



HAL
open science

Les dynamiques de contrôle dans les organisations

Jérôme Méric

► **To cite this version:**

Jérôme Méric. Les dynamiques de contrôle dans les organisations. Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2010. <tel-00717890>

HAL Id: tel-00717890

<https://theses.hal.science/tel-00717890v1>

Submitted on 13 Jul 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

**Université Paris IX Dauphine
CREFIGE**

LES DYNAMIQUES DE CONTROLE DANS LES ORGANISATIONS

**Candidature à l’Habilitation à Diriger des Recherches
en Sciences de Gestion**

Présentée et soutenue par

JEROME MERIC

Maître de Conférences, Université François Rabelais, Tours.
Centre d’Etudes et de Recherche en Management de Touraine
Fondation Gaston Berger

Membres du Jury :

Madame Dominique BESSIRE
Professeur, Université d’Orléans

Monsieur Henri BOUQUIN
Professeur, Université Paris IX Dauphine

Monsieur Jean-Pierre BRECHET
Professeur, Université de Nantes

Monsieur Yvon PESQUEUX
Professeur, CNAM

Monsieur Andreu SOLE
Professeur, Groupe HEC

SOMMAIRE

Préambule	6
INTRODUCTION : D'UNE APPROCHE ANALYTIQUE A UNE APPROCHE INTEGRATIVE DU CONTROLE.....	7
Les approches analytiques du contrôle : dispositifs, structures, et processus.....	7
Les approches intégratives du contrôle : modes et systèmes	9
Quid des dynamiques de contrôle ?	10
1. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIQUE.....	12
1.1. Posture épistémologique : le constructivisme comme mode d'appréhension de phénomènes complexes.....	12
1.2. Premier corollaire : l'acte discursif comme objet de recherche.....	15
1.3. Deuxième corollaire : démarches de recherche et validité scientifique.....	16
1.4. Troisième corollaire : une approche interactionniste de la pratique.....	18
1.5. Implications méthodologiques	20
2. PREMIER AXE DE RECHERCHE - LE TEMPS EN CONTROLE DE GESTION : PROPOSITION D'UN CADRE d'ANALYSE	30
2.1. Le temps explicite en contrôle de gestion : quantités, rythmes et processus.....	31
2.2. Un enrichissement des catégories de conceptions du temps : l'étude des attitudes temporelles de prospective, de rétrospection, de réaction et de proaction.....	33
2.3. L'instrumentalisation du concept : un examen de la littérature en contrôle de gestion.....	36
2.4. Mise en perspective de la recherche.....	38
Axes d'amélioration de la recherche	38
<i>Enseignements de la recherche</i>	39
2.5. Les développements de l'axe de recherche : risque, contrôle et représentations du temps dans les organisations.....	42
Risque et incertitude en contrôle de gestion.....	42
Les représentations du temps dans les organisations : une évaluation de leurs conséquences.....	43
3. SECOND AXE DE RECHERCHE – LA DYNAMIQUE PROCESSUELLE ET LES PRATIQUES DE CONTROLE EN RELATION AU CHANGEMENT ORGANISATIONNEL	46
3.1. La production discursive comme processus de contrôle.....	46
Les rôles du « manager » appréhendés selon une approche historique.....	47
<i>La dimension discursive de la communication financière</i>	48
L'articulation des dimensions instrumentale et discursive en contrôle de gestion	50
3.2. La dynamique processuelle de contrôle dans un contexte de changement organisationnel : le cas d'un laboratoire pharmaceutique	52
3.3. Le contrôle par l'institutionnalisation : le cas de pratiques spécifiques en cabinet de conseil.....	56
CONCLUSION : VERS UN CADRE d'ANALYSE DES DYNAMIQUES DE contrôle ?	60

*Rien n'est permanent,
sauf le changement.*
Héraclite

REMERCIEMENTS

Mes remerciements s'adressent aux membres du jury qui m'ont fait l'honneur de se plonger dans les pages qui suivent. Je leur suis doublement redevable pour l'effort accompli et l'intérêt qu'ils manifestent pour ma démarche. Je remercie en particulier Henri Bouquin, qui a accepté de coordonner ce jury.

François Jacob oppose la recherche de jour et la recherche de nuit. Dans la seconde, l'ordonnement (trop) parfait du jardin à la française cède sa place aux hésitations, aux questionnements, à l'anxiété pour ne pas dire l'angoisse. A ces moments précis, un conseil prodigué, un appel, ou seulement quelques lignes laissées dans un article ou un ouvrage sont autant de mains tendues. Que leurs auteurs en soient chaleureusement remerciés.

Depuis mes premiers pas dans l'enseignement et la recherche, Yvon Pesqueux a su m'écouter, m'encourager, me soutenir aux meilleurs comme aux pires moments. Qu'il trouve ici toute ma gratitude.

Je remercie enfin Flora pour son indéfectible soutien et le temps consacré, depuis déjà dix années, à lire et relire âprement mes travaux.

PREAMBULE

L'ensemble des activités de recherche présentées dans ce document s'inscrit dans le champ disciplinaire du contrôle de gestion. Les travaux présentés et réalisés depuis 1996 articulent des investigations conceptuelles et des études de terrain, dont l'objet commun est l'étude des dynamiques de contrôle dans les organisations. Nos recherches s'articulent autour de deux axes que sont la proposition d'un référentiel temporel en contrôle de gestion, et l'étude des dynamiques processuelles de contrôle en relation avec le changement organisationnel.

Nos activités académiques ne sauraient se concevoir ailleurs que dans une communauté scientifique. Lors de notre assistantat à HEC, nous avons participé aux réunions du GEREC (Groupe d'Etudes et de Recherche en Contrôle). Depuis, nous sommes membre du CERMAT (Centre d'Etudes et de Recherche en Management de Touraine, constitué en fédération avec le Laboratoire Orléanais de Gestion). Nous nous impliquons dans les manifestations et les publications de l'AFC et de l'Academy of Management. Nous avons participé pendant ses trois ans d'existence à l'équipe de recherche GNOSIS, soutenue par l'AIM (Advanced Institute of Management Studies), et dirigée par le Professeur E. Antonacopoulou (Université de Liverpool).

INTRODUCTION : D'UNE APPROCHE ANALYTIQUE A UNE APPROCHE INTEGRATIVE DU CONTROLE.

Les dynamiques de contrôle dans les organisations constituent la thématique fédératrice de nos recherches. Si l'on entend par dynamique la conjonction de forces contribuant à l'immobilité ou au mouvement d'objets étudiés, ce terme peut alors s'associer à celui de contrôle avec autant de bonheur que ceux de « dispositif », de « structure », de « processus », de « modes » ou encore de « systèmes ». A considérer un concept comme l'association arbitraire d'un mot et d'une idée (Saussure, ed. 1966), celui de contrôle demeure fondamentalement ambigu (Bouquin, 1988). Pour cette raison, son association à un tiers terme permet sinon d'en préciser la teneur, du moins de circonscrire le champ des idées à lui adjoindre. Ce faisant, il est offert la possibilité de rassembler des caractéristiques et des activités de l'organisation sous le vocable de contrôle, pour peu que l'on ait défini au préalable leurs finalités communes. Ces entrées possibles passent soit par une approche fractionnée des éléments constitutifs de ce que l'on appelle le contrôle, soit par des tentatives de vision globale de ce dernier. C'est en conscience de cette double représentation que nous examinons ce que la notion de dynamique peut apporter aux champs d'investigation déjà explorés (ou du moins déjà formalisés).

Les approches analytiques du contrôle : dispositifs, structures, et processus.

Le mot « dispositif » renvoie à une vision mécaniste de l'organisation, et suggère que le contrôle consiste en un ensemble d'instruments et plus généralement de mesures prises par les managers. Le cas de la General Motors illustre la mise en place d'un tel arsenal d'instruments (des mesures comptables essentiellement) et de procédures (de planification et de suivi) régis par des options de politique interne (la décentralisation coordonnée, Bouquin, 2005). La notion de dispositif de contrôle est bien connue des ingénieurs et des militaires. Elle entre dans le champ gestionnaire par deux voies : tout d'abord par celle de l'instrument de mesure ou du moyen d'influencer (le « *device* » anglais, Antle et Eppen, 1985) ; ensuite par l'institutionnalisation qu'en opère par exemple la loi de sécurité financière en instaurant le principe de « dispositif de contrôle interne ». Cette évolution récente contribue à la confusion qui s'établit entre « contrôle interne » et « contrôle de gestion », si ce n'est la lente désagrégation du second au profit du premier (Bouquin et Fiol, 2006).

La « structure de contrôle » désigne un sous-ensemble de tâches (Perrow, 1967) ou plus fréquemment une partie de l'organisation. Les catégories de la structure de contrôle regroupent la répartition des tâches (Child, 1972), celle des responsabilités (Anthony, Dearden and Vancil, 1965, Drucker, 2003¹), la configuration des relations (notamment les relations d'autorité, Thompson, 1967), et les flux d'information (Chandler, 1962). La structure se rattache à une représentation formelle, et ne saurait être confondue avec l'organisation dans son entier (Pesqueux, 2002).

Les « processus » sont au centre de la définition qu'Anthony (1965) livre du contrôle de gestion. Ce sont eux que les managers mettent en œuvre pour s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la poursuite des objectifs de l'entreprise. Le processus de contrôle de gestion est distingué du contrôle stratégique en cela que le second consiste à décider de l'orientation, à sélectionner et fixer les politiques d'acquisition de ressources. De même il se différencie du contrôle opérationnel qui s'exerce à l'échelle des tâches. La typologie d'Anthony, *a priori* réductrice², recèle sa richesse dans l'ambiguïté du verbe « s'assurer » (*to assure* en anglais). Le terme recouvre non seulement la vérification³ mais la finalisation et le pilotage (le « faire en sorte que »). Le modèle de contrôle sous-jacent à l'approche d'Anthony repose sur une représentation cybernétique (Hofstede, 1981). L'implémentation du modèle en processus peut se limiter aux quatre étapes que sont la planification stratégique, les plans opérationnels, les budgets et le suivi (Ardoin, Michel et Schmidt, 1986). Il est aussi possible de lui adjoindre (ou du moins de construire à son interface) un système de sanction-récompense, et de scinder le suivi en phase de pilotage et en phase de post-évaluation (Bouquin, 2004).

Les catégories induites par les dispositifs, les structures et les processus, se recouvrent partiellement, mais aucune ne présente une dimension intégrative du contrôle de gestion. Elles invitent plutôt à aborder ce dernier par ses éléments constitutifs, la mise en relation de ces éléments procédant d'une vision plus distanciée et peut-être plus généraliste du contrôle.

¹ Drucker se déclare le père des centres de profit, la plus grande erreur qu'il ait jamais commise de son propre aveu.

² Bouquin (1988) considère que l'accent mis par Anthony sur les ressources ne laisse au contrôle de gestion, à l'interface des orientations stratégiques et du management des ressources élémentaires (matières premières, personnel...), que l'aspect financier.

³ La seule fonction du contrôle si l'on s'en tient à l'approche de Fayol, qui l'inclut dans la fonction administrative.

Les approches intégratives du contrôle : modes et systèmes

L'approche par les « modes » de contrôle renvoie ce dernier à ses fondements rationnels en finalité (Weber, ed. 1971). Cependant, le terme de « mode » utilisé dans ce contexte renvoie plus volontiers à la modalité (la question du comment), et non au simple moyen. Chiapello (1996) distingue six axes d'analyse de ces modalités, que sont la source du contrôle, son objet, son moment, ses processus, ses moyens, et enfin l'attitude du contrôlé. L'intégration des problématiques proposées offre la possibilité de circonscrire les grands choix opérés par les dirigeants d'entreprise en matière de contrôle (Berland et Persiaux, 2008), pour peu que l'on considère leur survenance comme le fait d'actes délibérés. Les leviers de contrôle envisagés par Simons (1994) relèvent d'une approche analogue.

Les représentations portées par les modes et les leviers de contrôle n'en demeurent pas moins une réponse incomplète aux procès en « parcellisation » que l'on peut adresser aux approches traditionnelles du contrôle. Les modes indiquent un ensemble des points de focalisation pour l'analyse d'une pratique spécifique, et les leviers sont vus comme devant être actionnés séquentiellement⁴. Leurs interactions, en revanche, passent au second plan, ou sont absentes des cadres théoriques proposés. A ce titre, ces approches sont plus globalisantes (*i.e.* elles fournissent une vue d'ensemble) qu'intégratives.

La vision intégrative du contrôle de gestion est depuis ses origines portée par le concept de système. C'est le terme auquel recourt Anthony (1965)⁵ pour désigner un ensemble de dispositifs, de processus, dont la finalité est la convergence des buts, ou du moins un conflit *a minima* entre les objectifs individuels et ceux de l'organisation (Anthony, Dearden, Vancil, 1965). S'il s'alimente d'information, et notamment de données financières, le système de contrôle est étendu à l'action sur la psychologie des individus⁶. Il est conçu comme total (il couvre toutes les opérations de l'entreprise) et unique (du moins formé de sous-systèmes cohérents). Pour fondatrice qu'elle soit, cette conception demeure focalisée sur des composantes et néglige tout ou partie des interactions de ces éléments constitutifs⁷. En

⁴ En suivant des séquences différentes selon que le dirigeant privilégie la continuité ou le changement stratégique.

⁵ Non sans maintenir une ambiguïté sur la nature du contrôle, tour à tour processus, ensemble de processus, ou système.

⁶ « Communiquer, persuader, exhorter, inspirer et critiquer sont une part importante du processus de contrôle » (Anthony in Anthony, Dearden et Vancil, 1965).

⁷ Il est surprenant que le terme de système recouvre trop souvent l'acception d'un « complexe d'éléments » en oubliant que Bertalanffy y ajoute « en interaction » (Bertalanffy, 1993).

s'inspirant des travaux de Tabatoni et Jarniou (1977), Bouquin (2004) suggère qu'un système de contrôle soit considéré comme composé de trois sous-systèmes : le système opérant, le système de pilotage, et le système d'information. Le même propose une esquisse d'approche systémique dans le propos conclusif de son ouvrage (Bouquin, 2004, p.463-465).

Toutefois, il est rare d'observer des recherches ou des applications pratiques fondées sur les approches systémiques du contrôle de gestion (Bouquin, 2009). Les processus, les structures et en premier lieu les dispositifs demeurent des portes d'entrée aux problématiques de contrôle qui demeurent privilégiées. Par ailleurs, il est peu fréquent d'aborder les interactions de ces composantes et leurs modifications au fil du temps. Ce constat de partielle carence nous incite à les privilégier dans nos recherches.

Quid des dynamiques de contrôle ?

Le recours à la représentation systémique du contrôle soulève logiquement un questionnement sur l'état du système. Est-il stable ou instable ? En mouvement ou immobile ? Ces questions, en sciences physiques, reviennent à s'interroger sur la *dynamique* du système. Dans le domaine des sciences humaines, et particulièrement en sciences de gestion, le terme de dynamique est communément utilisé pour désigner une évolution. Liu (2007) souligne que le fonctionnement, et en particulier les interactions qui régissent l'organisation doivent aussi être assimilés à sa dynamique. La cybernétique est une représentation possible de ces interactions, dont les limites ont été évoquées par le recours à des modèles alternatifs (Hofstede, 1981). L'analogie du contrôle de gestion au contrôle cybernétique est limitative, car elle repose sur le présupposé que le système concerné a pour finalité d'être stable. Le raccourci – effectué par commodité étymologique – entre pilotage et contrôle sous le label de *kybernetikê* ne doit pas occulter que le terme désigne la dynamique des systèmes autorégulés⁸. Moag, Carleton et Lerner (1967) présentent « paradoxalement » le système de contrôle comme la variable explicative de la croissance d'une organisation. A considérer la croissance d'un système comme sa capacité à s'adapter à son environnement (tout en respectant sa finalité), le contrôle est conçu comme pouvant contribuer à cette dernière. L'audit *ex post* est la manifestation la plus faible de cette adaptabilité (« des ajustements *ad hoc* aux événements les plus récents [...] souvent fortuits⁹ », Moag, Carleton et Lerner, p. 554). Un contrôle de croissance doit au

⁸ Un *feedback* positif, du moins au delà d'un certain seuil, menace la stabilité du système dans son ensemble.

⁹ Notre traduction.

contraire favoriser la modélisation prospective du système d'une part, et de son environnement d'autre part. A défaut de proposer une solution innovante, Moag, Carleton et Lerner mettent en relation les activités de contrôle et la dynamique organisationnelle, ce qui est suffisamment rare pour être signalé.

L'application du concept de dynamique au contrôle organisationnel regroupe des problématiques distinctes mais complémentaires. Tout d'abord, l'immobilité et le changement s'apprécient à l'échelle du temps, un temps particulier dont il convient de cerner la nature dans le champ spécifique des sciences de gestion. C'est là l'objet de notre premier axe de recherche. Par ailleurs, les forces qui se rattachent au contrôle peuvent être appréciées à différentes échelles. Vu au travers du prisme de la gouvernance, le contrôle résulte de l'interaction de forces internes et externes de l'organisation et conduit à une interprétation essentiellement stratégique et (ou) politique de cette dernière. Dans sa dimension instrumentale, ce même contrôle manifeste une dynamique que l'on étudie à travers l'adoption, l'assimilation, l'interaction, la pratique ou encore la résultante, de processus, d'instruments, et ce par des acteurs particuliers. Les recherches actuelles privilégient, dans ce champ, l'étude du changement induit par l'introduction ou la diffusion de nouveaux instruments de gestion (Godowski, 2001 ; Lafontaine, 2005 ; Drevet, 2008 ; Rocher, 2008 ; Capelletti et Khouatra, 2009). Il ne s'agit pourtant pas de la seule approche possible des dynamiques en contrôle. Les forces qui gouvernent la dynamique d'organisation seraient selon Morin (1991) les complémentarités et les antagonismes. La variété des éléments qui constituent un système de contrôle suppose qu'afin d'en conserver l'intégrité, l'on doive à la fois favoriser les complémentarités et contrôler les contradictions. Pour ce faire, il faut savoir repérer et analyser ces interactions, à l'échelle d'une organisation comme à celle d'un sous-système (par exemple une pratique particulière). C'est à ce second axe d'analyse que nos travaux les plus récents sont consacrés.

Le contenu de cette note est donc consacré à l'exposé de nos deux axes de recherche. Il s'attache à l'élaboration d'un cadre d'analyse temporel pour la discipline, puis à la dynamique processuelle et aux pratiques de contrôle. Dans un premier temps, toutefois, il est nécessaire de rappeler le positionnement épistémologique et méthodologique à partir duquel ces recherches se sont progressivement construites.

1. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIQUE

Le choix d'approcher le contrôle par les dynamiques qu'il engendre et qui le meuvent requiert tout d'abord que l'on reconnaisse les systèmes de contrôle et leurs composants comme des objets de recherche à part entière. L'implication première de cette démarche est l'adoption d'un référentiel systémique. Ce référentiel est en définitive celui dans lequel la discipline de contrôle s'est inscrite. Le modèle sous-jacent au contrôle de gestion, dans sa pratique, est essentiellement cybernétique. Pour ces raisons, la représentation systémique du contrôle semble ne pas devoir être remise en cause, mais au contraire approfondie. Ce positionnement requiert que l'on effectue des choix particuliers quant au statut du chercheur et à celui de la connaissance qu'il produit. Il entraîne aussi trois corollaires concernant l'importance du langage dans les recherches présentées et les méthodologies mises en œuvre.

1.1. Posture épistémologique : le constructivisme comme mode d'appréhension de phénomènes complexes.

Une organisation ne s'appréhende pas par des éléments, des acteurs, et des processus pris isolément. Morin (1991) suppose que l'organisation repose en réalité dans les interactions entre ces composantes. Transposé à un système de contrôle, celui-ci n'existe que par les interactions, formelles ou informelles entre ces éléments, acteurs, processus, et plus généralement les phénomènes qui se rattachent à la finalité de contrôler. La démarche de recherche (et ce principe est aussi applicable à celle de diagnostic ou d'audit) doit répondre à la fois à la logique disjonctive (*i.e.* la décomposition analytique) et à la logique conjonctive (acceptation de l'inséparabilité de phénomènes et de relations récursives)¹⁰. Dans ce contexte, il est difficile, voire impossible de séparer le chercheur de son objet.

Plus généralement, lorsqu'un individu considère une situation humaine, par nature complexe, la réalité qu'il s'en fait peut tout à fait diverger de celle d'un autre observateur. Une approche constructiviste consiste en premier lieu à supposer que tout individu construit sinon sa propre réalité, du moins des représentations de la réalité. Dans ce courant initié par Piaget (1977), on suppose que l'individu, et d'abord l'enfant, par son interaction avec la réalité, va développer des schèmes d'action, puis de communication, qui vont constituer une représentation de cette

¹⁰ Le Moigne, 1990. La logique conjonctive n'exclut l'étude des interactions entre deux phénomènes conjoints, bien au contraire.

réalité. Au sein de l'école « représentationniste », des divisions apparaissent selon l'importance plus ou moins grande accordée au rôle de la réalité dans la construction de ces représentations. Varela (1989) a montré, notamment à partir de mesures d'influx nerveux que, dans la perception visuelle, la part des signaux provenant du nerf optique ne représente que le quart de celles provenant du reste du cerveau. Cette hypothèse tend, selon cet auteur, à accréditer l'idée d'autonomie des représentations par rapport à la réalité. Une école plus radicale propose de rejeter le postulat selon lequel la réalité est une donnée extérieure à l'individu. Rigoureusement, selon cette seconde approche, le sujet ne peut plus être qualifié d'observateur.

