



HAL
open science

Comment articuler les différentes dimensions du métier d'enseignant - chercheur en gestion ? Le cas des instruments de contrôle de gestion.

Olivier Saulpic

► To cite this version:

Olivier Saulpic. Comment articuler les différentes dimensions du métier d'enseignant - chercheur en gestion ? Le cas des instruments de contrôle de gestion.. Gestion et management. Université d'Orléans, 2012. tel-00879706

HAL Id: tel-00879706

<https://theses.hal.science/tel-00879706>

Submitted on 4 Nov 2013

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.



Université d'Orléans
Laboratoire Orléanais de Gestion (LOG)
– Equipe d'accueil 2635

**Comment articuler les différentes dimensions
du métier d'enseignant - chercheur en gestion ?
Le cas des instruments de contrôle de gestion.**

Mémoire d'habilitation à diriger des recherches

Décembre 2011

Olivier Saulpic

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer mes remerciements à Dominique Bessire, professeure à l'université d'Orléans, pour avoir accepté d'encadrer ce mémoire et pour son soutien sur les orientations de ce mémoire et ses conseils précieux et bienveillants.

Je remercie les rapporteurs de ce mémoire pour l'apport que constitue leur rapport et le temps qu'ils ont accepté d'y consacrer malgré leurs nombreuses sollicitations : Bernard Colasse, professeur à l'université de Paris-Dauphine, Peter Miller, professeur à la London School of Economics, Gérard Naro, professeur à l'université de Montpellier I. Je remercie également les membres du jury, Michel Fiol, professeur émérite à HEC Paris, Marc Nikitin, professeur à l'université d'Orléans, Jean-Pierre Ponssard, professeur à l'Ecole Polytechnique, pour avoir accepté d'y participer et donc de prendre sur leur temps précieux. Pour certains, c'est une occasion de démarrer des échanges que j'espère fructueux, pour d'autre, c'est un plaisir d'avoir une nouvelle occasion d'échange.

Mes remerciements vont aussi aux collègues avec lesquels j'ai eu l'occasion de collaborer ou d'échanger autour de nos activités de recherche et d'enseignement, en particulier au laboratoire d'économétrie de l'Ecole Polytechnique, au département CPO de ESCP Europe au sein de Macorg et les collègues dont j'ai été co-auteur. Je m'excuse auprès d'eux de ne pas les citer nominativement, mais je tiens à leur adresser ma reconnaissance pour leur apport intellectuel et pour le plaisir associé à leur rencontre.

SOMMAIRE

1. Introduction	3
1.1. Problématique	3
1.2. Un parcours qui fait le lien entre recherche, pratiques, enseignement et relations avec les organisations en participant à la conceptualisation des instruments de gestion	5
1.3. Quelques éléments de contexte	8
1.4. Contribution et structure du mémoire	9
2. De la difficulté à conceptualiser les instruments de gestion	13
2.1. D'une recherche formelle dans un laboratoire d'économie...	13
2.1.1. Contributions à la compréhension des instruments de contrôle de gestion	14
2.1.2. La modélisation comme support à une boucle théorie – pratique	19
2.2. ... A une approche gestionnaire dans un établissement d'enseignement supérieur en gestion	21
2.2.1. La proposition de grilles conceptuelles pour l'analyse des instruments de contrôle de gestion	22
2.2.2. L'analyse critique des instruments « standards » du contrôle de gestion	28
2.2.3. Les personnes et la question de l'appropriation	34
2.3. Fil conducteur : théoriser les instruments pour contribuer à leur pratique et à leur enseignement	41
2.3.1. Théoriser les instruments de contrôle de gestion	41
2.3.2. Contribuer à leur pratique	44
2.3.3. Contribuer à leur enseignement	46
3. Une interaction entre recherche et autres dimensions de l'activité de l'enseignant – chercheur à repenser	49
3.1. Contribuer à l'organisation de la communauté scientifique : Macorg	49
3.2. Faire évoluer l'enseignement : la structuration à partir de messages clés	52
3.2.1. Démarche réflexive sur les cours et les manuels autour de la formulation de messages clés...	53
3.2.2. ... Pour faire le lien avec la recherche...	56
3.2.3. ... Et éviter le piège éthique de l'enseignement des instruments	58
3.2.4. Echanger sur la production de connaissances pédagogiques locale	59
3.3. Développer les pratiques collectives pour favoriser la production et la diffusion d'un savoir validé	60
3.3.1. Impulser des pratiques collectives...	61
3.3.2. ... Malgré les freins...	62
3.3.3. ... Pour favoriser la production et la diffusion d'un savoir validé	63
3.4. L'interaction entre écriture de cas pédagogique, enseignement et recherche	63

3.5. Une autre manière d’aborder la formation continue : les apports de la recherche	64
3.6. Inventer de nouvelles formes de valorisation de la recherche	66
3.7. Valoriser les apports managériaux de la recherche	67
3.8. Exercer la responsabilité sociale de l’enseignant-chercheur	70
4. Penser conjointement les postures de recherche, d’enseignement et de relation avec les organisations en cohérence avec le contexte institutionnel	73
4.1. Les risques sur la recherche et le lien entre recherche, enseignement, relation avec les organisations et contexte	73
4.2.1. Difficultés intrinsèques de la recherche	74
4.2.2. Des liens enseignement – recherche non favorisés	78
4.2.3. Des relations avec les organisations qui n’encouragent pas la recherche	79
4.2.4. Un contexte qui ne favorise pas la recherche ?	80
4.2. Quelques pistes de solutions	83
4.2.1. Penser les postures de recherche en prenant en compte l’enseignement et les relations avec les organisations	83
4.2.2. Favoriser la diversité des postures	87
4.2.3. Repenser le lien recherche – enseignement et les modes de validation du savoir	88
4.2.4. Valoriser les apports managériaux de la recherche	90
4.2.5. Organiser la recherche autour de questions utiles pour l’enseignement	91
4.2.6. Poursuivre la recherche sur les pratiques pour permettre et enseigner l’appropriation des instruments	92
4.3. Projets	94
4.3.1. Poursuivre les travaux pour permettre et enseigner l’appropriation des instruments	94
4.3.2. Susciter le débat au sein de la communauté académique sur l’articulation entre les postures de recherche, d’enseignement et de relation avec les organisations en cohérence avec le contexte institutionnel	95
5. Conclusion	99
6. Publications citées	101
Références	107
Annexes	
Annexe 1 : Liste des publications	111
Annexe 2 : Curriculum Vitae	119
Annexe 3 : Sélection de travaux publiés	125

1 INTRODUCTION

Ce mémoire présente mon parcours académique de ses origines à mes projets actuels. Il vise à en faire apparaître la cohérence et, au travers de son analyse, d'une part à contribuer à la légitimation de ces projets et à servir de support à des échanges sur la pratique d'enseignant - chercheur en contrôle de gestion sur toutes les facettes de son activité.

La synthèse de ce parcours est articulée autour d'une problématique que je définirai dans la première section de cette introduction en la resituant dans le champ académique du contrôle de gestion. Je présenterai ensuite les grandes lignes de mon parcours et de ma production et leur lien avec cette problématique. La troisième section présentera quelques éléments de contexte qui me semblent utiles pour faciliter la lecture de ce mémoire. Enfin, je présenterai une synthèse des contributions de ce mémoire ainsi que son plan.

1.1 PROBLEMATIQUE

La problématique de ce mémoire porte sur l'importance de penser les liens entre recherche, enseignement, relations avec les organisations et contexte institutionnel, en particulier dans le champ du contrôle de gestion.

Dans ce champ, des travaux sur certains de ces liens permettent de légitimer l'intérêt de ce questionnement, mais ils restent partiels.

Il existe notamment un débat sur l'apport de la recherche aux pratiques qui constitue un des éléments des liens entre recherche et relations avec les organisations. Des contributions célèbres à ce débat ont fait suite à la revue de littérature des travaux en *management accounting* publiée par Ittner et Larcker (2001). Ces contributions ont été initiées par Zimmermann (2001) pour qui la justification d'un travail de recherche doit résider dans un questionnement théorique. Selon lui, il ne serait donc pas légitime de justifier un travail de recherche par l'évolution des pratiques. Cette position a suscité plusieurs réponses dans lesquelles les auteurs plaident pour une plus grande pluralité des postures notamment par rapport aux pratiques (Hopwood, 2002, Ittner et Larcker, 2002, Luft et Shields, 2002, Lukka et Mouritsen, 2002). Malgré ces prises de position, l'enjeu de l'apport de la recherche aux pratiques pour le domaine du contrôle de gestion ne semble toujours pas considéré comme central par la communauté académique, comme en témoigne le faible intérêt suscité par

l'appel à contribution sur la question des relations entre théorie et pratique pour un numéro spécial de la revue *Management Accounting Research* (Baldvinsdottir *et al.*, 2010). De nombreux textes récents d'Anthony Hopwood qui traitent des perspectives de la recherche en comptabilité et contrôle soulignent d'ailleurs les risques associés à une dissociation du monde de la recherche de celui des pratiques (Hopwood, 2007, 2008a, 2009).

Par ailleurs, la question de l'articulation entre recherche et enseignement a été posée explicitement par plusieurs chercheurs. Ainsi, la revue *Critical Perspectives on Accounting* a publié un dialogue entre quelques chercheurs se reconnaissant du courant interprétatif, dans lequel certains d'entre eux s'interrogent sur ce que la recherche interprétative qu'ils mènent leur apporte dans leur cours, notamment dans des programmes de type MBA (Ahrens *et al.*, 2008). Dupuy *et al.* (2007) notent que l'exercice de « va et vient » entre les recherches et l'enseignement est « problématique ». Ils proposent une explication de ces difficultés fondée sur de la nature de la connaissance en comptabilité qui repose d'une part sur « un ensemble plus ou moins structuré de connaissances théoriques » dans des champs divers et, d'autre part, sur « des pratiques, des méthodes et techniques, voire des discours émanant d'experts et de praticiens » (p.10). Par ailleurs, certains collègues observent que les ouvrages pédagogiques sont le reflet de la posture de recherche dominante positiviste et normative et le déplorent (Bourguignon, 2009). D'autres soulignent les déficits de l'enseignement concernant la conception de systèmes de comptabilité de gestion (Fabre et Bessire, 2006).

En outre, l'idée que les postures de recherche ne peuvent être pensées indépendamment du contexte institutionnel est confortée par les analyses historiques des différents courants qui mettent l'accent sur les éléments de contexte qui peuvent expliquer l'émergence de certains courants (Grey et Wilmott, 2005 ; Hopwood, 2007). En France, Colasse (1999) souligne les éléments contextuels qui peuvent expliquer l'acclimatation rapide de la théorie positive de la comptabilité (p. 28). Enfin, l'impact des systèmes d'évaluation de la recherche sur l'écologie des postures est considéré par certains auteurs comme un enjeu (Hopwood, 2002, 2007). Or, les différents contacts avec des collègues travaillant hors de France font apparaître des contextes très différents qui ne sont pas pris en compte dans les processus de reconnaissance et d'évaluation des résultats de la recherche, et donc des chercheurs, y compris à un niveau local.

Mais ces travaux restent peu nombreux particulièrement en ce qui concerne le lien entre recherche et enseignement, d'une part, et, d'autre part, recherche et contexte. En outre, la relation entre recherche et organisations n'est posée que sous l'angle de l'apport de la

recherche aux pratiques. L'influence des organisations sur la recherche, au travers des financements qu'elles apportent, des attentes des praticiens et de leur représentation de la recherche, ne semble pas analysée. Enfin, l'influence du contexte et des organisations sur l'enseignement - et donc indirectement sur la recherche - n'est pas posée. Or, la thèse défendue dans ce mémoire est que l'articulation entre les différentes dimensions du métier d'enseignant – chercheur est non seulement possible mais qu'elle est nécessaire bien qu'elle ne soit pas favorisée par l'environnement institutionnel.

Elle est nécessaire pour limiter les risques qui pèsent sur le développement de la recherche notamment en contrôle de gestion (Hopwood, 2007, 2008a) et *in fine* sur les potentialités nouvelles offertes par la recherche pour éclairer les pratiques. Les modes d'évaluation de la recherche et de gestion des carrières des chercheurs qui créent des freins à la diffusion de connaissances nouvelles sont un des facteurs pouvant expliquer ces risques. Ce sujet est l'objet de nombreux débats et discussions au sein de la communauté académique (Hopwood, 2002, 2007). Mais, selon moi, ces risques sont aussi liés au manque de réflexion et de communication sur l'apport de la recherche à l'enseignement d'une part et sur l'apport de la recherche aux organisations. Sans cette réflexion, le dilemme entre enseignement et recherche souligné par Dupuy *et al.* (2007) risque d'être résolu par une séparation entre recherche et enseignement qui serait selon moi néfaste à la fois pour la recherche et pour l'enseignement.

L'articulation des différentes activités académiques pourrait aussi permettre de sortir d'une situation dans laquelle l'enseignement, qui porte en grande partie sur les instruments, est dominé par une posture normative qui n'explicite pas les postulats sur lesquels reposent les instruments enseignés. Mais sortir de cette vision normative n'est favorisé ni par les modes d'évaluation des enseignements ni par les acteurs des organisations dont la demande est structurée par la recherche de solutions à court terme et un mode de réflexion en termes de meilleures pratiques. Cela renforce selon moi l'intérêt d'un travail sur cette question du lien entre recherche, enseignement, relations avec les organisations et contexte institutionnel.

1.2 UN PARCOURS QUI FAIT LE LIEN ENTRE RECHERCHE, PRATIQUES, ENSEIGNEMENT ET RELATIONS AVEC LES ORGANISATIONS EN PARTICIPANT A LA CONCEPTUALISATION DES INSTRUMENTS DE GESTION

Le choix de cette problématique est bien sûr aussi lié à mon parcours et aux travaux qui en résultent et dont l'exposé vise notamment à illustrer la possibilité d'articuler les différentes dimensions du métier d'enseignant – chercheur, ainsi que les difficultés. Le fil conducteur de

ce parcours est le travail de conceptualisation des instruments de contrôle de gestion dans le but d'améliorer les pratiques en matière d'instruments de contrôle et de faciliter l'enseignement de ces instruments. Ce travail est irrigué par la volonté de prendre en compte les conséquences potentiellement négatives des instruments sur les acteurs ainsi que les difficultés à enseigner ces instruments sans tomber dans ce que Bourguignon (2009) appelle « le piège éthique » de leur enseignement. Ce « piège éthique » est lié au fait que ces instruments sont des vecteurs de la réification du monde social¹ et qu'il est donc difficile les enseigner sans contribuer à cette réification.

De nombreux travaux ont tenté de donner une définition des instruments de gestion, en particulier Berry (1983), Moisdon (1997), Gilbert (1998), et Lorino (2002). Je retiendrai ici, la définition proposée par Bourguignon (2006) fondée sur une synthèse de ces travaux : « Un instrument de gestion est un ensemble de formalisations et de procédures associées qui reposent sur (et incarnent) des règles. En général mis en œuvre à l'aide d'arrangements informatiques, il a de multiples buts, explicites et/ou implicites, en relation avec un ou plusieurs aspects de l'action collective dans les organisations. »

Le terme 'outil' est souvent utilisé. Si je retiens le terme 'instrument' c'est parce que je partage la conviction de Colasse (in Bayon *et al.*, 1996, p. 139) que le « mot outil est dangereux » car il laisserait entendre de façon inappropriée un caractère « complètement passif » de ces dispositifs.

Cette définition me semble bien mettre en évidence l'importance à la fois de l'idée de formalisation qui est centrale dans l'instrumentation, et celle des procédures associées, leur « mode d'emploi » qui me semble tout aussi essentielle. Par ailleurs, elle met en évidence l'importance des finalités de l'instrument. Or, comme la suite de ce mémoire le montrera, il me semble crucial de mettre en relation les instruments, leur mode d'emploi et leurs finalités, qu'elles soient explicites ou implicites.

Mes travaux permettent d'éclairer la problématique de ce mémoire pour deux raisons. En premier lieu l'un de mes objectifs a été de faire le lien entre recherche, enseignement et relations avec les organisations à la fois au travers de mes travaux de recherche, mais aussi au

¹ Soulignons qu'admettre que les instruments sont des vecteurs de la réification du monde social ne conduit pas à une position technophobe de rejet des instruments, mais à une attention aux risques associé à la réification parmi un ensemble de risques et de bénéfices des instruments.

travers de contributions plus directement liées aux enseignements (ouvrages pédagogiques, ingénierie de programmes de formation continue, etc.). En second lieu, mes travaux mettent en évidence la sous-conceptualisation des instruments, liée à la faiblesse des cadres conceptuels permettant de décrire et d'analyser ces instruments au niveau où ils sont enseignés, qui me semble être à la fois un symptôme et une cause de la difficulté à faire ce lien.

En effet, l'enseignement porte en grande partie sur les instruments, de même que les attentes des praticiens. La faiblesse des cadres conceptuels sur les instruments peut s'expliquer par le manque d'intérêt de la communauté académique pour l'étude des instruments dans une perspective théorique et constitue donc un symptôme du manque de lien entre la recherche, l'enseignement et les besoins des organisations. Elle est aussi une cause de la difficulté de ce lien, puisqu'elle laisse le champ libre aux experts qui n'explicitent pas les postulats sur lesquels reposent les instruments enseignés. On pourrait imaginer que cette faiblesse des cadres conceptuels pourrait conduire les praticiens à stimuler le travail de recherche sur ces questions. Mais, comme le montrent De Geuser et Fiol (2002), ceux-ci compensent la faiblesse de la pensée technique en management par la tendance à n'utiliser que les instruments maîtrisés (contrainte du sentier) et la tendance à ne voir le monde qu'au travers des instruments. Ces auteurs soulignent les risques de ces attitudes. Pour autant, la recherche reste peu active dans le domaine des instruments et donc de leur conceptualisation (Hopwood, 2009, Baldvinsdottir *et al.*, 2010).

Sur cette question des instruments de gestion, ma production scientifique est caractérisée par la proximité avec les pratiques avec une finalité de transformation de ces pratiques selon des modes divers, autrement dit dans une optique de recherche appliquée. Elle comprend non seulement des articles dans des revues académiques, mais aussi des ouvrages pédagogiques ou des articles et communications dans des supports ou des conférences ouverts à des publics non académiques. Par ailleurs, mon travail est aussi caractérisé par la volonté de travailler en équipe et ou en réseau et de développer les lieux permettant un tel travail.

Sur le plan méthodologique, la plupart de mes travaux de recherche sont fondés sur l'analyse de cas. Pour certains d'entre eux, l'interaction avec le terrain a une visée de transformation plus ou moins directe des pratiques. Ces travaux peuvent donc être classés comme relevant de la recherche – intervention telle que définie par David (2008) ou Savall et Zardet (2004, chap. 9). Pour d'autres, l'interaction se limite à des observations sans interventions sur les pratiques.

Cette posture et la nature de ma production scientifique s'expliquent notamment par mon parcours, notamment mon expérience opérationnelle ainsi que le cadre dans lequel j'exerce mon activité d'enseignant – chercheur. J'en présente quelques éléments dans la section suivante.

1.3 QUELQUES ELEMENTS DE CONTEXTE

Je viens du monde des pratiques dans lequel j'ai occupé différentes fonctions dans secteurs divers : conseil en organisation industrielle, capital risque, industrie chimique. Dans cet environnement, je me sentais en déphasage sur deux points. D'une part la volonté de comprendre et de conceptualiser le monde dans lequel j'agissais ne me semblait rencontrer que peu d'écho. D'autre part, sur le plan des personnes et des relations entre elles, je n'étais pas à l'aise avec la façon dont les contraintes économiques et les enjeux humains étaient articulés et sur le mode de relations entre les personnes qui en découlait.

Après une expérience de plusieurs années, j'ai entrepris un master recherche puis une thèse dans le but de devenir enseignant – chercheur en gestion. A l'issue de ma thèse, j'ai intégré ESCP Europe dans le département CPO (Contrôle et Pilotage des Organisations), qui couvre les champs de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion, dont je suis le coordinateur depuis quelques années.

ESCP Europe fait partie des grandes écoles de commerce françaises les plus prestigieuses. Elle forme 4000 étudiants dans des programmes diplômants ainsi que 5000 cadres en activité dans des programmes de formation continue. Historiquement, le principal programme est un programme Master dans lequel les étudiants entrent après deux ans de classes préparatoires (dans ce cas, ils suivent à ESCP Europe trois années de cours : Licence 3, Master 1 et Master 2) ou directement en Master 1. Depuis une vingtaine d'année, ce programme a été complété par des Masters Spécialisés, un Executive MBA, et un programme PhD. ESCP Europe dispose de 5 campus (à Paris, Londres, Berlin, Madrid et Turin) et une part importante et croissante des cours est en anglais. Comme dans les autres institutions de ce type, le développement de la recherche est plus récent qu'à l'université ou dans les institutions anglo-saxonnes et sa légitimité provient essentiellement des processus d'accréditation et de classement. Outre la sélection à l'entrée, la compétence historique de ces institutions était la proximité avec les entreprises. Il y a aussi une forte tradition d'écriture d'ouvrages

pédagogiques. Par ailleurs, il convient de souligner que les diplômes sont locaux, ce qui donne une latitude significative pour la définition des programmes et donc des cours.

A l'origine de mon parcours académique, ma motivation était liée au simple plaisir de faire avancer la connaissance et les pratiques en matière d'instruments. Une de mes surprises a été de constater la difficulté à se placer sur un plan conceptuel dans l'enseignement en second cycle et en MBA². Car je suis convaincu qu'il n'y a « rien de plus pratique qu'une bonne théorie » comme l'aurait dit Kurt Lewin. Par ailleurs, bien qu'ayant pu appréhender par mon expérience le mode de rapport des acteurs de l'entreprise aux connaissances gestionnaires, je n'avais pas anticipé les difficultés pour mettre en œuvre une approche réflexive et non uniquement normative dans l'enseignement ni les barrières dans les relations entre enseignant – chercheur et praticiens (en dehors d'une situation d'enseignement). Cela a en fait conduit à renforcer ma motivation pour la conceptualisation.

Celle-ci fait en outre le lien avec mes préoccupations de praticien relatives à la dimension humaine. En effet, la sous-conceptualisation des instruments de pilotage me semble être de nature à accentuer les conséquences négatives qu'ils peuvent avoir sur les personnes ; *a contrario*, une meilleure théorisation pourrait être de nature à favoriser une meilleure articulation entre contraintes économiques et enjeux humains. En effet, en conduisant à exposer les instruments sous l'angle de leurs finalités et de leurs principes, elle donne les moyens aux acteurs de comprendre les instruments, de se les approprier et d'exercer leur responsabilité dans l'usage qu'ils en font.

1.4 CONTRIBUTION ET STRUCTURE DU MEMOIRE

Ce mémoire me semble contribuer au champ académique du contrôle de gestion de plusieurs façons. En premier lieu, il pose la question de la relation entre enseignement, recherche, lien avec les organisations et contexte institutionnel dans le domaine du contrôle de gestion. Poser cette question permet de renouveler les débats sur le lien entre recherche et pratique en les reconsidérant avec une nouvelle focale et notamment en y intégrant l'enseignement d'une part et les contraintes institutionnelles d'autre part. Du point de vue du chercheur cela conduit à ne pas se situer seulement en termes de paradigme ou de cadre méthodologique, mais plus

²Alors qu'une de mes motivations en tant que participant de MBA avait été de comprendre le monde de l'entreprise, ce que mes études d'ingénieur ne m'avaient pas apporté.

largement en termes de posture à la fois en recherche, enseignement et relations avec les organisations. Ce mémoire donne aussi des éléments de réflexion pour comprendre l'intérêt de cette mise en relation sur la question spécifique des instruments de contrôle de gestion, notamment : favoriser le développement et la diversité de la recherche, permettre de développer des enseignements cohérents avec une posture de recherche et limiter ainsi les risques du piège éthique mentionnés plus haut. Il identifie certaines difficultés au développement de cette relation potentiellement fructueuse et propose des pistes pour les surmonter. Par ailleurs, il met en évidence le besoin de développer des cadres conceptuels permettant de décrire les instruments de contrôle de gestion et de les conceptualiser. Cette contribution est directement liée à la problématique de ce mémoire puisqu'en l'absence de tels cadres, il est difficile de fonder sur la recherche l'enseignement et les relations avec les organisations sur le thème des instruments de contrôle de gestion. Sur la question des instruments, il montre l'indépendance des instruments et de leur utilisation et l'importance d'enseigner ces instruments sous l'angle de leur appropriation. Enfin, il permet de partager une expérience d'enseignement et de recherche et donc une pratique contextualisée qui n'est pas uniquement révélatrice d'un parcours personnel, mais aussi de son interaction avec un contexte institutionnel. Cette présentation peut, le cas échéant, servir de support à un échange de pratique sur les possibilités d'action des enseignants - chercheurs en contrôle de gestion. Ce mémoire peut donc être vu comme l'analyse d'un parcours représentatif des « identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables » (Dupuy *et al.*, 2007) qui vise à susciter la réflexion pour dépasser ces dilemmes.

Malgré ces contributions potentielles, l'exercice consistant à décrire et mettre en perspective mes travaux et mes activités depuis une douzaine d'années comporte une dimension narcissique à laquelle je me serais volontiers soustrait. C'est la raison pour laquelle j'avais envisagé de centrer ce travail sur une réflexion sur un cadre organisationnel et épistémologique adapté au développement de la recherche sur les instruments de contrôle de gestion, ce qui aurait conduit à limiter l'exercice d'auto-analyse de mon activité académique. Dans un premier temps, c'est pour me plier aux règles de l'exercice que j'ai renoncé à ce projet. A la réflexion, la démarche ultérieurement adoptée me semble de nature à permettre une meilleure compréhension de la thèse défendue et des questions soulevées et à favoriser, le cas échéant, un échange autour de celles-ci. Les idées exprimées dans ce travail ne valent donc pas tant par leur éventuelle originalité ou par la rigueur académique de leur élaboration,

que par le fait qu'elles sont le fruit d'une expérience et par la tentative de faire le lien entre cette expérience et ces idées.

Compte tenu de cette problématique ce mémoire fera une synthèse non seulement de mon travail de recherche à proprement parler, mais aussi des autres facettes de mon travail d'enseignant - chercheur qui sont plus directement liées à l'enseignement et aux relations avec les organisations. La première partie sera consacrée à la présentation de mes travaux de recherche et à la mise en évidence de leur fil conducteur. Dans une deuxième partie, je présenterai quelques éléments relatifs à mes autres activités qui me semblent illustrer l'intérêt de l'articulation entre les différentes facettes du métier d'enseignant – chercheur et les difficultés rencontrées dans la réalisation de cette articulation. Dans une troisième partie, je ferai une synthèse des réflexions tirées de ces expériences en lien avec la problématique de ce mémoire. Dans cette dernière partie, je présenterai aussi mes projets.

2 DE LA DIFFICULTE A CONCEPTUALISER LES INSTRUMENTS DE GESTION

L'objectif de cette partie est de présenter mes travaux de recherche afin d'en faire apparaître le fil conducteur d'une part et d'en tirer quelques enseignements en ce qui concerne la posture de recherche qui les sous-tend d'autre part.

Je présenterai mes travaux de recherche en commençant par leur origine au laboratoire d'économétrie de l'école Polytechnique (CECO³) dans le cadre de ma thèse, en poursuivant par leur développement dans le cadre d'ESCP Europe⁴. En effet, le changement de cadre avec le plongeon dans le monde du contrôle de gestion dans un contexte dans lequel l'enseignement de cette matière représente une part significative du travail des professeurs a conditionné les orientations de ces travaux. Je présenterai ces travaux en les organisant par thèmes afin de préparer la mise en évidence du fil conducteur qui en donne la cohérence et fera l'objet de la partie suivante.

