les procédures correspond au modèle de la bureaucratie webérienne et ancre le contrôle de gestion dans son aspect vérification et conformité aux procédures. Le contrôle par les résultats, associé à un contrôle par les sanctions/récompenses, conduit à privilégier un système de mesure des performances de type comptable (résultat comptable, retour sur investissement). Dans ce dernier cas, il est nécessaire de mentionner ici la technique du « bénéfice résiduel » de la General Electric des années 60 qui consiste à mesurer la performance des managers compte tenu du coût des capitaux engagés, et qui est aussi un des modes de contrôle abordé dans les cours de contrôle de gestion. Remarquons ici le regain d'actualité de ce mode de contrôle à la lumière du concept de valeur actionnariale (Stewart, 1991). Ce couplage du contrôle par les résultats avec le contrôle par sanctions/récompenses conduit à la porosité des frontières entre deux disciplines : contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.

Le dernier mode de contrôle, le contrôle par la culture, ouvre le champ de la perspective culturaliste en contrôle de gestion. À la suite de D. Bollinger et G. Hofstede (1987) et de Ph. d'Iribarne (1989), des travaux de recherche comme ceux de H. Löning (1994) ont permis d'approfondir le thème de l'impact de la culture nationale sur les modes de contrôle en ajoutant une autre dimension aux travaux qui avaient été réalisés jusqu'ici sur la base de ceux d'E. Schein (1965) sur le thème de la culture d'entreprise. Le thème de la culture organisationnelle (Dent, 1991), ou celui des cultures techniques, a été moins exploré.

5.

Le contrôle de gestion et le rapport à l'information

Enfin, au-delà de l'articulation du contrôle de gestion vu comme un ensemble d'instruments, une autre manière d'aborder le contrôle de gestion peut être proposée à travers le concept de système

d'information. En évoquant, avec H.A. Simon, l'isomorphisme entre la boucle information-décision et la boucle de contrôle, on avait déjà signalé le statut du système d'information vu comme moyen du contrôle.

Le processus de contrôle peut être conçu comme étant lui-même un système d'information, tant sur le plan de son automatisation (système informatique) que sur celui de la mise en relation d'un émetteur et d'un récepteur au moyen d'un support. Dans le premier cas, la thématique des logiciels-progiciels, tels que S.A.P. ou Oracle, dans leur vocation à structurer le contrôle de gestion est mise en évidence. Dans l'autre cas, il s'agit de voir que l'information n'a pas de statut en elle-même si elle n'est pas communiquée et que ce statut va se modifier suivant la forme de l'information, le mode de communication et le niveau auquel elle est communiquée. En d'autres termes, la thématique du système d'information remet en cause la dimension totalement dépourvue « d'épaisseur » technique et sociale d'un « management par les chiffres » en comprenant l'évolution du contrôle de gestion à la lumière des impacts des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Il est intéressant de souligner qu'Anthony (1988) estime que l'apparition de systèmes comme les ERP d'aujourd'hui conduira à une certaine dilution du contrôle de gestion, en tout cas à celle de bien des contrôleurs, par intégration du contrôle de gestion dans les process, comme cela a déjà été le cas avec le contrôle opérationnel.

6. Les questionnements en contrôle de gestion

On a bien vu, tout au long de ces développements, en quoi le contrôle de gestion était passé du statut d'une matière d'enseignement à vocation technique à une discipline académique pleine et entière. Mais il est nécessaire, maintenant, de questionner les hypothèses qui ont servi de base au modèle traditionnel du contrôle. La première hypothèse désormais contestée est celle qui fonde les centres de responsabilité sur les modes d'organisation du travail qui, aboutissant à la perméabilité croissante des frontières des centres de responsabilité, du fait de flux qualifiés de « transversaux » dont la gestion de la qualité est l'exemple le plus net, amènent à s'interroger sur la pertinence de ces centres de responsabilité comme pôle de référence du contrôle. Cela met aussi en cause l'univocité corrélative des systèmes de mesure des performances qui y sont liés et l'hypothèse de la continuité des chaînes de management (Burlaud et Malo, 1988). L'impact majeur concerne la représentation que l'on se fait des décisions stratégiques qui ne sont plus considérées comme étant réservées aux dirigeants ni aux stratèges. C'est ainsi que la dissociation entre *corporate strategy* (stratégie globale du groupe) et *business strategy* apparaît, la première étant de la responsabilité des dirigeants, la seconde devenant la responsabilité du management intermédiaire, cette dissociation ne devant pas, bien sûr, aboutir à une contradiction entre les deux dimensions. H. Mintzberg (*op. cit.*) a montré que dans certains cas le rôle réel du processus budgétaire n'était plus de décliner la stratégie définie par les dirigeants, mais de leur permettre d'identifier les stratégies émergentes dans l'entreprise.