Dans le cadre de nos travaux, nous adoptons un constructivisme qui fait la part entre deux ordres de réalité. Watzlawick (1978) propose de différencier une réalité du premier ordre, faisant l'objet d'un consensus de perception, et une réalité du second ordre, laquelle couvre le rapport cognitif, émotif, affectif de l'individu à une situation. Ce second type de construit fait rarement l'objet d'un consensus. Berger et Luckmann (1986) proposent pour leur part de distinguer la réalité objective de la réalité subjective, en se concentrant sur l'interaction entre l'individu et son environnement social. Ils envisagent la réalité comme la qualité de phénomènes auxquels les individus attribuent une extériorité et une indépendance vis-à-vis de leur jugement. L'influence de Berger et Luckmann sur nos travaux est d'autant plus forte qu'ils se penchent sur la construction de la réalité quotidienne de chacun. La vie quotidienne semble s'imposer à nous comme « un ensemble ordonné d'objets qui ont été désignés comme tels avant même que [nous apparaissions] sur scène » (Berger & Luckmann, 1986, p.35). Cette réalité nous paraît d'autant plus réelle que les autres semblent la partager. Le langage légitime et conforte cette impression, en même temps qu'il donne un sens à cet ensemble d'objets. L'objectivation de la réalité passe par la production de signes. C'est pourquoi le langage constitue dans nos travaux un objet de recherche en soi et pour soi. La réalité objective est celle que l'individu perçoit, en accord avec ses interlocuteurs, comme extérieure et intangible. La réalité subjective est l'ensemble des connaissances auxquelles il attribue le même degré de certitude et d'extériorité qu'à la précédente, mais qui n'a pas fait l'objet du processus d'objectivation consensuelle.

Dans notre travail doctoral, nous avons cherché à croiser les deux typologies de réalité proposées précédemment. Les hypothèses de Watzlawick visant une portée plus générale que

celle des deux sociologues, nous avons choisi d'analyser les concepts de réalité sociale à travers la distinction des deux ordres déjà évoqués.

La réalité objective telle que la conçoivent Berger et Luckmann est constituée d'une part de « premier ordre », à savoir la cohabitation d'individus dans des groupes sociaux (par exemple les habitants d'une même ville), et d'autre part de « second ordre », à savoir les signes partagés qui définissent les institutions (par exemple, le nom de la ville, les codes de circulation, les habitudes des habitants...). La réalité subjective appartient intégralement au « second ordre », dans la mesure où, par nature, elle n'est pas un objet de consensus. C'est une connaissance individuelle, par conséquent extrêmement difficile à partager¹¹. Le schéma suivant propose une représentation des relations entre les deux typologies, tirée de notre travail doctoral.

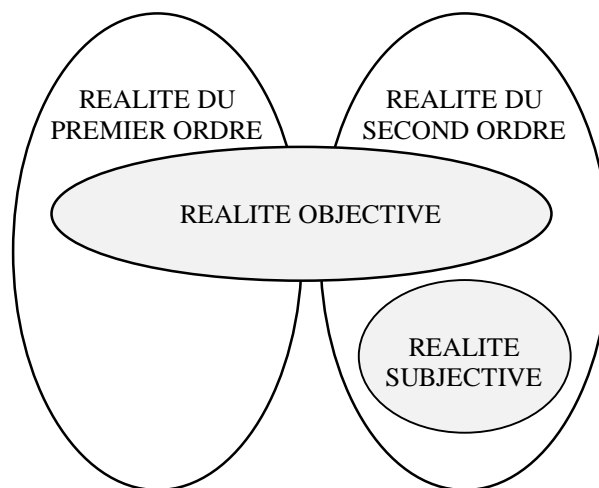


Figure 1 : Comparaison des typologies de réalités (Watzlawick, 1978 ; Berger et Luckmann, 1986).

La recherche présentée ici suppose donc que tout individu construit sa réalité, laquelle constitue le contexte général de sa pensée et de son action. S'y ajoute l'idée selon laquelle tout individu, en cela qu'il interagit avec autrui, contribue à la construction de la réalité des autres. Ce second postulat se résume dans la notion de « *sensemaking* » proposée par Weick (1993), qui s'applique particulièrement aux situations complexes, instables et incertaines.

Cette posture épistémologique induit des corollaires théoriques et méthodologiques qu'il convient de préciser.

¹¹ A ce sujet, rappelons que Berger et Luckmann font l'hypothèse que l'individu doit développer une réalité subjective en cohérence avec la réalité objective, sans quoi sa situation est invivable.

1.2. Premier corollaire : l'acte discursif comme objet de recherche.

L'approche dynamique des systèmes de contrôle confère à l'acte langagier un rôle prépondérant. Wiener (1952) souligne entre autres que le *feedback* s'opère par un langage particulier porté par un vecteur spécifique. Dans un contexte social (Goffman, 1987), cet acte s'apparente à un discours. De fait, le *feedback*, mode de rétroaction fondamental dans les modèles de contrôle, relève d'un acte discursif. La distinction entre le dire et le faire s'en trouve ainsi réduite à un artifice rationaliste (Austin, 1970).

Nos recherches se fondent entre autres sur l'idée que la production discursive participe à la construction de la réalité. Le *feedback* - comme discours à des degrés d'élaboration divers - est la réalité du résultat produit par le système opérant. Le discours est un vecteur fondamental dans la conception de représentations - de *réalités* - partagées. Habermas (1987) définit l'agir communicationnel comme l'interaction de deux ou plusieurs sujets qui engagent une relation langagière en vue de s'entendre et par là même coordonner leur action. L'entente se conçoit alors comme un partage consensuel d'interprétations.

Parret (1990) définit le discours comme un « texte contextualisé ». Le sens qu'il produit dépend du contexte dans lequel il a été émis, mais à son tour, il crée un contexte d'interprétation pour les messages qui le suivent. Le terme de « contexte » désigne les circonstances (au sens large) de l'acte, langagier ou pas, plus précisément ce que Goffman (1987) appelle, non sans en critiquer les principes traditionnels, les « présuppositions ». Ce dernier critique vivement le travers des linguistes, qui consiste à chercher dans tout dire un sens caché, un « contexte », des « présuppositions », et ce à partir de la syntaxe et de la sémantique. Cela revient à nouveau à s'enfermer dans le processus sans fin de recherche de signifiés derrière d'autres signifiés (*i.e.* la vérité « cachée » derrière le discours). La construction de réalité se fonde sur des contextes dont les discours font partie. Dans le système conçu par Berger et Luckmann, la réalité est considérée par l'individu comme une donnée a priori. Le discours n'en perd pas pour autant son rôle de constructeur. Il ajoute des éléments, en retranche, en atténue certains, en accentue d'autres. Ce phénomène peut s'opérer d'autant mieux que le langage possède un rôle objectivant : ce qui est dit a « l'allure » d'une réalité.

Les implications de ce corollaire sur nos travaux sont multiples. Tout d'abord notre recherche doctorale repose en grande partie sur l'analyse d'un discours particulier. Nous avons par la suite examiné la dimension discursive du concept d'innovation managériale à travers le cas du *balanced scorecard*. Enfin, plus récemment, nous avons mis en œuvre des analyses interactionnistes de pratiques où la dimension ostensive (*i.e.* le domaine des scénarii d'action) entretient un rapport d'égal à égal avec les aspects performatifs (l'action en soi) et les artefacts (les productions matérielles) relatifs au même phénomène étudié.

1.3. Deuxième corollaire : démarches de recherche et validité scientifique.

La particularité des sciences humaines repose dans l'incapacité de construire une intelligibilité des phénomènes selon le modèle des sciences physiques (Liu, 1997). L'intelligibilité pour le chercheur en sciences physiques repose sur la mise en évidence de causalités, alors que la complexité des phénomènes humains ne permet pas de les identifier clairement¹². Pour cette raison, le chercheur en sciences humaines confronte sa représentation (sa compréhension) du phénomène étudié à celle des autres, et c'est du débat scientifique (une forme d'intersubjectivité) que peut éventuellement émerger une représentation commune (le vœu du paradigme unique). Cette confrontation peut avoir lieu tout d'abord dans le champ académique. Dans ce cas précis, le caractère falsifiable des connaissances qu'il produit constitue un critère de scientificité acceptable (Popper, 1985).

L'appréhension d'un phénomène dans sa complexité nécessite une étude approfondie de ce dernier. Dans ce contexte, la méthodologie d'approche des situations d'entreprise que nous privilégions est celle de l'étude de cas. Ce choix repose sur trois raisons majeures.

Tout d'abord, les terrains, les objets d'études, ou les problématiques que nous avons pu étudier étaient encore peu explorés (qu'il s'agisse par exemple des processus de contrôle dans une organisation structurée par projets, ou de la pratique d'induction dans un cabinet de conseil). Il semble alors fondamental d'entreprendre dans un premier temps des études approfondies et si possible menées dans la durée. L'apport des études de cas peut consister à cerner plus précisément des objets encore flous (Glaser & Strauss, 1967 ; Eisenhardt, 1989).

¹² La diffusion des causes possibles, les cas de récursivité, et la singularité du fait social (comme phénomène scientifique) excluent le développement d'une intelligibilité en sciences humaines comparable à celle recherchée en sciences physiques (Liu, 1997).

La méthodologie qui s'est révélée adéquate pour cerner lesdits objets constitue à son tour un apport de la recherche.

En second lieu, l'étude de cas est préférable à une appréhension quantifiée à plus large échelle d'observations lorsque ce que l'on étudie – des processus, un système, une pratique – est difficilement mesurable (Strauss & Corbin, 1990 ; Yin, 1994). L'étude de cas peut faciliter l'instrumentation d'objets complexes pour des recherches ultérieures.

Enfin, une étude de cas offre l'occasion non seulement d'appréhender dans son entièreté le phénomène observé, mais aussi de percevoir des dynamiques (même à court terme) qu'une enquête ne permettrait pas de saisir (Yin, 1994). L'objet de recherche se voit alors élargi aux relations entre les éléments observés, et à l'évolution de ces dernières dans le temps.

Les études de cas sur lesquelles s'appuient nos travaux les plus récents ont été l'occasion d'expérimenter deux positionnements différents pour le chercheur. Dans un premier cas il s'est agi d'une recherche-intervention mise en œuvre dans une durée limitée. Le terme d'intervention doit être nuancé, en raison du fait que la demande de l'entreprise était limitée à un diagnostic, c'est-à-dire à un état des lieux de la pratique de contrôle accompagné éventuellement de recommandations. Pour cette raison l'interaction avec les acteurs est restée soumise à l'impératif d'apporter un « regard extérieur » sur la situation de l'entreprise, en parfaite conscience que le résultat du processus serait le fruit d'un nœud d'interactions et non celui d'une observation objective. Dans les typologies tirées des travaux de Gold (1958) et Junker (1960), quatre postures sont proposées. Aux extrêmes, on trouve l'observateur pur (*complete observer*) et le pur participant (*complete participant*). Notre positionnement constructiviste exclut l'observation pure, et notre statut de chercheur ne nous a pas permis d'être un participant complet. Parmi les catégories intermédiaires il semble que notre position soit plus proche de l'observateur participant (*observer as participant*) que du participant observateur (*participant as observer*), et ce dans l'ensemble des études de cas que nous avons effectuées. Dans le cas de la recherche intervention, le chercheur n'est pas identifié comme tel, mais plutôt comme un auditeur mandaté par la direction.

Pour ce qui est de l'étude de cas « pure » (sans intervention), le statut serait celui d'« observateur interagissant ». De fait, la posture constructiviste suggère l'interaction du chercheur et de son objet.

Dans un cas comme dans l'autre, l'interaction, même si elle est assumée et revendiquée, nécessite la mise en œuvre de dispositifs qui facilitent le contrôle de la production de connaissances. Parmi les méthodes utilisées, nous avons pu recourir à des triangulations (suivi par une tierce personne de l'investigation, recherche de consensus sur des codages de données après exposé de documents issus de la recherche auprès d'étudiants); à des retours confirmatoires sur des entretiens (enregistrement, retranscription et soumission du contenu des entretiens au contrôle de l'intéressé); à l'examen de documents-sources susceptibles de corroborer ou d'infirmer les déclarations des acteurs rencontrés. La méthodologie d'étude de cas nécessite finalement un agencement de la recherche qui laisse sa part aux aspects « factuels », « déclaratifs », et aux sources documentaires. On peut considérer, dans une approche objectiviste, que la « vérité » est dans les actes, et que les déclarations ou les documents ne constituent que des succédanés de cette vérité. Un positionnement constructiviste, au contraire, suggère que ces trois aspects sont les trois faces indissociables d'un même phénomène, et que l'étude de leurs interactions est à son tour riche d'enseignements. La progression de notre recherche nous porte à considérer que ces trois faces sont celles d'un objet que l'on peut dénommer « pratique ».

1.4. Troisième corollaire : une approche interactionniste de la pratique.

On compte au moins deux approches de ce que peut être une pratique. La première, que l'on peut décrire comme issue de l'école « rationaliste », définit une pratique comme un ensemble déterminé et stable de tâches élémentaires ou d'actions menées par des « acteurs ». Selon ce cadre d'analyse, le changement dans les pratiques et l'apprentissage peuvent être appréhendés comme des actes rationnels et délibérés mis en œuvre dans une durée déterminée (Zollo et Winter, 2002). Cette définition présente l'avantage de la simplicité, de l'observabilité, et mène assez naturellement aux descriptions de pratiques fondées sur les méthodologies traditionnelles d'analyse de processus¹³.

Après des périodes exploratoires dans les entreprises étudiées, il apparaît à chaque fois que cette définition se réfère plus à des « routines » (au sens procédural, Simon, 1961) qu'à des pratiques (au sens étymologique du terme). Les pratiques semblent inclure non seulement des tâches organisées selon des scénarii d'action, mais elles incorporent aussi l'action pour elle-

¹³ Notamment au travers de diagrammes de flux.

même. De fait, le terme grec *praxis* décrit l'action et la pensée au même moment. Plus précisément, il désigne l'action comme contexte de la pensée et la pensée comme contexte de l'action (Castoriadis, 1998). Si l'on souscrit à cette acception, on doit élargir l'approche de ce qu'une pratique peut être, en tenant compte du langage, des productions matérielles, des intentions et des réalisations. Cette seconde approche confère à la pratique une autonomie que l'école rationaliste ne lui octroie pas : une pratique est source de changement, elle n'en est pas seulement l'objet. En ce qui concerne l'apprentissage, les pratiques vues comme *praxis* ne nécessitent pas l'« invention » de forces exogènes susceptibles de les faire évoluer comme l'intention formelle, des « méta-pratiques » ou d'autres artefacts. Cette définition rassemble de nombreuses sous-approches, comme celles fondées sur le constructivisme ou la « structuration ». La notion de contrôle réflexif développée Giddens (1984) s'apparente à la conscience pratique¹⁴. L'association de l'action (comme un flux continu d'expériences) et de leur conscience ne doit pas obérer le rôle spécifique du discours dans la pratique. La nécessité (externe ou interne à l'individu) d'expliquer ou de relater aboutit à la formulation d'un scénario susceptible de servir de modèle à l'action future (de soi ou des autres). Pentland et Feldman (2005) rapprochent la distinction ainsi opérée de celle proposée par Latour (1987) entre les éléments ostensifs et performatifs de l'action. Les premiers désignent une structure narrative générale, alors que les seconds correspondent à l'action en soi, ancrée dans la conscience de contextes spécifiques¹⁵. Se référant à la notion d'actant (Latour, 1987), Pentland et Feldman (2005) ajoutent à cette dyade la possible interaction avec les instruments et les productions matérielles, eux aussi porteurs de structures. Les pratiques peuvent alors être vues comme un agrégat d'éléments ostensifs (modèles d'action explicités dans un discours), performatifs (les actions effectivement entreprises) et d'artefacts (outils et productions matérielles), mis en œuvre dans ou par des « actants », et en constante interaction. Selon ce cadre conceptuel, l'apprentissage est le fait d'une dynamique permanente et ne trouve pas nécessairement son origine dans l'intention ou la rationalité (Pentland et Feldman, 2005). Cette représentation peut alors prendre la forme schématique de la figure 2, inspirée de Pentland et Feldman (2005)¹⁶. Cette représentation permet, entre autres, de comprendre (comme nous le verrons ultérieurement) comment une dynamique permanente (l'état

¹⁴ La conscience des expériences vécues et de leur contexte, pour soi et pour les autres acteurs.

¹⁵ Ce rapprochement laisse de côté, nous en sommes conscient, la fonction « rationalisante » que Giddens accorde au scénario.

¹⁶ Contrairement à Pentland et Feldman, nous considérons les artefacts comme partie intégrante du phénomène, et non comme une production externe. Cela se justifie par les résultats des recherches que nous avons effectuées en recourant à cette représentation. Il est clairement apparu que les artefacts nourrissent les scénarii d'action par les preuves de succès qu'ils portent, de même qu'ils conservent une mémoire des actions passées et en favorisent la reproduction. Ce faisant ils pérennisent une structure.

« naturel » des systèmes que nous étudions) peut engendrer une immobilité absolue du système dans son ensemble, comme des changements majeurs.

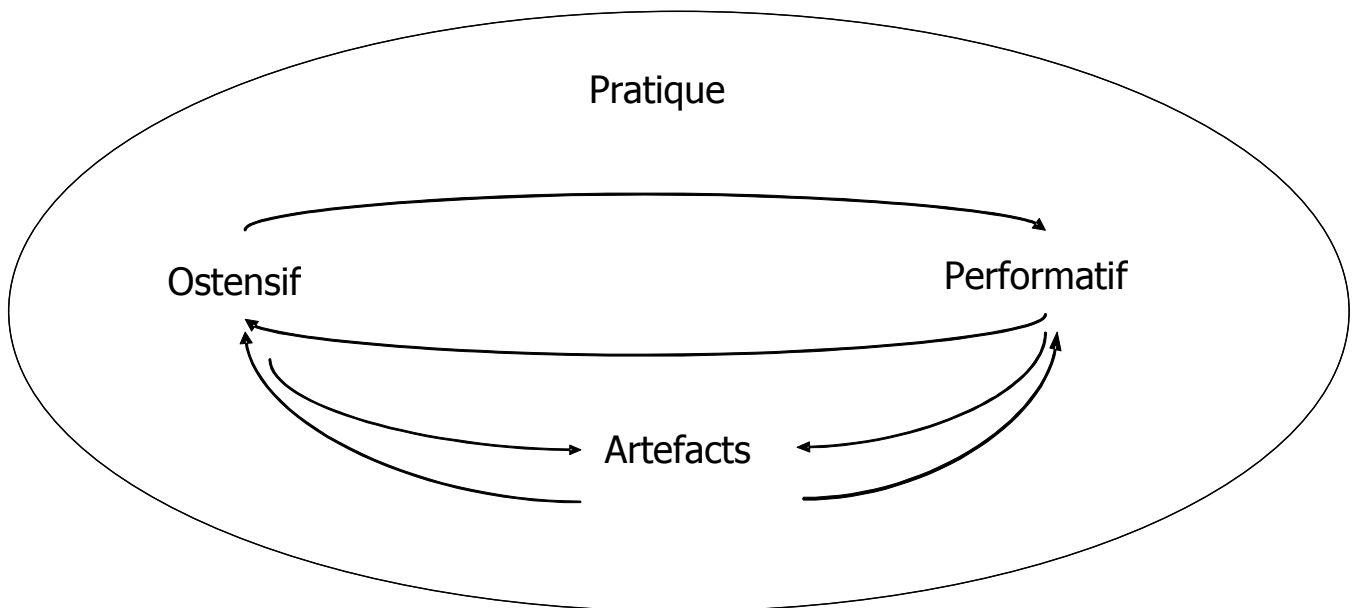


Figure 2 : La pratique comme dynamique
(d'après Pentland et Feldman, 2005).

D'un point de vue méthodologique, l'adoption d'une telle conception de la pratique appelle deux conséquences majeures. Tout d'abord, la recherche sur une ou plusieurs pratiques d'entreprise s'inscrit nécessairement dans une durée, si minime dût-elle être. Une pratique recèle une dynamique (l'interaction entre pensée et action) qui ne peut pas s'appréhender aisément dans l'immédiateté. Cette durée – cela a déjà été évoqué – relègue au second plan ou du moins minimise l'intention managériale, car il apparaît bien que l'évolution d'une pratique peut autant provenir d'une longue évolution que d'un changement abrupt de scénario d'action. En second lieu, l'étude d'une pratique repose sur l'analyse de ces scénarii d'action en même temps que sur les actions à proprement parler, et les productions documentaires. Elle ne se limite pas à ces éléments pris un à un, mais elle englobe l'ensemble de leurs interactions.

1.5. Implications méthodologiques

Notre positionnement épistémologique et ses corollaires suscitent deux catégories d'implications sur les méthodologies adoptées dans nos travaux. Tout d'abord, nous avons associé l'analyse de contenu et la lexicométrie pour étudier des actes discursifs de différentes

natures. En second lieu, nous avons adapté nos méthodes d'investigation à chacune des études de cas que nous avons effectuées.

Analyse de contenu et lexicométrie : complémentarité de deux appréhensions du discours.

L'usage exploratoire qui est souvent fait de la lexicométrie ne doit pas obérer son utilité dans les démarches de codage opérées dans les études qualitatives, ou encore lorsqu'il s'agit de dénoter une évolution à travers les modifications de vocabulaire, d'associations, et de densité lexicale à travers le temps (Lemercier, Zalc, 2008)¹⁷.