2.1 D'UNE RECHERCHE FORMELLE DANS UN LABORATOIRE D'ECONOMIE...

Mes travaux de thèse [T] se sont inscrits dans la démarche du CECO qui vise à mettre en relation les pratiques et la formalisation économique (théorie des incitations, théorie des équipes, théorie des jeux) dans une logique de rationalité interactive (Ponssard, 1994)⁵.

Dans ce cadre, j'ai porté mon attention sur la question de l'articulation du pilotage des enjeux de coordination et d'incitations dans les organisations et des dispositifs permettant de résoudre simultanément ces deux classes d'enjeux.

Cette question se pose à la fois à l'intérieur des entreprises avec des dispositifs similaires à ceux enseignés dans les cours contrôle de gestion, mais aussi dans les relations avec les investisseurs notamment avec des dispositifs relevant plutôt de la gouvernance. Certains de

³ CECO est l'acronyme de Centre de recherche en ECONométrie. Le CECO, plus souvent appelé laboratoire d'économétrie, est une unité mixte de recherche du CNRS et de l'école Polytechnique. Il regroupe les activités de recherche du département Economie de l'école Polytechnique. Depuis mon départ, il a été intégré au Pôle de Recherche en Economie et Gestion. Son sigle est désormais PREG-CECO

⁴ A l'origine, ESCP était l'acronyme d'Ecole Supérieure de Commerce de Paris. Le nom a changé récemment pour devenir ESCP Europe. ESCP n'est plus un acronyme, mais un sigle.

⁵ Ce concept est développé dans la section 2.1.2.

mes travaux ont porté sur cette deuxième question et ont débouché sur des publications [A1, A4, CO4] ou des communications [CI10, CI11, CI12, AC15]. N'ayant pas poursuivi mes travaux dans ce domaine, et ceux-ci ne contribuant pas significativement aux objectifs de ce mémoire, il ne me semble pas nécessaire de les présenter. En effet, bien que pouvant être inclus dans le champ du contrôle de gestion, ils ont moins de résonance avec les enseignements en contrôle de gestion auxquels j'ai été amené à contribuer.

2.1.1 CONTRIBUTIONS A LA COMPREHENSION DES INSTRUMENTS DE CONTROLE DE GESTION

Trois autres articles portant sur des instruments de contrôle de gestion internes aux organisations ont été issus de ma thèse.

Le premier [A8] intitulé « Une reformulation de l'approche dite du *Balanced Scorecard* » s'appuie sur une expérience de mise en œuvre d'une nouvelle procédure de pilotage dans une entreprise visant à proposer une solution opérationnelle différente de celle du *Balanced Scorecard* (BSC) pour atteindre les mêmes objectifs⁶. L'un de ceux-ci, présenté comme majeur, est le fait de permettre de repenser les interdépendances dans un contexte dans lequel il est essentiel d'anticiper et de reconfigurer rapidement les coordinations internes. On peut reformuler cet objectif comme le fait de favoriser la coordination continue des actions entre les entités (coordination horizontale) et l'alignement de ces actions avec des représentations partagées des conditions de la performance, en particulier en ce qui concerne la stratégie (apprentissage) pour faire face aux évolutions de l'environnement⁷.

Ces évolutions conduisent à un besoin de forte réactivité et à des systèmes productifs qui s'opposent à la production de masse. Dans le contexte de la production de masse, l'amélioration locale et la mesure du résultat de ces améliorations par la performance financière étaient suffisantes. Le nouveau contexte doit se traduire dans les systèmes de mesure de la performance par un passage d'une mesure financière de la performance à une mesure combinant plusieurs types d'indicateurs afin d'analyser et d'interpréter en temps voulu la situation de l'entreprise.

⁶ Rappelons que le *Balanced Scorecard* est une méthode de construction d'un tableau de bord, initiée par Kaplan et Norton, proposant une visualisation du modèle de performance sous forme de carte stratégique et une structuration des objectifs et indicateurs en quatre catégories : financière, clients, processus internes et apprentissage.

⁷ Cette formulation des objectifs du BSC est discutable. Mais comme nous le verrons par la suite, dans un article co-écrit avec F .De Geuser [AC1], nous soutenons que ces objectifs sont mal définis et donc par nature discutables. Pour pouvoir engager la discussion par rapport à un tel outil, il est donc nécessaire d'explicitier l'interprétation que l'on en fait.

La procédure présentée repose d'une part sur la fusion des tableaux de bord existants, tableaux de bord opérationnels et systèmes de *reporting* fondés sur des indicateurs comptables et financiers, et d'autre part, sur la mise en place d'une procédure de reprévision qui porte sur l'ensemble des indicateurs retenus. Cette procédure de reprévision vient se substituer à la modélisation a priori des liens entre indicateurs techniques et financiers du BSC et doit permettre de réaliser l'ambition d'une meilleure coordination au sein de l'entreprise.

L'article développe trois différences avec le BSC : cette procédure s'appuie sur une approche à la fois top-down et bottom-up alors que l'approche du BSC est essentiellement top-down ; elle vise à reconfigurer les systèmes de pilotage existants plutôt qu'à ajouter un nouveau système ; elle remplace l'élaboration a priori d'un modèle de performance par une procédure de reprévision permettant l'élaboration progressive d'une représentation partagée des conditions de la performance. Avec cette procédure, les objectifs du BSC - amélioration de la coordination et de l'apprentissage - sont supposés atteints par le fait d'organiser une discussion collective sur les conditions de la performance traduite par quelques objectifs portant sur des indicateurs opérationnels et financiers rediscutés de façon périodique. L'article discute aussi de l'impact sur les incitations.

L'originalité de cet article est liée en premier lieu à la tentative de conceptualiser les objectifs du BSC. Plutôt que de se centrer sur l'instrument, il se centre donc sur le diagnostic de Kaplan et Norton et les objectifs qu'ils poursuivent au travers du BSC. Par ailleurs, il illustre sur un cas précis que le mode d'utilisation des instruments est aussi important que les instruments eux-mêmes, s'inscrivant de ce fait dans la perspective ouverte par Simons (1991, 1994, 1995). Mais alors que Simons cherche à définir des types d'utilisation des instruments et donc se place dans une perspective générique de l'utilisation des instruments, cet article décrit la combinaison d'un instrument et d'un mode d'utilisation de cet instrument. Enfin, il cherche à relier une procédure (un instrument et son « mode d'emploi ») à des objectifs.

Le deuxième article [A5]⁸, intitulé « incitations sur objectifs et flexibilité stratégique » présente les enseignements d'une recherche intervention qui visait à la mise en place d'une nouvelle procédure de pilotage des unités opérationnelles d'un groupe industriel. Il part de deux constats. Celui de la littérature empirique sur les risques de court termisme et de rigidités

⁸ Qui a aussi fait l'objet de communications en anglais sous d'autres versions [CI8, CI9]

induits par les systèmes de pilotage visant à accroître les incitations. Et celui que les solutions proposées par la littérature normative à ce problème se rapportent essentiellement soit à la question de la fixation des objectifs - au travers, par exemple, de la réflexion sur des indicateurs limitant ce risque - soit à l'ingénierie des rémunérations. Dans ce contexte, l'objectif de l'article est d'analyser comment les systèmes de planification, compris comme des procédures permettant la discussion de plans d'action ou de stratégies, pourraient être mobilisés pour résoudre cette tension entre réactivité et incitations. Il s'inscrit dans une démarche de bouclage circulaire entre réflexion et action conceptualisée notamment par Kaplan (1998) et auquel il a donné le nom d'*innovation action research cycle*. En effet, la procédure présentée dans cet article et ayant fait l'objet d'une mise en œuvre dans une entreprise était elle-même inspirée de réflexions antérieures portant sur le rôle des modèles dans la planification stratégique.

L'article présente cette procédure puis ses effets attendus sont discutés sur la base d'exemples correspondant à des situations réelles rencontrées lors de sa conception et de son expérimentation dans une entreprise de ciment. Ces exemples ne sont toutefois pas présentés comme des cas réels, mais volontairement stylisés pour faire apparaître les effets de la procédure et le lien entre la procédure et ces effets, autrement dit, ce que nous pourrions appeler sa « théorie ». Ainsi, dans l'article il s'agissait de comparer des décisions d'acquisition et leur suivi avec deux procédures de planification différentes. La stylisation a conduit à simplifier les situations étudiées notamment du point de vue stratégique et des données chiffrées pour permettre de présenter les éléments saillants des effets de la procédure étudiée.

Concrètement, ce système est construit autour d'un indicateur de valeur et d'un « contrat » entre supérieur et subordonné portant sur le maintien au cours du temps de la valeur du plan de départ prise comme objectif. La valeur est calculée à partir d'un plan divisé en deux périodes : la cible stratégique dont la valeur est calculée à partir d'un *cash flow* libre (CFL) de régime permanent à l'horizon du plan (typiquement de trois ans) et la trajectoire, les années qui séparent de la cible (typiquement trois) pour chacune desquelles est calculé un CFL. On part de l'hypothèse que la cible ne varie pas d'une année sur l'autre et donc que le contrat porte sur le maintien de la valeur avec une cible inchangée. En revanche, il ne porte pas sur la trajectoire. Il peut donc être respecté même si les CFL des premières années diffèrent de ceux prévus. Il faut pour cela que les années suivantes permettent un maintien de la valeur à cible inchangée. L'essentiel des discussions entre supérieur et subordonné porte sur la cible. Un

changement de cible est bien sûr possible, mais il doit correspondre à des événements majeurs dans l'environnement et il nécessite une discussion et une négociation approfondie. La comparaison des effets de cette procédure par rapport à un système d'objectifs annuels sont discutés sur la base de situations simplifiées correspondant à des situations réelles observées. Ces cas montrent comment le système proposé permet de limiter les attitudes court termistes, c'est-à-dire les prises de décisions ayant un impact positif sur le résultat de l'année, mais négatif sur la valeur. Ainsi, dans le second cas, qui porte sur une entité de l'entreprise de ciment produisant du béton prêt à l'emploi secteur aval du ciment, il montre que la procédure de pilotage proposée permet de mieux déceler le risque qui résulterait de la défense d'un monopole local par le rachat du concurrent local. En raison du faible niveau de barrière à l'entrée une stratégie de rachat conduirait en effet au rachat successif des nouveaux concurrents qui ne manqueraient pas d'apparaître. Ces cas sont aussi analysés au regard des résultats de la théorie des incitations.

Ces analyses conduisent à conceptualiser l'instrument proposé de la façon suivante. Cet instrument prend en compte l'impossibilité de connaître a priori l'objectif pertinent et d'évaluer de façon objective la valeur économique de l'entité. Ce constat conduit à la nécessité de concevoir un contrat incomplet entre le supérieur et le subordonné. Le système proposé vise alors à atténuer les effets négatifs de l'incomplétude des contrats mis en évidence par la théorie, à savoir le fait que la renégociation d'un objectif, même si elle est efficace *ex post*, annule les effets incitatifs de cet objectif en pénalisant les efforts *ex ante*. Pour cela deux mécanismes sont mobilisés : la mémorisation de l'objectif qui structure la renégociation et la distinction entre une renégociation « normale » sur la trajectoire et une renégociation « exceptionnelle » sur la cible. Cette distinction introduit un degré intermédiaire de renégociation qui « complète » le contrat sans le rigidifier.

Au-delà de son apport managérial, l'originalité de cet article repose sur la mobilisation de la théorie des incitations pour conceptualiser un instrument de pilotage.

Le troisième article [A3, A6] porte sur l'analyse d'un jeu expérimental pour discuter du rôle de la modélisation dans la planification⁹. Cet article contribue à la fois à la littérature sur la

⁹ Il ne s'agit pas d'un article directement issu de mon rapport de thèse. Il s'agit néanmoins d'un article dérivé de mon travail de thèse puisque c'est au cours de celle-ci que j'avais commencé à travailler sur ce jeu expérimental. C'est la raison pour laquelle je traite cet article dans cette section. Dans mon rapport de thèse, l'article lié au jeu expérimental portait sur l'étude comparative de la coordination dans des structures de

décision collective et sur la planification. Puisque le présent mémoire porte sur l'instrumentation de gestion, je développerai ici essentiellement les résultats liés à la planification. Sur ce thème, l'objectif de cet article est de questionner l'idée généralement acceptée dans la littérature gestionnaire que l'excès de formalisation nuit à l'efficacité de la planification (Mintzberg, 1994).

L'article analyse les résultats de 108 équipes ayant joué à un jeu expérimental reproduisant un processus de planification suivi de décisions décentralisées entre deux départements (achat et vente) dont les décisions sont interdépendantes. Une analyse théorique du jeu permet de distinguer deux types de comportements optimaux correspondant à des équilibres de Nash du jeu : des comportements coordonnés fondés sur la croissance et des comportements coordonnés fondés sur la spéculation. Des programmes types sont ensuite déterminés permettant de simuler des résultats à partir de différentes classes de comportement correspondant à des niveaux différents de sophistication de la modélisation économique du jeu. Deux classes de programmes sont distinguées : les programmes sophistiqués dérivés des comportements optimaux issus de l'analyse théorique et des programmes qualifiés de myopes fondés sur une absence de modélisation économique de la situation et résultant dans des décisions guidées essentiellement par des enjeux locaux de chaque département. L'analyse des résultats expérimentaux montre que ceux-ci peuvent être caractérisés comme correspondant à l'un des deux types de programme (avec des paramètres spécifiques dans chaque cas). On peut donc en inférer le niveau de sophistication de la modélisation économique des équipes.

L'analyse montre en premier lieu que les résultats des équipes sont d'autant meilleurs que le degré de modélisation économique est élevé. Il en est conclu que lorsque deux entités doivent se coordonner en situation d'incertitude, la modélisation économique dans le cadre de la planification est utile pour améliorer les performances. En second lieu, l'analyse porte sur l'évolution de la façon de jouer en cours de jeu. Puisqu'il est possible de caractériser une façon de jouer par un type de programme et les paramètres de ce programme, deux types d'évolutions peuvent être observées : un changement de paramètres au sein d'une modélisation ou un changement de modélisation. Le changement des paramètres au sein d'une modélisation est interprété comme de l'apprentissage en simple boucle et le changement de

market or hierarchical and implied the comparison of results between two versions of the game [CI22]. The theme of this article being little in line with instrumentation and this one not having been the subject of a publication, it was not developed in this report.

modélisation comme de l'apprentissage en double boucle (Argyris et Schön, 1978). Or, bien que l'analyse théorique du jeu montre que l'optimum consiste à jouer une stratégie de croissance coordonnée en début de jeu, puis de changer pour une stratégie de spéculation coordonnée, on n'observe aucune modification de la façon de jouer et donc aucun changement de la modélisation en cours de jeu. En revanche, on observe des changements de paramètres c'est-à-dire des adaptations de la façon de jouer des équipes au sein d'une stratégie correspondant à une modélisation du jeu.

Les observations expérimentales sont interprétées comme le fait que la modélisation économique ne favorise pas l'apprentissage. Autrement dit, dans une situation nécessitant la coordination de deux entités, la modélisation économique lors de la planification améliore la performance, mais ne favorise pas l'apprentissage.

2.1.2 LA MODELISATION COMME SUPPORT A UNE BOUCLE THEORIE - PRATIQUE

Au-delà de ces résultats de recherche, et d'une expérience humaine très riche, je retire de mon passage au CECO ma conviction sur l'intérêt d'une mise en relation entre pratique et théorie à la fois du point de vue théorique, mais aussi du point de vue pratique. Le projet de l'équipe dans laquelle j'ai réalisé mon doctorat était bien en effet de faire des allers-retours entre situations empiriques et théorie pour éclairer les premières grâce à des grilles de lecture théoriques et enrichir la théorie en la confrontant à ces situations empiriques. Les articles présentés plus haut s'inscrivent dans cette logique.

En ce qui concerne l'utilisation de la modélisation économique pour l'analyse de situations de gestion, la posture épistémologique correspondante a été théorisée par Ponsard (1994) et qualifiée de « rationalité interactive »¹⁰. Au risque de simplifier sa pensée, nous retiendrons ici que cette posture postule que la rationalité économique classique, qu'il qualifie de mécaniste, n'est pas applicable aux situations de gestion mais que l'élaboration de modèles de connaissance simplifiés est cependant possible et utile si la relation entre ces modèles de connaissance et la pratique n'est pas envisagée comme une application (rationalité mécaniste), mais simplement comme une référence, une source d'inspiration pour élaborer des règles ayant au moins certaines caractéristiques d'optimalité. Le modèle de connaissance est « utilisé

¹⁰ De façon intéressante compte tenu de la thèse de ce rapport, la note de Ponsard (1994) sur la rationalité interactive pose explicitement la question de l'enseignement relatif à l'entreprise.

comme une représentation de ce qu'on cherche idéalement à faire » sachant qu'il faut introduire dans les pratiques des éléments arbitraires propres au contexte, mais qu'il faut avoir conscience de cet arbitraire pour maintenir une certaine cohérence entre le modèle de connaissance et la pratique (éventuellement en remettant en cause le modèle de connaissance)¹¹.

Selon moi, la difficulté de cette posture est double. Il s'agit d'une part de créer des modèles pertinents, c'est-à-dire suffisamment simples pour être utilisés comme des heuristiques et non comme des boîtes noires, mais suffisamment complexes pour avoir un apport dans l'analyse de la situation. Une autre difficulté réside dans l'utilisation de ces modèles et dans le risque d'une interprétation mécaniste de ces modèles. C'est ce type d'utilisation de la théorie des incitations dans un cadre de rationalité mécaniste qui peut conduire à réifier le comportement des personnes comme produisant un effort ayant un coût et cherchant à maximiser leurs gains et nourrir les critiques faites à cette théorie qui ne font parfois pas la distinction entre le recours à la modélisation mathématique et le cadre épistémologique de l'utilisation de cette modélisation.

Deux des articles décrits plus haut ne recourent pas à la formalisation mathématique. Ils ne sont toutefois pas étrangers à cette posture de rationalité interactive puisqu'ils s'appuient sur des situations stylisées, c'est-à-dire des représentations simplifiées mais conceptualisées de situations empiriques qui constituent donc des modèles de connaissance intermédiaires entre des modèles plus génériques que constituent les modèles mathématiques et la pratique, mais dont la relation avec cette pratique doit être de même nature. La conceptualisation repose sur l'identification de classes de problèmes à résoudre et sur l'explicitation de la manière dont ces classes de problèmes sont supposées résolues par un instrument donné dans une situation donnée. Cette démarche repose sur la mobilisation des concepts de la théorie micro-économique : coordination, incitations, apprentissage, ou encore incomplétude des contrats. Ce niveau intermédiaire de formalisation semble nécessaire pour analyser les instruments de pilotage. En effet, si la formalisation mathématique est utile pour analyser des enjeux génériques (influence du type d'incitation sur les comportements, ou sur des enjeux simples de coordination, par exemple), il n'est pas certain qu'elle puisse permettre de représenter des

¹¹ Comme souligné par Ponssard (1994, p. 181), cette conception des modèles de connaissance n'est pas sans lien avec celui d'Hatchuel et Mollet (1986) qui conceptualisent les modèles de connaissance comme des « mythes rationnels » visant à être des supports d'apprentissage dans des situations de gestion.

instruments (des tableaux de bord, par exemple) ou des procédures de pilotage (budget, par exemple) plus spécifiques.

Partant de l'observation que les théories du pilotage de même que les recommandations plus ou moins normatives dans ce domaine traitaient séparément les enjeux d'incitation des acteurs et des enjeux de coordination de plusieurs acteurs, le projet global dans lequel s'inscrivait ce travail de thèse était l'élaboration d'un cadre conceptuel prenant en compte simultanément ces deux classes d'enjeux. Nous verrons par la suite que la confrontation avec une approche plus gestionnaire des questions de pilotage m'a conduit non pas à poursuivre le développement d'un tel cadre, mais à travailler à l'élaboration d'un autre cadre conceptuel visant à décrire les instruments de pilotage fondé sur les concepts mobilisés dans ma thèse (cf. 2.2.1).

2.2 ... A UNE APPROCHE GESTIONNAIRE DANS UN ETABLISSEMENT D'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR EN GESTION

L'arrivée à ESCP Europe où j'ai été recruté comme professeur assistant à la fin de ma thèse au CECO¹² matérialise mon entrée dans un nouvel univers avec plusieurs découvertes : celle de l'enseignement du contrôle de gestion, celle de l'environnement de l'enseignement supérieur de gestion et de ses conséquences sur le travail de recherche et celle du monde académique de la gestion (ou du moins son approfondissement, mon passage au CECO ne m'y ayant confronté que de façon incidente).

La découverte des instruments de contrôle de gestion en tant que champ d'investigation théorique et d'enseignement (alors qu'au CECO, les instruments de gestion correspondaient essentiellement à des pratiques qu'il convenait d'analyser et de faire évoluer en référence à un cadre théorique économique) comporte deux éléments importants qui ont eu une influence sur mes recherches :

- La prise de conscience de la variété des messages sur les instruments de contrôle de gestion, à la fois dans les ouvrages pédagogiques et les cours et au sein du groupe de professeurs enseignant le même cours, et du besoin de clarification qui en découle ;
- et celle du rôle et du statut des bonnes pratiques et des outils standards¹³.

¹² Devenir enseignant-chercheur était mon objectif lorsque j'ai entrepris un master recherche puis une thèse. Compte tenu de mon profil, une institution de type école de commerce comme ESCP Europe était un lieu d'exercice de ce métier à la fois le plus naturel et le plus accessible.

¹³ que j'avais touchés du doigt en tant que praticien, mais dont je ne connaissais pas l'influence dans le monde académique.

Par ailleurs, j'ai constaté le caractère récent de la recherche en gestion en particulier dans les écoles avec deux conséquences à cette époque : d'une part la faible structuration des équipes d'enseignants - chercheurs autour de courants de pensée ou de postures, d'autre part la faible prise en compte de la recherche dans l'organisation des activités des professeurs.

Ces constats sont les premiers éléments ayant fait émerger les questions d'intégration entre enseignement, recherche et relations avec les organisations dans mon parcours.

L'arrivée à ESCP Europe s'est aussi traduite par l'abandon de l'approche formalisée ébauchée dans le cadre du CECO. En effet, cette approche ne semblait pas adaptée au contexte d'ESCP Europe à la fois en enseignement et en recherche. J'ai pu mettre en pratique cette approche dans le cadre de la grande école (cours d'économie industrielle et option économie) et constater le manque criant d'appétence des étudiants pour les mathématiques (voire l'insuffisance de leurs compétences). En outre, pour être utile, c'est-à-dire pour qu'un modèle soit suffisamment simple pour permettre de mettre en évidence un phénomène, mais pas trop pour que ce phénomène ne corresponde pas à un lieu commun, la modélisation est un art difficile. Il nécessite donc un investissement spécifique et constant qui ne semblait pas possible dans le cadre d'ESCP Europe.

Dans la suite de cette partie, mon objectif est de décrire mes travaux de recherche réalisés au cours de cette période dans l'optique de faire apparaître leur cohérence que j'analyserai au 2.3. tout en mettant en évidence leurs liens avec l'enseignement. Je présenterai ces travaux en les organisant autour de plusieurs thèmes : travaux sur des grilles conceptuelles pour l'analyse des instruments de contrôle de gestion, sur les instruments « standards » de contrôle et leur analyse critique, et travaux introduisant la question des personnes et donc des rapports entre instruments et personnes qui conduisent à une réflexion récente sur la question de l'appropriation des instruments de contrôle et constitue une forme d'aboutissement provisoire de l'ensemble de ces travaux.

2.2.1 LA PROPOSITION DE GRILLES CONCEPTUELLES POUR L'ANALYSE DES INSTRUMENTS DE CONTROLE DE GESTION

Dans ce cadre, en prolongement du travail de thèse, une partie de mes travaux de recherche traduits dans deux communications a porté sur la définition d'un cadre théorique pour le contrôle avec :

- Une première proposition d'un cadre théorique fondé sur l'identification des principaux objectifs du contrôle de gestion permettant de décrire les instruments en mettant en évidence leur impact sur ces différents objectifs [CI7].
- Un article analysant les travaux empiriques ayant tenté d'améliorer les systèmes de contrôle suite à leur critique par Johnson et Kaplan, classés par Otley (2001) en deux grands courants, les propositions fondées sur une vision stratégique des systèmes de contrôle et les contributions autour du pilotage par la valeur, en les conceptualisant au travers du cadre de Simons revisité [CI9].

Le premier article [CI7] part du constat que les réponses à la question du choix et plus généralement de la conception et de la mise en œuvre d'instruments de contrôle de gestion ne peuvent être trouvées dans les livres. En effet, ces livres décrivent soit l'instrument lui-même soit la façon dont il doit être construit, mais ils n'indiquent pas de manière rigoureuse les effets attendus. Ainsi, en ce qui concerne la procédure budgétaire, on présente ses avantages et la façon dont elle doit être organisée, mais pas ses objectifs et les éventuels conflits entre ces objectifs. Souvent les effets attendus sont présentés au travers de cas très parcellaires, dans lesquels l'application de l'instrument est décrite de façon succincte tandis que les effets produits sont présentés de façon très générique : amélioration de la performance, meilleure compréhension de la stratégie, etc. C'est le cas par exemple dans les ouvrages des concepteurs du BSC ou de l'EVA (*Economic Value Added*¹⁴).

Les limites des cadres théoriques du contrôle peuvent contribuer à expliquer ce constat. Les premiers cadres conceptuels (Anthony 1965, 1988) ont principalement visé à décrire ce qui était inclus dans le champ du contrôle. Leur contribution a été d'élargir ce champ afin de permettre l'étude des interactions entre les instruments de comptabilité et les autres domaines de la gestion. Mais, comme cela a été souligné par Otley (1999), ils ne permettent pas de décrire et d'analyser les instruments de contrôle.

Otley (1999) propose un cadre qui vise à décrire les systèmes de pilotage de la performance par les réponses qu'ils apportent à « cinq questions : les objectifs de l'organisation et leur mesure ; les stratégies et les plans, leur mise en œuvre et la mesure de la performance ; la

¹⁴ L'EVA est un indicateur interne de création de valeur, dont la formule est $EVA = \text{résultat opérationnel après impôt} - \text{coût d'opportunité des capitaux investis} \times \text{capitaux investis}$. L'EVA est une marque déposée de la société de conseil Stern, Stewart & Co qui a développé cet indicateur.

fixation d'objectifs ; les rémunérations ; le flux d'information pour favoriser l'apprentissage »¹⁵. Notre article propose d'enrichir ce cadre en analysant dans cette nouvelle perspective les deux cas constituant le matériau empirique de deux des articles présentés plus haut [A5, A7], puis d'illustrer la pertinence du cadre proposé en l'appliquant au BSC, à l'EVA et à la procédure budgétaire.

L'analyse des deux cas montre :

- que ces instruments de gestion peuvent être décrits au travers de leur impact sur la coordination (à la fois verticale entre les plans d'action locaux et la stratégie et horizontale entre les plans d'action d'entités du même niveau), sur les incitations et sur l'apprentissage (sur le modèle de performance et la stratégie) ;
- que la mobilisation de ces concepts permet de décrire la « théorie » de ces instruments, c'est-à-dire les mécanismes par lesquels ils doivent atteindre leurs objectifs, cette « théorie » pouvant alors être considérée comme un « mythe rationnel » (Hatchuel & Molet, 1986) afin d'en faire des supports d'apprentissage dans des situations de gestion ;
- enfin que ces enjeux sont contradictoires. Ainsi, l'objectif d'incitation repose sur une certaine distance entre supérieur et subordonné alors que les objectifs de coordination et d'apprentissage nécessitent du dialogue. On ne peut donc trouver de solutions apportant une réponse optimale aux trois enjeux simultanément.

Ce cadre d'analyse diffère de celui proposé par Otley (1999) pour les raisons suivantes :

- il le complète par la mise en avant des enjeux de coordination ;
- il met l'accent sur les objectifs et non sur les moyens d'atteindre ces objectifs (incitations vs fixations d'objectifs et rémunérations) ;
- il permet d'avancer dans l'étude qu'il suggère des interactions entre les différents objectifs.