Cela est allé de pair avec une évolution des modes d'organisation liés aux nécessités de la réactivité (minimisation des délais entre commande et livraison, en particulier du fait de l'inversion des processus qui consistent à vendre avant d'acheter les matières et de produire), de la flexibilité en volume (mise en œuvre de processus capables de « monter en charge » en termes de volume de production) et de la flexibilité en produit (démultiplication des gammes, renouvellement accéléré

des produits). Tous ces aspects ont eu pour conséquence une augmentation du volume de ce que l'on qualifie d'« activités tertiaires » dans l'entreprise. Le constat de la pertinence perdue des méthodes dites maintenant classiques de calculs de coûts a conduit la comptabilité de gestion à proposer le concept d'activité, tandis que le contrôle de gestion développait la notion de gestion par les activités (Lorino, 1991, Mévellec, 1991, Demeestère et Mottis, 1997).

C'est aussi le cas de la modification du rapport au temps dans l'entreprise. Les outils de contrôle de gestion comme porteurs de conception du temps passent d'un discours promouvant la rétrospection et la prospective à un discours promouvant la réaction et la proaction, et ce discours est significatif des représentations du temps en contrôle.

C'est enfin le cas de la représentation contractuelle sur laquelle repose le mode classique de contrôle (Bouquin, 1994) de l'entreprise. Il a été souligné, au début de ces développements, que le contrôle de gestion s'était développé parallèlement à la croissance des grandes entreprises. La remise en cause de la structure en centres de responsabilité cloisonnés (Besson, 1997) a donc introduit une modification des représentations de l'organisation, venant poser en termes nouveaux le problème du lien entre contrôle de gestion et théorie des organisations. La discipline s'est retrouvée, de ce fait, confrontée à des enjeux comme ceux de la gestion du changement et de l'apprentissage organisationnel, elle qui, dans son modèle classique, était vue comme un garant de la conformité, sinon du conformisme et de la stabilité. Son application récente aux entreprises de service public (Chevalier, 1997) contribuera-t-elle à une évolution du modèle ?

Un tel article consacré au vingt dernières années du contrôle de gestion se doit d'aborder le problème de la fonction du contrôleur de gestion et de son métier en rappelant la remarque de départ qui consiste à affirmer que si le contrôle de gestion est beaucoup plus que ce que fait le contrôleur, on peut aussi s'intéresser à ce que le contrôleur fait en contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion se trouve au cœur du processus informationnel de l'entreprise et il a donc été confronté aux bouleversements liés à l'usage des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Les possibilités offertes par ces logiciels/progiciels et leur polyvalence — c'est le cas par exemple des logiciels de consolidation financière — ont modifié considérablement le rôle du contrôleur de gestion dont le souci est devenu moins de sortir les résultats à date acceptable que de prévoir la saisie, traiter, sélectionner, présenter et commenter l'information. Il s'agit bien toujours pour lui d'effectuer un travail administratif de fournisseur d'information mais il s'agit aussi d'améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et de minimiser les délais de livraisons de l'information. Il s'agit également de s'assurer de la fiabilité des informations et du respect des échéances. Il s'agit enfin de faire vivre les procédures de contrôle de gestion, et le contrôleur de gestion joue, à cet égard, un rôle pédagogique.

La deuxième grande composante du rôle du contrôleur de gestion se caractérise par la qualité des relations qu'il établit avec le manager. La réalisation d'études économiques ponctuelles est une tâche qui lui est très souvent dévolue comme tout ce qui tourne autour des projets d'investissement (chiffrage et dimensionnement des équipements, etc.). Dans ses relations avec les managers, les contrôleurs de gestion tendent aussi très souvent à en constituer la « conscience économique » avec tous les aspects déontologiques et diplomatiques que cela suppose. On en arrive parfois à parler, du moins pour les contrôleurs situés dans des unités opérationnelles, de coproduction des chiffres et du rôle du contrôleur comme garant de la pertinence du contenu de ces chiffres.

Par extension des modes d'organisation cotés ci-dessus, il est souvent possible de parler de relations clients-fournisseurs entre le contrôleur, son équipe, le manager dont il dépend, le contrôle de gestion central qui se trouve lui-même en position identique vis-à-vis de la direction générale, même si des ambiguïtés naissent de toutes ces tutelles : est-il l'homme du contrôle de gestion central ou celui de son manager ?