Lorsque nous avons cherché, dans notre travail doctoral, à cerner l'évolution des représentations temporelles dans la discipline de contrôle, le recours à cette méthode nous a semblé adapté à notre objet de recherche. Ayant préalablement identifié des attitudes qui impliquent une relation au temps particulière, nous avons mesuré l'occurrence des champs lexicaux rattachés à chacune des attitudes étudiées. Dans le domaine de la gestion, un précédent important est fourni par Levitt & Nass (1989) qui, afin de mettre à l'épreuve le « modèle de la poubelle » (Cohen, March & Olsen, 1972), s'intéressent aux recueils de textes. Nous avons opté pour une analyse catégorielle d'ouvrages (Unrug, 1974), fondée sur un modèle donné a priori. En adoptant cette démarche, on admet traditionnellement le postulat que plus une idée, un thème, sont importants pour le locuteur, plus celui-ci va les évoquer (Berger et Luckmann, 1986).

Notre objectif a donc été de détecter dans un corpus théorique les allusions directes à des attitudes spécifiques, et de rassembler les outils et les descriptions comportementales susceptibles d'être rattachées à l'une ou à plusieurs de ces dernières. La première difficulté à laquelle l'application de la méthode a été confrontée est la sélection du corpus. Les contraintes pesant sur ce processus proviennent pour l'essentiel de la problématique de recherche. Dans le cas d'une étude diachronique comme la nôtre, il a fallu retenir des textes s'étalant sur une durée suffisante (1978-1997, en l'occurrence), en faisant en sorte que plusieurs d'entre eux soient parus à peu près au même moment (pour confirmer, sinon remettre en cause les attributions de catégories à une époque). Il a donc été nécessaire de

¹⁷ Le but générique de la démarche lexicométrique réside dans l'évaluation de fréquences (d'occurrence). Les résultats peuvent être utilisés à plusieurs fins, littéraires (comparaison de styles, de vocabulaires d'auteurs) ou de sciences humaines (analyse par catégories).

composer entre l'impératif de dispersion et celui de réplique¹⁸. Une autre contrainte émane de l'hétérogénéité que peut susciter le mélange d'ouvrages et d'articles. La considération des articles, dans ce cas particulier, peut mener aux mêmes biais méthodologiques que l'étude d'entretiens. A l'instar de propos tenus par des professionnels, les articles peuvent se consacrer à un outil ou une problématique en particulier, et donc ne restituer qu'une vision partielle du contrôle de gestion. De surcroît, les publications dans les revues peuvent anticiper la mise en œuvre de nouveaux concepts et méthodes, alors que les ouvrages (manuels et recueils de textes) s'attachent à présenter des pratiques déjà établies¹⁹. Cette diversité, retenue dans un échantillon d'analyse, suscite une confusion induite par des décalages dans le temps. Le choix des ouvrages analysés incorpore au final des manuels de contrôle de gestion, de comptabilité de gestion (lorsque ces derniers ouvrent une large part de leur propos aux problématiques de contrôle), et des éléments de littérature ayant opté pour des dénominations plus récentes, comme par exemple le pilotage de la performance²⁰. Au terme de ce processus, un ensemble de dix ouvrages a été retenu.

La phase quantitative²¹ (lexicométrie) de la recherche ne se conçoit pas sans une étude préalable et approfondie des textes. C'est en cela que les deux modes d'appréhension du discours se complètent. Dans un premier temps, nous avons identifié et codé²², dans les ouvrages retenus, les termes et expressions désignant des pratiques de contrôle de gestion susceptibles de se rattacher aux attitudes étudiées. Les difficultés rencontrées dans cette étape découlent de la difficulté à rattacher certains termes à une attitude donnée, lorsque l'intention de l'auteur n'est pas clairement explicitée, ou lorsque ses propos s'inscrivent dans un discours critique. Ces obstacles ont dû être surmontés pour parvenir à l'étape quantitative, dont les outils ne sont pas capables d'identifier seuls si les termes s'insèrent dans un propos positif ou négatif à leur égard. Les résultats de cette démarche ont été exploités pour mener une étude descriptive quantitative fondée sur la lexicométrie (dénombrement de termes). L'outil utilisé est le logiciel Neurotex. Les difficultés rencontrées lors de cette étape ont rendu nécessaire la

¹⁸ En revanche l'intensification de la production académique en contrôle de gestion n'a pas permis d'éviter que les publications les plus récentes soient les plus nombreuses.

¹⁹ La même question s'est posée au sujet du caractère international du corpus. Pour éviter les distorsions liées aux différences de pratique et de degré d'innovation, nous avons retenu d'étudier un corpus national.

²⁰ Dont il semble clair que le propos se rattache aux problématiques de contrôle de gestion.

²¹ Il est utile de préciser que la recherche s'inscrit dans une démarche qualitative, et que la phase « quantitative » (dénommée telle car elle repose sur un décompte d'éléments textuels) ne désigne en aucun cas une méthodologie de même attribut. L'emploi de cet adjectif permet de souligner non seulement le décompte mais le caractère systématique de la démarche (Bardin, 1996).

²² En nous inspirant notamment de la méthode recommandée par Robert et Bouillaguet (1997).

mise en place de procédures spécifiques. Une fois les textes réduits (*i.e.* lemmatisés), nous avons procédé à une « désambiguïation » fondée sur l'analyse des cooccurrences²³ (apparition de termes significatifs dans une même unité de sens). L'analyse quantitative aboutit à une matrice précisant le degré d'occurrence (*i.e.* la densité) de chacun des termes-clés dans un ouvrage donné. La démarche d'analyse appliquée à l'occasion du travail doctoral est synthétisée dans figure 3.

²³ Les calculs de cooccurrence rendent compte du nombre de fois où deux mots donnés se retrouvent dans une même unité de sens. Ces calculs doivent permettre, dans le cadre d'une démarche de catégorisation, de rattacher des termes ambigus. On présuppose ici que, dans une même phrase, un même paragraphe, si un mot équivoque est apposé à un terme déjà classé, on le rattachera à la même catégorie. D'où la nécessité de réitérer des procédures pour réduire au minimum le nombre de termes non-rattachés. Cette phase suit la séquence suivante :
1°) Le choix d'une unité de sens (ici le paragraphe) ;
2°) La lecture des calculs de cooccurrence (la part de fréquence rattachable à un terme déjà classé est ajoutée aux effectifs de la catégorie concernée, sauf si la cooccurrence est peu significative).
3°) L'élimination des cas problématiques (impossibilité de déterminer le rattachement lorsqu'un terme se rattache à plusieurs attitudes).
En employant ces méthodes, le « taux de rebut », c'est à dire la part d'effectifs non affectés sur le nombre d'occurrences total n'a pas dépassé 10% (par ouvrage). Notons que ce chiffre (qui est un maximum), nous a paru tout à fait satisfaisant, puisqu'il inclut les acceptions qui n'ont rien à voir avec une conception temporelle (du moins l'une de celles consignées dans notre modèle théorique).

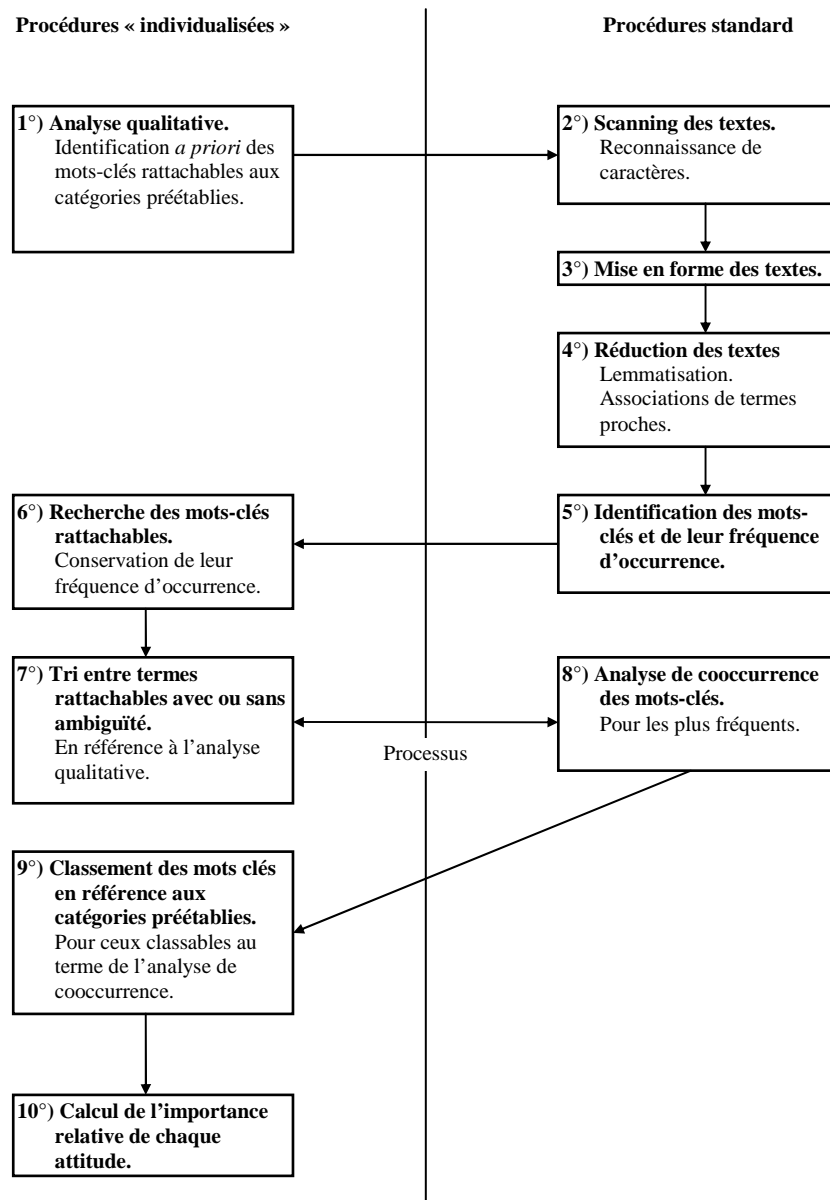


Figure 3 : procédures de traitement des textes

Les attributions obtenues peuvent alors être rapprochées de celles fournies par d'autres ouvrages, afin d'évaluer leur degré consensuel, de comprendre sinon en quoi elles diffèrent, et enfin d'en apprécier l'éventuelle évolution. Les résultats peuvent être analysés à l'échelle de la fréquence d'occurrence, ou par le détail (et les caractéristiques) du lexique de chaque catégorie étudiée.

Cette méthode peut être appliquée à d'autres supports discursifs que l'écrit. Dans le cadre d'une recherche menée dans un laboratoire pharmaceutique, nous avons pu interroger des responsables le long de la ligne hiérarchique et dans des services opérationnels et fonctionnels, de façon à couvrir l'ensemble des composantes de l'entreprise. Les entretiens

semi-directifs ont été enregistrés, transcrits, puis analysés selon deux modes de codage. L'un d'entre eux consistait à rattacher les propos analysés aux catégories définies dans le travail doctoral, en procédant à l'identique.

Le rôle attribué au discours, rappelons-le, peut être appréhendé selon au moins deux perspectives. La première, que l'on peut qualifier de réaliste, considère les éléments de langage comme, au mieux les moyens d'expression, au pire un écran falsificateur d'une réalité interne ou extérieure aux individus. Le discours est alors considéré comme un instrument biaisé, ou obturant la perception des phénomènes étudiés. Une seconde approche accorde à celui-ci une réalité propre, qui contribue à l'élaboration de cadres d'action et de connaissance individuels (représentations ou structures). Dans cette perspective, les actes langagiers font partie intégrante du vécu des sujets. Dans le domaine de gestion, il semble que la dimension prescriptive du discours prenne le pas sur l'intention purement descriptive. Cette idée, associée au positionnement constructiviste dont il a déjà été fait mention, entraîne deux conséquences importantes. En ce qui concerne tout d'abord le statut des connaissances produites, les résultats des investigations doivent être considérés comme le fruit d'une interaction entre le chercheur et son objet de recherche, qui, élaboré par une autre personne, n'aurait pas nécessairement mis en lumière les mêmes aspects. Enfin, dans le domaine de la méthodologie, le discours est appréhendé comme un objet d'études en soi, et non un intermédiaire utilisé, faute de mieux, pour déceler un sens caché. C'est en référence à cette appréhension de l'acte discursif que cette méthodologie a été développée.

Etude de cas : développement de méthodes ad hoc.

Notre expérience des études de cas nous porte à penser que les méthodologies applicables dans ce type de recherches doivent être adaptées à la fois à la problématique et au terrain. Tout d'abord, le choix d'une approche inductive ou déductive est en partie déterminé par le caractère exploratoire ou « confirmatoire » de la recherche. En second lieu, le recours au codage systématique des citations et des observations semble plus approprié aux études ponctuelles qu'aux démarches longitudinales. Un recueil de données ponctuel peut pêcher par l'abondance du matériau recueilli et le manque de recul du chercheur. Dans ce contexte, le codage systématique peut constituer un instrument de « défrichage » qui permet ensuite l'émergence (ou la décantation) de catégories (Strauss et Corbin, 1990). A l'inverse, une étude dans la durée peut souffrir de la systématisme d'une telle démarche. On peut alors lui

préférer une méthode dont le modèle serait l'enquête ethnologique de terrain, avec tous les risques qu'elle comporte (Devereux, 1980).

La première étude de cas que nous avons menée est associée à une intervention sur le terrain (dans un laboratoire pharmaceutique). La recherche vise en premier lieu à faire apparaître les composantes du système de contrôle dans l'entreprise. Cette finalité avant tout exploratoire nous a porté à choisir une méthodologie de codage ouvert (Strauss et Corbin, 1990), puis à recourir à une longue phase de catégorisation itérative et triangulée pour assurer la fiabilité du processus.

La démarche d'analyse suit deux étapes successives. Tout d'abord, par une recherche de mots clés, des éléments textuels sont dégagés des entretiens et associés à un niveau d'activité ou de processus. Cette méthode de codage à deux échelles permet d'identifier à la fois les citations relatives à des opérations élémentaires et celles qui décrivent la logique dans laquelle ces opérations s'inscrivent. Dans un second temps, les verbatim d'un même niveau sont regroupés par catégorie d'activité. Enfin les activités sont rassemblées en processus de contrôle²⁴. Ces derniers couvrent des ensembles d'éléments, instrumentaux ou informels, volontaires ou non, internes ou externes (Bouquin, 2004). L'analyse s'est attachée à identifier aussi ceux qui sont propres à une organisation par projet (c'est le cas du laboratoire), regroupant des instruments de gestion traditionnels adaptés aux caractéristiques de l'entreprise, et l'ensemble des opérations de coopération et de coordination mises en œuvre dans cette dernière (ce que l'on pourrait appeler des processus organisationnels). La méthode de codage, sans devenir déductive, se réfère à un référentiel théorique pour définir des niveaux d'analyse (Miles et Huberman, 1984). A titre d'exemple, le codage s'effectue comme suit. L'élément textuel « *Le suivi des investissements est mensuel. Une fois par an, on fait le point sur l'ensemble des projets, pour ce qui concerne les plannings* » est rattaché à une activité. 23(1)A permet de déterminer qu'il s'agit de l'acteur 23, du premier entretien avec cette personne et qu'il fait alors mention d'une activité de contrôle. L'élément textuel « *La R&D est en fin de compte une déclinaison de la stratégie. Elle a besoin de supports particuliers. Dans ce sens, le contrôleur de gestion est un " facilitateur " du management par projet. Son support réside surtout dans la planification et dans l'aide à la décision.* » plus large dans son appréhension, est rattaché à un processus. Il est codé 2(1)P, pour exprimer qu'il s'agit de l'acteur 2, du premier entretien

²⁴ Entendus dans l'acception large d'Anthony, Dearden et Vancil (1965). Nous rappelons que la finalité est de fournir un diagnostic du système de contrôle.

avec cette personne, et qu'il fait mention d'un processus de contrôle. La catégorie « activité » regroupe les verbatim relatifs à des tâches ou à des ensembles de tâches qui pourront être regroupés par la suite comme appartenant à une même « brique de base » du métier (Lorino, 1991). La catégorie « processus » regroupe les verbatim à portée plus large, à l'instar de ceux qui mentionnent l'articulation de la stratégie et de la prise de décision opérationnelle. Le regroupement par activité s'effectue ensuite autour d'instruments ou de problématiques partagées. Les critères de regroupement sont : la finalité ; les ressources mises en œuvre ; la présence éventuelle d'un instrument usuel. La première phase d'analyses et de synthèses a donné lieu à un cadre d'analyse comportant cinq processus et trente activités. Afin d'éprouver la relative indépendance de ces dernières et de mettre en évidence des redondances, il a été demandé à six classes d'étudiants divisées en cinq sous-groupes d'analyser les entretiens au travers de grilles de lecture fondées sur les processus et les activités identifiées. Le document soumis à une classe tenait compte des remarques du groupe précédent. Les itérations se sont arrêtées à partir du moment où plus aucune redondance n'a été relevée. Cette démarche a permis à la fois de faciliter la synthèse par « décantations » successives, et d'en renforcer la fiabilité par le consensus d'attribution qu'elle a permis de faire émerger.

A l'occasion de notre étude en cabinet de conseil, la période de recherche plus longue (30 mois) et le fait qu'elle soit réalisée dans le cadre d'un programme de recherche ont permis l'association de deux méthodologies distinctes. Les objets de recherche, dans ce cas, étaient des pratiques. Une méthodologie inspirée de celle mise en œuvre dans le laboratoire pharmaceutique a permis de mener une première phase exploratoire fondée sur des entretiens. Au terme de ce premier travail nous avons pu d'abord dégager les contours des processus autour desquels les pratiques à étudier s'articulaient. Par la suite, l'examen des résultats exploratoires et leur confrontation à ceux du reste de l'équipe de recherche ont permis de dégager un modèle conceptuel de ce que nous appellerions « pratique ». Dans une seconde phase, nous avons suivi des phases d'observation et d'analyse des artefacts, en même temps que nous menions des entretiens. A partir de cette étape, il ne s'agissait plus de coder de manière systématique les matériaux retenus, mais de faire évoluer l'interprétation au gré des observations et de l'évolution des phénomènes étudiés. Les restitutions régulières (une par an) auprès de l'équipe de recherche ont assuré un processus de triangulation dans l'interprétation des résultats.

Nous pouvons synthétiser notre propos méthodologique en rappelant que, pour réaliser nos travaux de recherche, nous avons puisé à des sources dont la plupart recourent à des opérations de codage. L'étude du discours s'y prête particulièrement bien, de même qu'un corpus de données touffu. La finalité de ce recours a changé d'une recherche à l'autre, tour à tour déductive ou inductive. Cependant, nos travaux les plus récents nous orientent vers des méthodes d'immersion moins systématiques, dont le caractère parfois déroutant laisse aussi plus de place à l'inattendu. Or la mise en évidence de singularités est bien l'un des principaux objets de l'étude de cas (Yin, 1994).

Avant de présenter nos axes de recherches, nous rappellerons que nos travaux s'articulent donc autour de problématiques relatives aux dynamiques de contrôle dans les organisations. Par dynamique, il doit être compris non seulement les évolutions, mais aussi les interactions qui s'établissent entre les éléments constitutifs des systèmes de contrôle. Il faut encore rappeler que nos recherches se fondent sur un référentiel constructiviste, et que pour cette raison, elles privilégient le discours comme objet d'investigation, l'étude de cas comme approche des phénomènes d'entreprise, et une conception de la pratique comme la communauté indissociable d'actions, de discours et de productions matérielles.

Le premier axe de recherche, dont l'élément central est constitué de notre travail de thèse, a consisté à tenter de fournir un cadre d'analyse temporel pour la discipline de contrôle de gestion. Il aboutit à la proposition d'un cadre d'analyse fondé sur l'articulation des attitudes réactive, proactive, rétrospective et prospective. Ce schéma conceptuel est appliqué à l'évolution des représentations du temps dans la discipline.

Le second axe de recherche étudie les dynamiques mises en œuvre dans la pratique des processus de contrôle, et leur relation avec le changement organisationnel. Une série de travaux reprend la méthodologie du travail doctoral, fondée sur l'analyse discursive, pour l'appliquer au contrôle des activités de communication. Plus récemment, deux recherches menées à partir d'études de cas transversales nous ont permis d'analyser la relation entre les processus de contrôle et l'évolution d'organisations particulières. Dans le premier cas, il s'agit d'examiner l'influence des activités de contrôle sur l'instauration d'une nouvelle structure organisationnelle. Dans le second, l'étude des pratiques fondamentales d'« induction » et de

gestion de projet met en évidence la dynamique par laquelle ces dernières conservent un caractère immuable pour les membres d'une organisation spécifique.

2. PREMIER AXE DE RECHERCHE - LE TEMPS EN CONTROLE DE GESTION : PROPOSITION D'UN CADRE D'ANALYSE

Nos travaux de recherche doctorale s'inscrivent dans la volonté d'établir un référentiel pour le concept de « temps » dans la discipline et la pratique de contrôle de gestion, afin d'en tirer des enseignements théoriques et managériaux.

Les approches théoriques du temps en sciences de gestion sont aussi rares que son instrumentalisation est répandue (Batsch, 2002). Pour en dresser un bref inventaire, et en fournir rapidement des illustrations, on peut les classer en deux catégories distinctes. Tout d'abord, une large part de la production gestionnaire appréhende les problématiques temporelles sous leur angle psychologique. C'est le cas de l'étude du comportement des consommateurs (Bergadàa, 1987), ou de celle des attitudes au sein des organisations (Bluedorn, 1997). En second lieu, les sciences de gestion proposent d'introduire la dimension temporelle dans l'étude des phénomènes décisionnels (Drucker, 1954, Cyert et March, 1970). Plus généralement, une situation de gestion s'inscrit dans l'espace et dans le temps.