L'application de ce cadre au BSC et à l'EVA permet de mettre en évidence pour ces instruments la difficulté de mettre en place des incitations individuelles à des niveaux où les enjeux de coordination sont importants. La solution pour résoudre ce problème serait de recourir à des incitations collectives, c'est du moins ce qui est constaté empiriquement. Mais l'efficacité de cette solution empirique nécessite que les problèmes de passagers clandestins soient résolus, par exemple par une pression des pairs, ce qui n'est pertinent que dans certains

¹⁵ Otley a par la suite enrichi ce cadre (Ferreira & Otley, 2009).

contextes. En tout état de cause, l'application à ces instruments de la grille d'analyse proposée permet de mettre l'accent sur l'enjeu qu'ils ne résolvent que de façon imparfaite à savoir l'interaction entre les incitations et la coordination.

En ce qui concerne la procédure budgétaire, l'application de cette grille conduit à reformuler les critiques des budgets « traditionnels », notamment les rigidités qu'ils induisent. Selon cette analyse, ces rigidités seraient en fait la conséquence du fait que la façon dont les différents objectifs sont résolus n'est plus adaptée au contexte. En effet, dans les procédures traditionnelles, la coordination des plans d'action est obtenue au moment de la construction des budgets dans le cadre des navettes budgétaires, les incitations sont supportées par des objectifs locaux qui découlent de ces discussions, l'apprentissage est supporté par la comparaison des réalisations avec les prévisions. Or, dans un contexte d'incertitude et dans les grandes entreprises, les navettes budgétaires ne sont plus suffisantes pour assurer la coordination. En outre, il y a des besoins de re-coordination en cours d'année qui sont freinées par la volonté des responsables de chaque entité d'atteindre leurs objectifs locaux. Ce cadre permet aussi une analyse des propositions pour résoudre les problèmes des budgets « traditionnels » (comme donner plus de *slack* ou les propositions du *beyond budgeting*) qui est développée dans un autre article (cf. 2.2.2).

Le second article confronte d'une part les travaux conceptuel de Simons (1991, 1994, 1995, 1999) et, d'autre part, les travaux managériaux qui ont visé à améliorer l'efficacité des systèmes de contrôle à la suite de la critique de Johnson et Kaplan. Otley (2001) classe ces travaux en deux types : les propositions fondées sur une vision stratégique des systèmes de contrôle et les contributions autour du pilotage par la valeur. La confrontation proposée est justifiée d'une part par une certaine proximité de langage entre des travaux situés dans le cadre de la vision stratégique des systèmes de contrôle, par exemple en ce qui concerne la conception de procédures budgétaires interactives (Tanguy, 1989, 1992) et le cadre de Simons qui parle d'utilisation interactive des systèmes de contrôle. D'autre part, Simons est l'un des premiers auteurs à proposer une grille conceptuelle portant sur les instruments et leur usage qui correspond donc au champ d'investigation des propositions plus managériales visant à rénover les systèmes de contrôle. L'objectif de cet article est d'améliorer la compréhension de ces propositions managériales récentes et de leurs limites et de proposer des pistes pour les dépasser.

L'article propose une extension de la grille de Simons en introduisant la notion d'interactivité horizontale (entre entités d'un même niveau) alors que Simons se contente d'une interactivité verticale (entre niveaux hiérarchiques différents), et la relation entre les instruments de contrôle et la politique de rémunération. Il reformule l'utilisation diagnostique et l'utilisation interactive des systèmes de contrôle comme des idéaux-types apportant des réponses spécifiques à trois questions : comment les instruments sont-ils construits ; comment les managers utilisent-ils les instruments ; quel est le lien entre l'instrument et les rémunérations ?

Les deux familles d'approches managériales (vision stratégique et pilotage par la valeur) sont analysées au travers de cette grille, c'est-à-dire des réponses qu'elles proposent à ces trois questions. L'analyse fait apparaître la cohérence de chacune des approches : les approches fondées sur une vision stratégique des systèmes de contrôle que l'on peut aussi qualifier d'approches opérationnelles sont en ligne avec l'idéal-type d'utilisation interactive telle que reformulée dans l'article, alors que les systèmes de pilotage par la valeur sont conformes à l'idéal-type de l'utilisation diagnostique.

Elle permet aussi de mettre en évidence leurs limites propres qui sont liées au fait de négliger l'une des dimensions de la grille proposée : d'un côté, les approches stratégiques font l'hypothèse qu'une fois la stratégie explicitée les managers seront naturellement incités à la mettre en œuvre et négligent la réflexion sur les incitations ; d'un autre, les approches en terme de pilotage par la valeur supposent que si les incitations sont bien alignées les managers trouveront naturellement la bonne stratégie et négligent la réflexion sur les instruments propres à l'élaboration d'une telle stratégie. L'analyse concrète de la manière dont chaque type d'approches cherche à dépasser ces limites montre qu'elles restent chaque fois prisonnières de l'instrument de pilotage mis en place et donc d'un idéal-type donné. Elles semblent alors vouées à l'échec.

Cette analyse suggère une piste nouvelle qui consisterait plutôt à miser sur une complémentarité entre utilisation interactive et utilisation diagnostique, chaque type d'utilisation étant associé à des systèmes différents et adaptés. Cette piste paraît une alternative doublement intéressante tant sur le plan conceptuel que pour élaborer des approches managériales « rénovées » du contrôle de gestion. Au lieu de proposer une grille explicitant les différences entre utilisation interactive et utilisation diagnostique, il s'agirait de proposer une grille qui souligne leur complémentarité, par exemple en s'interrogeant sur la manière dont cette complémentarité peut être mobilisée dans le temps. De ce point de vue les

éléments empiriques sont rares et ne sont pas cohérents : Simons (1994) constate qu'un nouveau dirigeant nommé pour faire face à un défi stratégique commence par mettre en place un système diagnostique pour rassurer ses actionnaires, avant de mettre en place un système interactif pour mobiliser l'ensemble de l'organisation autour de sa vision stratégique. Garel et Midler (2001), en matière de gestion de projet, préconisent plutôt une démarche inverse, une phase initiale mettant l'accent sur la créativité et la coordination suivie d'une phase décentralisée avec des objectifs individuels objectifs et forts.

Ces deux articles proposent des grilles conceptuelles permettant d'analyser des propositions managériales. Il me semble que leur utilité est à la fois théorique et managériale. D'un point de vue théorique, il est en effet important de pouvoir disposer d'un vocabulaire permettant de décrire les instruments et leurs effets sans lequel tout échange sur ces instruments est illusoire.

D'un point de vue managérial, j'ai pu expérimenter l'utilité de ces grilles pour l'analyse de situations empiriques. Ainsi, dans le cas de l'entité dans laquelle une étudiante en thèse faisait son terrain, la grille proposée dans le deuxième article a été utile au dirigeant de l'entité pour conceptualiser et justifier le système de pilotage qu'il avait mis en place, et en particulier pour défendre le système d'incitation lié aux efforts qu'il avait mis en oeuvre face aux demandes répétées de sa hiérarchie de développer des formules de primes fondées sur les résultats. En effet, son système visait à la coordination dans la répartition des appels d'offre. Il était cohérent du point de vue de l'idéal-type d'une utilisation interactive : enjeu de coordination, instrument de pilotage ad hoc, utilisation de l'instrument impliquant une forte implication de la ligne managériale, incitations indirectes fondées sur le jugement par la hiérarchie. L'une des originalités du système proposé, qui a conduit à une contribution spécifique était l'existence d'un acteur chargé de l'animation du système qui n'était pas directement dans la ligne hiérarchique mais avait néanmoins un pouvoir d'arbitrage.

Les difficultés de publication de ce type d'article dans des revues académiques sont compréhensibles. En effet, ils portent sur une représentation générique des instruments qui est intermédiaire entre le niveau générique des classes de problèmes (comme dans la théorie des incitations) et celui d'un instrument particulier inséré dans un contexte spécifique. Les données empiriques sur lesquels ils reposent sont donc une agrégation de données de seconde main. Ces difficultés conduisent néanmoins à s'interroger d'une part sur la nature des représentations des instruments au sein de la communauté académique et managériale et sur le besoin de support permettant la diffusion de ce type de travaux d'autre part. En effet, une des

difficultés est précisément l'absence d'un vocabulaire conceptuel permettant de décrire ce dont on parle lorsqu'on évoque un instrument de pilotage. En l'absence d'un tel vocabulaire, l'échange sur ces instruments est structuré par des représentations individuelles qui peuvent être fortement influencées par des situations particulières ou des discours normatifs, et rendu d'autant plus délicat que les termes ou labels permettant de nommer un instrument (tableau de bord, *Activity Based Costing*, BSC...) sont mal définis (cf. 2.2.2.). On est alors face à un problème insoluble : en l'absence de cadre conceptuel il est difficile de parler d'instruments, mais il est néanmoins nécessaire de mobiliser ces instruments pour valider la pertinence des cadres développés. En pratique, une partie des réflexions menées dans le cadre de ces articles ont en fait trouvé leur débouché de façon indirecte dans des ouvrages collectifs [O1, O2, O3, O4] sous une forme très différente.

2.2.2 L'ANALYSE CRITIQUE DES INSTRUMENTS « STANDARDS » DU CONTROLE DE GESTION

Bien qu'il ne soit pas toujours simple de faire le lien entre un cours de base et le travail de recherche, il me semble que ces cours traduisent la représentation que les chercheurs ont d'un domaine. Dans le cas du contrôle de gestion, une partie importante des cours et des ouvrages correspondants concerne les instruments. C'est notamment le cas à ESCP Europe. C'est donc au travers de ces cours que j'ai été amené à me confronter au discours sur ces instruments, notamment en ce qui concerne les innovations en la matière.

Cette confrontation m'a conduit à prendre conscience du rôle et du statut des bonnes pratiques et des instruments standards comme l'ABC, le BSC ou le *beyond budgeting* : ces instruments standards structurent profondément les représentations, or il est souvent difficile de les définir de façon rigoureuse, voire de justifier leur intérêt au-delà d'affirmations très génériques et non démontrées sur le fait que leur mise en œuvre permet d'améliorer la performance. De ce constat sont issus plusieurs articles visant à analyser ces instruments, à mettre en évidence leur manque de justification et à tenter de proposer des pistes pour y remédier.

Un premier article [CI4] s'intéresse à l'ABC et au lien entre l'ABC et l'ABM (*Activity Based Management*) vu comme une technique de management fondée sur les processus¹⁶. A partir d'un cas de mise en place de l'ABC suivie d'une réflexion de type ABM sur la refonte des processus, cet article questionne la présentation de l'ABC comme première étape de l'ABM mise en avant par la littérature normative.

Cette affirmation serait justifiée par le fait que les processus sont des enchaînements d'activités. Une comptabilité par activités serait donc une première étape de la mise en place d'une réflexion sur les processus. Or l'analyse montre que, dans le cas étudié, la phase de réflexion sur les processus (ABM) ne repose en rien sur l'ABC en tant que système de comptabilité analytique, mais uniquement sur la cartographie des activités qui a précédé la conception de ce système et qui n'existe plus en tant que telle dans le système de calcul des coûts (ABC). Par ailleurs, cette analyse met en évidence que le fait de penser l'ABM comme une suite de l'ABC peut nuire à la fois à l'ABC et à l'ABM en ne permettant pas d'identifier les activités pertinentes de chaque point de vue.

Dans le cas étudié, la mise en place de l'ABC et de l'ABM était pourtant pensée comme une application de ce lien ABC-ABM. Le consultant ayant mené le projet continuait d'ailleurs de revendiquer ce lien *a posteriori*. Ce projet, mené dans une entreprise d'environ 150 personnes, filiale d'un groupe de taille importante spécialisée dans la fabrication et la vente de moyens de rangement et de conditionnement industriels a été mené en trois phases : identification des activités, définition du système de comptabilité analytique, amélioration des processus.

Le point central de l'analyse est de montrer que le système de calcul des coûts (ABC) repose sur des regroupements des activités identifiées à la première étape qu'il serait plus pertinent de requalifier de « macro-activité », notamment car elles ne sont pas suffisamment détaillées pour être mobilisées dans une optique d'amélioration des processus. Ainsi, 250 activités ont été identifiées lors de la première étape et regroupées en 12 « macro-activités » qui seules étaient mobilisées pour le calcul des coûts. Par exemple, pour le service chargé de la vente de produit, 9 activités avaient été identifiées (comme « réaliser les mailings », « Créer et enrichir la documentation commerciale », « rendre visite aux client », « participer à des salons »). Pour

¹⁶ L'ABC est une méthode de calcul de coûts complets développée par Robert Kaplan fondée sur notamment sur la définition des centres de regroupement des coûts (*cost pools*) à partir d'une identification des activités. Selon les auteurs, l'ABM est présenté comme toute technique de management fondée la notion d'activité ou comme une technique de management fondée sur les processus.

le calcul des coûts, ces activités ont été regroupées en une seule, intitulée « vendre » que nous qualifions « macro-activité ». L'étape d'analyse et d'amélioration des processus se fonde sur les activités identifiées à la première étape et non sur ces regroupements en « macro-activités » et n'a donc aucun lien avec le système ABC élaboré à la deuxième étape. Par ailleurs, le recueil des informations à la première étape est fortement structuré par la recherche d'activités coûteuses ou répétitives dans une perspective de calcul des coûts (ABC) et non des activités constituant des étapes importantes d'un processus dans une optique de management des processus (ABM).

L'affirmation d'un lien entre ABC et ABM semble donc erronée dans ce cas, ce qui compte tenu du fait qu'il constituait une application de la littérature normative sur ce lien, conduit à questionner ce lien d'une façon plus générale. Elle repose, en outre, sur une conceptualisation insuffisante de l'ABC¹⁷ et *in fine* des systèmes de calcul de coût. En effet, sauf dans quelques ouvrages (Lorino, 1991), la question de la définition des activités et la nécessité de regrouper des activités en macro-activités n'est pas abordée. En outre, l'objectif de l'ABC est présenté selon les auteurs comme soit de rendre directes des charges indirectes (ce qui passe par un effort de mesure), soit d'améliorer la précision des coûts complets (ce qui passe par la redéfinition des clés d'allocation), soit d'améliorer la compréhension de la formation de coûts (ce qui passe par l'identification de *drivers*).

Pour certains de ses promoteurs, l'ambition de l'ABC serait de constituer un système unique pour atteindre simultanément les deux derniers objectifs. Mais l'analyse du cas conduit à douter de la faisabilité d'un tel projet : en effet, si l'identification des activités et leur regroupement semble permettre d'identifier des clés d'allocation plus pertinentes, cette démarche ne semble pas permettre la construction d'un modèle. Il serait donc souhaitable de mieux séparer deux façons d'envisager un système de calcul de coûts à la fois du point de vue conceptuel et dans les méthodes opérationnelles de calcul de coûts : comme une modélisation permettant de faire des simulations ou comme une modélisation permettant de calculer des coûts.

Un autre article porte sur le BSC [AC1]. Il présente l'analyse d'une pratique d'adaptation du *Balanced Scorecard* (« *Balanced Scorecarding* ») par des consultants dans l'optique de

¹⁷ Lors d'une présentation récente d'un de ses projets de recherche dans le cadre d'un atelier organisé à ESCP Europe en 2011, Chris Chapman a justifié le fait de travailler aujourd'hui sur l'ABC, c'est-à-dire longtemps après l'introduction de cette technique et malgré une littérature académique abondante sur ce sujet, par l'absence de conceptualisation de cette technique.

comprendre comment adapter un instrument de gestion et d'identifier le rôle respectif de la théorie et des consultants.

Si l'on se place dans la perspective que les instruments doivent être adaptés aux entreprises qui les adoptent, on peut faire l'hypothèse que le rôle de la théorie est de définir des instruments ayant un certain caractère générique et les intentions auxquels ils correspondent. Celui des consultants serait alors de conseiller les entreprises sur les situations auxquelles les instruments, comme le BSC, sont adaptés c'est-à-dire d'évaluer si l'intention correspond bien à un enjeu pour l'organisation en question d'une part, et de faire un travail complémentaire pour l'adapter au contexte spécifique d'autre part.

Pour vérifier cette hypothèse, l'article présente la « théorie » du BSC telle qu'elle ressort des ouvrages de Kaplan et Norton, la pratique d'un cabinet de conseil spécialisé dans la mise en œuvre du BSC et les résultats de la littérature académique sur le BSC selon les dimensions suivantes : intention du dispositif, contextes auquel il est adapté, mode d'usage prescrit, modalités de construction et rôle des consultants. Cette confrontation fait apparaître que, contrairement à ce que l'on aurait pu attendre, si la méthodologie du consultant diffère de celle préconisée par la théorie, ce n'est pas nécessairement pour l'adapter à un contexte. En revanche, on perçoit chez ces consultants la volonté de mettre en cohérence leur méthode de construction et les intentions spécifiques qu'ils associent au BSC : il ne s'agit donc pas d'une adaptation contingente, mais fonctionnelle qui vise à mettre en cohérence l'usage prescrit et l'intention¹⁸.

Cette analyse nous permet de préciser le statut du BSC dans les livres de Kaplan et Norton. Ces livres présentent un concept mais ne définissent que de façon très vague l'intention, c'est-à-dire ce que le BSC est supposé apporter, et le un mode d'usage, c'est-à-dire la façon dont le BSC doit être mobilisé pour permettre de réaliser cette intention. Ils ne présentent donc pas un instrument qu'il s'agirait d'adapter à une situation. A fortiori, compte tenu de ce positionnement, les livres ne présentent pas la méthodologie de construction de cet instrument car une analyse des différentes intentions et modes d'usage possibles conduirait à différentes méthodologies. Autrement dit, le BSC tel que défini dans les ouvrages de Kaplan et Norton n'est pas prescrit de façon précise.

¹⁸ Pour une définition de ces termes (adaptation contingente, adaptation fonctionnelle, usage prescrit, intention), voir [O4], chapitre 5.

La contribution de cet article tient donc à la mise en évidence du paradoxe suivant : la difficulté à adapter le BSC tient à ce qu'il est sous-prescrit par ses concepteurs. Le rôle des consultants est alors non seulement la mise en application du BSC, la réponse au « comment faire un BSC », mais aussi la re-définition du BSC en re-précisant ses finalités et en créant une méthodologie adaptée. Les difficultés d'adaptation s'expliquent par le fait que la référence initiale est plus une épure théorique qu'un instrument. Les instruments génériques ne sont donc pas nécessairement les plus aptes à être adaptés à différentes situations. Au contraire, l'analyse de cet article conduirait plutôt à recommander que les créateurs d'instruments de gestion soient plus normatifs pour permettre aux futurs utilisateurs de modifier les contours de la prescription de manière plus efficace pour se les approprier. En effet, l'appropriation nécessite une compréhension des intentions suivies et de la façon dont les instruments permettent la réalisation de ces intentions, que l'on pourrait appeler la théorie de l'instrument, afin d'être en mesure de les adapter aux contraintes locales tout en respectant ces intentions. Etre plus normatif signifie donc mieux spécifier la théorie de l'instrument.

Outre cette contribution, l'article suggère que le rôle des chercheurs soit notamment de publier des cas contextualisés et conceptualisés. Ces cas auraient pour objectif de permettre aux opérationnels de passer de l'intuition qu'un instrument pourrait leur être utile pour résoudre un problème à une compréhension plus fine de ce à quoi il pourrait servir dans un contexte spécifique. Cette analyse leur permettrait de mieux comprendre l'instrument et donc de le transformer pour l'adapter à sa situation, c'est-à-dire de se l'approprier. Force est de constater que ce type de travaux est rare.

En ce qui concerne le *beyond budgeting*, les réflexions menées dans les articles décrits au 2.1 et 2.2.1 ont conduit à une publication dans un ouvrage [CO1, CO3] qui propose un cadre d'analyse du budget et analyse les articles présentant les propositions du *beyond budgeting*. Il montre l'absence de justification théorique de ces préconisations et l'incomplétude de leurs justifications empiriques et en tire les conséquences du point de vue opérationnel en tentant de suggérer des pistes pour améliorer les procédures budgétaires. Le cadre proposé repose sur l'identification des différents enjeux auxquels le budget vise à répondre, et notamment l'alignement stratégique, la coordination horizontale, la motivation des acteurs et l'apprentissage organisationnel. L'analyse théorique des propositions du *beyond budgeting*, qui reposent essentiellement sur l'évaluation relative de la performance et les prévisions glissantes, montre que ces propositions n'apportent pas de réponses aux enjeux de

coordination. Cette analyse est complétée par celle des deux situations empiriques dans lesquelles ces propositions ont été mises en place. Celle-ci montre que dans les deux cas, ces préconisations ont été mises en place entre deux niveaux hiérarchiques dans des organisations structurées par zones géographiques dans lesquels les enjeux de coordination entre les entités du niveau inférieur sont mineurs et résolus par des règles. Dans ce contexte spécifique, le budget n'a donc pas pour enjeu de faciliter la coordination entre les entités. Cette contribution est une illustration de l'intérêt du développement de cadres théoriques (ici, l'identification des enjeux auxquels le budget vise à répondre) pour l'analyse des instruments.

Les réflexions menées dans ces articles se sont avérées très utiles pour contribuer à l'évolution du contenu et des messages délivrés dans les cours de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion et dans les ouvrages pédagogiques correspondants (cf. 3.2.). Ces évolutions ont fait l'objet d'échanges collectifs au sein de mon département, échanges qui ont d'ailleurs donné un premier niveau de validation des apports des articles en question. Ils ont notamment permis de faire évoluer ces cours sur les thèmes suivants :

- calcul des coûts, en revenant sur l'opposition antérieure entre méthode des coûts variables et des coûts complets et en développant l'idée que l'opposition pertinente se situait entre modélisation permettant de faire des simulations et modélisation permettant de calculer des coûts unitaires,
- budgets, en fournissant un cadre permettant de sortir d'une présentation purement descriptive des procédures budgétaires à une présentation des enjeux de ces procédures, de la façon dont les techniques proposées permettent d'apporter des réponses à ces enjeux et des difficultés intrinsèques de ces procédures,
- tableaux de bord, en dépassant la présentation du tableau de bord comme instrument unique et les méthodologies de construction de cet instrument (OVAR, BSC), à une articulation entre différentes intentions, différents types de tableaux de bord et différentes méthodes correspondantes.

Toutefois, ces travaux sont peu aisés à valoriser dans des publications scientifiques. Ces difficultés s'expliquent par la nature des données empiriques qu'il est possible de mobiliser pour discuter d'un instrument générique. Si ces données sont fondées sur un cas, la relation avec l'instrument générique est souvent lâche, les instruments mis en œuvre s'éloignant trop

des instruments génériques¹⁹. Si elles sont fondées sur l'interprétation de plusieurs cas ou de données de seconde main, il est difficile de convaincre de l'objectivité de cette interprétation. Elles s'expliquent aussi par la difficulté d'échanger au sein de la communauté académique sur les instruments génériques, difficulté accentuée par la sous-conceptualisation de ces instruments. En effet, cette sous-conceptualisation ne permet pas de se mettre d'accord sur la caractérisation de l'instrument discuté : si d'une part il n'est pas possible de déterminer ce qui est commun entre deux instruments considérés par leurs utilisateurs comme des BSC et si chaque chercheur a sa propre représentation du BSC, comment est-il possible d'échanger sur ce thème ? Elles peuvent aussi être expliquées par le lien avec l'enseignement. En effet, bien que mon expérience montre que ces publications soient de nature à permettre un enrichissement de l'enseignement, il se peut que les remises en causes auxquelles elles peuvent conduire soient un frein à leur acceptation par la communauté académique. En effet, l'expérience montre aussi qu'il est coûteux et souvent peu prioritaire de faire évoluer les enseignements.

2.2.3 LES PERSONNES ET LA QUESTION DE L'APPROPRIATION

La prise en compte du facteur humain est une tradition dans les enseignements de mon département. Du point de vue de la recherche, c'est une opportunité qui m'a conduit à pouvoir travailler sur cette question.

Cette opportunité m'a été offerte par l'invitation à participer à un projet de recherche visant à travailler sur la question de l'appropriation d'un nouveau tableau de bord. Ce projet a été mené conjointement avec Annick Bourguignon et Philippe Zarlowski dans la division « infrastructure ferroviaire » de la SNCF en charge de l'entretien du réseau dans laquelle un nouveau dispositif de gestion et de mesure de la performance venait d'être mis en place. Ce dispositif était constitué d'une part de tableaux de bord mensuels, dont la nouveauté était de comporter des indicateurs de coûts unitaires des activités de maintenance en complément des indicateurs de volume d'activité, de sécurité et de régularité des opérations qui existaient auparavant et, d'autre part, de réunions de gestions mensuelles au cours desquelles ces indicateurs devaient être analysés dans l'optique de prendre des décisions.

¹⁹ Nous considérons que le cas sur le lien ABC – ABM est de ce point de vue une exception, puisqu'il est présenté comme une application de la « théorie » générique. Mais ce point de vue a été contesté par un relecteur qui considérait que c'était un mauvais exemple ce qui disqualifierait notre analyse.

Au travers d'entretiens semi-directifs avec les acteurs aux différents niveaux de l'entité opérationnelle (29 entretiens) et de l'observation de réunions de gestion (11 réunions), ainsi que de l'analyse de documents internes, cette recherche a permis de recueillir un matériau extrêmement riche. Ce matériau montre :

- que les personnes rencontrées s'approprient le discours associé au nouveau dispositif qui vise à mettre en œuvre les principes du Nouveau Management Public (Hood, 1995) en mettant l'accent sur la dimension économique de la performance, sur la responsabilisation accrue de tous les acteurs et sur la création de mécanismes de marché internes ou externes,
- que le nouveau système de mesure est mis en place et utilisé,
- que les revues de gestion ont lieu,
- mais que contrairement au discours des participants à ces revues, aucune décision n'est prise au cours de celles-ci.

Selon nous, cette différence entre les discours et les pratiques est largement inconsciente. Sur un plan méthodologique, ces observations ont été rendues possibles par la combinaison entre des entretiens semi-directifs et des observations non participantes de réunions de gestion, permettant d'accéder aux pratiques associées à ce nouveau dispositif.

Nous avons analysé ce matériau avec plusieurs cadres théoriques. Nous avons mobilisé le cadre de l'identité (identité personnelle, identité organisationnelle et identification) pour montrer comment l'instrument de gestion fait évoluer l'identité organisationnelle, bouscule les identités personnelles et les processus d'identification à l'organisation. Ces évolutions liées aux instruments sont parfois différentes de celles liées aux discours et peuvent expliquer les observations détaillées plus haut [A2].

Nous avons aussi mobilisé le cadre de la théorie néo-institutionnaliste dans un article [AR2] qui vient d'être accepté, avec des demandes de révision, par la revue *Journal of Organizational and Accounting Change*, et qui s'articule autour du travail de Hasselbladh et Kallinikos (2000). Ces auteurs (HK) proposent un cadre qui permet de répondre aux critiques selon lesquelles la perspective néo-institutionnelle sur le changement comptable, s'étant concentrée sur les dynamiques de diffusion des innovations comptables au niveau d'un champ organisationnel, aurait négligé les processus de changement au niveau des personnes dans les organisations lorsqu'elles sont confrontées à des pressions institutionnelles. Les travaux dans

ce champ ont donc tendance à mettre l'accent sur l'homogénéité des pratiques et à ne pas permettre de rendre compte des processus de changement qui conduisent à des différences de pratiques au sein d'un champ organisationnel. Au lieu de s'intéresser principalement aux questions étudiées par ailleurs du comment et pourquoi les processus institutionnels se développent, ils proposent de se concentrer sur les caractéristiques des innovations qui s'institutionnalisent.

Notre article se concentre sur la propriété de « subjectification » proposée par HK. La « subjectification » correspond à la définition de rôles organisationnels génériques pour les individus dans l'organisation. Pour HK, une innovation constituée d'un ensemble d'idéaux, de discours et de techniques sera « enactée » d'autant plus facilement que cet ensemble définit de nouveaux rôles qui soustraient les individus de leur environnement organisationnel, professionnel et social et sont bien compris et acceptés par les acteurs, c'est-à-dire selon leur terminologie, qu'ils « subjectifient ».