Le rôle le plus récemment apparu est celui d'architecte et de rénovateur des systèmes d'information, ce qui le fait participer au processus de changement dans l'entreprise.

On peut dire, à cette étape du propos, que le métier du contrôleur de gestion possède trois composantes : le traitement et l'analyse des informations, des capacités relationnelles et des compétences organisationnelles.

Une nombreuse littérature concerne le métier et le rôle du contrôleur (Danziger, 1995) mais il existe aussi quelques interrogations sur son avenir : les uns le voient membre du comité de direction avec une participation active à la réflexion et la mise en œuvre de la stratégie, d'autres le voient « otage » des systèmes d'information ou débordé par les systèmes opérationnels qui intègrent leur propre contrôle (voir l'évolution de la gestion de la qualité), d'autres enfin, de plus en plus rares, « compteur de haricots » dans des tâches opérationnelles de travail sur l'information compte tenu de son expertise.

Il est visible que le rôle et le destin du contrôleur de gestion étaient clairs aussi longtemps qu'il apparaissait, de par son rôle réduit à la discipline budgétaire, comme le gardien de l'orthodoxie financière. Le recentrage de la discipline sur la déclinaison de la stratégie induit en pratique à la fois une différenciation et une plus grande ambiguïté du rôle du contrôleur. Dans l'organisation en M, les contrôleurs de différents niveaux (DG, branche, division, fonction) ont des tâches distinctes, s'agissant de déclinaison de la stratégie, sinon de sa formation. Et puis, être garant de cette déclinaison et/ou de cette formation, c'est accepter de ne plus exercer le monopole de l'information, de s'insérer dans un processus où le rôle des managers se transforme, changeant en retour le rôle délégué aux contrôleurs (Simons, 1995). C'est, pour eux, devenir un vecteur de changement après avoir été un agent de discipline, et constater que des concurrents existent. Plus encore que le contrôle, le contrôleur est en mutation. Il faut en tenir compte dans nos enseignements, et on semble encore loin du compte dans bien des cas. Il faut reconnaître aussi que le message est aujourd'hui morcelé entre la redécouverte des indicateurs physiques et celle de la création de valeur.

Conclusion

Le passage du statut de technique à celui de discipline caractérise donc le contrôle de gestion durant ces vingt dernières années. La floraison des manuels en est un signe et celui des thèses en est un autre. Comme il sied le plus souvent à ce type de situation, c'est donc à une démarche expansionniste du contrôle vers le management général, la stratégie, les systèmes d'information, la comptabilité, la finance, la gestion des ressources humaines et l'organisation, à laquelle on assiste depuis ces vingt dernières années. Les références conceptuelles multiples font du contrôle de gestion l'archétype même des sciences de gestion : une technique qui acquiert le statut d'une discipline, des références conceptuelles multiples (théorie des organisations, économie, sociologie, psychologie, etc.), une

vocation expansionniste comme cela vient d'être souligné, le recours à de multiples méthodes de recherche (qualitatives, quantitatives, lexicographiques, ethnologiques, inductives...) et une multiplication du nombre de thèses et d'articles. Il s'agit donc au moins d'une discipline florissante et qui, comme toutes les disciplines des sciences de gestion, est aujourd'hui confrontée à de nombreuses interrogations.

Notes

1. R.N. Anthony, *Planning and Control Systems, a Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 1985, 180 pages.
2. Le rôle des ingénieurs et des militaires a été marquant dans l'histoire de la comptabilité de gestion. Sur le rôle des militaires, voir par exemple Miller et O'Leary, 1987. Sur le rôle des ingénieurs en France, voir Moutet, 1984.