Les sciences de gestion accordent ainsi au temps un rôle central dans la formulation des problèmes et des situations managériales. Celui-ci n'en demeure pas moins un concept souvent « importé », et extrêmement délicat à opérationnaliser dès lors qu'il n'est pas réduit à ses formes et à ses expressions les plus simples (Batsch, 2002). L'objectif que nous nous sommes fixé dans un premier temps a consisté à explorer ce concept dans sa dimension managériale. Cette étape amène à formuler un premier constat. Dans un domaine d'activités et de recherche où il occupe une place centrale, il peut paraître surprenant de voir le temps le plus souvent assimilé à un objet ou à une variable explicative, alors que ses représentations plus rarement exprimées fondent les principes et la pratique de gestion. Par exemple, l'utilisation de l'outil budgétaire suppose une continuité de conjoncture qui permet de se projeter dans un futur proche (prévisions et objectifs) en se fondant sur une analyse des performances passées (écarts).

Nous entendons par concept, comme le suggèrent les linguistes et les philosophes des sciences (Morfaux, 1980), une idée abstraite par laquelle on isole un ensemble de caractères communs qu'on désigne ordinairement par le même mot, nous en considérons les modalités

d'émergence. Dans la plupart des cas, l'édification d'un concept provient d'un processus inductif, où des éléments de réalité provenant de l'expérience sont rassemblés sous une même dénomination. Dans des situations plus rares, on dispose d'un terme générique, employé avec la force de l'évidence, et que l'on utilise sans réelle conscience de la réalité ou des réalités qu'il recouvre. Le mot « temps » semble appartenir à cette dernière catégorie. Il s'agit d'un élément de langage, un signifiant, dont les cultures et les sciences en particulier font souvent usage sans interroger ce qu'il représente pour elles. Notre démarche consiste à identifier les éléments de réalité, qui dans un langage précis, sont communément désignés par le terme considéré. Le temps ne peut être admis comme un concept scientifique, et donc comme un objet d'études, que si on lui attache des éléments de réalité précis. Une tâche de cette nature peut fournir au champ scientifique comme à la pratique en question des éléments d'analyse nouveaux, afin d'éclairer les rapports entretenus par ces derniers avec les représentations qu'il en fournit. « Avec le temps, on peut tout expliquer ». Cette affirmation est fondée si ce terme demeure utilisé sans conscience des réalités qu'il recouvre. Dès lors qu'il correspond à un cadre d'analyse explicite, son pouvoir explicatif se trouve limité aux frontières que le champ disciplinaire lui a conférées. C'est à cet objectif que s'attache notre travail doctoral.

La méthode mise en œuvre pour élaborer ce cadre d'analyse temporel dans le domaine disciplinaire qui est le nôtre suit trois étapes distinctes. En premier lieu, il s'agit d'examiner les modes d'expression et de mesure du temps dans leur usage le plus courant. Une fois ce travail d'investigation effectué, il devient nécessaire de chercher à formaliser les conceptions qui fondent la théorie et la pratique managériale, de manière à en fournir une représentation que l'on puisse opérationnaliser. Il convient enfin de confronter ce construit à des situations spécifiques de manière à pouvoir en appréhender la capacité à fournir un cadre de compréhension des phénomènes étudiés.

2.1. Le temps explicite en contrôle de gestion : quantités, rythmes et processus.

Le point de départ d'une analyse des conceptions du temps dans la théorie et la pratique de gestion se situe à notre avis d'abord dans l'analyse des modes d'expression relatifs à cette notion dans le champ retenu. Le travail d'investigation a reposé sur une étude des outils, puis du corpus théorique du contrôle de gestion pour parvenir à proposer une synthèse et des catégories de ces représentations. Ces expressions, aussi diverses et pluridisciplinaires soient-

elles, semblent converger vers trois types de conceptions dont la caractéristique commune est d'offrir une représentation du temps réifiée.

La première consiste à assimiler le temps à une quantité non stockable, fractionnable et pour ce faire mesurable. Les modèles économiques d'affectation du temps et l'appréhension du travail au travers de sa durée reflètent ce phénomène. De ce fait, le temps devient une base logique de facturation, d'affectation des coûts, ou de mesure de performance (dans l'appréhension de la productivité ou du respect des délais en gestion de projets).

La deuxième approche mise en évidence revient à considérer la durée au travers des rythmes que les activités des organisations lui insufflent. Elle se manifeste notamment dans les problématiques de rapprochement de la périodicité comptable avec les cycles qui déterminent la vie de l'entreprise. On la retrouve dans la mise en œuvre des activités de suivi et dans la détermination des délais pertinents de contrôle. Qu'il s'agisse d'un rythme régulier porté par les périodes comptables ou du résultat d'estimations adaptées à la durée d'opérations, le temps est à nouveau appréhendé comme une durée et donc comme un objet maîtrisable.

Enfin, dans sa conception peut-être la plus élaborée, le temps est représenté comme un déroulement d'événements, en d'autres termes un cheminement résultant de l'activité économique de l'entreprise et de son environnement. La représentation du temps comme un processus regroupe deux schémas distincts. Le premier consiste à le considérer à l'aune de la création-destruction de valeur (consommation des biens et valorisation capitalistique). Le second introduit la notion d'incertitude événementielle. Dans les problématiques de contrôle, l'incertitude est liée au partage des fruits de l'activité qu'on ne peut connaître a priori, ou encore à la valorisation de l'information comme facteur d'identification des états futurs possibles et de modification des paramètres de décision. Les réponses managériales à l'incertitude reposent sur le développement d'outils prédictifs ou de règles définissant *a priori* les modes d'action à envisager.

Cette analyse permet de cerner une partie du concept de temps tel que le contrôle de gestion l'appréhende. La tentative de consolidation de ce dernier ne saurait cependant se limiter à l'étude de la signification du terme lorsqu'il est employé dans le corpus théorique la discipline considérée. Ce serait en effet ignorer la dimension qui inscrit la pratique managériale dans ce qu'en gestion, on appelle « le temps ».

2.2. Un enrichissement des catégories de conceptions du temps : l'étude des attitudes temporelles de prospective, de rétrospection, de réaction et de proaction

L'articulation du passé (les écarts) et du futur à court (objectifs opérationnels) et long terme (orientations stratégiques) constitue un enjeu essentiel pour le contrôle de gestion. Cette multiplicité d'horizons nécessite l'adoption d'attitudes temporelles différenciées qu'il est nécessaire de définir. Une définition communément admise de l'attitude est celle d'un « état mental de promptitude, organisé grâce à l'expérience, qui exerce une influence directive et/ou dynamique sur les réponses de l'individu vis-à-vis des tous les objets et les situations avec lesquelles il est en relation » (Allport, 1954). Nous avons fait le choix de rechercher, dans un premier temps, les « états mentaux de promptitude » (en relation au temps) préconisés ou décrits dans la littérature de contrôle. Par la suite, nous avons procédé à une investigation lexicographique afin de pouvoir en fournir une définition²⁵. Au terme de ce processus, quatre attitudes temporelles semblent devoir émerger de l'analyse. Il s'agit de la rétrospection, de la prospective, de la réaction et de la proaction.

La rétrospection consiste à remonter dans le passé, et à prendre celui-ci en considération. En sciences de gestion, une telle attitude s'apparente à la recherche d'informations antérieures susceptibles de guider des processus décisionnels.

La prospective est la disposition de celui qui considère les événements futurs. Elle a trait comme la précédente à la volonté de connaître, mais elle est très généralement liée à l'articulation des moyens et des fins, essentielle à la discipline de contrôle. Les activités de prévision et de détermination des objectifs s'y rattachent.

La réaction consiste à agir à la suite d'un événement. Dans le domaine de gestion, cette notion dépasse largement le stade du réflexe, et se trouve plutôt assimilée à l'adaptation à de nouveaux contextes.

²⁵ Ces définitions s'arrêtent aux attitudes dans leur aspect le plus simple. Nous n'avons cherché ni à projeter une finalité systématique sur ces dernières (la rétrospection ne consiste pas toujours à établir des causalités en vue de l'action future), ni à les assimiler à une méthode élaborée. Les modalités de la prospective telle que les appréhende Berger (lequel décrit la prospective comme une « attitude », alors qu'il conviendrait d'y voir une posture philosophique, 1964) sont exclues.

La proaction suscite des difficultés lorsqu'il s'agit de la définir en sciences de gestion. Souvent invoquée, parfois critiquée (Senge, 1990), elle fait à son tour partie des termes employés sans que la réalité qu'elle recouvre soit nettement identifiable. C'est en sciences cognitives qu'elle est employée pour désigner une pathologie de l'apprentissage. Elle consiste à considérer tout événement nouvellement survenu comme devant déclencher des modes d'action complètement nouveaux. Cette démarche rejoint ce que l'on entend par « être proactif », à savoir prendre des initiatives pour aller au devant des problèmes plutôt que de les subir.

La mise en évidence et la définition de ces attitudes appellent la nécessité d'une articulation qui précise comment elles s'inscrivent dans des représentations du temps spécifiques. Les dimensions explorées dans le travail doctoral sont de trois ordres, à savoir l'opposition entre instant et durée, l'articulation entre passé et futur, et enfin la dichotomie entre temps de la connaissance et temps de l'action. Cette dernière étape, parce qu'elle ne trouvait que peu d'échos dans la recherche en sciences de gestion, s'est appuyée sur des références externes au champ disciplinaire initial. Il s'est donc agi, non pas d'importer dans leur état brut des concepts venus de la psychologie, de la sociologie et de l'économie principalement, mais de cerner un ensemble de dimensions qui pourraient être directement opérationnalisés en sciences de gestion.

L'opposition entre instant et durée détermine l'horizon de l'action organisationnelle. Les processus de décision usuels sont inscrits dans la continuité, alors que les opérations privilégient traditionnellement l'immédiateté. L'articulation entre passé et futur soulève pour sa part la question du déterminisme. Dans le domaine de la gestion, la prise de connaissance du passé (plus précisément de l'expérience passée) ne semble devoir être comprise que soit par l'intention d'appliquer ou d'éviter des décisions et des actions dont on a pu mesurer les effets, soit par la recherche d'une projection dans le futur de tendances préalablement observées. La dichotomie entre connaissance (notamment des événements futurs) et imprévisibilité concerne plus directement le rapport entretenu avec les événements et les actions immédiats ou à venir. En contrôle de gestion, il est souvent recommandé de ne prévoir que ce qui est prévisible. Mais que faire lorsque la part d'imprévisible l'emporte ? C'est dans ce contexte que se développent les recommandations relatives à la réactivité et à la flexibilité. Dans un environnement jugé stable, on privilégie donc des attitudes de prise de connaissance, alors que, dans le cas inverse, on met en valeur l'action. Une représentation du temps

construite dans l'immédiateté réserve une part conséquente à l'efficacité de l'occasion saisie. En ce qui concerne le futur plus éloigné et la vision que l'on peut en avoir, une distinction doit s'opérer entre, pour reprendre les termes de Jullien (1996), le *chronos*, continu et maîtrisable, et le *kairos*, hasardeux et imprévisible. Selon la représentation dans laquelle on se place, on privilégiera respectivement la prise de connaissance et le recueil d'informations ou l'action radicale conçue en anticipation ou en réaction. En cela, l'opposition entre continuité et immédiateté a tendance à se confondre avec celle, plus immédiatement instrumentalisable en gestion, que l'on établit entre connaissance et action²⁶.

Cette analyse permet de mettre en évidence des relations entre les quatre attitudes précédemment définies. Un axe opposant les relations au passé et au futur s'impose, ne serait-ce que par la nature de la réaction et de la rétrospection d'une part, de la prospective et de la proaction d'autre part. Nous avons retenu par ailleurs la distinction entre le temps de la connaissance, dans lequel s'inscrivent la rétrospection et la prospective, et le temps chaotique, dans lequel il s'agit de saisir une occasion (*i.e.* réagir) ou aller au devant d'événements inconnus (*i.e.* pro-agir)²⁷.

L'étape théorique d'élaboration du cadre d'analyse aboutit à l'identification de deux dimensions. La première, immédiatement perceptible parce que formulée de manière explicite, assimile le temps à des objets – quantités, rythmes ou processus. Elle est par nature instrumentale, puisqu'elle repose sur des représentations du temps réifiées, et qu'on la retrouve directement dans les outils de contrôle de gestion. La seconde dimension porte sur l'articulation du passé et du futur et sur la relation entre connaissance et action. A l'opposé de la précédente, elle repose sur des représentations que l'on ne perçoit que par la médiation d'attitudes de gestion. Dans ce cas précis, la dimension du modèle fondée sur la prospective, la rétrospection, la réaction et la proaction nécessite d'être instrumentalisée. La suite du

²⁶ Le modèle cybernétique, pour ne citer qu'un exemple, distingue la prise de connaissance (par le feedback) de l'action (inscrite dans le processus).

²⁷ La typologie qui émerge de cette démarche n'est pas sans rappeler celle proposée par Miles et Snow (1978), où l'on retrouve notamment les *prospectors* et les *reactors* aux côtés des *analyzers* et des *defenders*. Elle en diffère cependant à deux égards. Tout d'abord les catégories ne se recourent pas ; on peut tout au plus retrouver l'attitude réactive chez les *reactors*, et l'attitude proactive chez les *prospectors* (qui utilisent aussi le feedback rétrospectif pour ajuster leurs plans d'action) entre autres composantes de leur stratégie (les *defenders* seraient à la fois rétrospectifs et prospectifs, en tant qu'utilisateurs du cycle *plan, act, check*). De surcroît, l'orientation temporelle n'est pas le facteur structurant de la typologie de Miles et Snow, qui examinent plutôt le couple nature du marché-caractéristiques de l'organisation.

travail doctoral a pour objectif de poursuivre cette tâche de consolidation par le rattachement à chaque attitude des outils et des comportements mis en œuvre en contrôle de gestion.

2.3. L'instrumentalisation du concept : un examen de la littérature en contrôle de gestion.

Le choix a été fait, dans un premier temps, de fonder l'analyse de l'instrumentalisation sur une étude de la littérature en contrôle de gestion, de manière à identifier les outils et les comportements pouvant relever de l'une ou de l'autre des attitudes préalablement définies. Cette option se justifie d'abord par les difficultés qu'aurait engendrées une approche immédiate des entreprises (diversité des pratiques et des outils, appréhension difficile des facteurs individuels et organisationnels, incomplétude et aspects contradictoires des systèmes de contrôle mis en place). De surcroît, le recours à la littérature présente l'avantage de fournir dans chaque texte analysé une vision relativement complète de ce qu'est ou devrait être la pratique du contrôle de gestion. Enfin, le positionnement épistémologique adopté dans nos travaux accorde au discours sa réalité propre. De ce fait, on peut considérer que la littérature se fait l'écho d'une pratique, mais aussi que la profession assimile –par le courant des formations, des modes managériales, etc.- les idées portées par la production académique (Austin, 1970, Berger et Luckmann, 1986, Goffman, 1987).

La méthode de recherche mise en œuvre repose sur l'association d'une analyse de contenu et de la lexicométrie, telle que nous l'avons précédemment exposée. Les résultats des phases qualitative et quantitative permettent d'enrichir et nuancer le cadre conceptuel proposé au terme de la démarche de consolidation théorique. Les premiers enseignements ont trait à l'identification des pratiques de gestion que l'on peut rattacher, avec le moins d'ambiguïté possible, aux attitudes temporelles définies précédemment. Ainsi, 20 à 50 comportements ou outils de contrôle de gestion sont attribuables à chacune de ces dernières. Le tableau suivant résume (pour les plus significatifs) leur rattachement aux attitudes du cadre conceptuel (tableau 1).

Rétrospection.	Prospective
Ecart (calcul, reporting et analyse) Standard (utilisation) Suivi (budgétaire) Mesure (de la performance)	Budget Planification stratégique Prévission Standard (calcul)
Réaction	Proaction
Suivi (budget, investissements et tableau de bord). Révision budgétaire (contrôle des) systèmes de production (raccourcissement des) délais de retour informationnel	Projet (gestion). Reprévission budgétaire (par anticipation). Flexibilité (Gestion par les) processus et ABC

Tableau 1 : Associations les plus significatives entre attitudes temporelles et outils (ou pratiques) de gestion

L'analyse statistique est utilisée dans notre travail comme un instrument descriptif, d'abord destiné à évaluer le caractère consensuel de ces attributions. Ensuite, elle nous permet d'identifier le caractère discriminant ou non des relations établies entre les attitudes temporelles sur les ouvrages considérés. Il est bien clair que l'objectif n'est pas d'élaborer un cadre conceptuel qui permette de classer les ouvrages dans des catégories distinctes. Néanmoins, il apparaît que les textes étudiés ne diffèrent pas ou peu en ce qui concerne la relation au passé et au futur ; tous préconisent des attitudes portant sur l'une ou l'autre de ces orientations. Le seul axe significatif peut être interprété comme celui opposant le temps de la connaissance et celui de l'action. C'est un axe de différenciation qu'il convient d'explicitier. Son pouvoir discriminant est à mettre en relation avec la chronologie de parution des textes. Ainsi, les plus récents préconisent la proaction et la réaction alors que les plus anciens ne s'inscrivent que dans un temps de la connaissance, accordant autant d'importance aux analyses du passé (par exemple : l'analyse des écarts) qu'aux projections dans le futur (par exemple : la planification et les budgets). Plus précisément, les attitudes reliées à l'action semblent émerger entre 1986 et 1991.

L'étude lexicographique de chaque attitude²⁸ permet de conforter la tendance observée en montrant que le vocabulaire de la prospective et de la rétrospection est tout d'abord

²⁸ Cette étude consiste à examiner la matrice d'attribution de mots-clés à chaque attitude, puis à :
 - évaluer le caractère consensuel des attributions de termes à chaque catégorie ;

concentré ; il apparaît qu'un pourcentage important des occurrences est couvert par un faible nombre de termes distincts. De surcroît il est précis, car les termes ont fait l'objet de peu de désambiguations. Enfin, il est amplement partagé entre les ouvrages qui font référence à ces attitudes. A l'inverse, le lexique de la réaction et de la proaction est moins concentré ; son vocabulaire est dispersé. Il est aussi imprécis et soumis aux particularismes des textes étudiés. Ces résultats semblent en effet caractériser le développement erratique et hésitant d'un nouveau corpus de méthodes spécifiques. La proaction est à cet égard, peut-être par ce qu'elle est encore mal cernée dans le champ de la gestion, la moins consensuelle et la moins consolidée en termes lexicaux.

2.4. Mise en perspective de la recherche.

Au regard de son objectif premier, notre recherche doctorale propose un cadre d'analyse du concept de temps tel qu'il peut être abordé en contrôle de gestion. Elle débouche notamment sur une catégorisation des méthodes et des pratiques selon les attitudes et les représentations temporelles portées par la discipline. Elle permet de tirer des enseignements théoriques et managériaux, tout en présentant axes d'amélioration qu'il convient aussi de détailler.

Axes d'amélioration de la recherche

Par nature, un cadre conceptuel est une représentation simple et plutôt descriptive. Cette démarche a peut-être réduit la portée des résultats, et par voie de conséquence, fait obstacle à un enrichissement de la recherche. La bibliographie donnée par Bluedorn et Denhardt (1988) le laisse supposer. Par exemple, constituer du *slack* (des marges de manœuvre) peut être vu comme une manière d'être proactif. Le cadre conceptuel ne permet pas à ce jour de faire la part entre les conceptions dynamiques et statiques de la flexibilité, même si les deux approches semblent correspondre au « temps de l'action ». Une piste de recherche pourrait - entre autres - consister à éprouver l'hypothèse d'une différenciation entre la proaction défensive (consistant à se « couvrir » contre les accidents que réserve le futur et dont l'archétype serait la démarche assurantielle) et la proaction offensive (à l'image des politiques d'innovation systématiques).

De la même manière, la distinction entre la prévision (au sens de « connaître un état futur probable ») et le volontarisme (au sens de « décider d'un état futur souhaitable ») est restée

- et apprécier le degré de concentration de ce vocabulaire (le rapport entre le part des occurrences et le nombre de termes rattachés).

sous-jacente et annexe. Mais cette analyse éclaire plus les rapports aux temps portés par les individus qu'une conception du temps en soi. La notion d'objectif, par exemple, est plus acceptable dans une culture volontariste et progressiste que dans un contexte fataliste. Une étude inter-culturelle pourrait permettre d'éclairer ces différences²⁹.

Enseignements de la recherche

Les catégories obtenues fournissent des outils d'analyse de situations et de comportements organisationnels. En premier lieu, selon les outils et les discours utilisés dans les entreprises, il devient possible de comprendre les attitudes au travail qu'ils induisent, et par la suite d'anticiper leurs conséquences, positives ou préjudiciables à l'organisation. Ainsi, l'utilisation traditionnelle du budget peut contribuer à figer l'entreprise dans l'image d'une évolution lente et régulière, contraire aux caractéristiques de son environnement. On pourrait attribuer ce dysfonctionnement aux seules caractéristiques d'un outil déclaré inadapté, à ceci près que les attitudes qu'il a installées sont plus profondément ancrées dans les individualités que la seule habitude à une pratique.