Dans notre cas, le système de gestion et de mesure de la performance a été effectivement mis en place et utilisé par les membres de l'organisation : tenue des revues de gestion régulières prévues dans ce système et utilisation du nouveau tableau de bord. Mais, contrairement à l'objectif affiché et à au discours des participants aux revues de gestion, aucune décision n'était prise : l'ensemble des indicateurs étaient passés en revue et commenté, mais le relevé de décision ne comportait rien de plus que la décision de mettre sous contrôle certains indicateurs sur lesquels un écart défavorable était constaté.

Selon nous, le système étudié avait les propriétés des innovations susceptibles de s'institutionnaliser identifiées par HK. Mais les nouveaux rôles définis par le système étaient très éloignés des représentations des rôles existants. Cela a conduit à une réinterprétation collective du système et à des changements limités en pratique, malgré une acceptation des idéaux et des discours qui accompagnaient ce nouveau système et la volonté des acteurs d'adapter leurs comportements pour les mettre en conformité avec ces idéaux et ces discours.

L'article illustre donc la pertinence du cadre de HK pour rendre compte d'un processus d'institutionnalisation dans un contexte spécifique et enrichit ce cadre en montrant que les propriétés de subjectification d'une innovation en cours d'institutionnalisation doivent non seulement comprendre la capacité de définir de nouveaux rôles, mais aussi celle d'accompagner la mise en œuvre de ces rôles, ce qui ne peut se réduire à leur compréhension (niveau cognitif) ou à leur acceptation (intérêt), mais doit comprendre leur internalisation à un niveau plus psychologique. Il illustre le processus complexe par lequel les personnes changent

leurs pratiques qui est à la fois délibéré et non délibéré. En cela, il complète la recherche institutionnelle sur les processus de changement comptable au niveau micro-organisationnel qui met l'accent sur la part délibéré des changements.

Notre matériau a aussi conduit à un article en cours de révision pour la revue *Critical Perspectives on Accounting* qui vise à contribuer à la compréhension du processus d'influence de l'"*enterprise culture*" (EC) et des technologies associées sur les personnes [AR1]. L'EC, qui ne doit pas être confondue avec la culture d'entreprise, est décrit comme un discours qui permet de relier les niveaux politiques et sociétaux d'une part et le niveau individuel d'autre part. Ce discours met l'accent sur deux éléments : la figure du client roi comme référence pour structurer les organisations, et débouchant sur les programmes telles que la qualité totale ou le juste-à-temps, mais aussi sur l'introduction de marches internes ; et l'idéal des individus comme entrepreneurs de leur propre vie avec le développement de l'autonomie et de l'*accountability* (Du Gay and Salaman, 1992). L'hypothèse originale est que ce discours agit comme une technologie de gouvernement dans une perspective disciplinaire.

La littérature récente discute du degré de liberté des individus vis à vis de ce discours et appelle aussi à mieux comprendre comment le lien entre les niveaux s'opère. Dans une perspective Foucauldienne, l'influence des technologies de gouvernement est liée au fait qu'elles rencontrent des intérêts individuels (Miller et Rose, 1990). Les personnes sont donc passives face à l'influence de ces technologies, ce qui correspond à la position initiale sur l'EC (Du Gay et Salaman, 1992). Mais des travaux récents sont moins pessimistes quant aux marges de manoeuvres des personnes. Ainsi, Cohen and Musson (2001), rendent compte d'une grande variété dans la façon dont les individus "*appropriate and use [...], interpret and reconstruct*" le discours de l'EC.

En interprétant le nouveau système comme incarnant les idéaux de l'EC, notre recherche confirme que les individus ne sont pas passifs vis-à-vis du discours de l'EC, et que l'influence de ce discours est autant lié à des questions d'identité que d'intérêts. En outre notre analyse montre cette influence est médiée par les instruments de gestion qui sont donc insuffisamment pris en compte par l'EC.

Nous avons aussi montré à partir de ce matériau empirique dans un article qui n'a pas encore été soumis et est en cours de réécriture [CI5], comment l'instrument de gestion change le

rapport au temps dans le travail et comment ce changement bouscule des aspects majeurs de l'identité des membres de l'organisation. Contrairement aux analyses précédentes, celle-ci ne s'inscrit pas dans un courant/cadre théorique bien identifié car les recherches qui mobilisent la notion de temps sont éparses.

Enfin, nous avons analysé ces données à la lumière de la notion de culture nationale dans un article que nous comptons soumettre prochainement [CI1, CI3]. Notre analyse montre comment, en tentant d'incarner le concept anglo-saxon d'*accountability*, l'instrument de gestion étudié heurte non seulement une culture professionnelle mais également la culture nationale française. C'est en effet selon nous la culture française telle que conceptualisée par D'Iribarne (1989, 1996/1997, 2006) autour notamment de la notion de logique de l'honneur, qui permet de rendre compte de certaines de nos observations, qui ne peuvent pas être expliquées par la culture professionnelle. Notre contribution est donc de montrer que l'influence des systèmes de responsabilisation sur les pratiques s'explique non seulement par la culture professionnelle comme cela a été montré dans des recherches antérieures, mais aussi par la culture nationale. L'article montre aussi que l'analyse des systèmes d'*accountability* doit inclure non seulement la forme de ces systèmes (indicateurs, contrats, systèmes de sanction/récompense), mais aussi la façon dont ils sont mobilisés (acteurs chargé de les mettre en œuvre, lieu et modalités de la reddition de compte...). Il ouvre aussi des pistes pour enrichir les représentations ou typologies existantes des différentes formes d'*accountability*.

Cette recherche a mis en évidence à mes yeux l'importance de l'analyse des personnes pour analyser l'impact des instruments sur les pratiques. Cette analyse ne vise pas à mettre en évidence le caractère spécifique des effets d'un instrument dans un contexte socio-organisationnel spécifique, mais à enrichir la représentation des acteurs en mettant en évidence des facteurs psycho-sociologiques génériques influençant leur relation aux instruments de contrôle.

Elle a débouché sur un autre projet d'analyse de l'appropriation d'un nouvel instrument dans un contexte différent, celui d'un hôpital public que nous avons mené depuis 2 ans avec Philippe Zarlowski à la suite d'un contact que nous avons eu avec un des participants du « Cercle de pilotage de la performance » (cf. 3.) qui, après un poste à la direction financière

de l'Assistance Publique – Hôpitaux de Paris (AP-HP), venait de prendre la direction d'un hôpital dans la même institution.

Initialement, il s'agissait de prolonger les travaux tirés de l'étude précédente à la SNCF sur le rôle de l'identité dans l'appropriation de nouveaux systèmes. En effet, avec Annick Bourguignon et Philippe Zarlowski, nous avons eu l'intuition qu'au-delà de l'identité professionnelle et de la culture nationale, l'appropriation était aussi influencée par la composante individuelle de l'identité des personnes. Mais nous ne disposions pas des données suffisantes pour le montrer compte tenu de la méthodologie que nous avons utilisée. Il n'a finalement pas été possible de poursuivre cette piste notamment en raison de la difficulté à nous entretenir avec nos interlocuteurs d'éléments qui n'étaient pas directement liés à leur activité. Nous avons donc orienté notre étude sur l'analyse d'un processus de changement de système de gestion et de mesure de la performance dans un cadre interprétatif.

Le nouveau système vise à mesurer la performance des pôles d'un hôpital au travers de la mesure de leur résultat économique. Il s'inscrit dans une réforme plus vaste de la gouvernance des hôpitaux, avec notamment la généralisation du financement en fonction de l'activité et de la fixation d'un tarif pour ces activités, et la création d'un nouveau niveau organisationnel, le pôle, constitué de plusieurs services. Nos données reposent sur deux séries d'entretiens menées à un an d'intervalle (37 entretiens réalisés avec 18 personnes) complétées par l'observation non participante de 13 réunions, par de nombreux contacts informels et par l'animation en tant que modérateur d'un séminaire interne. Celles-ci font apparaître d'une part une forte variété des perceptions initiales des chefs de pôles et des chefs de services sur les réformes en cours et, d'autre part, une évolution significative de ces perceptions. Initialement, à quelques exceptions près et pour des raisons très variées, ces acteurs étaient favorables à l'idée de pouvoir être responsabilisés sur la performance économique de leur activité. La deuxième série d'entretiens fait apparaître un rejet des instruments mis en place et des logiques qu'ils visaient à mettre en œuvre. Ces observations sont différentes de celles rapportées par la littérature sur la diffusion d'une logique économique ou plus généralement des principes du nouveau management public dans le secteur public et particulièrement à l'hôpital. En effet, les travaux existants montrent soit des rejets liés à la perception que ces principes et les instruments associés restreignent l'autonomie professionnelle, soit des stratégies conduisant à transformer les systèmes dans le sens d'un accroissement de cette autonomie. Dans notre cas, l'autonomie managériale associée au nouveau système de gestion a été initialement perçue par les acteurs comme un moyen de renforcer leur autonomie

professionnelle. Ce n'est donc pas le principe de la responsabilisation sur des objectifs économique qui est contesté, mais sa traduction dans l'organisation au travers du nouveau système de pilotage. La première version de nos analyses a fait l'objet d'une communication aujourd'hui en cours de réécriture dans l'optique de contribuer à une discussion sur les différentes formes d'autonomie, et sur le rôle de la structure des systèmes de gestion dans la représentation et l'enaction de ces formes d'autonomie [CI2].

Indépendamment de ces résultats, ce projet est intéressant du point de vue du lien entre théorie, influence sur les pratiques, publication et intervention dans le débat public. Nous y reviendrons à ce titre dans la partie 3.

Ces différents travaux ont débouché sur une réflexion autour de la question de l'appropriation qui a donné lieu à un chapitre d'un ouvrage collectif (sur lequel je reviendrai dans la section 3, [O4, chapitre 6]²⁰). Dans ce chapitre de nature exploratoire sur la notion d'appropriation, l'objectif est de clarifier cette notion afin de mieux comprendre les causes des déficits d'appropriation des instruments et de donner des pistes pour y remédier. Nous y définissons l'appropriation comme *l'usage substantiel des instruments de gestion*, c'est-à-dire respectant la substance de la prescription, que nous appelons l'intention du prescripteur, par opposition à la lettre de cette dernière, que nous appelons usage prescrit ou prescription d'usage. Selon nous, l'usage substantiel des instruments repose sur leur modification locale par les utilisateurs en fonction de leurs impératifs propres.

Cette proposition de formalisation de l'appropriation me semble définir un cadre qui permet à la fois de mettre en cohérence mes travaux antérieurs et de donner des orientations pour des recherches futures. En ce qui concerne mes travaux antérieurs :

- le travail sur la théorisation et la conceptualisation des instruments vise en effet à être en mesure de décrire les intentions et les modes d'usage prescrit ;
- le travail sur les instruments standards est notamment fondé sur la mise en évidence d'une absence de description de ces intentions et des modes d'usage prescrits et de l'intérêt de leur clarification ;

²⁰ La démarche de travail sur cet ouvrage, avec des apports collectifs à plusieurs niveaux rend difficile le fait de m'attribuer ce chapitre en tant que l'un des principaux co-auteurs (avec Carole Bonnier et Fabien De Geuser). Incidemment, il est intéressant de constater que l'évaluation de la recherche, par exemple dans le cadre d'exercices comme celui qui est à l'origine de ce rapport, ne favorise pas le travail collectif sur des ouvrages car elle nécessite de pouvoir identifier les auteurs. Pourtant, mon expérience montre que le travail collectif est extrêmement efficace pour innover tout en garantissant un premier niveau de validité des propositions.

- et le travail sur la prise en compte des personnes est nécessaire pour comprendre les mécanismes qui influencent la compréhension de l'intention et les transformations de l'instrument entre le mode d'usage prescrit et le mode d'usage réel.

En ce qui concerne la recherche future, ce cadre conduit à de nouvelles questions comme :

- l'analyse empirique de la pertinence de la réflexion sur l'intention et sur le mode d'usage prescrit pour favoriser l'appropriation ;
- la mise en pratique de ces concepts lors de projets de mise en place de nouveaux instruments ;
- la caractérisation de ce que nous appelons désaccord raisonnable entre usage réel et usage prescrit...

2.3 FIL CONDUCTEUR THEORISER LES INSTRUMENTS DE GESTION POUR CONTRIBUER A LEUR PRATIQUE ET A LEUR ENSEIGNEMENT

Une orientation se dégage de la mise en perspective de ces travaux : théoriser les instruments de contrôle de gestion et leur utilisation pour contribuer à leur pratique et à leur enseignement.

2.3.1 THEORISER LES INSTRUMENT DE CONTROLE DE GESTION ET LEUR UTILISATION

Ils ont en effet un objet commun : les instruments de contrôle de gestion. Ils portent sur la dimension technique de ces instruments - que ce soit à un niveau générique avec l'analyse des deux grands courants de travaux empiriques récents qui ont visé à améliorer l'efficacité des systèmes de contrôle à la suite de la critique de Johnson et Kaplan, à un niveau intermédiaire avec l'étude des instruments génériques comme le BSC, l'ABC ou le *beyond budgeting* ou à niveau plus opérationnel avec l'étude d'instruments ou de procédures contextualisés (tableaux de bord ou procédures de planification) – et intègrent la question de leur mode d'utilisation, celle de leur appropriation et celle de leurs effets sur les personnes.

Cette volonté de maintenir un équilibre entre les aspects techniques et les aspects sociaux et psycho sociaux est considérée comme peu répandue et correspondant à un manque. Ainsi, Baldvinsdottir *et al.* (2010) considèrent que “*management accounting research has moved from predominant focus on the technical to a predominant focus on the social. There has been a neglect of research which seeks to balance both aspects*” (p. 80). De même, Hopwood (2008b), appelle à développer des travaux qui allient les questions de conceptions de systèmes

de contrôle, en y incluant les aspects techniques et leur adéquation culturelle et organisationnelle, et les questions relevant des sciences sociales.

Ces travaux mettent en évidence l'intérêt de comprendre comment les niveaux macro d'un champ organisationnel et micro de l'appropriation et de l'utilisation des instruments par les personnes s'articulent et interagissent. De ce point de vue, ils soulignent qu'on ne peut pas dissocier la question du design de celle de leur modalité d'utilisation et des personnes qui les utilisent. En effet, les modalités d'utilisation ne sont pas indépendantes du design des outils [A8]. En outre, l'impact des instruments est intimement lié à la façon dont ils modifient les représentations des personnes. Comme le montre notamment notre travail avec Philippe Zarlowski à l'AP-HP, cet impact comporte une dimension individuelle qui ne peut être réduite à une identité professionnelle ou sociale. On ne peut donc pas concevoir un instrument sans se poser la question des personnes qui l'utilisent.

Ils visent à contribuer à la théorisation de ces instruments, en particulier au développement d'un vocabulaire et de concepts permettant de décrire les instruments et de discuter du lien entre le design des instruments et leurs effets, à un niveau intermédiaire qui ne soit ni le niveau générique des instruments (par exemple les mécanismes d'incitation), auquel il est possible de recourir à des modèles formels, ni le niveau d'un instrument spécifique inséré dans un contexte socio-organisationnel particulier à partir duquel il est difficile de généraliser (du moins en ce qui concerne les instruments).

Si l'effort de conceptualisation était au départ lié à la volonté d'interagir avec des pratiques, ma conviction de son intérêt a été renforcée par la confrontation avec l'enseignement des instruments et ses difficultés qui sont imputables, selon moi, notamment à la sous-conceptualisation de ces instruments, de leur utilisation et de leurs effets. Ainsi l'origine d'une partie de ces travaux peut-être directement trouvée dans des besoins identifiés dans la conception de cours. L'article sur l'ABC et le lien ABC-ABM trouve son origine dans l'enseignement du cas sur lequel s'appuie l'article et qui dans sa version pédagogique visait à précisément à illustrer le lien entre ABC et ABM que l'article conteste²¹. L'article sur le BSC est lié aux difficultés à comprendre et donc enseigner quelques messages classiques sur le BSC comme le fait que la carte stratégique serait une représentation de la stratégie. Les articles sur le budget et le *beyond budgeting* sont fortement liés à une frustration sur le niveau

²¹ Soulignons que ce cas et le message associé « passaient » très bien auprès des participants dont aucun n'a jamais contesté l'affirmation du lien entre ABC et ABM alors qu'une analyse approfondie de ce cas conduit à la conclusion opposée.

des messages délivrés par la présentation des budgets au travers de la traduction de prévisions opérationnelles en prévisions budgétaires et de trésorerie qui était celle sur laquelle reposait l'enseignement de ce sujet pour les étudiants de niveau master.

En outre, théoriser les instruments et leur utilisation me semble aussi une piste pour prendre en compte l'impact des instruments sur les personnes. En effet, la sous-conceptualisation des instruments ne pose pas seulement un problème en termes d'efficacité, mais elle accroît le risque de négliger les impacts négatifs sur les personnes : le manque de compréhension de leurs effets favorise l'absence de réflexion et de discussion et laisse la place à des discours et des préconisations dogmatiques²².

La nature des discours tenus dans les ouvrages de consultants en est un des symptômes : alors même que le lien entre un instrument et la performance est ténu et indémontrable, certains de ces ouvrages ne reculent pas devant le fait de présenter le cas d'entreprises dont la performance a connu une baisse suivie d'une hausse en imputant ce redressement à l'introduction d'un nouvel instrument. Or, comme l'a montré la théorie néo-institutionnaliste, ces ouvrages et les discours associés ont une influence réelle sur les représentations et les pratiques. Ma pratique d'interaction avec les organisations et les échanges avec des collègues sont une confirmation anecdotique mais néanmoins réelle de cette influence : de nombreuses personnes travaillant en entreprise croient à ces instruments et leurs représentations sont fortement structurées par les discours de gourous qui raisonnent en termes de solutions. La faiblesse des cadres théoriques renforce la légitimité de ces acteurs qui cherchent ou vendent l'instrument « miracle ». En effet, en l'absence d'un vocabulaire et de concepts partagés, il est difficile d'introduire une perspective théorique dans les interactions avec des personnes en position opérationnelle. Or, dans le contexte économique actuel, les discours dogmatiques risquent de favoriser les résultats financiers à court terme au détriment des personnes. Une meilleure conceptualisation des instruments peut contribuer à limiter ce risque en diminuant le caractère dogmatique des instruments et des discours.

²² Bien que je ne l'aie pas évoqué plus haut, car il n'est pas directement lié à la question des instruments, le travail sur les discours sur la performance sportive qui servent parfois de référence pour les discours managériaux s'inscrit dans cette volonté de dénoncer cette sous-conceptualisation. Dans ce cas, il ne s'agit pas des instruments, mais des discours sur la performance. Ce travail, qui a donné lieu à deux communications [AC7, AC8], est fondé sur l'analyse de l'expérience d'une sportive de haut niveau et vise à mettre en évidence l'absence de fondements dans le sport du parallèle fait avec le sport pour soutenir certaines idées reçues en management (par exemple, la performance est affaire de volonté ou c'est la fixation d'objectifs ambitieux et le fait de se donner les moyens de les atteindre qui conduit à la performance).

2.3.2 CONTRIBUER A LEUR PRATIQUE

Ces travaux sont appliqués au sens où leur finalité est de contribuer aux pratiques. Cette contribution a pris des formes diverses. Elle peut être indirecte et passer initialement par une construction théorique dans le cadre d'une boucle entre théorie et pratique. Dans ce cas, l'analyse des pratiques est le support de la réflexion conceptuelle et les modèles théoriques des supports pour éclairer les pratiques. Mon expérience conforte l'intérêt d'une telle démarche pour les pratiques, particulièrement dans le domaine des instruments, dans lequel les cadres théoriques sont encore peu robustes.

Pour cela, il est tout à la fois nécessaire d'accéder à une vision détaillée des instruments, mais de pouvoir l'analyser et en discuter d'un point de vue plus générique. C'est une des difficultés du travail sur les instruments qui est renforcée par la faiblesse des cadres conceptuels. En effet, cette faiblesse justifie un travail sur des cas, puisqu'elle rend difficile la caractérisation des instruments et donc leur étude par des méthodes qui ne permettent pas un accès direct à ces instruments. Mais elle rend aussi difficile une description de ces cas qui puisse avoir une portée générique.

Un des moyens de discuter d'un point de vue générique d'un cas est de le présenter sous forme stylisée afin de se situer au niveau intermédiaire entre celui de l'instrument encapsulé dans un contexte socio-organisationnel spécifique et un niveau trop générique comme celui des modèles de la théorie des incitations. Si cette démarche rencontre des problèmes de légitimité, elle semble pourtant nécessaire pour progresser théoriquement sur les questions sur les instruments qui se posent au niveau opérationnel, mais aussi dans l'enseignement. Les cas stylisés sont des formes de modélisation qui, comme les modèles plus formels, doivent permettre de progresser sur les pratiques dans une logique de rationalité interactive (Ponssard, 1994, cf. 2.1.2).

Dans d'autre cas, la contribution aux pratiques de mes travaux est directement liée aux préoccupations des praticiens sur le terrain étudié, par une contribution à la résolution de leurs problèmes. Cette contribution peut se faire en lien direct avec la contribution académique. Il s'agit dans ce cas d'une forme de recherche – intervention (David 2008 ; Savall et Zardet, 2004, chap. 9).

Mais elle peut aussi ne pas être directement utile à la recherche. Ainsi, dans le cadre de la recherche dans un hôpital public, notre apport s'est fait sous trois formes. D'une part, nous avons proposé une restitution structurée à nos interlocuteurs de nos observations. Celle-ci

n'était pas nécessairement liée à notre question de recherche. Mais l'objet de nos observations correspondait à des préoccupations des opérationnels. Ceux-ci ont jugé cette restitution très utile bien que ne comportant pas de préconisations. D'autre part, nous avons eu des échanges avec le directeur au cours desquels nous avons été amenés à partager avec lui nos analyses sur les transformations en cours fondées sur les observations réalisées dans le cadre de notre projet de recherche. Ces analyses étaient antérieures à l'identification des contributions théoriques de la recherche, mais reposaient néanmoins sur différents cadres interprétatifs, et étaient donc étroitement liées à notre démarche de recherche. Ces échanges ont été jugés très utiles par ce directeur. En accord avec lui, nous pensons que notre apport a été de lui permettre d'avoir une démarche réflexive informée par des cadres théoriques sur les changements en cours. Enfin, avant même cette restitution, les personnes avec lesquelles nous avons conduit des entretiens semi-directifs, jugeaient très utile notre 'intervention' – c'est le mot qu'ils utilisaient, bien que cette intervention se soit limitée au fait de leur poser des questions. Nous pensons que c'est le temps consacré à parler d'un sujet qui a produit des effets utiles, mais aussi le fait que le guide d'entretien préparé pour notre recherche impose une structuration pertinente de la réflexion sur ce sujet. Il est donc possible d'avoir un apport tout en déconnectant la problématique des questions opérationnelles des interlocuteurs de l'organisation. Il suffit que les observations portent sur un sujet en lien avec ces questions.

Mon expérience conforte donc le fait qu'une relation de conseil, c'est-à-dire dans laquelle le chercheur vise à apporter une réponse opérationnelle à une question posée par l'organisation peut être l'occasion de créer des connaissances nouvelles. Cette relation permet une proximité avec le terrain et permet d'accéder à des pratiques contextualisées, ce qui est crucial dans le domaine du contrôle de gestion.

Que le conseil soit un simple moyen d'accéder à un terrain ou un élément central de la méthodologie de recherche, l'apport du consultant – chercheur est différent de celui du consultant puisque les solutions proposées sont informées par la littérature académique et des cadres théoriques. En outre, la structure de l'interaction même est très différente de la structure traditionnelle du conseil puisque l'équipe de conseil est en général constituée d'un nombre limité de chercheurs (deux dans les cas évoqués) ne disposant que d'un temps limité.

Mon expérience montre aussi qu'il n'est pas évident de combiner les contraintes liées à la relation de conseil et les contraintes méthodologiques de production de connaissance, comme cela doit être le cas dans une recherche - intervention. D'une part, il faut que l'objectif opérationnel de la relation de conseil puisse correspondre à une problématique de recherche.

D'autre part, il faut combiner un dispositif de conseil avec un dispositif de recueil de données permettant la validité et la robustesse de ces données. Ce type de recherche nécessite donc une structure adaptée. D'ailleurs, Savall et Zardet (2004, p. 370-371) considèrent qu'en France seulement « trois équipes pratiquent de façon régulière, approfondie et continue des méthodes de recherche – intervention : le Centre de recherche en gestion (CRG, Ecole Polytechnique), le Centre de gestions scientifique (CGS, Ecole de Mines de Paris), l'Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (ISEOR, Université Jean Moulin Lyon 3 et E.M Lyon) ». Le fait de dissocier la problématique de recherche et l'apport aux pratiques permet une plus grande souplesse d'interaction avec le terrain que les différents types de recherche – intervention.

2.3.3 CONTRIBUER A LEUR ENSEIGNEMENT

Comme nous l'avons vu, ces travaux ont aussi eu une influence sur le contenu des enseignements et sur les ouvrages pédagogiques coécrits avec les professeurs du département auquel j'appartiens.

Leur orientation autour de la théorisation des instruments pour contribuer à leur enseignement peut aider de sortir de l'opposition entre les différentes postures de recherche actuelles²³ : la posture de recherche fonctionnaliste qui privilégie la recherche de lois mais à un niveau trop macro en niant les transformations des instruments lorsqu'ils sont mis en œuvre dans un contexte socio-organisationnel spécifique, la posture de recherche interprétative qui constate que les instruments sont transformés lorsqu'ils sont mis en œuvre et explique ces transformations sans s'intéresser à la conception de ces instruments, et la posture de recherche critique qui s'intéresse aux personnes mais dans une posture de dénonciation qui refuse de contribuer à l'amélioration du fonctionnement des organisations (anti-performativité).

Cette orientation, notamment l'interaction théorie – pratique et le travail sur les instruments, semble adaptée à l'environnement institutionnel d'ESCP Europe où la recherche doit être financée au moins en partie par des financements privés, où l'enseignement a une part significative et comporte des programmes de formation continue pour des cadres et des dirigeants, et où l'équilibre entre enseignement et recherche est revendiqué (alors que certaines institutions font au contraire le choix d'une plus grande spécialisation de leurs

²³ Ces postures de recherche sont décrites de façon plus détaillées au point 4.1.

enseignants-chercheurs). Elle se heurte en revanche aux difficultés de publication et donc de valorisation dans ce même environnement où les classements ont pris une part significative. Nous reviendrons sur ces points dans la partie 4.

3 UNE INTERACTION ENTRE RECHERCHE ET AUTRES DIMENSIONS DE L'ACTIVITE DE L'ENSEIGNANT – CHERCHEUR A REPENSER

Comme indiqué en introduction, il me semble que le fil directeur de mon parcours ne peut se limiter à une réflexion sur ma recherche. J'ai déjà mis en évidence que certains travaux ont été déterminés par des besoins identifiés pour les cours ou les ouvrages de base, et donc les conséquences de mes enseignements sur ma recherche. Les liens entre ces deux sphères vont aussi bien évidemment aussi dans le sens inverse, c'est-à-dire que la recherche nourrit l'enseignement. Mais plus généralement, il me semble qu'il faut considérer conjointement l'activité de recherche et les autres activités d'enseignant – chercheur.

Dans cette partie, je présente quelques éléments relatifs à ces autres activités, organisation de la communauté scientifique (3.1), travail sur le contenu des cours et les ouvrages pédagogiques (3.2), développement de pratiques collectives (3.3), écriture de cas pédagogiques (3.4), formation continue (3.5), écriture d'ouvrages de réflexion (3.6), recherche de financement (3.7) et communications en dehors de la communauté académique (3.8) qui me semblent illustrer l'intérêt de l'articulation entre les différentes facettes du métier d'enseignant – chercheur et les difficultés rencontrées dans la réalisation de cette articulation.