Bibliographie

- ANTHONY R.N. (1965), *Planning and Control Systems, a Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 180 p.
- ANTHONY R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press, 216 p., traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- ARGYRIS C., SCHÖN D. (1978), *Organizational Learning*, Reading (Ma.), Addison-Wesley.
- BAIMAN S. (1990), *Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look*, *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, p. 341-371.
- BESSON P. (1997), « L'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ? », in BESSON P. (coord.), *Dedans, dehors*, Paris, Vuibert, 1997, p. 121-149.
- BOLLINGER D., HOFSTEDE G. (1987), *Les différences culturelles dans le management*, Paris, Éditions d'Organisation.
- BOUQUIN H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris, PUF, Collection « Que sais-je ? », n° 2892, 2^e éd., 1997.
- BOUQUIN H. (1998), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, Collection « Gestion », 4^e éd., 451 p.
- BOURGUIGNON A. (1997), « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, vol. 1, mars, p. 89-102.
- BURLAUD A., MALO J.-L. (1988), « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles du contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, n° 187, février, p. 58-64.
- CHANDLER A.D. Jr. (1977), *La main visible des managers*, Paris, Économica, 1989 (traduction).
- CHEVALIER C. (1997), « Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, université de Paris-Dauphine.
- CHIAPPELLO E., (1994), « Les modes de contrôle des organisations artistiques », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, université de Paris-Dauphine.
- DANZIGER R. (1995), « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in LE PEN (éd.), *Paris-Dauphine, 25 ans de sciences de l'organisation*, Paris, Masson, p. 91.
- DEMEESTÈRE R., MOTTIS N. (1997), « Stratégie et projets d'investissements : pour un pilotage par processus », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, Vol. 2, septembre, p. 23-43.
- DENT J.F. (1991), « Accounting and Organizational Cultures: a Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality », *Accounting Organizations and Society*, vol. 16, n° 8, p. 705-732.
- D'IRIBARNE Ph. (1989), *La logique de l'honneur, gestion des entreprises et traditions nationales*, Paris, Le Seuil.
- DRUCKER P.F. (1946), *Concept of the Corporation*, New York, John Day (rééd. 1972, 1983, 1993), 290 p.
- DUPUY Y., GUIBERT N. (1997), « La complémentarité entre contrôle "formel" et contrôle "informel" : le cas de la relation client-fournisseur »,

- Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, vol. 1, mars, p. 39-52.
- ECCLES R.G. (1985), *The Transfer Pricing Problem*, Lexington, Lexington Books.
- FAYOL H. (1916), « Administration industrielle et générale », *Bulletin de la Société de l'industrie minérale*, Paris (rééd. Dunod, 1979).
- FIOL M. (1991), « La convergence des buts dans l'entreprise », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 777 p.
- HOFSTEDE G. (1978), The Poverty of Management Control Philosophy, *Academy of Management Review*, juillet, vol. 3, n° 3, p. 450-461.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*, Boston (Mass.), Harvard Business School Press, 321 p. traduction française, *Le tableau de bord prospectif*, Éditions d'Organisation.
- LE MAÎTRE D. (1995), « Sauvegarde de l'intérêt général et fixation des prix de cession internes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 1, vol. 2, septembre, p. 105-124.
- LÖNING H., PESQUEUX Y., (1998), *Contrôle de gestion*, Paris, Dunod.
- LÖNING H. (1994), « Une approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptable et de gestion dans différents contextes nationaux : l'exemple de la France et de la Grande-Bretagne », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Groupe HEC.
- LORINO P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique*, Paris, Dunod, 213 p.
- MAILLART B., PESQUEUX Y. (1993), « Les prix de transfert entre filiales européennes, l'exemple de Saint-Gobain Vitrage », *Revue française de comptabilité*, n° 246, juin, p. 42-45.
- MALLERET V. (1993), « Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires », thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 333 p.
- MERCHANT K.A. (1989), *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Boston, Harvard Business School Press, 272 p.
- MÉVELLEC P. (1990), *Outils de gestion : la pertinence retrouvée*, Paris, Éditions comptables Malesherbes, 198 p.
- MILLER P., O'LEARY T. (1987), « Accounting and the Construction of the Governable Person », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 235-265.
- MINTZBERG H. (1994), *The Rise and Fall of Strategic Planning*, New York, The Free Press, traduction française, *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Dunod, 456 p.
- MOUTET A. (1984), « Ingénieurs et rationalisation, dans l'industrie française de la Grande Guerre au Front Populaire », *Culture technique*, vol. 12, p. 137-153.
- POLANYI K. (1944), *La grande transformation*, Paris, Gallimard, 1988 (traduction).
- SCHEIN E. (1971), *Psychologie et organisations*, Paris, Hommes et Techniques (trad.).
- SIMON H.A. (1945), *Administration et processus de décision*, Paris, Économica, 1983 (traduction).
- SIMONS R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston.
- STEWART C.B. (1991), *The Quest for Value*, New York, Harper Collins, 781 p.
- TAYLOR F.W. (1902), « Direction des ateliers », *Revue de métallurgie*, juillet 1907 (traduction), réédité in VATIN F. (éd.), *Organisation du travail et économie des entreprises*, Paris, Éditions d'Organisation, Collection « Les Classiques EO », 1990, 203 p.
- VANCIL R.F. (1978), *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*, Homewood, Dow Jones-Irwin, 385 p.