Ensuite, le cadre d'analyse fourni par la recherche permet de différencier les entreprises ou les unités qui en sont constitutives selon qu'elles privilégient l'apprentissage par la prise de connaissance ou celui, *a priori* plus hasardeux, fondé sur l'action. Dans ce cas aussi, il suscite des interrogations sur les attitudes qu'il convient de privilégier aux différents niveaux de l'organisation. Si l'on rapproche, comme on le fait traditionnellement, l'action des opérationnels et la prise de connaissance sur le passé et le futur organisationnel du sommet hiérarchique, on peut envisager une gradation des attitudes à promouvoir (et donc des outils à fournir) selon le degré où l'on se situe dans l'échelle hiérarchique. Cette représentation semble néanmoins critiquable, à l'instar du débat sur la nature financière ou physique des indicateurs de gestion selon le niveau d'autorité considéré. Il semble en effet difficile d'envisager une direction qui ne se préoccuperait que d'un cap à long terme, et des opérationnels privés d'inscrire leur action dans une perspective plus éloignée que la gestion immédiate de problèmes. De la même manière, les politiques générales d'entreprises inspirées d'attitudes proactives, telles la pratique du *time pacing* (*i.e.* « donner un rythme au temps »,

²⁹ A ce titre, nous avons encadré un mémoire de troisième année à HEC, dont l'objet était d'examiner la perception du MBO (Management By Objectives) au Liban. Les résultats de ce travail mettent en évidence un écart cognitif entre les cadres formés dans des institutions occidentales et ceux restés « au pays ». Dans le premier cas, la notion d'objectif est assimilée à une contrainte ou à un défi, et sa non-atteinte est perçue comme un échec personnel ; dans le second cas, l'objectif ne constitue en rien un engagement personnel, sa non-atteinte est imputée à une forme de fatalité (N. Ibrahim, HEC, 1997).

cf. Eisenhardt, 1998) semblent aujourd'hui être remises en cause, en raison de l'agitation improductive qu'elles peuvent susciter (Turner, 2003).

Du point de vue des processus de contrôle, les résultats de cette recherche permettent de formuler une nouvelle hypothèse, fondée sur la notion de technologie invisible développée par Berry (1983) et reprise par Bouquin (2007) : les managers peuvent contribuer à mettre en place une influence créatrice d'ordre par les représentations du temps qu'ils diffusent. Si l'on assimile le concept de temps à une ressource quantifiable, à un rythme ou à un processus, on en produit, du moins partiellement, l'image d'un objet maîtrisable. Un tel discours possède la caractéristique de rassurer ceux qui le reçoivent au regard d'autres perceptions possibles de ce que le temps représente, et donc d'être plus aisément assimilable. Lorsque l'on considère les attitudes préconisées par le discours de contrôle, les gestionnaires peuvent se trouver placés soit dans la mécanique bien réglée du temps de la connaissance, soit se confronter à un futur réputé inconnu. Les comportements induits par l'une ou l'autre de ces représentations divergent en cela que la première peut immobiliser les gestionnaires dans une attitude contemplative, et que la seconde, au contraire, suscite lorsqu'elle est poussée à bout une agitation stérile. Ces potentialités peuvent être instrumentalisées dans le sens du développement d'un discours à visée de contrôle qui couvre un état de fait différent de la réalité qu'il est censé décrire. Il en va des représentations prometteuses et volontaristes du futur comme de l'incertitude environnementale, devenue un élément discursif dominant dans les entreprises. C'est en ces termes que l'on peut mesurer la contribution de ce travail doctoral à rendre plus intelligible un terrain particulier³⁰.

Depuis, des travaux en comportement organisationnel s'inscrivent dans la même tendance que les conclusions de notre travail doctoral. Orlikowski et Yates (2002) proposent d'envisager le temps par l'intermédiaire d'un processus de structuration caractéristique de l'engagement individuel dans la vie quotidienne. Les structures temporelles sont assimilables à la mise en pratique et à la construction *in abstracto* de représentations. Comme nous l'avons suggéré pour les représentations temporelles, elles se forment dans l'action et influencent l'action concomitamment. A le reprendre aujourd'hui, notre travail doctoral recourrait certainement au principe de structuration (Giddens, 1984). La multiplicité des temps sociaux (Nowotny, 1992) et leur malléabilité reconnues (Bluedorn et Denhardt, 1988) confèrent aux structures

³⁰ . L'article publié dans l'encyclopédie de Comptabilité, de Contrôle de Gestion et d'Audit (9) en synthétise les conclusions.

temporelles le statut d'instruments de contrôle (nous venons de l'évoquer), en même temps qu'elles en limitent la portée³¹. Le recours d'Orlikowski et Yates à la théorie de la structuration s'apparente à une perspective du temps fondée sur la pratique, au sens que nous avons pu évoquer lors de l'examen de notre positionnement épistémologique et méthodologique : les structures temporelles sont à la fois un élément narratif visant à justifier l'expérience et un facteur d'influence des actions futures (Giddens, 1984). Si l'on relit notre travail doctoral à la lumière de la notion de pratique, il apparaît que les attitudes temporelles, au-delà de leur construction sociale, sont ancrées dans les actions quotidiennes des individus dont elles émergent dans leur forme primitive.

L'acte discursif fait partie intégrante (via les éléments ostensifs) de la pratique, et parce qu'il contribue au partage (et donc à l'institutionnalisation) des représentations temporelles, il apparaît d'autant plus fondamental *a posteriori* d'en faire un objet de recherche à part entière. Cette appréhension du sujet *via* la pratique sonne aussi comme un plaidoyer en faveur d'études de cas qui examinent dans ses trois dimensions (performative, ostensive et « artefactuelle ») l'instauration de représentations (ou de structures) temporelles au sein des organisations. A ce jour, les travaux d'Orlikowski et Yates (2002) demeurent cantonnés aux structures métriques (quantitativistes ou rythmiques) du temps³². Notre travail doctoral, dans le prolongement de la dichotomie horloge-événement proposée par Jacques (1982), incite à prolonger l'investigation au-delà de la manière dont les personnes « occupent leur temps » et rythment leurs activités. Les attitudes temporelles que nous avons cherché à définir prennent part au processus de structuration de pratiques liées à la gestion de l'incertitude ou encore à l'apprentissage, tout aussi fondamentales.

Le cadre conceptuel tiré du travail doctoral n'est pas la seule source des travaux réalisés par la suite. Néanmoins, il a nourri, sinon par le domaine, du moins par les approches méthodologiques sur lesquelles il se fonde, le point de départ de nos recherches ultérieures. Le travail doctoral présenté ici a suscité des approfondissements. Tout d'abord, il s'est agi de pallier son incomplétude à l'égard de problématiques qu'il aborde sans les approfondir. Dans

³¹ Du moins tant qu'elles ne se voient pas attribuer d'attributs consensuels. La multiplicité des structures temporelles suppose que celles-ci interagissent en se contredisant, en se substituant les unes aux autres à différents moments, en s'annulant, etc.

³² L'étude de cas proposée par Orlikowski et Yates porte essentiellement sur le rythme de travail et la fixation d'échéances au sein d'un groupe de concepteurs de langages d'intelligence artificielle.

le même état d'esprit, certains de nos travaux ont consisté à utiliser le cadre conceptuel qu'il fournit dans des situations d'entreprise précises.

2.5. Les développements de l'axe de recherche : risque, contrôle et représentations du temps dans les organisations.

Le travail doctoral, parce qu'il est limité dans la durée et qu'il impose des choix théoriques et méthodologiques, écarte certains aspects de la problématique qu'il aborde. Les développements qui l'ont suivi constituent des tentatives de revenir sur ces derniers et d'apporter des éclaircissements à leur endroit. De surcroît, le cadre conceptuel proposé au terme de la thèse méritait d'être appliqué à des situations d'entreprise.

Risque et incertitude en contrôle de gestion

Notre cadre conceptuel fondé sur les représentations temporelles distingue deux appréhensions de l'incertitude, celle du « *chronos* » et celle du « *kairos* ». Cette dualité peut être rapprochée de la distinction entre le risque et l'incertitude proposée par Knight (1935). Au terme de l'investigation théorique menée à ce sujet, il apparaît que l'incertitude, lorsqu'elle est considérée comme réductible, constitue un concept connexe à celui de risque. On peut à l'extrême rigueur parler d'assimilation des deux idées. Que l'on se place dans un contexte déterministe (Mouchot, 1978), probabiliste, ou dans une approche marquée par la complexité, mais modélisable par exemple par la logique floue (Zadeh, 1965), le fait de penser que l'incertain est réductible s'assimile à un pari qui, par nature, induit une situation de risque. Si au contraire, on se considère dans l'impossibilité de déterminer exhaustivement les états futurs de la nature et de fournir une distribution de probabilités sur ces événements, on s'interdit d'assimiler incertitude et risque. Une fois ces hypothèses posées, il convient d'envisager leur implication sur l'analyse de pratiques managériales.

En contrôle de gestion, le risque peut être opérationnalisé et mesuré. On peut le considérer dans ses dimensions financière, humaine, et organisationnelle, pour lesquelles des méthodes de mesure et parfois de traitement *a priori* ont été proposées. L'incertitude, pour sa part, suscite des pratiques différenciées selon la représentation que l'on en adopte. Les outils de contrôle traditionnels en supposent plutôt la réductibilité, alors que leur remise en cause partielle (l'adaptation des mesures ou des pratiques) ou totale (l'invention de nouvelles méthodes) relève d'une conception plus radicale de l'incertain. Ces travaux ont fait l'objet d'une communication à l'AFC (Association Francophone de Comptabilité) en 2000 (18). Un

ouvrage réalisé en collaboration avec Y. Pesqueux (CNAM) et A. Solé (HEC), dont la rédaction est achevée, interroge le risque tel qu'il est appréhendé dans la société, dans l'économie, et en sciences de gestion (13). Notre contribution tente de situer le point de rupture entre « incertitude » et « risque » dans le champ économique aussi bien que dans le champ entrepreneurial. Nous y interrogeons le caractère historique du risque, et considérons les conditions d'émergence ce dernier comme produit ou marchandise dans la société contemporaine. Nous défendons l'hypothèse que l'émergence du concept de risque et celle de l'éthique du profit dans un monde désenchanté sont concomitantes. Puis nous analysons, dans une perspective historique, comment s'opère l'expansion de l'économie du risque (de l'assurance des biens à la gestion des risques), et en particulier comment chaque pallier franchi dans ce processus puise sa légitimité successivement de la morale religieuse, de l'éthique sociale, de la science, et du retour d'une représentation eschatologique du temps.

Les représentations du temps dans les organisations : une évaluation de leurs conséquences.
Le travail doctoral a pu mettre en évidence une congruence entre les outils de gestion et les attitudes de prospective, de rétrospection, de proaction et de réaction. L'occasion s'est présentée de confronter ce cadre d'analyse avec la situation d'un laboratoire pharmaceutique qui pratique, en relation avec sa logique de métier, un mode de gestion par projet. Une étude exploratoire réalisée préalablement auprès d'une entreprise industrielle avait permis de déterminer une méthode d'étude pour analyser la situation proposée. Nous avons réalisé pour ce laboratoire deux analyses cliniques destinées à diagnostiquer des dysfonctionnements de l'organisation, pour lesquels nous étions sollicité dans le cadre de recherches-action. La première s'est apparentée, dans sa démarche, au travail réalisé sur les ouvrages de contrôle de gestion, en cherchant à différencier dans les discours retranscrits les assertions relevant du constat de celles plus caractéristiques des attentes. La seconde, plus tardive, s'est attachée à regrouper des catégories reliées aux processus de contrôle. Il en sera fait mention plus tard.

Les conclusions du premier travail d'analyse apportent des éléments d'information sur les rapports au temps et les ruptures constatées dans ce domaine, qui peuvent permettre de comprendre les dissonances cognitives, voire les conflits, constatés dans l'entreprise. On peut restituer de manière synthétique les résultats de ce travail en deux points principaux. Tout d'abord, la prospective est le domaine réservé de la direction, alors que les opérationnels vivent au quotidien les renversements de situation. Le conflit éclate plus directement

lorsqu'un chef de projet³³, pressé par l'urgence, se heurte au responsable d'un membre de son équipe, qui gérant ses ressources à plus long terme, refuse de détacher, ne serait-ce que pour une courte période, une personne dont les compétences sont requises. En second lieu, les attentes exprimées par les personnes interrogées portent sur la recherche d'un équilibre entre les outils orientés vers l'action et ceux portés sur la connaissance. Les opérationnels souhaiteraient avoir des budgets plus précis et plus méthodiques, fondés sur des prévisions les plus fiables possibles, alors que les cadres de direction voudraient pouvoir s'informer des besoins immédiats des équipes afin d'y subvenir et de réorienter éventuellement leurs décisions à moyen terme. La rupture observée, sans cette prise de conscience, ne pourrait que maintenir, voire aggraver³⁴ la situation. Il ressort de cette analyse que l'absence de référentiel temporel commun engendre des incompréhensions, des frustrations (dans ce cas une direction partiellement détachée du temps de l'action et des opérationnels aspirant au temps de la connaissance), et des dissonances qui nuisent à l'efficacité du système de contrôle en particulier. Il apparaît aussi que le changement³⁴ mis en œuvre dans une organisation n'est productif qu'accompagné des attitudes temporelles adaptées. Cette étude de cas confirme en cela les conclusions d'Orlikowski et Yates (2002) concernant les relations entre le changement et la « reformation » de structures temporelles. Elle permet d'établir, si ce n'était déjà fait, la nature compréhensive, et non explicative, du cadre conceptuel utilisé. Elle a fait l'objet d'une publication dans la Revue Française de Gestion (1). Depuis, une étude menée de manière analogue, mais à plus grande échelle, montre que les méthodes d'innovation fondées sur des schèmes réactifs et proactifs ne produisent des résultats satisfaisants que lorsque elles sont harmonieusement insérées dans un cadre de contrôle traditionnel, où la planification et la postévaluation sont encore de mise (Turner, 2003).

Pour clore le propos sur ce premier axe de recherche, nous rappellerons que, dans l'appréhension d'un phénomène humain, la notion de dynamique s'apprécie à l'échelle non pas d'*un* temps (qui serait la mesure du mouvement), mais de référentiels temporels multiples qui sont autant de construits et de structures susceptibles de déterminer les actions, les activités ou encore les pratiques étudiées. Ce « multitemporalisme » (Nowotny, 1992) est une donnée fondamentale, sinon une contrainte pour qui veut élaborer un cadre d'analyse des

³³ Dans l'entreprise concernée, la structure privilégiée est celle de double direction (projet et métier), ou « direction de projet » (Midler et Giard, ECOSIP, 1990).

³⁴ En l'occurrence la généralisation du management par projet dans la structure.

dynamiques de contrôle. Analyser ces dernières, que ce soit à partir de processus ou d'interactions d'éléments constitutifs, nécessite que l'on précise l'horizon et le rapport à la connaissance (ou à l'action) dans lequel elles s'inscrivent. A titre d'exemple, l'abandon d'un système de tableau de bord au profit d'un *balanced scorecard* ne revêt pas la même signification selon que la prospective ou la réactivité est privilégiée. Dans le premier cas, l'attention devra porter sur l'élaboration et l'appropriation de l'instrument que constitue la cartographie stratégique. Dans le second cas, en revanche, les processus de mesure et de suivi passeront au premier plan.

Le référentiel temporel d'une dynamique de contrôle revêt donc deux aspects distincts. A l'instar de ce que l'on observe dans les sciences physiques, il est tout d'abord *la mesure* du mouvement d'un système de contrôle. A ce titre, il ne constitue pas une échelle unique, mais un ensemble de représentations structurantes par rapport auxquelles on peut étudier l'évolution du système dans son ensemble, ou encore le déroulement des processus. Mais, contrairement à ce que l'on observe (du moins) dans la physique newtonienne, ce référentiel est influencé par les instruments, les processus et plus généralement les systèmes de contrôle, qui portent des représentations temporelles précises et contribuent à leur institutionnalisation. Cette récursivité pourrait laisser penser qu'il n'est plus ici question de référentiel, ni de mesure. Il est à notre sens préférable d'admettre la relativité du référentiel au phénomène étudié³⁵, et d'en faire en soi sinon un objet, du moins une hypothèse de recherche.

³⁵ Comme le temps, mesure de la vitesse, dépend de la vitesse de l'objet en mouvement dans la théorie de la relativité (Holton, 1981).

3. SECOND AXE DE RECHERCHE – LA DYNAMIQUE PROCESSUELLE ET LES PRATIQUES DE CONTROLE EN RELATION AU CHANGEMENT ORGANISATIONNEL

Les dynamiques de contrôle induisent - et sont influencées par - des rapports au temps et à l'action particuliers. Le travail doctoral et ses suites ont contribué à mettre cette relation réciproque en évidence. Les démarches de recherche jusqu'ici évoquées ont abordé le contrôle de gestion dans sa dimension discursive – c'est-à-dire dans un ensemble de représentations que son discours convoie au sein des organisations – et dans sa dimension instrumentale. Notre second axe de recherches est attaché à l'étude des processus de contrôle, à leur interaction, et à leur rôle dans l'appréhension et la mise en œuvre du changement. Dans le prolongement de la méthodologie de recherche doctorale, plusieurs travaux examinent la production discursive comme un processus de contrôle. Nos recherches les plus récentes reposent sur des études de cas à travers lesquelles la relation entre les processus, les pratiques de contrôle et le changement organisationnel sont plus précisément étudiées. Ce sont ces dernières recherches qui nous ont permis de mesurer l'importance des dynamiques de contrôle, et de tenter de les formaliser.

3.1. La production discursive comme processus de contrôle

Dans nos recherches, le langage n'est pas considéré comme un révélateur de contextes, mais bien comme un contexte en soi, constitutif de la construction des réalités individuelles (Berger et Luckmann, 1986). Une première tentative de formalisation de l'impact du langage managérial sur les attitudes temporelles adoptées dans les organisations fait l'objet d'un document de travail, qui a été sélectionné pour une évaluation par A. Pettigrew dans le cadre des ateliers de l'Academy of Management, 2001 (20). Il devrait être soumis à publication prochainement, dans une version amplement modifiée, notamment à la lumière des théories de la structuration.

Cette appréhension de l'acte discursif ouvre des perspectives de recherche en sciences de gestion, que l'on isole l'acte discursif pour l'analyser en soi et pour soi, ou que l'on choisisse de le considérer comme un élément constitutif de la pratique (ostensif en l'occurrence). Nous avons ainsi pu interroger dans sa représentation discursive le rôle du « manager ». Dans une

perspective plus instrumentale, le même référentiel méthodologique a été appliqué à la construction et à la réception (par les analystes financiers) de la communication financière, et à l'introduction d'outils de gestion réputés innovants dans le champ des pratiques managériales. Nous considérerons successivement ces trois séries de travaux.

Les rôles du « manager » appréhendés selon une approche historique.

C'est à la demande du Ministère de l'Industrie qu'une recherche a été réalisée sur les rôles du « manager » et leur évolution, sous la direction de M. Fiol et A. Solé (HEC). L'objectif assigné à ce travail est de proposer une représentation consolidée de « ce qu'est un manager » à des fins pédagogiques. La méthodologie a adopté les hypothèses relatives au langage exposées précédemment, de manière à présenter l'histoire de concepts relatifs au manager. Au cours de la recherche, plusieurs réalités de ce que recouvre aujourd'hui le terme de « manager » ont été dégagées. L'approche historique ne remet pas en cause la préexistence de pratiques dont certains chercheurs ont pu faire état (George, 1972), mais s'intéresse à un personnage, une figure spécifique des sciences économiques dans un premier temps, de gestion par la suite. L'approche des textes (sélectionnés à partir d'un corpus de référence enrichi au cours des lectures effectuées) répond à une méthode tirée de l'herméneutique moderne. Considérant tout écrit comme une réponse à une question, la démarche a consisté à identifier dans les documents consultés les éléments permettant de déterminer « ce qu'est un manager », et à considérer les postulats sur lesquels ces hypothèses se fondent. Des neuf représentations tirées de ce travail, nous avons pu dégager deux « images » du « manager », en relation aux problématiques de contrôle, à savoir : la mise au travail des hommes libres, et, en collaboration avec M. Fiol, l'organisation de l'autonomie contrôlée (28). La première considère que l'émergence du concept de manager repose sur le postulat de la liberté individuelle, et passe en revue l'ensemble des dispositifs managériaux mis en œuvre pour concilier cette dernière avec la mise au travail en contexte organisationnel, de la condition de salarié aux questionnements sur la motivation et la création de sens. La seconde contribution se focalise sur l'arbitrage nécessaire entre l'autonomie et le contrôle au travail, dont le manager porte la responsabilité. Les moyens à sa disposition relèvent soit de l'influence créatrice d'ordre (la division horizontale du travail, des tâches, des fonctions, la coordination par l'autorité hiérarchique), soit de la responsabilisation (l'orientation des équipes, la décentralisation des décisions, l'autocontrôle et l'instauration de relations d'agence), quand cette dernière ne fait pas l'objet de manœuvres manipulatoires.

Ces travaux ont été à l'origine de l'organisation d'un symposium au Congrès de l'*Academy of Management* en 2002 (21). Les conséquences pédagogiques de la proposition de différents éclairages sur la fonction managériale y ont été examinées. Les conclusions tirées de la discussion ont porté sur la nécessité d'introduire dans les programmes de formation des images différenciées du « manager », de manière à briser les présupposés que les étudiants s'en font, et d'éviter autant que faire se peut le développement en milieu professionnel d'attitudes arrogantes et déresponsabilisées. Ont collaboré à cet atelier E. Cornuel (EFMD), H. Mintzberg (Mac Gill), P. Kletz (IAE de Tours), Y. Pesqueux (CNAM) et A. Solé (HEC).