3.1 CONTRIBUER A L'ORGANISATION DE LA COMMUNAUTE SCIENTIFIQUE : MACORG

Avec Philippe Zarlowski et Jean-Pierre Ponsard, je suis à l'origine de la création du groupe Macorg qui rassemble une vingtaine d'enseignants-chercheurs en contrôle de gestion et que je continue d'animer avec Philippe Zarlowski. Son objectif initial était de créer une dynamique, autour de travaux de recherche sur les dispositifs de contrôle de gestion afin de favoriser leur diffusion en France et à l'étranger.

La motivation de ce projet a été la suivante : pour publier au niveau international nos travaux, il nous a semblé nécessaire de mettre en œuvre une démarche active et collective pour identifier les réseaux et les cibles de publication et y favoriser la visibilité des recherches que nous menons. Pour cela, nous avons proposé de créer un séminaire dont l'objectif serait à la fois de pouvoir échanger sur nos travaux de recherche et de faciliter leur diffusion.

Cette motivation est née, en premier lieu, du sentiment que les espaces d'échanges sur les projets et articles de recherche en contrôle de gestion étaient insuffisants. En effet,

l'environnement immédiat au sein des départements d'enseignement n'est souvent pas assez étoffé pour permettre de tels échanges. Par ailleurs, il n'est pas fréquent d'avoir un retour approfondi sur un article dans des congrès. Je trouve d'ailleurs saisissant le contraste entre le temps nécessaire à une publication et le temps consacré à la lecture et à l'échange approfondi autour de travaux de recherche. En effet, la plupart des conférences internationales ne sont que marginalement des espaces d'échanges sur les articles, notamment en raison du format de présentation standard de 20 minutes de présentation suivies de 10 minutes de discussion. Ce format est particulièrement problématique pour les articles fondés sur des méthodologies qualitatives. L'autre motif de création de ce groupe était que l'accès à l'international nécessitait de créer une visibilité qui passait par une dimension collective que les départements d'enseignement n'était pas en mesure d'apporter.

Le groupe Macorg a été créé en 2005, autour d'un séminaire d'une demi-journée organisé 3 à 5 fois par an autour de la discussion de deux ou trois articles et avec l'objectif de déboucher sur l'organisation en France d'un colloque international. Les objectifs ont été atteints, puisque Macorg a co-organisé avec la MCA (Management Control Association, basée au Royaume Uni) et ENROAC (European Network for Research on Organisational Accounting Change) la 7th International Management Control Research Conference (IMCRC) en 2007 à ESCP Paris et organise annuellement un séminaire commun MCA – Macorg, alternativement en France et au Royaume Uni. Par ailleurs, les séminaires internes dans lesquels chaque article est discuté par un ou deux discutants sont l'occasion d'échanges approfondis, les participants ayant l'obligation morale de lire les articles auparavant et le temps consacré à chaque papier étant d'une heure à une heure trente. Ce format fonctionne très bien et est très apprécié des participants. Enfin, au sein de ce groupe est né un projet d'ouvrage visant à montrer les apports de la recherche à la pratique.

De façon intéressante, nous avons constaté après la création de Macorg que la MCA était née quelques décennies plus tôt, avec des objectifs assez similaires, à savoir développer un lieu d'échange local autour de la production de connaissance en contrôle de gestion. Le fait que cette organisation existe encore montre bien que la recherche en contrôle de gestion ne peut être structurée uniquement par les revues et leur classement, les associations internationales et nationales et les départements d'enseignement et de recherche. Par ailleurs, le fait que le besoin de tels lieux soit apparu à des périodes assez éloignées dans différents contextes institutionnels ou nationaux montre l'hétérogénéité des pratiques locales, la lenteur

d'évolution de ces pratiques et la nécessité d'en tenir compte pour créer les conditions favorables à la production de connaissance.

Ce groupe est perçu par ses participants comme un espace assez unique à la fois pour les auteurs pour avoir un réel retour sur des articles en cours (en dehors des soumissions), et pour les autres participants qui jugent très enrichissants les échanges approfondis autour de ces articles. Pourtant, pour plusieurs membre de Macorg, il reste plus facile d'obtenir un financement pour la participation à un congrès que pour un atelier du groupe Macorg...

En ce qui concerne le format des conférences, nous avons réussi à convaincre nos partenaires d'introduire des séances avec discutants pour les conférences jointes avec la MCA puis, en raison de l'intérêt suscité, lors de la 7^{ème} conférence IMCRC pour une partie des communications. C'est une pratique qui se développe par ailleurs dans de nombreux congrès sous des formes variées (communication présentée par le discutant dans certains congrès comme EGOS, communication présenté par les auteurs puis discutée par un auteur d'une autre communication de la même session comme depuis quelques années au congrès de l'Association Francophone de Comptabilité). Elle n'est toutefois pas encore généralisée, notamment en raison de son coût lié à l'allongement de la durée des sessions qui peut en résulter et de la difficulté à mobiliser des discutants. De ce point de vue, il est intéressant de noter que, bien qu'ayant été jugé satisfaisant à l'issue de la 7^{ème} conférence IMCRC en 2007, n'a pas été maintenu par la MCA pour la conférence suivante (en 2010).

Enfin, le projet d'ouvrage mentionné plus haut sur les apports de la recherche à la pratique, qui va à contre-courant des mécanismes d'incitations, est un signe de la nécessité perçue par les membres du groupe de favoriser les liens entre recherche et entreprises.

Le succès de Macorg me semble illustrer le besoin de renforcer la communauté par des lieux d'échanges intermédiaires entre les départements d'enseignement ou de recherche, les associations nationales et les conférences internationales et de faire reconnaître ces lieux par les instances locales de financement de la recherche. Par ailleurs, il montre aussi le besoin d'intégrer la recherche dans un environnement plus large prenant en compte notamment les praticiens. Enfin, il met en évidence que la confiance est un levier essentiel de la recherche. L'ensemble des participants à Macorg souligne en effet le fait que les échanges sur les articles sont d'autant plus fructueux que le groupe a réussi à créer un niveau de confiance élevé entre ses participants. Or, les mécanismes d'évaluations institutionnels très individualisés qui accroissent la compétition entre chercheurs n'ont pas pour objectif la création de cette confiance au sein de groupes de chercheurs.

3.2 FAIRE EVOLUER L'ENSEIGNEMENT : LA STRUCTURATION A PARTIR DE MESSAGES CLES

On l'a vu, l'enseignement a été un élément important d'orientation de mes travaux de recherche. Il a été aussi un lieu de contribution, notamment, mais pas uniquement, inspiré par ces travaux de recherche. L'un des objectifs de ces contributions est de tenter tout à la fois de permettre d'améliorer les pratiques des organisations tout en limitant les impacts potentiellement négatifs de ces instruments sur les personnes. Cela nécessite de sortir de ce que Bourguignon (2009) appelle le « piège éthique » de l'enseignement des instruments qui constitue le cœur de l'enseignement du contrôle de gestion. Selon elle, ce « piège éthique » est lié au fait que les instruments de gestion, en particulier, mais pas uniquement les instruments de contrôle de gestion, sont des vecteurs de la réification du monde social. Elle définit ce concept introduit initialement par Lukács (1959), « comme un processus contenant : (1) un glissement de la subjectivité vers l'objectivité, (2) qui a pour conséquence de masquer la nature fondamentalement subjective du monde, et au-delà, ses conflits potentiels, (3) ce qui prévient la dispute sociale, (4) afin, finalement, de préserver l'ordre social » (Bourguignon, 2010). Puisque les instruments de contrôle de gestion concourent à cette réification, les enseignements portant sur ces instruments comportent le risque d'y contribuer.

J'ai abordé cette question à ESCP Europe dans le département CPO qui avait une réelle tradition de travail et d'échange autour du contenu des cours, de publication d'ouvrages pédagogiques et de cas pédagogiques. Je me suis inscrit dans la continuité de cette tradition.

Mes constats sur la sous-conceptualisation des instruments en recherche ont trouvé un écho naturel dans les enseignements fondamentaux du département (comptabilité de gestion et contrôle de gestion) dans lesquels la place des instruments est centrale. Cette sous-conceptualisation se traduit en effet par un certain flou dans les messages délivrés sur les instruments. L'expérience montre en effet que même au sein d'un groupe de professeurs consacrant une part significative de leur temps à la réflexion sur le contenu de leur cours, la diversité des représentations, des conceptualisations et donc des messages délivrés sur des thèmes aussi partagés que les coûts complets, les tableaux de bord, le BSC, ou les concepts d'utilisation diagnostique et interactive des instruments est très grande²⁴. Ainsi, en ce qui concerne l'enseignement des méthodologies de construction de tableaux de bord, malgré des

²⁴ Ma participation à un cours de base de Finance portant notamment sur le calcul de la VAN et le choix d'investissement et à des échanges entre enseignants autour de ce cours me conduit à faire l'hypothèse que ce constat vaut aussi pour ce domaine.

échanges antérieurs fréquents sur ces sujets, la formalisation des définitions et des messages clés a mis en évidence des disparités de représentations entre enseignants sur des questions comme le nombre d'indicateurs pertinents ou la définition des termes « objectifs » ou « variables d'action » qui sont pourtant au cœur de la méthodologie OVAR, méthodologie développée par Michel Fiol et Hugues Jordan, enseignée depuis plusieurs années pour la construction de tableaux de bord.

Les échanges entre les professeurs de mon département sur le contenu des cours sont favorisés par l'existence de cours fondamentaux enseignés en parallèle par différents professeurs et vacataires à environ quinze groupes d'une trentaine d'étudiants. Le syllabus, l'examen terminal et les modalités d'évaluation sont communes. Aussi, il est nécessaire d'assurer une certaine homogénéité des contenus, même si chaque professeur garde une marge de manœuvre sur les modalités d'enseignement.

Dans ce cadre la réflexion sur ces cours fondamentaux s'est progressivement structurée autour de messages clés avec un échange entre les intervenants autour de ces messages et un travail de mise en cohérence des cas avec ces messages (3.2.1.). Cette démarche est un moyen de faire le lien entre recherche et enseignement (3.2.2.) et de limiter les effets du piège éthique mentionné plus haut (3.2.3.). Elle montre en outre la pertinence de maintenir une tradition locale de production d'ouvrage pédagogique et de favoriser les échanges sur ces ouvrages (3.2.4.).

3.2.1 DEMARCHE REFLEXIVE SUR LES COURS ET LES OUVRAGES PEDAGOGIQUES AUTOUR DE LA FORMULATION DE MESSAGES CLES...

J'ai initié cette démarche dans le cadre du cours de contrôle de gestion dont j'étais responsable. Elle a ensuite été approfondie dans le cadre du livre coordonné par Françoise Giraud [O5] qui était conçu comme l'ouvrage de référence du cours et s'est poursuivi dans les différentes éditions de cet ouvrage ainsi que dans le cadre du cours de contrôle de gestion. Elle a été aussi appliquée plus récemment au cours de comptabilité de gestion.

Pour chaque thème, la démarche vise à exprimer ce que l'on cherche à communiquer aux participants sous forme de « messages clés ». Ces messages clés ont été progressivement structurés en : savoir, savoir faire, savoir critiquer, savoir être. Les « savoirs » correspondent à des définitions ou des affirmations supposées faire partie des connaissances fondamentales au niveau considéré. Sur un thème comme le tableau de bord, on peut y trouver la définition des

termes « tableau de bord », « OVAR » ou « BSC », ou la liste des principes de construction d'un « bon » tableau de bord. Les « savoir faire » correspondent à ce qu'on attend que les participants puissent réaliser à l'issue du cours : appliquer une méthodologie de construction d'un tableau de bord, analyser un tableau de bord réel, etc. Les « savoir critiquer » correspondent aux éléments de prise de recul par rapport aux principes énoncés dans les « savoirs » ou les « savoir faire », ou de discussion et d'analyse de discours fréquents sur les notions ou instruments présentés dans la séance considérée. Ainsi, on trouvera dans cette catégorie des messages sur le caractère incomplet de la définition de la méthode BSC, sur la discussion de l'affirmation selon laquelle le BSC est un outil de déclinaison de la stratégie, ou sur la discussion des limites de la mesure de la performance par des indicateurs. L'encadré suivant donne des exemples qui permettent de donner une idée de la façon dont sont formulés ces messages clés.

Exemples de messages clés

« **Savoirs** » :

- *Balanced scorecard* : méthode de construction d'un tableau de bord, initiée par Kaplan et Norton, proposant une visualisation du modèle de performance sous forme de carte stratégique et une structuration des objectifs et indicateurs en quatre catégories : financière, clients, processus internes et apprentissage. Dans ce cours, elle est présentée comme une méthode de construction d'un tableau de bord de pilotage
- Pour la construction du tableau de bord global d'une organisation, on admet généralement les principes suivants pour le choix des indicateurs :
 - Les indicateurs doivent couvrir l'intégralité des finalités et objectifs de l'organisation. Ceci permet notamment de refléter les attentes de l'ensemble des parties prenantes.
 - Ils ne doivent pas mesurer uniquement les résultats visés, mais également les principaux leviers d'action permettant d'atteindre ces résultats. Ceci permet d'avoir une vision à plus long terme de la performance, et de saisir de façon plus opérationnelle et plus diversifiée les causes de mauvais résultats éventuels.
 - Une conséquence de ces deux premiers principes est qu'un bon TDB comportera à la fois des indicateurs financiers et non financiers.
 - Les indicateurs doivent être cohérents avec la stratégie de l'entreprise. Ce concept de stratégie mérite toutefois d'être précisé : la stratégie ne se réduit pas à l'explicitation des finalités de l'entreprise, elle désigne également des orientations particulières d'une organisation qui peuvent provenir de plusieurs origines
 - Les indicateurs doivent être présentés de façon lisible et parlante (graphiques, codes couleurs, etc.) et être délivrés dans un délai rapide
 - Ils doivent être en nombre limité. Ce principe, qui se justifie par le souci de focaliser l'attention des managers sur les indicateurs prioritaires, mérite discussion.

« **Savoir faire** » : Savoir analyser des exemples réels de tableaux de bord au regard des principes énoncés dans le cours.

« **Savoir critiquer** » : Les méthodes OVAR et BSC considèrent le tableau de bord comme un outil de déclinaison de la stratégie, alors que ce sont plus souvent des supports d'explicitation collective de celle-ci. N'offrant en elles-mêmes aucun support à cet égard, elles doivent s'appuyer sur des outils d'analyse stratégique

Ces messages clés sont bien sûr liés à un cours et non à un thème. Autrement dit, les messages clés sur les tableaux de bord ne sont pas identiques dans un cours fondamental de troisième année de licence et dans un cours optionnel de deuxième année de master. L'un des intérêts de ce type de démarche est d'ailleurs de favoriser l'articulation des cours de différents niveaux sur un sujet donné. En effet, il est fréquent de réfléchir au contenu des cours en termes de thèmes. Toutefois, cette démarche est insatisfaisante car sur chacun des thèmes, il est possible d'avoir des messages plus ou moins approfondis. Aussi, ce n'est pas parce que le thème du tableau de bord a été traité dans un cours fondamental qu'il est épuisé. Mais pour pouvoir

articuler deux cours sur ce thème, il est important de connaître ce qui est dit sur le thème dans chaque cours, autrement dit de connaître les messages clés.

Par ailleurs, il est possible de réfléchir à la part relative des savoirs, des savoir faire et des savoir critiquer pertinente pour chaque niveau. Pour les cours du programme « grande école » de mon département, nous avons considéré que les cours fondamentaux (Licence 3 et Master 1) devaient porter essentiellement sur des savoirs et des savoir faire, mais comporter néanmoins sur chaque thème des savoir critiquer. Pour les cours optionnels plus avancés (Master 1 et Master 2), la part de savoir critiquer doit selon nous être plus importante.

Cette démarche sert de support à une pratique réflexive sur l'enseignement et le contenu des ouvrages pédagogiques. L'expérience montre qu'une telle démarche conduit à une forte évolution des contenus. Elle met en évidence les lacunes en termes de description des instruments et de cadre conceptuel pour parler de la mise en œuvre des instruments. Ces lacunes restaient masquées par les modes d'échanges antérieurs fondés sur l'identification des thèmes et des cas traités. Cette démarche a ainsi rapidement fait apparaître que les différents intervenants d'un même cours, pourtant habitués à échanger sur ce cours, n'avaient pas la même représentation d'instruments aussi courants que les tableaux de bord, le BSC ou les budgets et ne délivraient pas les mêmes messages à leur sujet, mais aussi que nous avions des difficultés à donner une définition claire de ces instruments et à formuler les messages correspondants.

3.2.2 ... POUR FAIRE LE LIEN AVEC LA RECHERCHE

Cette démarche conduit à améliorer la cohérence des cours et des ouvrages pédagogiques avec une posture de recherche. Elle donne des lignes directrices pour articuler les réflexions menées dans le cadre de la recherche, les pratiques auxquelles les professeurs ont accès (au travers de la recherche, mais aussi par d'autres biais comme la formation continue ou le conseil) et les cours. Ces échanges permettent en effet d'intégrer de façon progressive et structurée les observations empiriques dans un cadre qui s'enrichit et se modifie au fur et à mesure de l'introduction de ces observations.

Ainsi, mes travaux sur le budget mentionnés en section 2 ont conduit à introduire des messages sur le rôle du budget pour la coordination des plans d'action et sur une analyse des limites des procédures budgétaires liées à la difficulté de poursuivre simultanément des objectifs de coordination, d'apprentissage et de motivation, dans des cours qui étaient centrés

auparavant sur la description des processus,. Il en va de même pour ceux sur l'ABC-ABM qui ont alimenté une réflexion sur l'ABC qui a conduit dans le cours fondamental de comptabilité de gestion à ne plus présenter l'ABC comme une première étape de l'ABM, ou comme une nouvelle méthode de calcul de coûts complets et à montrer en quoi la démarche d'analyse des activités pouvait modifier la détermination des centres de coûts et des unités d'œuvre. Dans les cours dits électifs, c'est-à-dire optionnels, ces travaux ont conduit à introduire la distinction entre modèle permettant de faire des simulations sur les coûts et modèles permettant de calculer des coûts unitaires. Ceux sur le *Balanced Scorecard* ont alimenté la réflexion sur l'utilisation des indicateurs de performance conduisant à la distinction entre deux modes d'utilisations des indicateurs et à une reformulation des méthodologies de construction des indicateurs présentée dans le nouvel ouvrage pédagogique de contrôle de gestion [O2, O3, chapitre 5].

Certains apports ne proviennent toutefois pas d'un travail de recherche. Ainsi, en ce qui concerne l'analyse d'écart c'est un travail de conseil qui m'a conduit à proposer d'introduire dans le cours fondamental de contrôle de gestion une méthode d'analyse des écarts plus générique que celle présentée auparavant (qui était fondée sur la décomposition en quatre causes d'écart : volume, mix, rendements et prix, et parfois appelée méthode « VMRP »). La nouveauté réside principalement dans le fait d'introduire une étape d'identification des différents leviers sur lesquels fonder l'analyse des écarts en fonction des données existantes dans la comptabilité de gestion. Ces différents leviers sont ensuite regroupés en fonction de leurs liens et l'analyse ne se limite donc pas aux quatre causes d'écart citées plus haut. Ce travail a débouché sur l'écriture d'un cas qui a été ensuite publié [CP2] et sur la refonte du chapitre correspondant dans la dernière version de l'ouvrage fondamental de contrôle de gestion [O2, O3, chapitre 8].

La démarche réflexive sur les cours conduit donc non seulement à intégrer les résultats de la recherche, mais aussi produire de la connaissance. Il peut paraître surprenant que la production de la connaissance soit ainsi produite dans un cadre pédagogique alors qu'on pourrait attendre que ce cadre soit celui de la transmission de connaissances produites par ailleurs. Toutefois, mon expérience tend à confirmer la nécessité du travail collectif de définition de concepts et de messages clés. En effet, dans un contexte dans lequel les représentations sont encore imprécises, la convergence de ces représentations peut difficilement se faire par la seule importation de concepts ou de développements menés par d'autres. Ainsi, la diversité des conceptualisations du BSC ou des interprétations des

concepts d'utilisation diagnostique et interactive des instruments montre qu'une phase d'appropriation est nécessaire. Compte tenu du faible nombre de travaux académiques décrivant et conceptualisant les pratiques sur ces sujets, la lecture de ces travaux est insuffisante pour réaliser cette appropriation. Par ailleurs, ce travail collectif permet un premier niveau de validation lorsque des concepts ou des représentations nouvelles sont développés.

Cela montre l'intérêt d'encourager et de prendre en compte les réflexions conceptuelles menées dans un cadre pédagogique pour produire des connaissances complémentaires de celles menées dans le cadre de la recherche à visée de publication académique. En l'absence d'échange organisé au sein de la communauté académique, la validité de ces connaissances est assurée à ce stade uniquement par le processus collectif par lequel elles sont produites et retenues. Nous reviendrons sur ce point en section 4.3.3.

3.2.3 ... ET EVITER LE PIEGE ETHIQUE DE L'ENSEIGNEMENT DES INSTRUMENTS

Enfin, la démarche collective autour de la formulation de messages clés favorise la prise en compte progressive de la question du piège éthique dans les ouvrages et les enseignements sur les instruments de contrôle.

En effet, elle force à reconnaître la relativité du savoir dont nous disposons et donc à éviter de les présenter comme des réalités objectives et, de ce fait, non questionnables. Elle peut faire penser à la « dispute » dans l'université médiévale, même si ici, la dispute se déroule entre enseignants alors que dans l'université médiévale elle était un des éléments de l'enseignement. Dans les cours, cela se traduit notamment par l'introduction, sous forme de « savoir critiquer », de questionnements sur le caractère plus ou moins défini des méthodes enseignées et sur la connaissance quant à leurs résultats. Dans les ouvrages pédagogiques, cela se traduit notamment par le fait de mentionner sur quelles connaissances reposent les méthodes ou cadres d'analyse des pratiques présentées. Ainsi, dans le chapitre sur les tableaux de bord de la dernière version de l'ouvrage pédagogique de contrôle de gestion [O2, O3, chapitre 5], nous précisons que la grille distinguant tableaux de bord de pilotage et tableau de bord panoramique est issue d'une réflexion collective et n'a pas fait l'objet d'autre validation empirique à ce jour.

Par ailleurs, elle conduit à travailler à clarifier la définition des termes et concepts utilisés. En effet, les réflexions collectives sur les messages clés font très vite apparaître des désaccords

ou des incompréhensions qui sont plus liés à l'absence de représentation claire de ce dont il est question – qu'est-ce qu'un tableau de bord, qu'est-ce que le BSC, etc. - qu'à des problèmes de fond. La littérature managériale fourmille elle aussi de controverses sur les instruments de contrôle de gestion, mais celles-ci sont bien souvent des faux débats précisément parce que les parties s'opposent sur des concepts hétérogènes. Par exemple, la question récurrente des limites de l'outil budgétaire, qui a fait couler beaucoup d'encre, s'est rarement appuyée sur l'explicitation claire de ce que l'on entendait par « budget ». Or l'analyse diffère selon que la critique s'adresse au budget défini comme « une enveloppe de coûts à ne pas dépasser », « un chiffrage financier des plans d'action managériaux », « un outil de planification à court terme », pour ne citer que ces définitions courantes (le plus souvent implicites et toutes problématiques !). Définir les concepts ne signifie pas en prouver la véracité, car un concept est toujours une convention, mais cela permet de clarifier l'énoncé des principes utilisant ces concepts, donc de favoriser la plus grande lucidité appelée par Bourguignon (2009).

Enfin l'expérience montre que cette démarche conduit à aborder les instruments sous l'angle de leurs finalités et de leurs principes. La multiplicité de ces instruments oblige en effet tout d'abord à relativiser les aspects opérationnels : il n'y a pas « une » bonne façon de faire, mais « des » façons de faire plus ou moins cohérentes avec l'intention visée. Par ailleurs, tout principe est empreint d'une part de subjectivité ; il représente la plupart du temps un « point de vue ». « L'entreprise » elle-même ne correspond à aucune autre « réalité » que l'ensemble des politiques et stratégies élaborées par ses cadres dirigeants. L'explicitation des finalités et des principes oblige alors à en présenter le bien-fondé, à dégager les arguments qui les soutiennent ou au contraire les mettent en question. Exposer ces arguments ne leur confère pas nécessairement une plus grande valeur ni une plus grande neutralité, mais cela y contribue de façon indirecte : cela oblige à un effort d'objectivation et de rationalisation d'une part, et cela permet également au lecteur de s'en emparer, de se les approprier ou au contraire d'apporter un regard différent qui permettra, *in fine*, d'enrichir le corpus des principes. Cela permet également à chacun d'assumer sa part de responsabilité dans l'usage qu'il fait des instruments.

3.2.4 ECHANGER SUR LA PRODUCTION DE CONNAISSANCES PEDAGOGIQUES LOCALE

Cette expérience montre aussi l'existence et la pertinence de savoirs locaux nés de traditions d'enseignement et de recherche spécifiques qui ne sont pas miscibles dans les cadres les plus

diffusés, notamment les ouvrages pédagogiques anglo-saxons. Ce n'est pas surprenant si l'on admet que pour diverses raisons, la conceptualisation des instruments de gestion est encore embryonnaire. Dans un tel contexte, il semble important de maintenir une tradition locale de production d'ouvrages pédagogiques afin que ces savoirs locaux soient formalisés et deviennent communicables. Ainsi, l'existence d'une réflexion ancienne en France sur les tableaux de bord devrait conduire à des apports spécifiques sur la question de la mesure de la performance par un ensemble d'indicateurs²⁵.

Par ailleurs, si l'on admet que ces ouvrages pédagogiques constituent l'expression d'un état du savoir dans notre domaine et qu'il est important qu'un échange académique puisse être organisé autour de ces ouvrages pédagogiques au-delà des frontières linguistiques, il peut être souhaitable de disposer de traductions de ces ouvrages notamment en anglais. C'est une des motivations qui a sous-tendu les projets de traduction en anglais des ouvrages auxquels j'ai pu contribuer. Cette démarche a été initiée avec la seconde édition du livre *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* [O6] et, nous avons désormais pour le nouvel ouvrage que nous venons de publier [O2, O3] l'engagement de l'éditeur d'avoir une version française et une version anglaise pour chaque édition. Ces traductions répondent aussi à un besoin de disposer de supports pour nos cours qui sont désormais enseignés à la fois en français et en anglais, sur les différents campus d'ESCP Europe.

3.3 DEVELOPPER LES PRATIQUES DE TRAVAIL COLLECTIVES POUR FAVORISER LA PRODUCTION ET LA DIFFUSION D'UN SAVOIR VALIDE

Comme nous l'avons vu précédemment, la démarche réflexive sur les messages clés est collective. J'ai contribué au développement d'un travail collectif dans d'autres domaines (3.3.1) malgré les freins existants (3.3.2). Le développement de telles pratiques me semble en effet essentiel pour favoriser la production et la diffusion d'un savoir validé (3.3.3.).

²⁵ Au-delà de la simple revendication d'une antériorité par rapport au BSC.

3.3.1 IMPULSER DES PRATIQUES DE TRAVAIL COLLECTIVES

Au-delà du cours fondamental de contrôle de gestion, j'ai participé au développement de ce travail collectif comme contributeur significatif dans trois ouvrages du département en version française et anglaise [O1, O2, O3, O4, O5] et comme coordinateur de l'un d'entre eux [O1].

En effet, la démarche collective sur les cours décrite plus haut a été étendue aux ouvrages collectifs qui servent de référence à ces cours, mais aussi à l'ouvrage collectif de réflexion et d'approfondissement. En ce qui concerne ces ouvrages, il s'est traduit par le processus suivant : la première étape est une proposition détaillée de messages clés par le ou les principaux auteurs de chaque chapitre. Ces messages clés sont ensuite discutés collectivement par l'ensemble des auteurs et amendés. A ce stade, la structure de l'ouvrage, fondée sur la répartition des messages clés peut être remise en cause. Les chapitres sont ensuite écrits par un ou deux auteurs puis relus par un ou deux autres auteurs ainsi que par le coordinateur du livre. Ce processus, et notamment la discussion des messages clés, permet un réel travail collectif sur l'ensemble des chapitres tout en permettant une certaine efficacité dans l'écriture.

Je contribue aussi à ce travail collectif en tant que coordinateur de département, notamment par l'affirmation et le développement d'un esprit d'équipe autour d'un positionnement spécifique. Ce positionnement porte sur la focalisation sur un nombre limité de domaines (appropriation des dispositifs de contrôle par les acteurs, impact des dispositifs de contrôle sur les comportements des acteurs et modélisation économique des nouveaux modèles d'affaires et leur impact sur les systèmes de pilotage), une orientation fondée sur les recherches terrain et les relations avec les organisations (avec en particulier, et sans que cela exclue d'autres types de recherche, une volonté de développer des protocoles de recherche fondés sur des approches cliniques des dispositifs de contrôle de gestion), l'expérimentation d'approches pédagogiques innovantes (formation/action, apprentissage en mode projet et apprentissage en mode expérientiel) et la volonté de développer des expertises sectorielles (notamment dans les secteurs public et hospitalier). Ce positionnement se traduit notamment par des recrutements de professeurs cohérents avec ce positionnement, à la fois par l'attrait qu'il peut avoir pour des candidats et grâce aux critères d'évaluation des candidatures qui ne portent pas uniquement sur le niveau de publication, mais aussi sur la cohérence du profil avec ce positionnement. Ces orientations collectives communes ne visent pas à gommer les spécificités individuelles ni ne conduit à renoncer à la liberté académique de chacun, mais

facilitent le travail et les échanges mentionnés précédemment. Dans cette optique, la taille relativement significative du département contrôle de gestion d'ESCP Europe est un atout.

3.3.2 ... MALGRE LES FREINS ...

Toutefois, le travail collectif est consommateur de temps et malgré cette taille et une forte cohérence, ce département ne dispose pas des ressources suffisantes pour l'ensemble de ses missions. Si j'évoque ce déficit de ressources, c'est qu'il ne me semble pas spécifique à mon département. Il constitue donc un enjeu pour le champ académique de la gestion en France et particulièrement du contrôle de gestion, compte tenu notamment du temps nécessaire pour accéder aux pratiques et de la complexité de leur conceptualisation.

Outre cette question des ressources, plusieurs tendances ou mécanismes institutionnels vont à l'encontre de ces pratiques collectives :

- L'image individualiste du professeur est tellement prégnante que de nombreux acteurs, notamment les dirigeants d'institutions académiques, n'imaginent même pas que des pratiques collectives soient possibles. En conséquence, il n'existe aucun mécanisme pouvant les encourager.
- L'individualisation des systèmes d'évaluation et la volonté de présenter et de communiquer sur les professeurs comme des vedettes. Ainsi, dans les programmes de formation continue, on ne vend pas la capacité d'une équipe à concevoir et délivrer une formation dans un domaine, mais une collection de professeurs ayant chacun une compétence spécifique pour que les journées de formation qu'ils animent soient un succès auprès des participants.
- L'importance donnée aux publications et à la quantification dans l'évaluation. Cela conduit à focaliser les échanges autour des publications. Si ces échanges peuvent être fructueux (même si nous avons souligné plus haut la difficulté de tels échanges), il ne s'agit pas à proprement parler d'un travail collectif. En revanche cela conduit à négliger le travail collectif sur un cours ou un ouvrage pédagogique, car celui-ci n'est pas reconnu comme une contribution intellectuelle ni par les institutions d'enseignement et de recherche, ni même au sein de la communauté académique.

3.3.3 POUR FAVORISER LA PRODUCTION ET LA DIFFUSION D'UN SAVOIR VALIDE

Les processus académiques sont par nature collectifs puisque la validation du savoir diffusé par les revues académiques se fait par des processus de validation par les pairs d'une part dans les congrès, et, d'autre part, par les révisions des articles soumis aux revues. Toutefois, comme les développements précédents tentent de le montrer, ces processus ne sont pas suffisants pour produire le savoir scientifique nécessaire aux enseignements, ni l'introduction des résultats de la recherche dans ces enseignements.

En outre, l'accès aux pratiques étant coûteux en temps, il est utile de favoriser le développement d'équipes permettant d'une part d'accéder à des terrains de recherche nécessitant des ressources importantes, et, d'autre part, de réaliser des économies d'échelle sur la production de la recherche. Cela peut passer par des collaborations entre chercheurs de différentes institutions, mais le développement d'équipes cohérentes ayant l'habitude de travailler ensemble à un niveau local est certainement aussi nécessaire.

Enfin, il est intéressant de noter que les collègues apprécient ce travail collectif. Cela va à l'encontre de l'idée reçue selon laquelle le chercheur serait par nature solitaire. Ces processus collectifs sont donc de nature à accroître la production de connaissance en jouant sur des mécanismes de motivation intrinsèque des enseignants – chercheurs.

3.4 L'INTERACTION ENTRE ECRITURE DE CAS PEDAGOGIQUE, ENSEIGNEMENT, RECHERCHE ET RELATIONS AVEC LES ORGANISATIONS

Dans le cadre des réflexions sur les cours, j'ai aussi été amené à développer des cas pédagogiques pour mettre en cohérence les supports pédagogiques avec les messages clés. En effet, l'évolution des messages clés rend nécessaire l'évolution des cas servant de support au cours.

Outre le cas sur l'analyse des écarts mentionné plus haut, j'ai aussi développé une nouvelle version d'un cas [CA2] portant sur la mise en œuvre d'une démarche ABC-ABM et qui est fondé sur le même cas réel que l'article décrit en section 2 [CI4]. Cette nouvelle version a plusieurs objectifs : faire réfléchir sur l'ABC et à en présenter une nouvelle conceptualisation fondée sur la distinction entre une méthode de calcul de coûts plus précis et une méthode visant à modéliser les coûts ; mettre en évidence l'absence de lien entre ABC et ABM tels que définis dans ce cas, bien que ce lien soit défendu par les consultants ; et faire réfléchir sur la

façon de se comporter par rapport aux discours des consultants. J'ai aussi été amené à développer une nouvelle version d'un cas sur la mise en œuvre de la méthode OVAR pour la construction de tableaux de bord [CA1] pour y intégrer des précisions issues d'échanges avec les concepteurs de la méthode ainsi que des messages liées aux dernières réflexions sur ce thème.

Deux autres cas n'ont pas été directement suscités par la réflexion pédagogique, mais y ont contribué. Un cas de synthèse co-écrit avec Françoise Giraud et Philippe Zarlowski [CP1] porte sur la description et l'analyse de l'organisation et du système de pilotage d'une entreprise du secteur de la propreté et de l'environnement. Il a permis de valider la pertinence des concepts et outils présentés dans notre ouvrage pédagogique pour analyser une situation²⁶. Le second [CP2] déjà mentionné dans la section 3.2.2 m'a conduit à proposer d'introduire dans le cours fondamental de contrôle de gestion une nouvelle méthode d'analyse des écarts plus générique que celle présentée auparavant.

Le premier, est issu d'une interaction avec une entreprise dans le cadre du Cercle de Pilotage de la Performance (cf. 3.7), le second est issu d'un travail de recherche – intervention. Ainsi, l'écriture d'un cas est un moyen de valoriser une interaction avec une entreprise et de donner un premier débouché académique de cette interaction.

La discussion autour des cas est aussi l'occasion de faire évoluer les messages et les concepts. Ainsi, l'observation des pratiques n'est pas le seul support pertinent pour la réflexion conceptuelle. Celle-ci peut aussi être alimentée par la discussion de cas pédagogiques. Le statut du savoir produit est différent de celui produit par un projet de recherche, mais il s'avère néanmoins utile compte tenu de l'état des connaissances et des cadres conceptuels existants en contrôle.

3.5 UNE AUTRE MANIERE D'ABORDER LA FORMATION CONTINUE : LES APPORTS DE LA RECHERCHE²⁷

La pratique de la recherche a aussi eu une influence sur les formations continues de deux façons : par l'introduction des résultats de la recherche académique dans certains cours d'une

²⁶ Ce cas a été finalement publié comme un chapitre d'un ouvrage pédagogique [O2, O3, chapitre 11]

²⁷ Dans cette section, nous traitons l'ensemble des formations de publics expérimentés y compris les programmes MBA que nous englobons par simplification sous le terme de formation continue.

part et par le développement de démarches réflexives sur les pratiques des participants en cohérence avec la nature heuristique de la connaissance en gestion et du mode de rationalité interactive par lequel les modèles théorique interagissent avec les pratiques (Ponssard 1994, cf. section 2.1.2).

Ces orientations ne font pas partie des habitudes des personnes en charge de l'achat et de la vente de formation continue. Dès lors, elles nécessitent d'être revendiquées par les professeurs et parfois imposées contre l'avis des vendeurs. C'est ce que nous avons fait avec Fabien De Geuser, lors de la réponse à un appel d'offre pour un programme de formation continue pour les contrôleurs de gestion d'Orange que nous avons remporté. Pour cela, nous avons mis en avant que l'apport des enseignants – chercheurs était lié à leur connaissance des travaux de recherche et leur propre travail de recherche et proposé l'introduction de séances fondées sur un échange à partir de sujets de discussion et de débat et des résultats de recherche sur ces sujets. Nous avons développé et animé des séances de ce type sur les thèmes suivants : budget et propositions du *beyond budgeting*, apports d'une démarche critique et mise en perspective du contrôle par les résultats par rapport à différents modes de contrôle.

Ces tentatives ont eu des succès variés, mais il est clair que celui-ci dépend autant du travail préalable sur les objectifs de la formation et de la représentation de l'apprentissage que du contenu des séances ou du talent d'animation du professeur. En effet, elles visent notamment à mettre en évidence les simplifications nécessaires opérées par les participants. Cet objectif se heurte aux représentations des cadres qui comme De Geuser et Fiol (2004) l'ont mis en évidence, oublient qu'ils simplifient les situations (alors que cette simplification est nécessaire et donc n'est pas un problème en soi). De notre point de vue, ces séances sont toutefois nécessaires à la fois pour limiter la réification des instruments et ses effets pervers et surtout pour donner aux participants les moyens de développer des instruments adaptés à leurs enjeux.

Nous avons aussi tenté de développer des projets en groupe dont l'objet principal n'était pas de proposer une solution à la direction, mais d'appliquer une démarche dérivée de la recherche (avant de faire des propositions de solution) : réinterprétation et reformulation de la question posée qui est une étape souvent plus décisive que la seule résolution de problème, appui sur la littérature académique, mise au point d'une méthodologie permettant d'avancer dans la compréhension du problème posé. L'intérêt de cette démarche comparée à une démarche de consultant nous semble flagrant tant du point de vue de l'apprentissage des participants que de celui de l'intérêt du résultat pour la hiérarchie (sous réserve que les

questions posées soient adaptées et correspondent à des enjeux nécessitant un réel approfondissement). Elle est néanmoins appréciée de façon très diverse selon les participants et selon les interlocuteurs dans l'entreprise. En effet, dans un contexte où les processus de légitimation portent sur les résultats et les solutions ce qui conduit à développer une « mentalité solution » (De Geuser et Fiol, 2002), une approche qui privilégie la compréhension des problèmes peut-être déstabilisante (Dupuy *et al.*, p. 23).

Compte tenu du statut de la connaissance en contrôle, nous avons aussi proposé le développement de cas spécifiques à l'entreprise sur certains thèmes sur lesquels seule une réflexion sur les pratiques de l'entreprise nous semblait de nature à améliorer les compétences des participants. Le développement de tels cas est un autre exemple du lien entre recherche et formation d'adulte car elle repose sur la compétence de chercheur : c'est elle qui permet de passer d'une situation empirique à sa conceptualisation.

Dans le cadre du MBA, nous avons développé avec Françoise Giraud puis Fabien De Geuser un exercice de diagnostic de tableaux de bord tirés de l'environnement des participants. Enfin, nous avons tenté de développer des ateliers d'échanges de pratiques entre participants dans lesquels le rôle des professeurs serait double : animer ces échanges et apporter les éclairages conceptuels nécessaires à la mise en perspective des pratiques et utiles pour l'apprentissage. Ces développements se heurtent à des difficultés de commercialisation, semble-t-il en raison de la représentation selon laquelle le savoir détenu par les professeurs s'acquiert dans le cadre de cours plus ou moins magistraux.

Ces tentatives et leur niveau variable d'acceptation montrent d'une part l'intérêt de la recherche pour les formations d'adultes, mais aussi les difficultés pour introduire des démarches de formation innovantes qui reposent sur les compétences en recherche. Celles-ci sont notamment liées à des représentations simplistes des connaissances dans le domaine de la gestion et à la pression à la recherche de solutions.

3.6 INVENTER DE NOUVELLES FORMES DE VALORISATION DE LA RECHERCHE

J'ai aussi contribué à la publication d'un ouvrage de réflexion et de synthèse dont nous voulions, avec mes co-auteurs, qu'il ne soit ni un ouvrage pédagogique, ni un ouvrage de recherche [O1, O4] (dont j'ai déjà mentionné le chapitre sur l'appropriation des instruments en section 2). Cet ouvrage se situe à la frontière entre pédagogie et recherche. Il apporte des grilles d'analyse des situations réelles ainsi que de certains discours normatifs sur les

instruments et démarches de pilotage. Les thèmes traités sont des approfondissements dont les objectifs sont les suivants : élargir le cadre du contrôle de gestion (en le resituant parmi d'autres modes de contrôle et par rapport aux « programmes de performance » déployés dans les entreprises) ; enrichir les connaissances sur les instruments sous forme de complément et de questionnement (comment fixer les prix de cession internes ; faut-il tuer le budget ; comment favoriser un management plus transversal ?) ; se poser des questions liées à la conception des instruments de pilotage pour intégrer celle de leur mise en œuvre (comment faire en sorte que les manager s'approprient véritablement les instruments de gestion ; comment l'évolution des systèmes d'information soutient-elle le processus de pilotage ?) ; et s'interroger sur l'adéquation des approches de pilotage classiques dans des contextes particuliers (notamment ceux des services de support, du secteur non marchand et de cultures nationales différentes). Au-delà de la proposition de grilles d'analyse originales, il promeut également une approche intégrée entre pédagogie, recherche et relations avec les organisations.

L'intérêt de ce type d'ouvrage me semble multiple. Il permet de formaliser des avancées conceptuelles ou des réflexions sur des thèmes qui ne relèvent pas des cours fondamentaux. Cette formalisation permet d'une part d'échanger au sein de la communauté académique, ce qui est facilité par sa traduction en anglais, et avec les praticiens et d'alimenter ensuite le travail de recherche. Le cadre conceptuel de l'appropriation développé dans cet ouvrage en est une bonne illustration. C'est aussi un bon support pour des cours « avancés » ou des cours d'adultes, pour définir des sujets de « mémoire de recherche » d'étudiants, ou encore comme référence dans le cadre de projets d'action en formation continue. Dans ces différents contextes, il permet d'adopter une posture de discussion et de débat sur des sujets opérationnels.

3.7 VALORISER LES APPORTS MANAGERIAUX DE LA RECHERCHE

Les liens avec les organisations semblent particulièrement importants car ils conditionnent l'accès aux pratiques et le maintien des ressources. Cette question des ressources peut paraître incongrue dans un mémoire d'habilitation à diriger des recherches. Pour autant, il me semble que le rôle d'un chercheur est aussi de contribuer à augmenter les ressources pour le développement de son champ.

Je n'ai sur ce sujet ni compétence spécifique, ni données autres que celles issues de mon expérience de terrain. Celle-ci me conduit à deux observations : comme je l'ai déjà indiqué, bien que de taille significative, mon département ne dispose pas des ressources suffisantes pour l'ensemble de ses missions. Par ailleurs, même lorsqu'on dispose d'une opportunité pour réaliser un projet (de recherche ou plus généralement de développement), il est très difficile de trouver en France un collègue du domaine disponible pour y participer même si ce projet est jugé intéressant. Il semble donc qu'il y ait un déficit de ressources pour pouvoir développer des projets de recherche en contrôle de gestion, ce qui pose un problème compte tenu des besoins en la matière et peut en outre nuire à la position du contrôle de gestion comme champ académique. Ce déficit de ressources est lié d'une part au nombre réduit de chercheurs en comptabilité – contrôle de gestion, qui n'est pas spécifique à la France, et à la difficulté à dégager des ressources pour augmenter le temps consacré à la recherche par les enseignants – chercheurs dans ce domaine.

Les entreprises sont une source de financement possible. C'est pour cela qu'il peut être pertinent d'articuler les questions d'enseignement et de recherche avec celle des relations avec les organisations. Mon expérience de relations avec les organisations s'est déroulée dans différents cadres : projets de recherche, formation continue, organisation d'un club d'échange de pratique co-organisé par Macorg et une entreprise de conseil, Gemini Consulting.

Une partie importante de mes projets de recherche ou les travaux des thésards dont j'ai été amené à suivre le travail ont été conduits au sein d'organisations. Dans certains cas, l'organisation n'a fait qu'autoriser le travail de recherche sans être intéressée par ce travail. Dans d'autres, le travail de recherche s'est déroulé en parallèle d'interactions avec des dirigeants qui se sont avérés intéressés par l'apport des chercheurs. Ainsi dans le cas de l'encadrement d'une thèse qui a alimenté les réflexions sur le cadre de Simons [CI6], la conceptualisation de la pratique d'une entité au travers du cadre que nous avons développé a été jugée utile par le dirigeant de cette entité pour justifier en interne cette pratique (en l'occurrence, l'utilisation d'un système de primes fondé en partie sur l'évaluation de la participation des acteurs à un processus d'échange d'informations et d'allocation de projets dans une entreprise qui avait pour règle l'octroi de primes sur la base de l'atteinte d'objectifs quantifiables).

Par ailleurs, j'ai mené des travaux de recherche de type interprétatifs qui ont débouché à la fois sur des contributions théoriques dans le champ du contrôle de gestion et directement utiles à nos interlocuteurs sur le terrain étudié. C'est le cas du projet de recherche mené avec

Philippe Zarlowski dans un hôpital parisien comme je l'ai montré plus haut (2.3.2). Ce projet a aussi conduit à l'organisation d'un colloque sur « le rôle des médecins dans le pilotage économique de l'hôpital » à la faculté de médecine de l'université René Descartes autour de la présentation de notre recherche [AC2] qui peut préfigurer une contribution dans une revue de gestion hospitalière plus directement liée aux pratiques que la contribution dans le domaine du contrôle de gestion qui est en cours d'élaboration [CI2]. Enfin, le cas échéant, compte tenu des enjeux sociétaux associés à ces questions une telle recherche peut permettre de contribuer au débat public.

En formation continue, comme je l'ai déjà mentionné dans la section 3.5., j'ai été amené à m'investir dans la réponse à un appel d'offre pour la société Orange et dans la coordination des cours relevant du domaine du contrôle de gestion suite à l'acceptation de notre offre. Les développements réalisés dans ce cadre et présenté plus haut ont conduit à des contacts avec le directeur général en charge des finances en vue de la création d'une chaire. L'issue de ces démarches reste aujourd'hui incertaine, mais elles montrent que l'introduction d'une perspective de recherche dans les interactions avec les organisations dans le cadre de la formation continue peut être un levier pour intéresser les organisations à la recherche. Toutefois, ces interactions avec l'entreprise sont difficiles pour plusieurs raisons. D'une part les représentations que les acteurs de l'entreprise ont de la recherche sont très floues et souvent incompatibles avec les apports potentiels de la recherche. D'autre part, ces relations ne peuvent se nouer qu'à un niveau très élevé avec des acteurs qui ont une disponibilité très réduite.

J'ai par ailleurs été à l'origine avec Jean-Pierre Ponssard et Philippe Zarlowski d'un club d'échange de pratiques co-organisé par le groupe Macorg et Gemini Consulting qui a fonctionné pendant trois ans. Ce club visait à favoriser un échange approfondi entre praticiens par l'introduction d'une perspective académique. Les échanges étaient structurés autour de la présentation d'un cas par un praticien, cette présentation étant préparée avec un professeur qui donnait en outre un éclairage académique lors de la présentation. Cette structure a été jugée particulièrement intéressante par les participants, ce qui est attesté par le fait que dans un cas, l'échange a débouché sur un cas pédagogique de synthèse, écrit en collaboration avec Françoise Giraud et Philippe Zarlowski qui a été présenté au congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité en 2010 [CP1] et a été publié comme chapitre d'un ouvrage [O2, O3, chap 11] et dans un autre sur le projet de recherche dans un hôpital de l'AP-HP déjà mentionné. Cela démontre l'intérêt d'une interaction avec les organisations fondée sur une

perspective théorique. L'arrêt de ce club est lié aux contraintes internes de l'entreprise de conseil qui en assurait la logistique.

Enfin, j'ai eu l'opportunité de travailler avec différents collègues comme consultant - chercheur pour diverses entreprises, notamment le groupe Lafarge, le groupe Suez et le groupe Siticom. Dans ces contextes, l'objectif était d'apporter une réponse à un enjeu opérationnel qui pouvait présenter un intérêt du point de vue de la recherche. Ces projets ont débouché d'une part sur des réponses opérationnelles aux préoccupations des entreprises mais ont aussi contribué à des articles de recherche [A4, A5, A8] ou à des cas pédagogiques [CP2]. Ces réalisations montrent l'apport possible de la recherche ou du moins des compétences des enseignants – chercheurs pour les entreprises. Elles sont aussi l'illustration d'une piste possible pour le financement de la recherche. Toutefois, elles nécessitent des contacts privilégiés à haut niveau qui ne les rendent pas aisément reproductibles. Par ailleurs, bien que ces expériences montrent que la participation à la recherche d'une solution à un problème opérationnel puisse conduire à des résultats de recherche, il s'agit d'une démarche dont la validité méthodologique est contestée, ceux-ci sont plus difficiles à valoriser que ceux de travaux plus « classiques ».

3.8 EXERCER LA RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENSEIGNANT-CHERCHEUR

J'ai aussi fait quelques communications dans les médias ou dans le cadre d'organisations professionnelles qui me semblent être un complément à ces interactions avec les organisations en ouvrant sur un lien plus large avec la société. Les quelques tribunes parues dans les médias auxquelles j'ai contribué visait à dénoncer la mobilisation d'un discours gestionnaire simplificateur dans le champ politique. C'est le cas de deux tribunes parues dans le journal *Le Monde*. La première intitulée « L'échec de l'évaluation des ministres, ou les limites de la culture du résultat » [AA3] visait à illustrer le manque de fondements théoriques de l'introduction de démarches de contrôle par les résultats des ministres du gouvernement français. La seconde (« Hôpitaux : une gestion à repenser » [AA4]) avait le même objectif concernant la réforme de la gestion des établissements de santé. Elles sont complétées par d'autres articles dans des revues spécialisées qui visent aussi à mettre en garde contre les discours simplificateurs sur l'évaluation de la performance [AA1, AA2] et par des communications au sein d'organismes professionnels [AC4, AC5, AC6, AC9].

Toutes ces communications ne sont pas sans lien avec le constat de sous-conceptualisation des instruments de gestion, puisque c'est un élément qui favorise les discours simplificateurs sur ces instruments.

Ces démarches me semblent faire partie du métier d'enseignant – chercheur et de son engagement vis-à-vis de la société. Elles illustrent le lien entre les différentes facettes du métier de plusieurs façons. D'une part, elles fournissent un exemple de lien entre recherche et contribution au débat public. Par ailleurs, elles ont eu un impact positif sur l'ouverture de terrains, en contribuant à notre crédibilité, comme cela a été le cas pour celui de l'AP-HP. Mais elles comportent aussi des risques dès lors qu'elles portent sur les limites des pratiques ou des discours sur les pratiques. En effet, elles correspondent à une posture qui n'est pas celle attendue par la majorité des acteurs de l'entreprise, en particulier ceux qui sont susceptibles d'apporter des ressources soit au travers du financement de la recherche soit au travers de la formation continue.

Les différents travaux et réalisations présentés ici montrent la nécessité de penser l'articulation entre les différentes facettes du métier d'enseignant – chercheur et en illustrent l'intérêt. Mon propos n'est pas de dire qu'avoir des activités de recherche et d'enseignement séparées n'est ni pertinent ni possible localement, mais de défendre, d'une part, que l'inverse est possible, et, d'autre part, qu'il est nécessaire de penser cette articulation au sein de la communauté académique en contrôle de gestion.

Ce besoin de mise en relation des différentes activités recouvre la question de l'apport de la recherche aux pratiques mais il va au-delà. En effet, l'introduction et le développement récents de la recherche dans les institutions d'enseignement de la gestion représentent une opportunité pour limiter la dépendance de l'enseignement vis-à-vis des gourous et des consultants en lui donnant un cadre intellectuel différent. Toutefois, notre expérience montre que l'intégration plus rigoureuse des résultats de recherche dans l'enseignement n'est pas suffisante, notamment en ce qui concerne les instruments de contrôle de gestion. C'est lié à au manque de travaux de recherche sur les instruments et à l'incomplétude des cadres conceptuels qui en découle. Aussi, la production de connaissance passe-t-elle aussi par l'identification des lacunes en enseignement et par les réflexions dans le cadre de ces enseignements. L'évolution des enseignements implique aussi une évolution de la conception

de l'apprentissage pour accroître la légitimité d'enseignements visant à introduire une perspective théorique sur les instruments et à développer les capacités de questionnement des participants. En outre, se pose la question des moyens pour faire de la recherche sur les instruments et donc de la possibilité de financer cette recherche qui passe notamment par les entreprises. Enfin, mettre en relation ces différentes activités nécessite selon moi de développer et de favoriser les pratiques de travail collectives.

Cette présentation met aussi en évidence les difficultés rencontrées dans la réalisation de cette articulation. Nous ferons une synthèse de ces difficultés dans la partie suivante (4.1.), ainsi que sur les pistes qu'elle ouvre pour les surmonter (4.2.).

4 PENSER CONJOINTEMENT LES POSTURES DE RECHERCHE, D'ENSEIGNEMENT ET DE RELATION AVEC LES ORGANISATIONS EN COHERENCE AVEC LE CONTEXTE INSTITUTIONNEL

L'introduction de la recherche apparaît comme un élément clé et positif de l'évolution du monde académique en gestion. Il ressort de mon expérience que la recherche transforme l'enseignement du contrôle de gestion, en particulier des instruments de contrôle. Mais cette évolution vers un modèle dans lequel la connaissance diffusée est fondée sur la connaissance produite et validée par la recherche n'est pas aboutie. En effet, l'apport de la recherche se fait à ce stade autant en modifiant la construction des savoirs enseignés par une approche réflexive plus conforme à la démarche de recherche qu'en modifiant les contenus des cours pour y intégrer les résultats de la recherche.

Or, bien que la recherche soit encouragée, l'exposé de mon parcours met en évidence les freins à la poursuite du développement d'un tel modèle. La première section en fait une synthèse. Dans une deuxième section, je présenterais quelques pistes pour surmonter ces difficultés qui s'appuient sur l'analyse de mon expérience. Conformément à la tradition pour ce type de mémoire, cette partie est conclue par une section consacrée à mes projets.

4.1 LES RISQUES SUR LA RECHERCHE ET LE LIEN ENTRE RECHERCHE, ENSEIGNEMENT, RELATION AVEC LES ORGANISATIONS ET CONTEXTE

Parmi les raisons qui conduisent à craindre que la recherche en contrôle de gestion ne se développe pas suffisamment, les difficultés intrinsèques à la recherche sont celles le plus souvent discutées. Je reviendrai sur mon expérience sur ce sujet (4.2.1). Mais cette expérience met aussi en évidence des facteurs externes à la recherche notamment les représentations de l'enseignement (4.2.2.), les relations avec les organisations (4.2.3.), et le contexte institutionnel (4.2.4). De ce point de vue elle rejoint, en y ajoutant la question de l'enseignement, l'analyse d'Hopwood (2007, 2008a, 2008b, 2009) qui pointe les risques associés à l'autonomisation de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion par rapport aux pratiques.