La dimension discursive de la communication financière

A la demande de Price Waterhouse France, une recherche dirigée par R. Eccles (Harvard – R. Eccles Financial Consulting) à l'échelle mondiale se proposait en 1998 d'inventorier les besoins informationnels des investisseurs. Le département Comptabilité-Contrôle de Gestion d'HEC a été chargé de réaliser cette étude pour la France. Désigné comme responsable de la mise en œuvre de cette investigation, nous avons conçu le protocole de recherche. La démarche exploratoire a consisté à rapprocher les supports de communication de six entreprises du CAC 40 (rapports annuels et documents ponctuels dont les *road shows*) des rapports d'analystes, afin de déterminer les différences de contenu informationnel que ces documents peuvent receler. Au terme de cette première étape, ces écarts ne se sont pas révélés patents. En revanche, la dissonance se manifeste entre le message émis par les entreprises et celui perçu par les analystes, et ce même dans les situations perçues comme les plus consensuelles.

La méthode mise en œuvre pour la seconde phase mobilise trois cheminements complémentaires. Le premier consiste en une étude approfondie de 34 rapports (4 rapports par entreprise) d'analystes selon un dispositif qualitatif (élaboration de « cartes cognitives », consistant à répertorier l'ensemble des arguments énoncés sur la page de garde du rapport d'analyse et à matérialiser l'articulation de ces derniers) et quantitatif (relevé exhaustif des arguments-clés et classement de ces derniers par catégories : financière, stratégique, de marché, et de gestion). Ensuite, les résultats de l'analyse sont présentés aux responsables de la communication financière des entreprises concernées, afin d'évaluer la réception de leur message par les analystes et de recueillir les souhaits des « communicateurs » en ce qui concerne les messages relayés par les prescripteurs. Enfin, des questionnaires administrés auprès des analystes permettent d'obtenir des données à plus large échelle et d'identifier leurs

besoins en information. Ces documents incorporent des questions fermées, tirées du modèle fourni par R. Eccles. S'y ajoutent des questions ouvertes portant sur deux cartes cognitives relatives à la même entreprise, mais résumant deux rapports distincts, dont l'un a été rédigé par l'analyste qui reçoit le questionnaire. Avant le lancement de cette dernière phase, la méthode a été validée par R. Eccles.

Les premiers résultats de l'analyse des rapports ont donné lieu à la rédaction d'un document de travail (29). Notre départ d'HEC et l'absence de doctorants susceptibles de reprendre le dossier n'a pas permis de lancer l'étape de recherche suivante, à savoir l'administration des questionnaires. Néanmoins, l'étude exploratoire permet de formuler des hypothèses quant au profil moyen des rapports (en termes de contenu et de structure d'argumentation), et aux différences de pratiques. Il apparaît ainsi que les arguments stratégiques sont encore peu développés dans les rapports, et que leur occurrence est négativement corrélée avec celle des informations financières et de marché. De surcroît, l'analyse de contenu des rapports permet de supposer une influence du mode de communication (contenu et argumentation) sur le fond et la forme des rapports. Ces conclusions laissent penser que l'impact de la communication sur les travaux des analystes concerne autant la structure d'argumentation que les informations qui y sont exploitées. En raison du fait qu'ils abordent l'information financière par sa substance, mais aussi par sa dimension rhétorique, de tels résultats complètent et à la fois modèrent les conclusions d'études plus conventionnelles sur les besoins informationnels des investisseurs et des analystes (le rapport Jenkins, 1994, par exemple). Nous souhaiterions pouvoir revenir sur cette recherche quand l'occasion s'en présentera, d'autant que l'évolution du contexte, notamment la mise en place des normes IFRS, affecte les pratiques de communication et d'analyse des entreprises cotées au CAC40.

Nous avons prolongé ce travail par l'examen critique, appuyé par une démarche herméneutique, du rapport Jenkins (AICPA, 1994). Ce document, issu de recherches de grande ampleur et commandité par l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), élabore une doctrine de la communication financière moderne, en recommandant d'enrichir cette dernière par l'apport d'informations stratégiques et de gestion. Ce rapport a influencé directement l'élaboration des normes comptables internationales en vigueur à ce jour, ainsi que la réglementation en matière de communication financière (à l'échelle de l'Autorité des Marchés Financiers française ou encore à celle de la commission

européenne³⁶). La mise en évidence des postulats sur lesquels ces recommandations du rapport Jenkins reposent constitue le point de départ de cette évaluation critique. Tout d'abord, il est supposé que les utilisateurs de l'information communiquée, même ceux qui n'ont pas développé d'expertise dans le domaine, sont capables d'exprimer des besoins précis à l'égard des données auxquelles ils pourraient avoir accès. Ensuite, le marché de l'information financière est censé être régi par la demande des financeurs et des intermédiaires (*i.e.* les analystes). Il s'agit ici d'un postulat à visée normative, qui ignore que d'autres acteurs peuvent constituer des cibles de cette communication, par exemple les pouvoirs publics et le personnel. De surcroît, les recommandations reposent sur l'idée d'une possible transparence « neutre ». Les entreprises devraient en effet pouvoir divulguer toutes sortes d'informations stratégiques et de gestion sans subir de préjudices. A ce sujet, les auteurs avancent que, si la pratique est généralisée, chaque entreprise en saura plus sur l'ensemble de ses concurrents. Ainsi, une nouvelle forme de concurrence, à cet instant fondée sur d'autres facteurs que la confidentialité, pourrait s'établir. Enfin, nous avons pu déceler que le rapport Jenkins maintient une confusion entre l'information et la communication, alors que des travaux comme ceux présentés précédemment tendent à montrer que le contenu informationnel ne constitue qu'un maillon dans la construction d'argumentations dont la structure apparaît plus déterminante dans la perception des utilisateurs directs ou indirects. La communication tirée de ces travaux a été primée au congrès de l'IFSAM en 2000 (15).

L'articulation des dimensions instrumentale et discursive en contrôle de gestion

Nous avons déjà vu en quoi l'acte discursif est d'autant plus structurant pour l'action qu'il porte un message légitime (ou légitimant). C'est le cas de la rationalisation réflexive (Giddens, 1984), mais c'est aussi celui des discours consensuels (*i.e.* porteurs d'une ou plusieurs représentations partagées³⁷). Parmi ces derniers, dans le champ des sciences de gestion, la rhétorique de l'innovation se taille une place de choix.

Dans le cadre de nos activités pédagogiques et de la co-publication d'un ouvrage de contrôle de gestion (8), nous avons eu l'occasion de considérer le développement instrumental de la discipline, et d'observer la mise en œuvre d'« innovations managériales ». L'une des plus marquantes de la décennie 1990 est le *Balanced Scorecard* (ou tableau de bord prospectif). Lorsqu'il s'agit d'interroger les pratiques que ce dernier suscite, la question de son caractère innovant s'impose. En France, la préexistence des tableaux de bord a rendu ce débat encore

³⁶ Qui s'inspire aujourd'hui du rapport Jenkins pour concevoir des normes relatives à la classification et l'évaluation des actifs incorporels.

³⁷ Berger et Luckmann, 1986.

plus vif. Une étude comparative des deux outils de gestion est valable dans une démarche pédagogique. Pour autant, c'est le terme d'« innovation managériale » qui soulève les plus nombreuses interrogations. A cet égard, le recours à la terminologie, et plus généralement à des critères ayant trait à la substance des techniques considérées, se révèle aboutir à une impasse théorique et empirique. Nous nous sommes donc proposé d'explorer la dimension discursive de l'outil. L'examen du développement des indicateurs de gestion, puis des tableaux de bord et du *balanced scorecard* souligne les limites d'une approche « en substance » du statut d'innovation managériale attaché à cet instrument³⁸. En revanche, l'étude du discours développé autour du *balanced scorecard* semble confirmer que son caractère novateur se situe essentiellement dans la dimension discursive. Cette démarche aboutit à l'emploi de ce que l'on peut appeler, à l'instar de L. Sfez (2002), les « marqueurs » du discours de l'innovation managériale, à savoir la rupture, l'avantage, et la systématisme. Le discours de rupture se fonde sur la mise en opposition d'un bilan critique de la pratique contemporaine associée, et de l'élaboration d'un vocabulaire nouveau associé à une esthétique de la simplicité (opposée à la dispersion et aux contradictions des instruments existants). Le discours légitimateur de l'avantage (conféré par l'instrument supposé nouveau) avance des arguments cognitifs et pratiques à l'avantage de l'innovation. Enfin, cette dernière est déclarée être une réponse systématique à des contextes divergents, en même temps qu'elle est compatible avec l'ensemble des pratiques récemment introduites sur ce que l'on pourrait appeler le marché. Les résultats de cette étude ont été publiés dans la revue *Comptabilité, Contrôle, Audit* en 2003 (2).

Ce travail pourrait être réitéré au sujet d'autres innovations de contrôle, par exemple, en rapprochant l'analyse de la valeur et la méthode récente des coûts cibles (*target costing*). L'étude sur le *balanced scorecard* a été réalisée concomitamment à la rédaction d'un chapitre sur P. Drucker (7), dont il ressort que le développement de certains des instruments pratiqués aujourd'hui, en particulier l'ABC (*Activity Based Costing*) a été largement anticipé par cet auteur. Lorsque Drucker parle de centre de coûts, il désigne dès les années 1960 des « domaines » ou des regroupements d'« activités » qui se complètent du fournisseur au client final, et non des services de l'entreprise. L'analyse en centres de coûts se complète par la recherche des « points de coûts », c'est à dire des activités qui expliquent le niveau des charges de chaque centre (Drucker, 1963 et 1964). Ce travail nous a amené à nous interroger

³⁸ Il a été depuis souligné la constance des deux outils dans l'instauration d'une représentation strictement mécaniste de l'organisation (Bessire et Baker, 2005).

sur la capacité du contrôle de gestion à renouveler ses outils d'évaluation de la performance, sauf à explorer leur dimension d'apprentissage, dimension que le cas du *balanced scorecard* ne permet que d'effleurer pour l'instant.

L'ensemble de ces travaux ont eu pour caractéristique de mettre en évidence la production discursive de l'action pour justement en souligner le caractère performatif. Si, dans la progression de nos recherches, cette étape apparaît *a posteriori* comme une nécessité, elle ne doit pas pour autant constituer une fin en soi. Comme nous avons pu le souligner précédemment, le discours doit retrouver sa place dans un faisceau d'interactions constitutif de ce que l'on peut appeler une pratique. Les recherches qui suivent, les plus récentes en l'occurrence, concourent à réinsérer le discours dans une appréhension plus globale des systèmes de contrôle.

3.2. La dynamique processuelle de contrôle dans un contexte de changement organisationnel : le cas d'un laboratoire pharmaceutique

Le cas du laboratoire pharmaceutique évoqué en première partie a fait dans un second temps l'objet d'une seconde étude approfondie. Son objet d'investigation correspond aux processus de contrôle immédiatement perceptibles, ceux que l'on qualifie de « visibles ». L'article qui en découle est actuellement soumis à publication (7).

Cette recherche – rappelons-le – s'inscrit dans le cadre d'une demande de l'entreprise concernée. L'étude mise en œuvre avait pour objectif initial de réaliser un diagnostic du système de contrôle de gestion existant dans le laboratoire et de son adéquation avec une méthode de management nouvelle dans la structure. Ce diagnostic était conçu comme un préalable à l'intervention d'un cabinet de conseil en vue de l'installation d'un progiciel de gestion intégré (E.R.P.). Les diagnostics de cette nature suivent traditionnellement deux démarches. La plus commune se fonde sur un inventaire des outils existants, et une évaluation de l'adéquation de chacun à la situation de l'entreprise (voir la méthode de diagnostic développée par H. Jordan et D. Michel pour le groupe HEC³⁹). La seconde, historiquement plus récente, repose sur une analyse procédurale. Elle est, entre autres, recommandée par

³⁹ « Diagnostic général d'un système de contrôle de gestion », Documentation pédagogique du groupe HEC, 1995.

l'IFACI (Institut Français de l'Audit Interne). Si l'on peut reprocher à la première méthodologie de se limiter à une vision instrumentale, la seconde se fonde le plus souvent sur des analyses de processus pris individuellement, et ne les considère pas dans un ensemble dont la cohérence constitue une condition du bon fonctionnement du système. De surcroît, elle s'attache le plus souvent aux dispositifs reliés à des instruments clairement identifiables. Dans le cadre de notre recherche, l'intervention réalisée sur le terrain a permis de développer une méthodologie de diagnostic dont l'objectif est de surmonter les limites de ces démarches désormais traditionnelles.

Le matériau empirique est constitué par des documents produits par l'entreprise et des entretiens réalisés avec des contrôleurs de gestion, des responsables opérationnels, et des chargés de mission dédiés à généralisation du management par projet dans la structure. Les entretiens menés dans ce cadre ont été enregistrés, retranscrits, et analysés en associant des citations d'acteurs à des « activités », ou « processus » de contrôle. Le codage des entretiens⁴⁰ aboutit à l'identification de trois processus « mixtes » (c'est-à-dire incorporant des éléments instrumentaux et moins formalisés). Il s'agit de l'articulation de la stratégie et de la prise de décision opérationnelle, de l'allocation des ressources et du suivi des réalisations et enfin de la gestion du personnel détaché dans les équipes de projets. Chacun de ces dispositifs regroupe trois à quatre activités dont la mise en œuvre relève dans la plupart des cas de responsabilités transversales (voir figure 4).

⁴⁰ Dont la méthodologie détaillée a été précédemment détaillée.

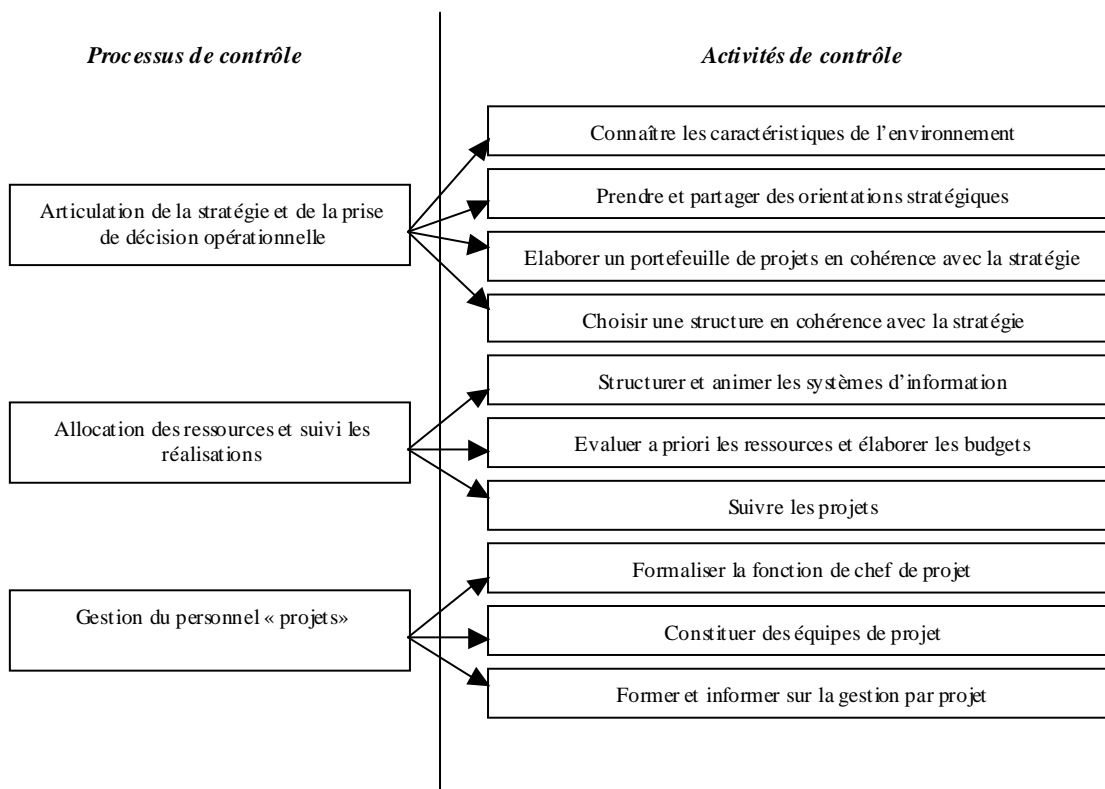


Figure 4 : Processus et activités de contrôle dans une organisation par projet (laboratoire pharmaceutique étudié)

L'objectif de la mise en œuvre de ces processus et activités est d'assurer leur fonctionnement efficace et leur complémentarité. Le constat dressé montrant que c'est loin d'être le cas dans le laboratoire pharmaceutique, il a paru nécessaire d'examiner les interactions des différentes activités décrites. Il apparaît au terme de cette étude que l'entreprise développe des complémentarités, mais aussi des incompatibilités dans les processus considérés. Ces interactions négatives se manifestent à l'échelle de la mise en œuvre, ou à celle des effets des processus. D'un point de vue théorique, la méthode offre la possibilité d'étudier en profondeur un système de contrôle dans une organisation structurée par projet. Elle montre que dans ce système, coexistent des processus spécifiques à la gestion par projet et d'autres plus communs, que nous avons qualifiés de « génériques ». Au départ de ce simple constat, il apparaît que les dysfonctionnements majeurs du système de contrôle proviennent soit d'un manque d'adaptation des processus génériques à la gestion par projet, ou bien d'interactions hasardeuses entre des activités pourtant spécifiques à la gestion par projet. Les problèmes étudiés dans le cas de ce laboratoire pharmaceutique sont fréquents dans les organisations qui cherchent à se structurer par projets.

Du point de vue gestionnaire, cette recherche permet d'attirer l'attention sur deux points. Le premier est l'inadéquation de certains processus de contrôle génériques à une gestion par projet. La réponse à ce problème est souvent trouvée dans une démarche de concertation et de gestion du changement qui aboutit à l'adaptation dudit processus au nouveau contexte. Le second point de vigilance contredit pour sa part le modèle « cumulatif » de la boîte outils du management par projet (White et Fortune, 2002). Les processus de contrôle spécifiquement conçus pour la gestion par projet peuvent interagir négativement, pour peu que l'on n'ait pas pris la peine d'anticiper leurs mises en œuvre ou leurs effets croisés. Du point de vue de nos recherches, cette étude conforte l'idée que les dynamiques de contrôle ne se situent pas uniquement *dans* mais aussi *entre* les processus constitutifs du système général.

Le mode d'analyse des verbatim permet ainsi de fournir un cadre d'analyse des systèmes de contrôle dans une forme d'organisation spécifique, laquelle tient compte à la fois des dysfonctionnements internes aux processus, et des interférences entre ces derniers. La méthodologie d'analyse par processus appliquée au contrôle de gestion permet d'en identifier les processus fondamentaux. Dans le cas particulier d'une organisation structurée par projet comme le laboratoire pharmaceutique que nous avons étudié, elle offre la possibilité d'isoler les processus génériques de ceux propres au management de projet.

Le travail doctoral nous a permis de proposer un cadre conceptuel articulant action et connaissance comme deux modes de rapport au temps. De surcroît, sa méthode repose sur l'analyse du langage. Enfin, les postulats constructivistes sur lesquels il se fonde sont initialement inspirés des sciences cognitives. La conjonction de ces différents facteurs nous a amené plus récemment à inscrire nos recherches dans les problématiques d'apprentissage. Tout d'abord, il s'est agi d'en tirer des enseignements en termes de pédagogie. Le symposium organisé en 2004 pour l'*Academy of Management* en représente la première étape (22). Elaboré autour du concept d'*actionable knowledge*, il propose d'explorer des pistes d'opérationnalisation de ce dernier dans les domaines de la formation et du conseil. Les participants à cet atelier étaient E. Antonacoupoulou (University of Liverpool), E. Cornuel (EFMD), Y. Pesqueux (CNAM), E. Reynaud (Université de Caen). Notre contribution examine les possibilités d'appliquer les concepts piagetiens d'assimilation et d'accommodation aux processus d'évaluation des enseignements.

3.3. Le contrôle par l'institutionnalisation : le cas de pratiques spécifiques en cabinet de conseil.

Plus récemment, notre participation à une équipe de recherche internationale nous a permis de relier les dynamiques de contrôle à l'apprentissage et au changement organisationnel. Nous avons été invité à partir de septembre 2004 à prendre part au programme de recherche britannique GNOSIS (www.gnosisresearch.org), soutenu par l'AIM (*Advanced Institute of Management Research*) et financé par l'ESRC (*Economic and Social Research Council*). La rédaction d'un article sur le statut scientifique de la théorie des parties prenantes (3) a initié une collaboration avec E. Antonacopoulou, qui supervise le programme. Le comité scientifique du projet est constitué, entre autres, de M. Feldman (Irvine – University of California), S. Clegg (University of Technology Sidney) et C. Argyris. La démarche du groupe de travail a consisté à réaliser trois études de cas dans chaque pays partenaire du programme, en vue de déterminer comment les organisations parviennent à maintenir ou améliorer leurs pratiques de management. Deux pratiques devaient faire l'objet d'un examen spécifique : tout d'abord l'« *induction* », c'est à dire le processus qui se déroule de la prospection de nouveaux candidats jusqu'à la progression du personnel récemment embauché dans la structure⁴¹ ; ensuite une *pratique* choisie par chaque chercheur et censée être constitutive d'un avantage concurrentiel pour l'entreprise. Dans ce contexte, nous avons réalisé l'étude des pratiques d'induction et de gestion de projet (*i.e.* des « missions ») dans un cabinet de conseil en stratégie international implanté à Paris. La recherche s'est déroulée en deux étapes. La première, de nature exploratoire, a permis d'identifier la pratique optionnelle qui serait étudiée, et de cerner les contours du processus d'induction analysé. La seconde étape a permis d'étudier l'évolution de ces pratiques sur une durée de 18 à 24 mois.