4.1.1 DIFFICULTES INTRINSEQUES DE LA RECHERCHE SUR LES INSTRUMENTS

La question de la valorisation de la recherche fait l'objet de nombreux débats, et je me contenterai ici de contribuer à ces débats en faisant partager ces réflexions fondées sur mon expérience qui conduisent à identifier les problèmes suivants : des délais importants entre le recueil des données et la publication et des difficultés à publier qui conduisent à des échanges insuffisants au sein de la communauté académique sur des résultats de recherche et font peser un risque sur le développement, pourtant nécessaire, des connaissances sur les instruments.

En ce qui concerne les délais de publication, il est frappant de constater que la plupart de mes publications dans des revues classées proviennent de ma thèse que j'ai soutenue en 2000 et que nous travaillons encore avec mes co-auteurs sur les articles issus de données dont le recueil s'est terminé en 2005. Cela s'explique par le temps consacré à mes autres activités (cf. 3.), mais aussi par les freins à la publication. Par ailleurs, une part importante de mes travaux a débouché sur des contributions non valorisées par le système de reconnaissance d'ESCP Europe (qui semble en première analyse représentatif des systèmes les plus répandus) c'est-à-dire autres que des articles dans des revues classées.

En ce qui concerne les articles sur les instruments et leur conceptualisation, même si l'on ne peut exclure l'hypothèse d'un problème de qualité, un certain nombre d'observations peuvent conduire à tenter de trouver d'autres explications complémentaires. En effet, d'autres chercheurs reconnus ont eut des difficultés à publier des articles dont l'objet est de contribuer à la constitution d'un cadre théorique pour l'étude des instruments de contrôle. Ainsi l'article d'Aldónio Feirreira et David Otley (2009) qui fournit un cadre descriptif des pratiques de contrôle a été selon David Otley lui-même l'un des articles qu'il a eu le plus de mal à publier malgré l'intérêt qu'il suscitait dans la communauté académique. On peut aussi s'étonner du faible de nombre de travaux découlant de la typologie de Simons (1995, 1999) d'utilisation des systèmes formels de contrôle distinguant l'utilisation diagnostique et l'utilisation interactive. A ma connaissance, ces travaux ont visé à mobiliser ce cadre pour le tester de façon quantitative. Outre le fait qu'ils se sont heurtés à des difficultés d'opérationnalisation des variables, il est surprenant que ce cadre n'ait pas débouché sur d'autres types de travaux de recherche. En effet, la notion d'utilisation interactive des instruments est largement mobilisée par les enseignants. Elle semble donc bien répondre à un besoin. Pourquoi dès lors n'existe-t-il pas de travaux visant à poursuivre le travail de Simons en affinant son cadre, en précisant certaines notions à partir de son application à des situations empiriques ? Par

ailleurs, les questions mêmes de la conception et de la mise en œuvre d'instruments de contrôle ne semblent pas intéresser la communauté académique ou pouvoir conduire à des publications. Ainsi, Fabre et Bessire (2006) ont souligné qu'il n'existe pas de travaux ne serait-ce que descriptifs sur la question de la conception d'un nouvel instrument. Enfin, la motivation du rejet de l'article sur le lien entre ABC et ABM [CI4] fondé sur l'argument que la situation observée ne serait pas un bon exemple de mise en œuvre de l'ABC incite à s'interroger sur l'ouverture réelle des revues.

Sans que mon analyse prétende à une quelconque exhaustivité ou scientificité, il me semble que plusieurs facteurs peuvent expliquer la difficulté à valoriser des travaux visant à conceptualiser les instruments de gestion. Premièrement, la question des instruments de contrôle appartient au champ académique de la comptabilité et du contrôle de gestion. Or, la recherche en contrôle de gestion est sous-représentée dans les revues nord-américaines de ce champ.

Deuxièmement, il y a une forme d'incohérence entre les postures des chercheurs s'intéressant aux instruments et la conceptualisation des instruments au niveau où ils sont enseignés. En effet, l'enseignement porte sur un niveau détaillé des instruments. Ainsi, les questions qui se posent dans le cadre de ces enseignements sont par exemple, l'impact du nombre d'indicateurs, l'intérêt d'utiliser telle ou telle méthodologie de construction de tableaux de bord, les modalités d'utilisation des instruments et leurs conséquences. L'accès à ce niveau nécessiterait une posture plutôt interprétative car les données permettant d'adopter une posture positiviste ou fonctionnaliste n'existent pas à ce niveau. Aussi, elle conduit souvent à rechercher les combinaisons entre instruments et facteurs de contingence qui permettraient d'améliorer les performances sans forcément être en mesure de produire les cadres explicatifs de ce succès²⁸. En outre, l'enseignement doit selon moi intégrer la question de l'effet des dispositifs sur les personnes, ce qui nécessite d'avoir une représentation plus riche de ces personnes que dans les postures fonctionnalistes.

Or, les chercheurs ayant une posture interprétative ou critique semblent se désintéresser des instruments ou du moins de leur dimension technique. On peut dès lors s'interroger sur leur façon d'assurer la cohérence entre leur recherche et leur enseignement. Mes échanges avec certains d'entre eux font apparaître qu'ils résolvent les difficultés que j'ai éprouvées en

²⁸ La section 4.2.1 comporte une description détaillée des postures de recherche en contrôle de gestion

enseignement en raison de la sous-conceptualisation de ces instruments par une forte dissociation entre leur recherche et l'enseignement. Ce dernier est dicté par les programmes et assuré par une application des ouvrages pédagogiques. La question de la mise en cohérence de l'enseignement et de la recherche ne se pose donc pas individuellement.

Troisièmement, la conceptualisation des instruments est donc réalisée par les auteurs d'ouvrages pédagogiques et ne fait pas l'objet d'un processus de validation satisfaisant. En effet, ces ouvrages n'étant pas considérés comme des productions intellectuelles à part entière, le seul critère disponible de validation de leur qualité est leur diffusion. On pourrait arguer que ces ouvrages pédagogiques étant utilisés dans le cadre de cours eux-mêmes évalués, la diffusion est un garant de la rigueur intellectuelle de ces ouvrages. Mais les modes d'évaluation des cours ne sont pas de nature à inciter à mettre l'accent sur leur rigueur intellectuelle. De ce fait, il n'est pas possible de prendre les ouvrages pédagogiques comme référence à un travail de recherche alors même qu'il s'agit des seuls ouvrages qui tentent de donner des définitions et des cadres pour aborder la question des instruments et de leur utilisation²⁹. D'une certaine façon, il semble que la communauté académique ne prenne pas suffisamment en compte la faible maturité du champ en matière de recherche sur les instruments et applique des règles qui sont adaptées à des champs dont la maturité serait plus grande et dans lesquels les ouvrages pédagogiques reposent sur des savoirs mieux établis.

Quatrièmement, il semble difficile de prendre le contenu des ouvrages normatifs comme objet de recherche sauf dans le cadre du courant critique. Pourtant, la recherche sur les instruments de contrôle de gestion ne semble pas pouvoir faire l'économie de l'analyse des ouvrages normatifs compte tenu de leur influence sur les représentations et donc sur l'enseignement et sur les pratiques de ces instruments.

Enfin, nous avons évoqué les difficultés méthodologiques de l'étude des instruments de contrôle et de leurs pratiques. Elle nécessite souvent de comprendre le contexte socio-organisationnel dans lequel ils sont encapsulés, ce qui est coûteux en temps. Par ailleurs, la conceptualisation des instruments peut nécessiter de se situer au niveau intermédiaire entre celui de l'instrument encapsulé dans un contexte socio-organisationnel spécifique et un niveau trop générique comme celui des modèles mathématiques de la théorie des incitations. Or, ce niveau intermédiaire, qui peut prendre la forme de cas stylisés par exemple, constitue une

²⁹ Pensions, par exemple, aux ouvrages de Robert Simons (1995, 1999).

modélisation qu'il n'est pas possible de rendre totalement indépendante de la pratique observée, comme dans le cas des modèles mathématiques, mais qui simplifie cette pratique. Il est donc difficile de convaincre de la crédibilité de telles modélisations et des conclusions qui en sont tirées.

Le faible investissement dans le développement d'un cadre théorique permettant de décrire les instruments et leurs effets attendus, sont amplifiées par le fait que les praticiens valorisent les innovations et les discours normatifs sur ces innovations au détriment d'une approche conceptuelle des instruments (cf. 4.2.3.). Ce phénomène est alimenté par le rythme des innovations et l'importance des mécanismes de légitimation qui conduisent les praticiens à valoriser le discours des consultants et des gourous et ne sont certainement pas sans conséquence sur les chercheurs travaillant sur ces instruments.

Ces difficultés sont particulièrement saillantes dans le domaine du contrôle de gestion en raison du peu de données quantitatives exploitables et des difficultés d'accès au terrain, En outre, les pratiques de contrôle de gestion sont locales et diffuses au sein des organisations. D'autres domaines de la gestion qui s'intéressent aux mécanismes internes aux organisations (comme la GRH, l'organisation ou les systèmes d'information) ont probablement des difficultés similaires. En tout état de cause, il est important de les identifier dans un contexte où la compétition entre domaines est réelle et repose notamment sur le nombre respectif de publications.

In fine, les difficultés de valorisation de ce type de travaux conduisent à une sous-exploitation d'un potentiel de réflexion existant puisque de nombreux enseignants - chercheurs sont amenés à réfléchir en tant qu'enseignants aux instruments, mais ces réflexions ne sont ni diffusées ni échangées en l'absence de possibilité de les valoriser. Cela freine la validation des savoirs locaux et leur accumulation. Si ce constat est juste, il est d'autant plus problématique que la conceptualisation des instruments et de leur utilisation nécessite d'accéder aux pratiques, ce qui est coûteux, notamment en temps, et que les ressources sont limitées.

4.1.2 DES LIENS ENSEIGNEMENT – RECHERCHE NON FAVORISES

Le contexte institutionnel de la formation est aussi un frein à l'introduction du questionnement dans les enseignements. Dans les écoles de gestion, une part significative des étudiants sont issus de classes préparatoires³⁰. Celles-ci conduisent à une représentation de la salle de cours comme lieu de transmission d'un savoir entre le professeur qui sait et les étudiants qui ne savent pas. Ce problème est accru par le fait que le succès des étudiants au concours d'entrée légitime le modèle de l'enseignement en classes préparatoires. La différence de nature entre les domaines enseignés avant l'entrée en école et le domaine de la gestion ne facilite pas la transition. Les participants de MBA ou de formation continue viennent, quant à eux, pour la plupart, chercher des solutions prêtes à l'emploi en ayant la conviction que celles-ci existent. Je participe actuellement à un projet de recherche interne à ESCP Europe qui vise à mettre en évidence ces problèmes de représentations sur la nature de la connaissance en gestion et son enseignement et leur influence sur l'apprentissage. Toutefois, à ma connaissance, ce projet reste isolé et le travail sur ces questions et la recherche de solutions est très limité.

Or, dans de nombreuses institutions, la reconnaissance des activités d'enseignements n'est pas fondée sur les contenus des cours mais sur leur succès auprès des participants. Compte tenu de ce qui précède, ceux-ci ne sont le plus souvent pas les mieux placés pour en apprécier la pertinence et surtout la validité. Sachant que dans certains cas, le contenu des cours est déterminé de façon totalement indépendante par une seule personne, il est possible que les cours les mieux valorisés portent sur des contenus n'ayant pas de valeur scientifique. Ce contexte favorise un enseignement normatif et décourage le travail sur le contenu appuyé sur la recherche.

Par ailleurs, compte tenu de l'introduction récente de la recherche les pratiques d'enseignement restent dominées par une approche normative fondée sur l'expertise. Il y a donc, notamment en France, un manque de supports pour mettre en œuvre des démarches réflexives ou fondées sur les résultats de la recherche. Le développement de supports pédagogiques n'étant que peu pris en compte dans l'évaluation des professeurs, et le temps de développement de tels supports étant très long, il y a peu de chances qu'ils se multiplient. Si

³⁰ Cette part est décroissante, mais reste tout de même élevée. Dans le programme Master, sur 850 diplômés, environ 360 sont issus de classes préparatoires. Ceux-ci restent néanmoins largement majoritaires dans les cours fondamentaux en Licence 3.

l'on ajoute qu'il est souvent plus facile d'améliorer la satisfaction des étudiants en évitant les questions complexes, il y a un risque que l'on abandonne, dans les enseignements, la recherche de la pertinence et de la validité académique.

En outre, de nombreux acteurs du monde académique restent convaincus qu'il n'y a aucun lien entre recherche et enseignement : enseignants, y compris ceux qui pratiquent la recherche, dirigeants d'institutions académiques pour qui la recherche n'a de sens qu'en raison de sa prise en compte dans les classements et les accréditations ou clients de formations à la recherche de solutions.

A ces difficultés génériques s'ajoutent quelques éléments plus spécifiques au contrôle de gestion liés notamment au décalage entre les sujets de recherche et les sujets d'enseignements. En effet, les bases de nos enseignements restent les instruments. Or, comme j'ai tenté de le démontrer, il y a un déficit de définition et de conceptualisation des instruments qui laisse une grande place à une représentation superficielle de ces instruments et donc aux experts, gourous ou consultants. Par ailleurs, la recherche ne porte que marginalement sur la conception et la mise en œuvre des instruments (Fabre et Bessire, 2006). D'une manière générale, il y a un manque de connaissances sur la pratique des instruments même les plus fondamentaux (calcul des coûts, budget, tableaux de bord...). Or, la vitrine pour notre domaine reste ces fondamentaux, que ce soit auprès des publics de formation première ou de formation continue. Comment prétendre que la recherche apporte quelque chose si elle ne permet pas de proposer un discours plus structuré sur des questions fondamentales comme l'impact du nombre d'indicateurs suivis dans un tableau de bord ou la validité des propositions du *beyond budgeting*?

4.1.3 DES RELATIONS AVEC LES ORGANISATIONS QUI N'ENCOURAGENT PAS LA RECHERCHE

Les représentations de nombreux acteurs sur la recherche et le savoir en gestion restent simplistes et ne sont pas favorables au développement de la recherche. La plupart des cadres et dirigeants que je rencontre ignorent l'existence même de la recherche en gestion. Cela n'est pas surprenant lorsque l'on sait que la démarche scientifique n'est pas enseignée en France et que le doctorat n'y est pas un diplôme prestigieux. C'est d'autant plus problématique qu'une part importante des dirigeants français est issue d'écoles d'ingénieurs. Ils sont à ce titre considérés comme « scientifiques ». Pourtant, la majorité d'entre eux n'a jamais été confronté à la recherche, y compris dans le domaine des sciences de l'ingénieur. Ils ont donc une vision

très naïve de la recherche, et il n'est pas surprenant qu'ils ne connaissent pas l'existence de recherche en gestion. Quant aux dirigeants ayant fait des études de gestion, la pratique de la recherche dans les établissements d'enseignement supérieur de gestion étant récente, particulièrement dans les grandes écoles, ils n'en ont pas entendu parlé durant leurs études.

A cette méconnaissance de la recherche vient se superposer le profond scepticisme sur la capacité d'un enseignant – chercheur à avoir d'autres compétences que celle de faire des cours. Cette faible légitimité des enseignants³¹, est renforcée par l'idée, diffusée notamment par les anciens de grandes écoles, que l'apprentissage dans ces institutions se fait principalement au travers des activités associatives péri-universitaires. Ainsi, un ancien d'ESCP Europe et ancien premier ministre, n'hésitait pas à déclarer aux jeunes entrants que l'essentiel de son apprentissage à l'école avait été lié à la création d'une association en charge d'organiser des conférences avec des personnages publics.

Par ailleurs, l'importance de la légitimité et la pression à la recherche de solutions à court terme favorisent l'expertise au détriment de la recherche. La pression à la recherche de solution court terme ne facilitent pas l'émergence d'un besoin de la part des acteurs de l'entreprise d'interagir avec des chercheurs sur la base d'une contribution plutôt à moyen terme et fondée sur leur capacité à structurer leur réflexion sans forcément déboucher sur des solutions. D'autant plus, l'investissement dans la recherche nécessite de convaincre des acteurs de haut niveau dont la disponibilité est très limitée. En outre, la recherche conduit à questionner les solutions proposées par les consultants, ce qui ne va pas dans le sens de la recherche de légitimité de ces acteurs.

Il y a actuellement un regain d'intérêt pour la recherche. Mais, compte tenu de cette méconnaissance de la démarche de recherche, la contribution de la recherche est perçue essentiellement sous l'angle de son apport pour trouver des solutions innovantes. Le chercheur est alors considéré, ou plutôt fantasmé, comme étant à la pointe de l'innovation. Il est aussi considéré par les dirigeants comment pouvant contribuer à améliorer le classement de l'institution dans laquelle ils ont fait leurs études grâce à ses publications. En effet, l'idée que la recherche est un élément important de ce classement se diffuse. Mais ces deux éléments ne favorisent pas un intérêt des praticiens pour ce que la recherche peut effectivement leur apporter.

³¹ Il m'est arrivé qu'à la suite de l'exposé de mon parcours, un étudiant m'interroge pour savoir si ce n'était pas en raison d'un échec en entreprise que je serais devenu enseignant.

Ces problèmes sont accentués dans le domaine du contrôle de gestion car il y a peu d'acteurs de suffisamment haut niveau pour être en mesure de décider une interaction avec des chercheurs, ayant une représentation à long terme des enjeux de contrôle et suffisamment de temps. Les directeurs du contrôle de gestion sont souvent des opérationnels du *reporting* pour la direction générale et n'ont donc que peu l'occasion de poser des questions sur lesquelles la recherche pourrait être utile. Quant aux directeurs financiers, le problème ne vient pas du niveau de leur questionnement, mais de leur disponibilité souvent insuffisante compte tenu de l'étendue de leurs responsabilités et de la place du contrôle de gestion dans celles-ci.

Enfin, il y a un écart entre les connaissances existantes et les attentes, notamment en matière d'instruments. Ainsi, si l'on reprend l'exemple des propositions du *beyond budgeting*, ce sujet est au cœur des préoccupations des contrôleurs de gestion et des dirigeants de nombreuses entreprises. Le débat autour de ce thème, animé par les consultants, est d'une pauvreté qui reste surprenante même lorsque l'on connaît l'importance des mécanismes de légitimité³². Mais les armes dont dispose la communauté académique pour aller au-delà d'une analyse des limites de ces propositions sont réduites.

Compte tenu des besoins, à la fois en termes de terrains, mais aussi de ressources financières, il est donc important de travailler à légitimer la recherche - et au sein de la recherche les postures non positivistes - auprès des opérationnels. Cela nécessite de penser la recherche et les relations avec les organisations de façon complémentaire et cohérente.

4.1.4 UN CONTEXTE QUI NE FAVORISE PAS LA RECHERCHE ?

Enfin, malgré les discours sur l'importance de la recherche, on peut se demander si le contexte institutionnel la facilite réellement. Ce contexte est caractérisé par l'importance des classements et les organismes d'accréditation, et la focalisation sur la mesure de la production de recherche au travers des publications. Cela conduit dans de nombreuses institutions à concentrer l'énergie des dirigeants sur la recherche du système d'incitations individuelles optimal pour augmenter le nombre de publications. Cette orientation n'est pas spécifique au monde académique, mais, indépendamment des éventuels problèmes plus génériques qu'elle soulève, elle fait l'hypothèse erronée d'une certaine maturité de ce champ organisationnel. En

³² J'ai assisté récemment à une table ronde regroupant des directeurs financiers ou du contrôle de gestion de grands groupes, à laquelle assistaient des contrôleurs de gestion de haut niveau, dans laquelle les échanges se résumaient à savoir si leur organisation avait ou non supprimé le budget.

effet, elle suppose une communauté de taille suffisante et homogène, une stabilité des critères de pertinence du savoir produit, un socle de connaissances admis et partagé. L'expérience relatée plus haut remet en cause la pertinence de ces hypothèses de même que l'analyse de Dominique Bessire qui décrit le chercheur en contrôle de gestion comme errant sans boussole parmi la jungle des théories (2002, p. 6).

En outre, malgré la pression à la publication, le travail de recherche reste relativement peu encouragé dans de nombreux contextes, et l'arbitrage entre différentes activités de nombreux enseignants – chercheurs est souvent défavorable à la recherche. En effet, le métier d'enseignant – chercheur en gestion nécessite tout à la fois de pratiquer la recherche, et donc de la publier, d'être en contact avec les pratiques et de faire de l'enseignement. Mon expérience montre que compte tenu du travail de publication et des autres obligations, le temps passé par les enseignants – chercheurs à recueillir des données est très faible. Il y a donc un risque que malgré les injonctions à développer la recherche celle-ci reste une activité secondaire en pratique. Cela s'explique selon moi par la méconnaissance de l'activité de recherche qui conduit à sous estimer le temps nécessaire à sa production et à l'insuffisance des financements. Après une phase de développement de la recherche, soutenu par une réduction de l'activité d'enseignement des professeurs, il y a un risque que celle-ci stagne par manque de ressources³³. C'est particulièrement vrai dans le domaine du contrôle de gestion qui nécessite un accès aux pratiques qui est coûteux en temps. Nous avons déjà souligné ce problème de manque de ressources dans la section 3.

De plus, la communauté académique est de taille modeste, notamment en France, et fragmentée. Dans un contexte dans lequel le savoir produit par la recherche souffre d'un déficit de légitimité et est en concurrence avec la connaissance des experts dont les conditions de production sont moins contraignantes, la production de recherche est donc insuffisante. Elle est aussi et insuffisamment structurée. Or, la pression à la reconnaissance internationale de chaque enseignant – chercheur à un niveau individuel, ne facilite pas l'organisation de cette communauté notamment au niveau local pour défendre les enjeux liés à la production et la diffusion d'un savoir fondé scientifiquement.

³³ Cela peut aussi s'expliquer par les contraintes de plus en plus forte sur la publication qui, comme nous l'avons mentionné par ailleurs, peuvent conduire à ce qu'une partie de la connaissance produite ne soit pas diffusée.

Il y a donc un réel risque que le modèle académique ne se développe pas, en particulier dans le domaine du contrôle de gestion où l'articulation entre les connaissances générées par la recherche, l'enseignement et les organisations présente des difficultés spécifiques.

Pour limiter ces risques, il y a un besoin d'intégrer la recherche, l'enseignement et les relations avec les organisations. Pourtant, la question du lien entre les différentes facettes du métier d'enseignant – chercheur n'est que rarement soulevée dans les lieux institutionnels d'échange entre chercheurs ni semble-t-il au niveau des institutions d'enseignement et de recherche.

4.2 QUELQUES PISTES DE SOLUTIONS

Pour éviter le risque d'un essoufflement, en contrôle de gestion, du modèle académique fondé sur la recherche, l'analyse de mon expérience permet d'ébaucher quelques pistes de solutions. Proposer des solutions peut paraître contradictoire avec l'idée que la contribution de la recherche aux pratiques se trouve dans la formulation des questions plus que dans la proposition de solution (4.2.4.). Mais d'une part, ce mémoire n'est pas le résultat d'une recherche, et, d'autre part, je pense que la contribution de ce mémoire réside effectivement plus dans son questionnement et la présentation d'une expérience associée à ce questionnement.

4.2.1 PENSER LES POSTURES DE RECHERCHE EN PRENANT EN COMPTE L'ENSEIGNEMENT ET LES RELATIONS AVEC LES ORGANISATIONS

Intégrer recherche, enseignement et relation avec les organisations pose la question des postures. En effet, ce lien ne peut se faire, selon moi, que s'il y a cohérence entre les postures dans ces différents domaines. Or, dans de nombreux contextes, cette cohérence n'est pas facile à réaliser. Ainsi, j'ai tenté de mettre en évidence l'écart entre les exigences de validation du savoir produit en recherche et celles de validation du savoir diffusé en enseignement qui ne facilite pas cette mise en cohérence.

En recherche, la question des postures a fait l'objet de nombreux travaux. Ces travaux (Chua, 1986 ; Morales et Sponem, 2009 ; Lukka, 2010) font apparaître trois grandes catégories de postures dont les caractéristiques sont résumées dans le tableau suivant :

Mainstream/ Fonctionnaliste	Interprétative	Critique
Recherche de lois objectives des phénomènes sociaux	Rendre compte d'une situation	Rendre compte du rôle des systèmes dans les phénomènes de domination
Existence d'une réalité objective	La réalité sociale est émergente, construite de façon subjective et objectivée par les interactions humaines	Réalité empirique caractérisée par des relations objectives transformées et reproduites par l'interprétation subjective
Les personnes sont des objets passifs maximisant leur utilité	Subjectivité des acteurs et importance des représentations	Les personnes ont des potentialités aliénées
Les personnes poursuivent des buts connus a priori	Le sens et les intentions sont construits retrospectivement et ancrés dans les pratiques sociales et historiques	L'intention, la rationalité et la capacité d'agir existent mais sont perverties par l'idéologie ou la domination
Méthodes proches des sciences expérimentales	Méthodes ethnographiques, études de cas	Méthodes historiques, ethnographiques, études de cas
Cadre théorique économique (autre cadre toléré si méthode expérimentale)	Tous les cadres théoriques sont pertinents	
Les dispositifs de gestion sont importants	Les dispositifs de gestion sont un des éléments des situations	Les dispositifs de gestion sont des supports de domination
Les sociétés sont stables. Les dysfonctionnements peuvent être résolus par des systèmes adaptés	L'ordre social n'est pas remis en cause. Les conflits sont résolus par des systèmes communs de représentation sociale	Le conflit est consubstantiel à la société
La recherche vise à trouver des lois, en déduire des instruments, pour améliorer le fonctionnement des organisations (maximiser la valeur)	La recherche vise à expliquer l'action et à comprendre l'ordre social.	La recherche vise à dénoncer les phénomènes d'aliénation. Elle nécessite de se placer dans une perspective « antiperformative »³⁴

³⁴ Cette expression vise à traduire le mot *antiperformativity* utilisé par Fournier et Grey (2000).

Cette description est évidemment simplificatrice ; de nombreux courants existent au sein de ces postures³⁵ et les débats sont nombreux autour de la définition et du contour des différentes postures. Il n'y a pas consensus sur ce que recouvre la posture critique et Bessire (2002) souligne « l'extrême confusion qui règne aujourd'hui [...] au sein de ce courant ». En ce qui concerne le behaviourisme, qui reconnaît d'autres moteurs des personnes que l'intérêt, peut-on dire qu'il est un des courants de la perspective fonctionnaliste telle que définie dans le tableau ? Autrement dit jusqu'à quel point cette posture est-elle liée à une représentation spécifique des personnes ?

Les débats sont aussi vifs sur la pertinence relative des différentes postures³⁶. Ces débats illustrent bien le fait que le contexte épistémologique de la recherche en contrôle de gestion est loin d'être stabilisé. Ils illustrent aussi le fait que certains chercheurs influents se placent dans une optique de compétition entre postures alors que le manque de maturité du domaine devrait conduire à maintenir la diversité de postures existantes en laissant à chacune le temps de démontrer sa pertinence dans un cadre plus large que celui de la communauté académique. Cette orientation néglige le fait que l'enjeu est certainement autant de crédibiliser et de développer la recherche que d'intensifier la compétition au sein de la recherche. On peut donc se demander si l'énergie de la communauté académique est concentrée sur les bons enjeux³⁷.