En référence à des hypothèses « structurationnistes » (Pentland & Feldman, 2005), nous avons considéré les pratiques comme des agrégats d'éléments ostensifs, performatifs et d'artéfacts en constante interaction. Cette interaction est partiellement constitutive des dynamiques étudiées. Plus précisément, les dynamiques endogènes sont formées par les tensions entre les aspects performatifs, ostensifs et les artéfacts. Les pratiques exogènes sont fondées sur les

⁴¹ L'*induction* correspond à l'ensemble des activités qui concourent à l'intégration de nouveaux arrivants dans une structure. Le sens du terme peut être strict, et limiter ces activités aux événements (séminaire d'accueil) et procédures (administratives) mis en place à l'arrivée des recrutés. Le groupe GNOSIS a fait le choix d'une vision plus large de la pratique, en l'étendant du processus de recrutement aux premières évaluations (perçues comme « la fin » du processus d'intégration).

interactions avec d'autres pratiques ou encore le contexte intra ou extra-organisationnel dans lequel elles évoluent.

Les entretiens, producteurs d'éléments ostensifs, se sont vu attribuer le rôle de source d'information exploratoire. Ils ont permis de dessiner les contours des pratiques étudiées. Pour ce faire, nous avons procédé de manière analogue à la recherche menée au sein du laboratoire pharmaceutique, en décomposant la pratique en processus (recrutement, formation, *feedback* après chaque mission, et évaluation). Par la suite, des phases d'observation (sessions de recrutement, entretiens d'évaluation) et d'analyse des artefacts (documents internes et externes) ont constitué l'essentiel de notre étude empirique. L'étude exploratoire ayant permis de mettre en évidence le paradoxe établi entre le caractère informel des relations au sein d'une structure d'environ 50 personnes et le formalisme appliqué à toutes les procédures d'induction, nous avons orienté nos observations vers la recherche de confirmation ou d'infirmité de cet aspect formel dans les réunions auxquelles nous avons pris part. Les observations amènent à la conclusion que le discours, le faire, et les artefacts concourent à maintenir la pratique d'induction aussi conforme que possible à un modèle idéal dont il faut cerner la nature. Cette interaction, et donc ce mouvement constant, maintient l'équilibre du système. La dominance du mimétisme dans l'attitude des personnes rencontrées suggère l'instauration d'une organisation fondée sur l'agir traditionnel (Weber, 1971) en parallèle d'un discours rationalisant. Des représentations rationnelles sont fournies pour chacune des caractéristiques de l'organisation, à savoir l'élitisme, la motivation à intégrer la structure comme critère assuré par avance, les capacités privilégiées par rapport à l'expertise (dans un premier temps), la collégialité et le formalisme des décisions de recrutement, l'évaluation et l'accompagnement assurés par un pair, la règle du « progresser ou sortir », la recherche d'expériences variées sur une période courte, la communication orale très formalisée. A chacune de ces caractéristiques correspond aussi une pratique analogue parmi celles du compagnonnage, organisation traditionnelle s'il en est, et à laquelle les consultants font souvent référence. La rationalité du discours, loin de constituer un « leurre », contribue à persuader les individus que leur manière d'agir a toujours été la même parce qu'elle produit toujours les effets souhaités. La rationalisation se voit ainsi fonder (et pas seulement justifier) un agir traditionnel. Les résultats de cette étude sont présentés dans un article paru dans la *Society and Business Review* en 2008 (4).

Ce mode de contrôle particulier nécessite un cadre interprétatif que nos recherches précédentes ne permettaient pas de fournir. C'est en collaboration avec R. Jardat (13), en charge d'une étude analogue sur le secteur bancaire, que nous avons pu fournir une interprétation. L'« *induction* » fait partie du processus d'institutionnalisation d'une entreprise. C'est par elle que les nouveaux embauchés prouvent qu'ils sont capables d'assimiler et de véhiculer l'identité de l'entreprise. A l'inverse, elle apparaît comme un vecteur de changement majeur si l'on souhaite voir l'organisation évoluer. C'est donc la « mise en pratique » de l'induction qui s'orientera vers la confirmation de l'ordre établi, ou au contraire vers sa remise en cause et le renouvellement de l'organisation.

Une recherche fondée sur la fonction de l'induction aurait sans doute pu confirmer une fois de plus en quoi cette pratique de socialisation contribue au contrôle (Ouchi, 1980). L'examen du processus d'induction aurait souligné que son formalisme très développé contribue à un contrôle strict de la pratique. Cette étude de cas ajoute aux représentations plus traditionnelles (tant en recherche qu'en activité de conseil) la possibilité de comprendre comment l'organisation met en œuvre une dynamique constante qui non seulement maintient en l'état une pratique, mais l'institutionnalise au point qu'elle devienne incontournable pour les acteurs qui rejoignent la structure. La conception qu'elle produit, et que les actes confirment par la suite devient le moteur de l'action et de la décision (Di Maggio, Powell, 1983). C'est donc un « levier de contrôle » (certainement plus complexe que d'autres) qui est ici mis en évidence. Il faudrait concevoir, en contrepartie de ces travaux, une démarche qui permette d'étudier la « désinstitutionnalisation » d'une pratique et les dynamiques de contrôle qui prennent part à ce processus⁴². Un retour récent sur cette recherche (6) nous permet d'interroger la légitimité que peut trouver un mode d'agir traditionnel dans une structure telle qu'un cabinet de conseil. Notre recherche fait apparaître, en effet, une organisation qui n'est ni purement régulée par des schémas rationnels (*regulative*, Scott, 2001), ni purement normative. Les pistes ouvertes par l'institutionnalisme discursif (Schmidt, 2008) nous incitent à reconsidérer le rôle des éléments ostensifs : l'explication fournie par le discours est à la fois porteuse de structure et de légitimité pour l'action. Les scénarii d'action développés dans le cabinet de conseil reposent sans exception sur la rationalité en finalité. Les actes accomplis de manière rituelle se réfèrent à l'agir traditionnel. Cette opposition est contenue dans la pratique d'induction étudiée, elle en est même constitutive. Il serait facile d'interpréter cela sous l'angle d'une

⁴² A l'instar de Feldman (2003), par exemple.

« hypocrisie », c'est-à-dire sous celui d'un discours rationalisant conçu pour couvrir des actes d'une tout autre nature. Le procès en non-sincérité adressé aux aspects ostensifs relève d'une simplification qui ignore l'attachement (de longue date) des membres de l'organisation à la rationalité téléologique. Ce hiatus est au contraire une clé pour comprendre le rôle du discours dans le processus d'institutionnalisation de la pratique étudiée. Il faut pour cela se rappeler que l'organisation étudiée se conçoit comme un « temple » de la rationalité. Les éléments ostensifs légitiment une façon d'agir qui sans eux ne serait pas acceptable pour les membres de l'organisation. L'un des faits les plus marquants à cet égard est l'absence (dans les aspects performatifs) d'une rationalité adaptative qui dépasse le cadre de remises en cause minimales du mode de fonctionnement établi. Aucune « réforme » de la pratique en question n'a jamais été envisagée. L'explication rationnelle produite pour ce phénomène est des plus simples : « on ne change pas ce qui marche ». La rationalité, probablement érigée en valeur (*i.e.* une fin en soi), fonde la tradition dans l'organisation. C'est donc d'une tension polémique entre le dire et le faire qu'émerge l'institution étudiée.

CONCLUSION : VERS UN CADRE D'ANALYSE DES DYNAMIQUES DE CONTRÔLE ?

Nos travaux ont pour la plupart contribué à l'élaboration d'un cadre d'analyse des dynamiques de contrôle dans les organisations. Pour commencer, ils établissent ce que pourrait être un référentiel temporel de ces dynamiques, une appréhension du temps qui dépasse la mesure du mouvement physique pour fournir un ensemble de représentations par rapport auxquelles le mouvement organisationnel peut être apprécié. Ensuite, chaque recherche porte un éclairage sur les interactions opérées entre soit les composantes d'un système de contrôle (dispositifs, structures et processus), soit les dimensions de la pratique de contrôle (les aspects ostensifs, performatifs, et les artefacts).

Le cas du laboratoire pharmaceutique nous a donné l'occasion de proposer un dispositif qui permet d'inventorier, d'analyser, puis de mettre en relation des processus de contrôle fondés sur des instruments particuliers ou conçus à l'échelle du découpage et des méthodes de coopération intra-organisationnelles. L'étude du cabinet de conseil nous permet d'analyser une pratique à travers l'interaction d'éléments discursifs, d'actions, et de productions matérielles dans un contexte organisationnel particulier. Ces recherches fournissent aussi des cadres conceptuels pour des investigations ultérieures comme pour la pratique. Tout d'abord, les analyses discursives mettent en lumière le contrôle exercé sur les récepteurs des messages émis, qu'il s'agisse d'analystes et d'investisseurs lorsque l'on considère la communication financière, ou qu'il soit question des managers et des responsables financiers, lorsqu'ils choisissent de mettre en place une innovation managériale. Enfin, l'étude en cabinet de conseil offre l'opportunité d'élargir le référentiel d'étude des dynamiques de contrôle au delà de l'organisation, dans la dimension institutionnelle des entreprises, une dimension où l'on peut déceler des facteurs de blocage comme des vecteurs de changement organisationnel.

La lecture que nous livrons *a posteriori* de ces travaux montre donc que la plupart d'entre eux, en même temps que leur progression s'inscrit dans une étude des dynamiques de contrôle. Jusqu'à présent, nous avons présenté ces dernières comme sinon un élément, du moins un complément à l'approche systémique du contrôle de gestion, sans chercher à les intégrer. Le recul qui nous est offert de prendre aujourd'hui à ce sujet nous permet d'esquisser une proposition de cadre d'analyse des dynamiques de contrôle. Ce cadre est présenté dans la figure 5, et discuté unité par unité.

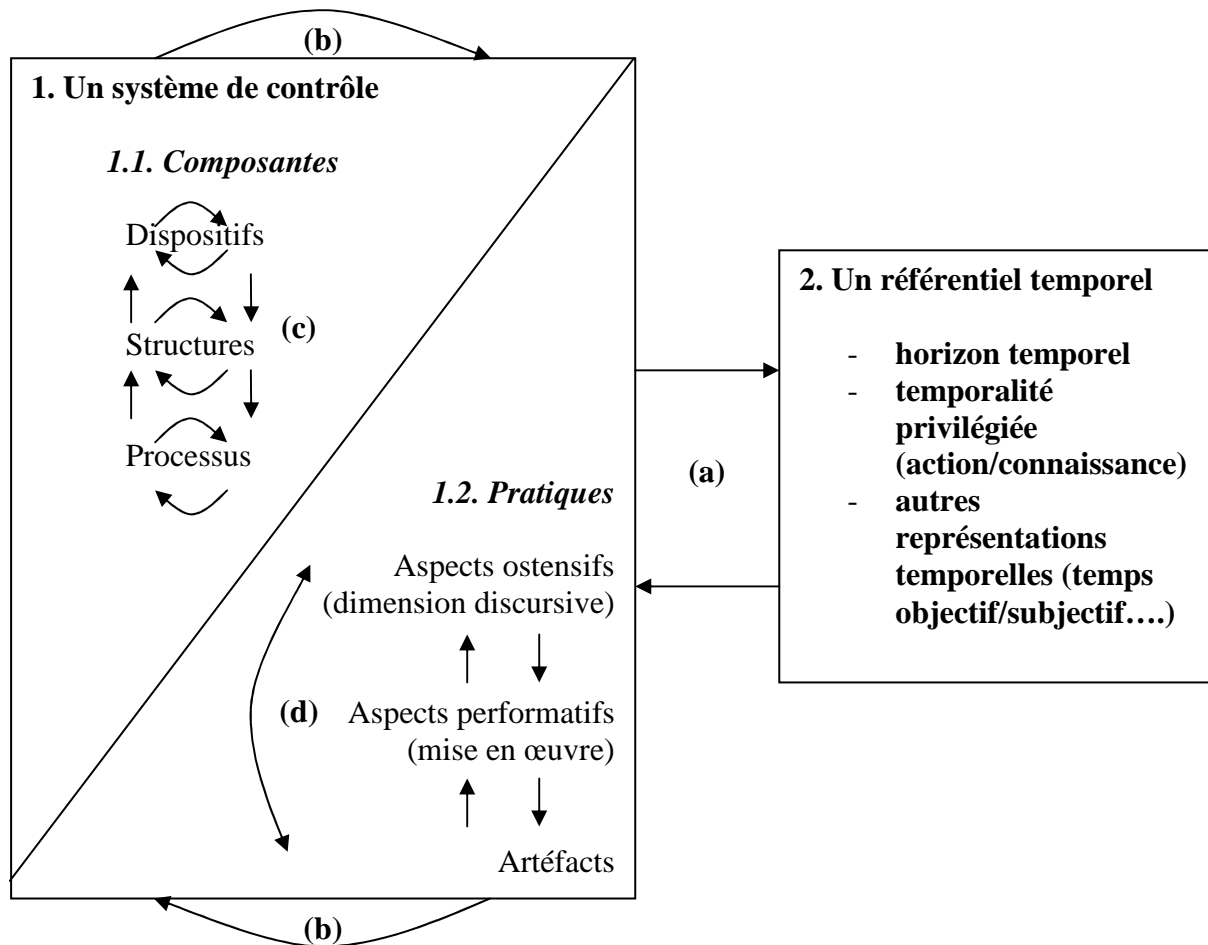


Figure 5 : dynamiques de contrôle dans les organisations, proposition d'un cadre d'analyse

Les dynamiques de contrôle se conçoivent en présence d'un système et contrôle et d'un référentiel temporel.

Le système de contrôle est le lieu d'occurrence de ces dynamiques. On peut l'appréhender par la mise en relation de ses composantes, lesquelles peuvent être, les dispositifs qui le constituent (*i.e.* la dimension instrumentale), la structure autour de laquelle il est mis en place (*i.e.* la dimension structurelle), et les processus qui l'animent (*i.e.* la dimension processuelle). On peut aussi le décrire comme une pratique (ou un ensemble de pratiques). Dans ce cas, il peut être analysé sous ses aspects ostensifs (sa dimension discursive), performatifs (sa mise en œuvre) et ses artefacts (sa production matérielle). L'approche par les composantes se veut essentiellement analytique, alors que la seconde privilégie d'emblée l'intégration dans un complexe de dire, de faire, et de productions. L'une et l'autre sont toutefois des visions

compatibles dans la mesure où, par exemple, une recherche peut se limiter à la pratique d'un processus particulier.

Pour appréhender ces dynamiques, il est nécessaire de situer le système dans un référentiel temporel. En raison du caractère humain de ce système, la dimension temporelle ne peut pas être univoque (c'est-à-dire, limitée à une échelle unique). Les horizons temps dans lesquels le système de contrôle s'inscrit peuvent varier dans l'espace et dans la durée. Il en va de même pour le rapport au temps induit par les attitudes temporelles (orientées vers l'action – temps de l'événement, ou vers la connaissance – temps de l'horloge).

Dans ce contexte, les dynamiques de contrôle s'appréhendent à travers des mouvements (ou des équilibres) et des interactions⁴³ suscitant ces mouvements (ou ces équilibres). Leur analyse peut se situer à quatre niveaux distincts (désignés par des lettres dans le schéma).

La **dynamique temporelle (a)** résulte des interactions que le système de contrôle (dans son ensemble ou par ses composantes) entretient avec son référentiel temporel. Nos recherches, comme celles d'Orlikowski et Yates (2002), suggèrent que ce référentiel structure le mode de fonctionnement du système alors que ce dernier produit des représentations temporelles susceptibles de s'instituer comme tout ou partie du référentiel. Le prolongement de recherches dans ce domaine permettrait d'éclairer, voire de conceptualiser certains phénomènes encore peu étudiés, comme l'absence d'apprentissage ou encore l'oubli organisationnel (Martin de Holan et Phillips, 2004)⁴⁴.

La **dynamique systémique (b)** désigne l'étude des évolutions du système dans son ensemble. Il peut s'agir de la mise en œuvre de son processus fondamental (Hofstede, 1981)⁴⁵, d'une modification de sa finalité, ou encore d'une évolution profonde de sa fonction qui peut en soi entraîner sa disparition (ou sa régénération, voir Bouquin et Fiol, 2006). Cette dynamique privilégie l'examen d'évolutions générales des pratiques, de tendances locales, d'influences

⁴³ Dont les membres de l'organisation sont les principaux vecteurs.

⁴⁴ Les concepts de purge, de suspension, de dissipation et de dégradation pourraient notamment être mis en relation avec les attitudes temporelles.

⁴⁵ Il semble nécessaire de différencier le processus fondamental, qui relève plutôt d'un modèle de fonctionnement général (par exemple le processus cybernétique), des processus (au pluriel) de contrôle évoqués jusqu'à présent.

politiques, de la réglementation pour ne citer que quelques forces susceptibles d'entraîner les mouvements observés⁴⁶.

La **dynamique interne (c)** étudie le système à deux échelles distinctes. Il s'agit tout d'abord des mouvements induits par les processus. La focalisation instrumentale des recherches en contrôle de gestion privilégie les dynamiques d'assimilation, d'adoption, de traduction de dispositifs spécifiques (voir les références déjà citées à cet égard). En second lieu, la dynamique interne repose sur les interactions des composantes du système. La coexistence dans un même système de dispositifs ou de structures contraignantes et d'incitations à l'innovation, par exemple, pourrait faire l'objet d'études approfondies (Bouquin, 2009). Nos travaux récents (7) examinent justement ces interactions dans le cas particulier de processus.

La **dynamique pratique (d)** se focalise sur le rôle des acteurs dans la mise en œuvre du système, l'action discursive qui s'y adjoint, et les productions documentaires qui les accompagnent. Dans ce cadre, le contrôle est perçu dans son déroulement quotidien et dans les interactions constantes qui l'entretiennent. Appliquée le plus souvent à des situations de changement organisationnel (Pentland, 2003), cette dynamique permet aussi de comprendre comment des pratiques acquièrent un caractère immuable (4). Elle doit pouvoir offrir un cadre d'analyse alternatif, là où l'analyse de processus et la focalisation sur les acteurs n'apportent qu'un éclairage limité sur les phénomènes d'institutionnalisation comme procédés de contrôle.

Ce schéma général constitue un cadre d'analyse des dynamiques de contrôle dans les organisations. Une étude globale de ces dynamiques relève probablement de l'inaccessible. En contrepartie, ce cadre d'analyse met en évidence les multiples entrées qu'un chercheur peut emprunter (isolément ou successivement) pour analyser les systèmes de contrôle dans leur dynamique, autrement que par leurs seuls instruments.

⁴⁶ Nous suivons actuellement une série de mémoires dont l'objet est d'étudier la « financiarisation » du contrôle de gestion, notamment à travers le codage et l'étude comparative d'offres d'emplois sur les dix dernières années.

Nos perspectives de recherche s'inscrivent dans la prolongation de l'étude des dynamiques de contrôle.

Comme notre travail doctoral n'a pas mis un terme à nos activités de recherche, nous ne souhaitons pas que l'habilitation, si elle nous est accordée, constitue la fin des démarches que nous avons engagées depuis. En parallèle de nouvelles missions d'encadrement et de direction, nous souhaiterions pouvoir prolonger nos recherches dans au moins deux directions, qui, en cohérence avec ce que nous avons pu réaliser jusqu'à présent, se rattacheraient aux dynamiques temporelles, internes et pratiques définies précédemment.

La remise en cause du contrôle de gestion – ou du moins sa refondation –, initiée par le renouvellement de la communication financière et les réglementations qui ont marqué la décennie, contribue au retour en force de la dimension financière dans la pratique du métier et dans la conception de la fonction. Dans ce contexte, il est possible que le référentiel temporel que nous avons pu déceler à la fin des années 1990 ne soit plus tout à fait à l'ordre du jour. De fait, l'intensification du *reporting* produit ce paradoxe que l'information comptable (par essence rétrospective) entretient par sa fréquence une réactivité des marchés qui, selon les analystes, soit permet de produire des cours « toujours plus justes » en produisant en permanence les signaux adéquats⁴⁷, ou bien au contraire, gaspille des ressources internes pour ne produire que de l'agitation sur les places (ou très peu d'effets bénéfiques⁴⁸) et remettre en cause le principe de délégation⁴⁹. Nous souhaiterions pouvoir étudier les représentations temporelles associées à cette évolution, et notamment leur interrelation avec les méthodes de gestion mises en œuvre lorsque la relation au passé (réactivité et rétrospective) prédomine⁵⁰ et que le discours de l'anticipation demeure très présent. Les modalités de cette recherche peuvent suivre au moins deux pistes. La première consiste à étudier l'évolution des missions du contrôle et évaluer leur orientation temporelle. La deuxième se conçoit dans la continuité du travail doctoral et se penche sur les changements opérés dans le discours porté par la discipline.

⁴⁷ Cette pratique avait été très bien anticipée et justifiée par Beaver (1989).

⁴⁸ Gigler et Hemmer, 1998 et 2001.

⁴⁹ Une dérive dénoncée par les instances publiques elles-mêmes, comme l'illustre le cas de CFF Cargo/ CFF SA en Suisse. La société propriétaire (CFF SA) est censée bénéficier d'un *reporting* trop fréquent de la part de sa filiale (CFF Cargo), ce que la délégation financière des chambres fédérales considère comme un déni du principe de séparation entre la fonction entrepreneuriale et la propriété (rapport du contrôle fédéral des finances, séance du 19 mars 2008, 7 pages traduites de l'allemand, p.2).

⁵⁰ Du moins c'est ce que l'on peut supposer.

Dans le contexte de crise que nous connaissons aujourd'hui, une question rarement débattue revient au centre des préoccupations : pourquoi des personnes ou des organisations reproduisent-elles les erreurs qui les ont déjà mises en difficulté ? Les analystes comparent la crise dite des « *subprimes* » avec celle des « *junk bonds* » des années 1980, et soulignent non sans quelque facilité que certaines parties prenantes ont activement pris part aux deux. Plus généralement, il est fréquent de lire ou d'entendre que telle ou telle entreprise n'a pas su tirer des leçons de son passé. L'oubli organisationnel devrait logiquement devenir un objet de recherche central, au même titre que la mémoire ou l'apprentissage. Si des typologies ont déjà été proposées dans ce domaine (Martin de Holan, Phillips, 2004), les mécanismes d'oubli sont pour leur part un champ d'investigation encore peu exploré. Si l'on trouve dans les pratiques, les routines, ou encore les règles le lieu privilégié de la mémoire organisationnelle, les dynamiques de contrôle offrent un cadre d'analyse prometteur pour le phénomène d'oubli. Tout d'abord la dynamique temporelle peut éclairer la relation à l'apprentissage. Les cognitivistes, par exemple, considèrent la proactivité comme une pathologie à cet égard. Ensuite, la dynamique systémique oriente la réflexion sur la manière dont une organisation envisage le changement, en privilégiant, par exemple, la rupture ou la continuité. La dynamique interne se concentrerait plus précisément sur les modalités d'oubli. Ce dernier est-il un processus, une absence de dispositifs de rétention de la connaissance, une structure qui ne maintient pas de connexions entre les membres ou les unités de l'organisation... ? Enfin la dynamique pratique permettrait d'appréhender les phénomènes de sélection, de purge, ou de disparition à travers la manière dont les acteurs agissent et construisent leurs scénarii d'action. La disparition d'une pratique pourrait devenir l'objet d'une recherche (longitudinale) en soi. A ce jour, c'est ce second axe de recherche que nous privilégions, comme en témoignent les ateliers que nous animerons en collaboration avec E. Antonacopoulou (U. de Liverpool) et W. Güttel (U. de Hambourg) aux prochains congrès d'EGOS et de l'IFSAM.

Index des références citées

AICPA, 1994, « Improving Business Reporting – A customer Focus. Meeting the Information Needs of Investors and Creditors, Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting », *Library of Congress Cataloging-in-Publication Data*, New York.

Allport G.W., 1954, *The Nature of Prejudice*, Addison-Wesley Publishers Company, Cambridge, Massachussets.

Anthony R.N., 1965, *Planning and Control Systems, a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston.

Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F. (eds), *Management Control Systems, Cases and Readings*, Richard D; Irwin Inc., Homewood.

Antle, R., et Eppen G., « Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting », *Management Science* 31 (1985), p. 163-174.

Ardoin JL, Michel D et Schmidt J, 1986, *Le contrôle de gestion*, Publi Union, Paris.

Austin, J.L., 1970, *Quand dire c'est faire*, traduction et commentaires par G. Lane, Editions du Seuil, Paris.

Bardin, L., 1996, *L'analyse de Contenu*, collection « le Psychologue », PUF, Paris.

Batsch L., 2002, *Temps et sciences de gestion*, Economica, Paris.

Beaver W.H., 1989, *Financial Reporting : An Accounting Revolution*, Prentice Hall International, Englewood Cliffs.

Bergadà M., 1987, *Le rôle du temps dans l'action du consommateur*, Thèse de doctorat, Université de Québec.

Berger G., 1964, *Phénoménologie du temps et prospective*, PUF, Paris.

Berger P., Luckmann T., 1986, *La Construction sociale de la Réalité*, Traduction P. Taminiaux, Méridiens Klincksieck, Paris.

Berland N., Persiaux F., 2008, « Le contrôle des projets d'innovation de haute technologie » *Comptabilité-Contrôle-Audit* vol. 14 n°2, p. 75-106.

Berry, M., 1983, « Une Technologie invisible ? L'Impact des Outils de Gestion sur l'Evolution des Systèmes humains », *Cahier de Recherche du Centre de Recherche en Gestion (CRG)*, Ecole Polytechnique, Paris.

Bertalanffy (von) L., 1993(ed.), *Théorie générale des systèmes*, Systémiques, Dunod, Paris.

Bessire, D., Baker, C.R., 2005, « The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis », *Critical Perspectives on Accounting*, vol.16, p.645-664.

Bluedorn, A.C., Denhardt, R.B., 1988, « Time and Organizations », *Journal of Management*, vol. 14, n°2, p.299-320.

Bluedorn A.C., 1997, « Primary Rythms, Information Processing, and Planning : toward a Strategic Temporal Technology », *Technology Studies*, vol. 4, n°1.

Bluedorn A.C. (Ed.), 1999, « Polychronicity », *Journal of Managerial Psychology*, vol.14, number 3-4, p.175-352.

Bouquin H., 1988, « Les perspectives de recherché en contrôle de gestion – I – Les cadres conceptuels », *Cahiers de recherche de l'IAE de Lille* 88/2.

Bouquin H., 2004, *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.

- Bouquin H., 2005, *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ?, PUF, Paris.
- Bouquin H., Fiol M., 2006, « Contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », Actes de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Bouquin, H., 2009, « Théorie des organisations et contrôle », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, B. Colasse ed., Economica, Paris, pp. 1371-1379.
- Cappelletti, L., Khouatra D., 2009, « L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offices de notaires », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 15, n°1, p.79-103.
- Castoriadis, C., 1998, *The Imaginary Institution of Society*, trans. K. Blamey, the MIT Press, Boston.
- Chiappello E., 1996, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, vol. 2, n 2, p. 51-74.
- Child, J., 1972, « Organizational structure, environment, and performance: The role of strategic choice », *Sociology*, 6:1, p.1-21.
- Cohen, M.D., March, J.G., Olsen, J.P., 1972, « A garbage can model of organizational choice », *Administrative Science Quarterly*, vol.17, p.1-25.
- Cyert M., March J.G., 1970, *Processus de Décision dans l'Entreprise*, titre original : *A behavioral Theory of the Firm*, trad. J.P. Piotet, Dunod, Paris.
- Devereux G., 1980, *De l'angoisse à la méthode dans les sciences du comportement*, Flammarion, Paris.
- DiMaggio, P.J., Powell W.W., 1983. « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, p. 147-160.
- Dreveton B., 2008, « Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 14 n°2, p. 125-153.
- Drucker P.F., 1957, *La pratique de la direction des entreprises*, titre original paru en 1954 (Harper and Row, New York) *The Practice of Management*, traduit par le bureau des Temps Élémentaires, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Drucker P.F., 1963, « Managing for Business Effectiveness », *Harvard Business Review*, may-june, p.53-60.
- Drucker P.F., 1964, *Managing for Results : Economic Tasks and Risk Taking Decisions*, (Harper and Row, New York) réédition dans *The Executive in Action*, 1996, Harper Collins Publishers, New York.
- Drucker P.F., 2003, *Managing in the Next Society*, MacMillan, London.
- ECOSIP, 1990, *Pilotages de projet et entreprises : Diversité et convergences*, Economica, Paris.
- Eisenhardt, K., 1989, « Building Theories from Case Study Research », *Academy of Management Review*, vol.14 n°4, p.532-550.
- Eisenhardt K., Brown S., 1998, « Time Pacing : Competing in Markets that Won't Stand Still », *Harvard Business Review*, p.59-69.

- Feldman, M.S., 2003, « A performative perspective on stability and change in organizational routines », *Industrial and Corporate Change*, vol. 12, n°4, p.727-752.
- George C. S., 1972, *The History of Management Thought*, Prentice Hall, New Jersey.
- Giddens, A., 1984, *The Constitution of Society*, University of California Press, Berkeley.
- Gigler, F., Hemmer, T., 1998. « On the frequency, quality, and informational role of mandatory financial reports », *Journal of Accounting Research*, vol. 36, p. 117–47.
- Gigler, F., Hemmer, T., 2001. « Conservatism, optimal disclosure policy, and the timeliness of financial reports », *The Accounting Review*, vol. 76, p. 471–94.
- Glaser, B.G., Strauss, A.L., 1967, *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Aldine de Gruyter, New York.
- Godowski C., 2001, *La dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités dans la banque*, Thèse de doctorat, Université Aix Marseille III.
- Goffman E., 1987, *Façons de Parler*, Traduction par A. Kihm, Editions de Minuit, Paris.
- Gold, R.L. ,1958, « Roles in sociological field observations », *Social Forces* n°36, p. 217-223.
- Habermas, J., 1987, *Théorie de l'Agir Communicationnel*, Fayard, 1987.
- Hofstede, G., 1981, « Management Control of public and not-for-profit activities », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n°3, p.193-211.
- Holton G., 1981, *L'imaginaire scientifique*, Gallimard, Paris.
- Jacques, E., 1982, *The Form of Time*, Heinemann, Londres.
- Jullien F., 1996, *Traité de l'Efficacité*, Bernard Grasset, Paris.
- Junker, H.B., 1960, *Field Work: An Introduction to the Social Science*, University of Chicago Press, Chicago.
- Knight F.H., 1935, *Risk, Uncertainty and Profit*, Houghton Mifflin, New York.
- Lafontaine J.P., 2005, *Adoption et assimilation des outils de gestion, le cas des outils de contrôle de gestion environnemental dans les organismes certifiés ISO 14001*, Thèse de Doctorat, Université de Poitiers.
- Latour B., 1987, *Science in action. How to Follow Scientists and Engineers through Society*. Harvard University Press: Cambridge.
- Lemercier C., Zalc C., 2008, *Méthodes quantitatives pour l'historien*, La Découverte, Paris.
- Le Moigne J.L., 1990, *La modélisation des systèmes complexes, AFCET systèmes*, Dunod, Paris.
- Levitt, B., Nass, C., 1989, « The Lid on the Garbage Can : Institutional Constraints on Decision Making in the Technical Core of College-Text Publishers », *Administrative Science Quarterly*, vol. 34, p.190-207.
- Liu, M., 1997, *Fondements et pratiques de la recherche action*, L'Harmattan, Paris.
- Liu, M., 2007, « Dynamique des Organisations », *La Gouvernance dans les Systèmes*, Polimetrica Publisher, Italy, p.151-154.
- Lorino, P., 1991, *Le Contrôle de Gestion Stratégique, La gestion par les activités*, Paris : Dunod.

- Martin de Holan, P., Phillips, N., 2004, « Remembrance of Things Past? The Dynamics of Organizational Forgetting », *Management Science*, vol.50, n°11, p.1603-1613.
- Miles R.E., Snow C.C., 1978, *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill.
- Miles M.B., Huberman A.M., 1984, *Analyzing Qualitative Data: A source Book for New Methods*, Sage, Beverly Hills.
- Moag J.S., Carleton W.T., Lerner E.M., 1967, « Defining the Finance Function : A Model-systems approach », *The Journal of Finance*, vol.22 n°4, p.543-555.
- Morfaux L.M., 1980, *Vocabulaire de philosophie et des sciences humaines*, A. Colin, Paris.
- Morin E., 1991, *La méthode*, 2nde édition, Le Seuil, Paris.
- Mouchot C., 1978, *Temps et sciences économiques, nécessité et insuffisance de la mathématique*, Economica, Paris.
- Novotny, H., 1992, « Time and social theory: towards a social theory of time », *Time and Society*, vol.1, n°3, p.421-454.
- Orlikowski, W.J., Yates, J., « It's about time: Temporal Structuring in Organizations », *Organization Science*, vol. 13 n°6, p.684-700.
- Ouchi W., 1980, « Markets, Bureaucracies and Clans », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25.
- Parret, H., 1990, « Discours, philosophie générale, linguistique », *Dictionnaire des notions philosophiques*, PUF, Paris.
- Pentland B. T. & Feldman M.S., 2005, « Organizational routines as a unit of analysis », *Industrial and Corporate Change*, 14, 793-815.
- Perrow, C., 1967, « A framework for the comparative analysis of organizations », *American Sociological Review*, 32, p.194-208.
- Pesqueux, Y., 2002, *Organisations, modèles et représentations*, P.U.F., Paris.
- Piaget, J., 1977, *La Construction du Réel chez l'Enfant*, Delachaux et Niestlé, Neuchâtel.
- Popper, K., 1985, *Conjectures et Réfutations*, Payot, Paris.
- Robert A.D., Bouillaguet A., 1997, *L'analyse de Contenu*, PUF, Paris.
- Rocher S., 2008, « De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol.14, n°1, p.49-67.
- Schmidt V.A., 2008, « Discursive Institutionalism: The Explanatory Power of Ideas and Discourse », *Annual Review of Political Science*, June, Vol. 11, p. 303-326.
- Scott, R.W., 2001, *Institutions and Organizations*, 2^{ème} édition, Sage, Thousand Oaks.
- Senge P.M., 1990, *La Cinquième Discipline : l'art et la manière des organisations qui apprennent*, FIRIST, Paris.
- Sfez L., 2002, *Technique et idéologie – un enjeu de pouvoir*, Seuil, Paris.
- Simon H. A., 1961, *Administrative Behavior*, 3^{ème} édition, Macmillan, New York.
- Simons R., 1994, « How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal », *Strategic Management Journal*, vol. 15, n°3, p. 169-189.

- Strauss, A.L., Corbin, J., 1990, *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Technics*, Sage, Newbury Park.
- Tabatoni P, Jarniou P., 1975, *Les systèmes de gestion, stratégies et structures*, PUF, Paris.
- Thompson, J.D. (1967), *Organizations in Action*, Mc Graw-Hill, New York.
- Turner, S.F., 2003, *The inertia of innovation: Temporal routines for generational product innovation in computer software*, Ph.D dissertation, University of North Carolina at Chapel Hill.
- Unrug (d') M.C., 1974, *Analyse de Contenu et Acte de Parole, de l'Enoncé à l'Enonciation*, 2ème édition, collection « encyclopédie universitaire », Jean Pierre Delarge, Paris.
- Varela, F.J., 1989, *Connaître les Sciences Cognitives*, Seuil, Paris.
- Watzlawick, P., 1978, *L'invention de la réalité, contributions au constructivisme*, Seuil, Paris.
- Weber, M., 1971, *Economie et Société*, ed. originale 1922, Tome 1, Plon, Paris.
- White D, Fortune, J., 2002, « Current practice in project management – an empirical study », *International Journal of Project Management*, n°20, p.1-11.
- Wiener N., 1952, *Cybernétique et société*, traduction, Deux Rives, Paris.
- Yin, R.K., 1994, *Case Study Research, Design and Methods*, 2nd ed., Sage, Newbury Park.
- Zadeh L.A., 1965, « Fuzzy Sets », *Information and Control*, p. 338-353, vol.8.

Annexe : rappel des travaux, ouvrages, articles et réalisations

<i>Publications</i>	
Revue à comité de lecture	
1	« Temps de la connaissance et temps de l'action : vers une réconciliation ? », <i>Revue Française de Gestion</i> , n°132, janvier-février, 2001, p.95-102
2	« L'émergence d'un discours de l'innovation managériale: le cas du Balanced Scorecard », <i>Comptabilité Contrôle Audit</i> , numéro spécial, mai 2003, p. 129-145
3	« A Critique of Stake-holder Theory: Management Science or a Sophisticated Ideology of Control ? », en collaboration avec E. Antonacopoulou (AIM-University of Liverpool), <i>Corporate Governance</i> , vol.5, n°2, 2005, p. 23-33
4	« Practices and dynamics of immobility: the institutionalized control of induction in consultancy », <i>Society and Business Review</i> , vol.3, n°1, 2008, p.6-22
5	(article accepté, à paraître) « Rationalité managériale et tradition compagnonnique : la tension polémique comme dynamique d'institutionnalisation dans un cabinet de conseil », <i>Management et Avenir</i> .
6	(article accepté, à paraître) « Induction as an institutionalized and institutionalizing practice – retail banking and consultancy in France », en collaboration avec R. Jardat, <i>Society and Business Review</i> .
Articles soumis à publication	
7	« Processus de contrôle et management par projets : une étude de cas »
Ouvrages collectifs	
8	<i>Contrôle de Gestion, organisation outils et pratiques</i> , en collaboration avec H. Löning, V. Malleret, Y. Pesqueux, E. Chiapello, D. Michel et A. Solé, HEC, Editions Dunod, 2008 (3 ^{ème} édition, 1 ^{ère} édition parue en 1998)
9	« Temps et contrôle de gestion », <i>Encyclopédie de Comptabilité, de Contrôle de Gestion et d'Audit</i> , B. Colasse (ed.) , Economica, 2009 (2 ^{nde} édition)
10	« Peter Drucker », <i>Grands auteurs en contrôle de gestion</i> , H. Bouquin (ed.), EMS Editions, 2005
11	« From Power to Knowledge Relationships: Stakeholder Interactions as Learning Partnership », en collaboration avec E. Antonacopoulou (AIM-University of Liverpool), <i>Stakeholder Theory, A European Perspective</i> , Y. Pesqueux, M. Bonnafous-Boucher (Eds), Palgrave MacMillan, London, 2005

12	(à paraître) « La conception simonienne de la performance à l'épreuve des ambiguïtés et contradictions du discours de H.A. Simon », en collaboration avec C. Godowski, chapitre à paraître dans <i>Rationalités</i> sous la direction de M. Amblard (L'Harmattan).
13	(à paraître) <i>La « société du risque », analyse et critique</i> , en collaboration avec Y. Pesqueux et A. Solé (Economica).
Communications	
Congrès à comité de lecture	
14	« The conception of Time in Management Control, from perspective to perpetual instant », <i>IFSAM World Congress Acts</i> , Paris, juillet, 1996
15	« Is Management Control Time Control ? », <i>Actes du 20ème Congrès de l'EAA</i> , Graz, Avril 1997
16	« Management Controllers : Time Controllers or Time producers ? », <i>Academy of Management</i> , Managerial Consultation Division, Boston, Août 1997
17	« Management Control Systems: the Time Trap », <i>IAAER Congress Acts</i> , Paris, novembre, 1997
18	« Le contrôle de gestion entre risque et incertitude », <i>Actes du Congrès de l'Association Française de Comptabilité</i> , Angers, Juin, 2000.
19	« On a way to Corporate Governance : critical analysis of the Jenkins Report », en collaboration avec F. Sfez, <i>IFSAM World Congress Acts</i> , juillet, 2000
20	« Time in Organizations: From Language to Reality », <i>ateliers de l'Academy of Management Review</i> , Congrès de l'Academy of Management, Washington, août, 2001
21	« What is a Manager? An essential question for management education », symposium, Academy of Management Meeting, Denver, août 2002. Organisation et animation du symposium, en présence de P. Kletz, Y. Pesqueux, A. Solé (participants), E. Cornuel, H. Mintzberg (discussants)
22	« Management Education and Consulting : Looking for Actionable Knowledge », symposium, Academy of Management Meeting, New Orleans, août 2004. Organisation et communication au symposium, en présence de Y. Pesqueux, E. Reynaud (participants), E. Cornuel, E. Antonacopoulou (discussants)
23	« Le risque et l'entreprise : de l'état de fait à l'invention d'un marché », Congrès de l'AIMS, Angers, juin 2005
24	« Undergraduates and bureaucratic orientation: a survey », <i>Academy of Management Meeting</i> , Atlanta, août 2006
25	« Induction as an institutionalized and institutionalizing practice – retail banking and consultancy in France », en collaboration avec R. Jardat, AIM GNOSIS International Conference, Londres, septembre 2007

Groupes de travail et programmes de recherche	
26	« Empirical Violation of the third alternative independence principle », Actes des 41èmes journées du groupe de travail “ Aide multicritère à la Décision ”, Lausanne, mars 1995
27	« Induction and project management at CCo: main findings », AIM-GNOSIS Program, London Business School, Londres, 10-12 janvier 2007
<i>Contrats de recherche</i>	
28	« Le Manager : histoires d’une idée », Contrat HEC-Ministère de l’Industrie, dirigé par A. Solé et M. Fiol (HEC), 1997
29	« Rapport HEC – Price Waterhouse sur la communication financière », en collaboration avec P. Touron, Groupe HEC, 1998
30	« Case Study: Induction and project management at CCo Consulting Company », Final Report, AIM-GNOSIS Program, rendu en novembre 2006, p.1-32
<i>Cahiers de recherche</i>	
31	« Le rapport Jenkins : vers une gouvernance d’entreprise ? », en collaboration avec F. Sfez, <i>Cahiers de recherche de l’ESCEM</i> , Tours, 1999
32	« Le temps dans les organisations : du discours à la réalité », <i>Cahiers de Recherche du CERMAT</i> , Université François Rabelais, Tours, juin 2001
33	« Dynamic though immobile practices: the case of institutionalization in consultancy », <i>Cahiers de Recherche du CERMAT</i> , Université François Rabelais, décembre 2007
<i>Autres travaux publiés</i>	
34	Lecture de J.G. March, “ A primer on decision making ”, <i>Revue Comptabilité, Contrôle, Audit</i> , Tome 1, Volume 2, septembre 1995