Mais au-delà de ce débat sur les postures de recherche et leur diversité, ce qui me semble intéressant ici, c'est que la question de l'articulation entre ces postures, l'enseignement, les relations avec les organisations et le contexte est peu posée. Il semble donc légitime de réfléchir à la cohérence des postures, et notamment aux apports des différentes postures de recherche à l'enseignement et aux entreprises d'une part et, d'autre part, aux conditions permettant de faire de la recherche et de l'enseignement avec telle ou telle posture. Une première analyse sous cet angle des trois postures de recherche présentées plus haut, à la lumière notamment des réflexions menées au long de ce mémoire, permet de faire les hypothèses suivantes.

³⁵ Fournier & Grey (2000) suggèrent par exemple que la recherche critique en management (*critical management studies*) s'organise autour de trois propositions liées : dé-naturalisation, anti-performativité et réflexivité.

³⁶ Voir notamment le débat mentionné plus haut entre Zimmermann (2001) d'une part, et d'autre part, Hopwood (2002), Ittner et Larcker, (2002), Luft et Shields (2002), Lukka et Mouritsen (2002).

³⁷ Ce point rejoint la remarque de Colasse (1997) sur l'énergie consacrée par certains courants à discréditer les postures d'autres courants et son appel à une certaine tolérance

En ce qui concerne l'enseignement, la posture positiviste semble la plus cohérente avec l'enseignement dans une *business school*. En effet, elle vise à trouver des lois et en déduire des instruments pour améliorer le fonctionnement des organisations dans le sens de maximiser la valeur économique créée. Toutefois, dans le domaine du contrôle de gestion et notamment en ce qui concerne les instruments, les recherches de ce courant portent sur des lois qui se situent à un niveau plus macro que celui des enseignements. On peut donc s'interroger sur leur robustesse et leur validité à un niveau micro. Ce problème est renforcé par l'absence de cadre descriptif des pratiques de contrôle qui conduisent à mobiliser des termes non conceptualisés (comme ABC ou BSC, par exemple), ce qui limite la portée des résultats (cf. 2.3).

La posture interprétative vise à expliquer l'action et à comprendre l'ordre social. Si elle permet notamment de combler le vide laissé par la posture positiviste sur la subjectivité des acteurs des organisations, elle n'a pas l'ambition de trouver des lois génériques. En matière d'enseignement, elle peut être utile dans la démarche d'analyse de situations spécifiques (soit présentées dans des cas pédagogiques détaillés, soit portées par les participants eux-mêmes), mais elle ne permet pas de répondre à la demande légitime de principes directeurs permettant par exemple de guider la conception de systèmes de contrôle.

Quant à la posture critique, si elle peut permettre d'éclairer des managers en dénonçant les effets aliénants des instruments de contrôle de gestion, le refus de performativité ne rend pas aisée sa contribution aux nombreux cours et programmes qui visent à fournir des instruments et les méthodologies pour les construire.

Les relations avec les organisations ne sont pas non plus de même nature selon les perspectives. Dans la perspective fonctionnaliste, ces relations se font à un niveau relativement superficiel puisque les entreprises fournissent un terrain de recherche qui n'est pas lié à une pratique ou un problème spécifique. Le fait de fournir un terrain ne crée donc pas une attente particulière par rapport aux résultats de la recherche. En effet, ces résultats doivent par nature être génériques. Dans la perspective interprétative, ces relations sont plus proches puisqu'il s'agit d'analyser des situations dans leur contexte spécifique. Cette proximité peut permettre d'accroître l'intérêt d'une relation avec des chercheurs tout en imposant des contraintes sur la disponibilité des personnes opérationnelles pour participer à la recherche. Dans la perspective critique, la volonté de ne pas contribuer à l'amélioration du fonctionnement (anti-performativité) permet difficilement d'envisager des collaborations avec

les dirigeants et pose problème pour l'accès à des données de terrain autre que des discours d'acteurs.

Enfin, malgré les travaux montrant l'influence du contexte institutionnel sur les postures de recherche (Grey et Wilmott, 2005; Hopwood, 2002, 2007), cette question semble peu prise en compte dans la réflexion sur ces postures.

Sur cette question du lien entre posture de recherche et relation avec les enseignements, mon expérience semble mettre en évidence la cohérence d'une posture dans laquelle la recherche a une visée performative, c'est-à-dire ayant un objectif d'amélioration des pratiques³⁸, se situe dans une perspective constructiviste, ne renonce pas à considérer les acteurs comme des personnes³⁹, et est accompagnée par une pratique réflexive collective de l'enseignement qui se pose la question de la validité scientifique des messages délivrés et par des relations avec des acteurs de l'entreprise sur la base de l'analyse de leur pratique.

En tout état de cause, ouvrir la question des postures à l'enseignement, à leurs conséquences sur les relations avec les organisations et à leur faisabilité dans des contextes spécifiques me semble utile pour favoriser le développement de la recherche et sa diffusion. Il serait donc souhaitable de débattre de ces questions dans notre domaine.

4.2.2 FAVORISER LA DIVERSITE DES POSTURES

Par ailleurs, pour tenir compte du déficit de connaissances scientifiquement établies qui rend nécessaire un développement de la recherche et des enjeux et des risques liés à un enseignement encore dominé par la diffusion de bonnes pratiques ou plutôt de « meilleures pratiques » (Bourguignon, 2009), il faudrait favoriser une plus grande diversité de postures de recherche, d'enseignement et de relations avec les organisations, éventuellement à un niveau local.

L'enjeu est important en matière de recherche, même si dans le domaine du contrôle de gestion, la diversité des postures est réputée plus grande que dans d'autres domaines de la gestion. L'Association Française de Comptabilité est un exemple de l'ouverture à des postures

³⁸ cette amélioration pouvant aussi porter sur le travail des personnes et pas uniquement la création de valeur.

³⁹ Ce qui rejoint l'idée de Bessire (2002, p.7) de mettre le contrôle de gestion « au service de l'accomplissement simultané de la vocation des êtres humains et des organisations dans lesquels ils exercent leur activité ».

épistémologiques et méthodologiques variées⁴⁰. Cette diversité reste toutefois relative si l'on se place dans la perspective du classement des revues internationales qui fait une place très large à la posture fonctionnaliste.

Mais il l'est surtout en termes de diversité de postures cohérentes de recherche et d'enseignement et d'articulation avec les relations avec les organisations. En effet, la faible diversité des postures n'est pas uniquement liée au mode de reconnaissance de la recherche, mais aussi aux orientations de l'enseignement dans de nombreux contextes, aux représentations de la connaissance en gestion et à l'importance de la légitimité dans les organisations qui favorisent la posture fonctionnaliste. Pour favoriser cette diversité, il faudrait identifier les moyens de rendre cohérentes des postures alternatives sur ces différents axes.

Cela passe aussi par l'encouragement des traditions nationales qui peuvent favoriser l'émergence de telles postures. Celles-ci sont aujourd'hui plutôt découragées par des mécanismes de reconnaissance qui passent de plus en plus, et dans certain contextes presque exclusivement, par le niveau international (ce qui signifie en pratique anglo-saxon).

4.2.3 REPENSER LE LIEN RECHERCHE – ENSEIGNEMENT ET LES MODES DE VALIDATION DU SAVOIR

Le développement de postures différentes de la posture fonctionnaliste qui permettent néanmoins l'identification de principes génériques permettant la conception d'instruments pouvant servir de supports aux enseignements pourrait aussi passer par des actions sur les enseignements.

L'objectif serait de mieux intégrer les résultats de recherche aux enseignements afin de démontrer l'apport de la recherche. Ainsi, il serait peut-être souhaitable (pour la recherche) de travailler à des formes d'enseignement plus en phase avec les postures de recherche non positivistes ou de développer des cas qui ne portent pas sur l'application d'une méthode (savoir-faire) mais sur l'application de grilles d'analyse issues de la recherche pour comprendre une situation empirique (ce qui impliquerait du point de vue de la recherche de travailler au développement de ces grilles).

⁴⁰ Les éditoriaux de la revue *Comptabilité, Contrôle, Audit* témoignent de cette ouverture. Parmi les plus récents, on peut citer Nikitin *et al.* (2009).

La partie 3 de ce mémoire donne des exemples de telles orientations, mais aussi leur difficulté. Elle montre notamment que de tels développements nécessitent des modifications dans le processus de validation et d'évaluation des cours pour y intégrer la question de la validité des savoirs diffusés et plus généralement, par un questionnement sur les objectifs de l'enseignement afin de les redéfinir en intégrant les apports de la recherche.

Du point de vue de la recherche, nous avons vu que les questionnements pédagogiques peuvent être un levier pour faire évoluer les savoirs. Il semble donc nécessaire de mieux considérer les cas pédagogiques, les ouvrages pédagogiques ou ouvrages de réflexion comme des supports de production et de diffusion de savoir qui sont nécessaires à la boucle qui va entre pratique. L'ouvrage collectif intitulé *L'art du contrôle de gestion* dont le chapitre sur l'appropriation a été décrit dans cette partie [O4, chap. 6] est un exemple de publication qui semble utile à la communauté académique et à l'enseignement, mais est difficile à valoriser. Il est même difficile de trouver un éditeur. Pourtant cet ouvrage a suscité un intérêt réel pour les co-auteurs du livre et les collègues avec lesquels nous avons eu l'opportunité d'en discuter. Il est aussi utilisé comme support dans des enseignements en master recherche et a eu un impact sur certains enseignements en master ou en formation d'adultes.

On peut observer des mouvements dans le sens d'une prise en considération de ces productions dans les processus d'évaluation au sein des sociétés savantes en management⁴¹, ou des institutions d'accréditation. Mais, puisque les ouvrages pédagogiques sont un des vecteurs de communication, mais parfois aussi d'expression de savoirs nouveaux, au-delà de leur reconnaissance il est surtout important de s'interroger sur les processus de validation de leur contenu. En effet, de nombreux ouvrages sont en fait des productions « d'experts » dont le contenu n'est pas soumis à un réel processus de validation. Or, la production de connaissance de ces ouvrages rentre difficilement dans le cadre de l'écriture d'articles académiques soumis à une relecture en double aveugle.

D'autres formes de validation par les pairs peuvent être introduites pour se substituer au processus de validation des articles académiques. Pour ce type d'ouvrages collectifs, on peut imaginer de compléter chaque chapitre par une discussion écrite par un réviseur, ou de faire préfacier ces ouvrages par un professeur donnant son appréciation sur celui-ci. On peut aussi penser à la création de lieux d'échanges sur ce type de travaux de la même façon que les

⁴¹ La Société Française de Management a notamment publié un avis qui va dans ce sens (http://www.sfmwebsite.org/avis_ouvrage.htm)

articles de recherche sont discutés dans des congrès. Compte tenu du fait que les contributions sont d'une autre nature que les articles publiables dans les revues académiques, il est probable que le format de ces lieux d'échanges doive être adapté (temps de présentation, organisation des échanges...). On peut aussi imaginer que ces ouvrages soient l'objet d'analyse publiées dans des revues académiques⁴².

4.2.4 VALORISER LES APPORTS MANAGERIAUX DE LA RECHERCHE

Le développement de la recherche passe aussi par la mise en évidence l'apport de la recherche aux organisations et une communication sur ces apports qui défende la diversité des postures de recherche. Comme cela a été mis en évidence en section 4.1., il y a urgence sur ce point notamment en France.

Sur cette question, mon expérience conforte l'intérêt potentiel pour des personnes en situation opérationnelle d'interagir avec des chercheurs, même lorsqu'ils ne sont pas dans une posture fonctionnaliste.

Cet apport peut se faire dans le cadre du travail de recueil des données sur un terrain. Comme nous l'avons vu en section 2.3.2 l'apport de la recherche au terrain peut être soit un élément de la méthodologie (recherche – intervention), soit indépendant de celle-ci, ce qui permet peut-être une plus grande souplesse dans le choix des sujets et des terrains. En tout état de cause, il se fait alors dans l'interaction avec les acteurs et nécessite donc une proximité avec un terrain. Ce type d'apport n'est pas possible dans recherche fonctionnaliste. Dans cette posture l'apport de la recherche est dans le résultat de celle-ci, sans lien direct avec les questions des opérationnels qui pourraient avoir contribué au recueil de données, et qui ne nécessite donc pas une telle proximité. Selon les méthodes, l'apport du chercheur est donc de nature différente selon les méthodes. Dans les relations avec les organisations, il est important de trouver les moyens d'expliquer ces différents apports.

Ainsi, si l'apport du chercheur dans le cadre des méthodes de recherche – intervention est évident, puisque ces méthodes intègrent la mise en œuvre de solutions à des questions opérationnelles, il l'est peut-être moins dans les approches interprétatives. Dans ce cas, les apports du chercheur sont principalement de fournir des grilles d'analyse originales et

⁴² L'article de Bourguignon (2009), dans lequel elle fait une analyse de plusieurs ouvrages pédagogiques est à ma connaissance l'un des rares exemples de ce type de publications.

validées qui permettent aux opérationnels de mieux formuler les questions qu'ils se posent. Il s'agit donc d'aider ces opérationnels à structurer leur réflexion, la plupart du temps sans que le chercheur ait à proposer des solutions. Autrement dit, la recherche permet d'aider les acteurs des organisations à bien formuler leurs questions plutôt que d'y apporter des réponses. C'est le rôle des opérationnels d'apporter ces réponses.

Bien que le chercheur puisse apporter des solutions, diffuser l'idée que l'apport de la recherche est dans la capacité à mieux formuler les questions, me semble essentiel. En particulier pour pouvoir généraliser l'introduction de la recherche dans certains programmes de formation continue (cf. 3.5) et ainsi renforcer la crédibilité de la recherche auprès des opérationnels.

Mais, au-delà de l'apport direct à des pratiques spécifiques, l'apport de la recherche se fait principalement grâce à ses contributions théoriques. En plus de crédibiliser l'apport du chercheur face à une situation pratique, l'enjeu est donc aussi de démontrer l'intérêt pratique de ces contributions théoriques. Pour cela, mon expérience montre qu'il est essentiel de développer les compétences et les représentations sur la connaissance en gestion qui permettent un aller-retour pertinent entre modèle et pratique dans une logique de « rationalité interactive » (Ponsard, 1994). En effet, l'apport des chercheurs est bien de proposer des modélisations des instruments. Or les représentations du savoir en gestion et la formation des praticiens, notamment en France, les ferait pencher plus naturellement vers une représentation de la pratique comme une application des modèles de connaissance (rationalité mécaniste).

Aussi, plutôt que d'alimenter la compétition entre différentes méthodes, il semble important de travailler à convaincre des apports pratiques de l'ensemble des travaux réalisés dans des cadres méthodologiques différents, mais ayant une visée de transformation des pratiques. Il est aussi important de faire communiquer les différentes méthodes, voire plus largement les différentes approches. Or, comme l'on montré Lukka et Granlund (2002), ce qu'ils appellent les différents « genres » de recherche (*consulting research, basic research, critical research*) ne communiquent pas entre eux.

4.2.5 ORGANISER LA RECHERCHE AUTOUR DE QUESTIONS UTILES POUR L'ENSEIGNEMENT

S'il est important de trouver des postures permettant d'interagir avec les organisations et de communiquer sur l'intérêt de la recherche, il y a aussi un enjeu à défendre l'indépendance de la recherche. Cette indépendance est particulièrement complexe pour une recherche visant à

analyser les pratiques, puisqu'elle nécessite l'accès à des terrains et des moyens financiers qui sont détenus par les organisations. Or, mon expérience met en évidence la difficulté de se placer vis-à-vis des opérationnels dans une perspective réflexive qui est par nature celle de la recherche. Il n'est donc pas évident de trouver des interlocuteurs, même à haut niveau, qui acceptent, *es* qualité, que la recherche questionne leurs pratiques ou celles de leur organisation. La dépendance de la recherche vis-à-vis des entreprises pour l'accès au terrain et à des ressources financières est donc une menace pour l'indépendance de la recherche. En outre, certaines postures, comme la posture critique, nécessitent pour certains un refus de contribuer à l'amélioration de ces pratiques (anti-performativité). Se pose donc la question des moyens de faire vivre un courant critique qui puisse disposer de données empiriques.

Pour favoriser cette indépendance, il est donc nécessaire de réfléchir aux modes d'organisation de la recherche qui permettent de dépasser les réticences des entreprises tout en tenant compte de la faiblesse des ressources actuelle. Une piste serait de trouver une organisation qui facilite le travail sur des sujets de recherche permettant de faire face aux besoins d'enseignement afin d'accroître la légitimité de la recherche. Puisque l'enseignement porte sur la question du savoir faire, il est nécessaire de développer des recherches sur la conception et la mise en œuvre de système de contrôle de gestion.

Sur ce sujet, la principale difficulté est le coût d'accès aux pratiques qui conduit à devoir faire des généralisations fondées sur des observations limitées qui conduisent notamment à la difficulté de convaincre de l'objectivité de l'analyse (par exemple lorsque ces observations sont resituées sous forme de cas stylisés). Une piste serait de fédérer des ressources pour faire des projets de plus grande ampleur qui permettent d'avoir une méthodologie rigoureuse pour étudier les pratiques en matière d'instruments et d'utilisation des instruments. Mais cela nécessite probablement de sortir du modèle du chercheur indépendant évalué de façon individuelle pour évoluer vers une évaluation intégrant une dimension plus collective.

4.2.6 POURSUIVRE LA RECHERCHE SUR LES PRATIQUES POUR PERMETTRE ET ENSEIGNER L'APPROPRIATION

Comme nous l'avons vu, mes recherches débouchent sur la question de l'appropriation des instruments par les acteurs. Mes autres travaux, notamment pédagogiques, visent à développer la capacité des acteurs à s'approprier les instruments.

L'appropriation des instruments nécessite tout d'abord un travail sur les pratiques. L'analyse des pratiques est d'autant plus importante que les instruments définis dans les ouvrages normatifs sont sous-prescrits [AC1] et que leur pratique est loin d'être homogène. Leur étude d'un point de vue externe par exemple au travers de questionnaires est donc ardue. Or, faute d'une étude de ces pratiques partagée et diffusée au sein de la communauté académique, leurs meilleurs connaisseurs sont les consultants qui ont des intérêts spécifiques qui ne les portent pas nécessairement à la diffusion objective de leur savoir. Il est donc important d'encourager la recherche sur les pratiques en particulier en matière d'instruments de contrôle de gestion pour faire évoluer la connaissance et l'enseignement et faire sortir d'une approche très normative et réifiante de ceux-ci.

L'appropriation nécessite aussi de disposer des concepts permettant de décrire les instruments, leurs effets, et la façon dont ces effets sont obtenus. Or, comme j'ai tenté de le mettre en évidence dans ce mémoire, sont insuffisamment développés. L'insuffisance des concepts utilisés dans les ouvrages pédagogiques, dans les *best sellers* sur des instruments de pilotage ou par les praticiens pour discuter de leurs dispositifs de gestion rend difficile les échanges sur ces instruments, y compris entre enseignants - chercheurs supposées disposer d'un vocabulaire et de concepts communs.

En l'absence de tels concepts, il semble difficile d'adopter une posture intermédiaire entre la présentation des instruments comme des « bonnes pratiques » et celle des limites de ces instruments et des mensonges des gourous qui vendent des instruments supposés universels. Or, même si la critique des instruments est utile et nécessaire, il faut aussi être en mesure de développer des contenus et des connaissances permettant aux opérationnels de faire face à leurs enjeux et donc d'aller au-delà de cette critique.

Otley (1999) puis Feirrerera & Otley (2009) ont proposé un cadre qui constitue en fait une liste d'éléments constitutifs d'un instrument de contrôle. Au-delà de cette liste, il semble nécessaire de développer des concepts permettant de rendre compte des intentions et d'élaborer des représentations partageables de ces intentions, du mode d'usage et de la façon dont les instruments peuvent permettre d'atteindre les intentions.

Enfin, l'appropriation nécessite, comme la boucle théorie – pratique (4.2.4), de se placer dans une logique de rationalité interactive, et donc de développer les compétences adaptées. En effet, comme nous l'avons suggéré [O1, chap. 6], l'appropriation nécessite une transformation des instruments qui, pour conserver une cohérence entre l'instrument transformé et l'intention, doit reposer sur une compréhension du modèle qui relie cet instrument à ces

intentions. Il ne s'agit donc pas d'appliquer le modèle théorique d'un instrument, mais de s'en servir comme une représentation de ce qu'on cherche idéalement à faire sachant qu'il faut introduire dans les pratiques des éléments propres au contexte, et qu'il faut avoir conscience de ces écarts pour maintenir une certaine cohérence entre le modèle théorique et sa mise en pratique. Il est urgent d'enseigner ces compétences nécessaires à l'appropriation des instruments de contrôle de gestion, mais dont l'utilité va certainement bien au-delà.

4.3 PROJETS

Mes projets de recherche comme mes projets pédagogiques portent précisément sur la poursuite de mes travaux antérieurs visant à permettre et enseigner l'appropriation (4.3.1). Je travaille aussi, et ce mémoire de HDR en est l'illustration, à la prise de conscience de la nécessité d'une démarche plus intégrative entre les différentes dimensions du métier d'enseignant – chercheur en contrôle de gestion (4.3.2).

4.3.1 POURSUIVRE LES TRAVAUX POUR PERMETTRE ET ENSEIGNER L'APPROPRIATION DES INSTRUMENTS

J'ai plusieurs projets qui visent à poursuivre les travaux présentés dans ce mémoire autour du sujet sur lequel ces travaux ont débouché, à savoir l'appropriation des instruments par les acteurs.

En premier lieu mon objectif est de publier mes travaux passés portant sur cette question de l'appropriation des instruments par les acteurs, en particulier les articles issus du travail avec Annick Bourguignon et Philippe Zarlowski [AR1, AR2, CI1]. Dans la même optique, mon objectif est de poursuivre l'exploitation des données issues du travail avec Philippe Zarlowski à l'AP-HP [CI2] pour en tirer une contribution scientifique publiable. Notons qu'il ne s'agit pas à proprement parlé d'un projet. Mais compte tenu du temps que ces projets de publication nécessitent, il est difficile de ne pas les mentionner.

J'ai aussi débuté, avec Carole Bonnier et Philippe Zarlowski un terrain de recherche sur l'utilisation des tableaux de bord dans le secteur hospitalier qui vise à décrire les pratiques en la matière et alimenter ainsi les réflexions initiées sur ce thème dans le cadre d'un ouvrage pédagogique de contrôle de gestion [O2, chap. 5].

Par ailleurs, je pense valoriser et poursuivre le travail réalisé dans le cadre des ouvrages pédagogiques ou des réflexions sur les cours sur les instruments de comptabilité de gestion ou de contrôle de gestion et leur conceptualisation. Ainsi, avec Fabien De Geuser, nous avons entamé un travail d'analyse des ouvrages pédagogiques sur l'ABC pour mettre en évidence la diversité des représentations sur ce thème symptôme de la faiblesse des conceptualisations de cet instrument.

Du côté de l'enseignement, je participe à un projet visant à mettre en évidence les représentations des étudiants issus de classe préparatoires sur l'enseignement et l'apprentissage. Un des objectifs est d'identifier les freins à une posture d'enseignement qui ne soit pas positiviste et normative (et donc favorable à l'appropriation).

Par ailleurs, je contribue au lancement de nouveaux cours à la fois en formation initiale et en formation continue qui vont dans le sens du développement des capacités d'appropriation des instruments de contrôle de gestion. En formation initiale, je contribue au prochain semestre à la première session d'un cours intitulé « Management et esprit critique ». En formation continue, nous venons avec deux collègues de faire accepter et mettre catalogue d'ESCP Europe un programme de 4 jours intitulé « Quels outils de pilotage pour mon entreprise ? Une formation par la recherche ».

Enfin, je participe au développement d'une compétence sectorielle sur le domaine de la santé. Nous sommes en effet convaincus d'une part qu'il s'agit d'un secteur propice au développement d'une posture de recherche et, d'autre part, qu'une spécialisation sectorielle est de nature à favoriser les orientations que nous souhaitons donner à la recherche et à l'enseignement.

4.3.2 SUSCITER LE DEBAT AU SEIN DE LA COMMUNAUTE ACADEMIQUE SUR L'ARTICULATION ENTRE LES POSTURES DE RECHERCHE, D'ENSEIGNEMENT ET DE RELATION AVEC LES ORGANISATIONS EN COHERENCE AVEC LE CONTEXTE INSTITUTIONNEL

Une des pistes envisagée pour éviter que le développement de la recherche et son influence sur l'enseignement et les pratiques ne s'essoufflent est de réfléchir conjointement aux questions d'enseignement, de recherche et de relations avec les entreprises, tout en prenant en compte le contexte. Il s'agit notamment de réfléchir à des postures cohérentes et aux moyens de les développer.

Le débat sur la pertinence de la recherche et son influence sur les pratiques existe. De même que celui sur l'impact des évolutions institutionnelles sur la recherche. Il reste toutefois limité à des cercles restreint. En outre, il n'intègre pas l'ensemble des dimensions de l'enseignement et de la recherche. En particulier, les liens avec l'enseignement ou l'influence des organisations sur la recherche et l'enseignement.

Puisque ce débat n'est pas actif, il convient de le susciter. Ce n'est pas évident compte tenu des systèmes d'incitations existants qui ne poussent guère les chercheurs à investir du temps dans ce type de débats. Un tel débat peut être mené dans le champ du contrôle de gestion quels que soient les types d'institutions, ce qui présente l'avantage d'une compréhension partagée des enjeux de la production de connaissance. Il peut aussi l'être pour l'ensemble de la gestion au niveau de groupes d'institutions présentant des caractéristiques similaires, ce qui présente l'avantage de pouvoir poser de façon plus large la question des objectifs de l'enseignement.

Globalement les objectifs d'un tel débat seraient les suivants :

- Encourager la connaissance réciproque des différents contextes, des types de contributions existants dans ces contextes à la fois en recherche et en enseignement pour en favoriser la valorisation. Il s'agirait de poursuivre la démarche amorcée avec la relation entre MACORG et la MCA en l'élargissant aux questions d'enseignement.
- S'accorder sur les enjeux de transformation de l'enseignement et leurs conséquences sur la recherche notamment dans la perspective de pérenniser et de développer la production de recherche.
- Mettre en évidence les contraintes sur les orientations et les capacités de recherche imposés par les différents contextes institutionnels d'une part, et, d'autre part, la place et les orientations de l'enseignement, mais aussi les opportunités qu'elles offrent afin de trouver les moyens d'exploiter ces opportunités.
- Poser la question de l'organisation du champ académique de la gestion afin de préserver la diversité de la production scientifique et son développement tout en poursuivant l'objectif d'accroissement de sa qualité.
- Renforcer la légitimité de la recherche par d'autres voies que les classements.

Mes démarches dans ce sens ont été les multiples. Au nom de mon département, j'ai eu des échanges épistolaires longs et approfondis avec Anthony Hopwood autour de ces questions de liens entre recherche, enseignement, relations avec les organisations et contextes. Ces

échanges ont débouché sur l'idée d'organiser un séminaire académique autour de ces questions.

Avec plusieurs collègues du département, nous avons eu des échanges avec quelques chercheurs internationaux, Jan Mouritsen (Copenhagen Business School) et Chris Chapman (King's College, London), pour confirmer la pertinence du projet et en préciser les modalités à l'occasion d'invitations que nous leur avons faites spécifiquement sur ce sujet. Avec Jan Mouritsen, notre objectif était de consacrer une séance à un échange autour de ces questions avec l'idée d'expérimenter ce type d'échanges à la fois sur le fond et la forme pour préparer un séminaire plus large. Force est de constater que même dans un cadre adapté et avec des interlocuteurs ouverts, les échanges sur ces questions ne sont pas évidents. En effet, il n'est pas facile de questionner un modèle dans lequel nous sommes acteurs, et ce questionnement est suspect lorsqu'il est soulevé par ceux qui ne sont pas les mieux reconnus dans ce modèle. La séance de travail avec Chris Chapman a débouché sur l'idée d'organiser une journée d'échange sur les pratiques d'enseignement, de recherche et de relations avec les organisations avec quelques collègues intéressés, avec le but de valider leur intérêt, de faire émerger des projets de contribution et de trouver les moyens de prolonger la réflexion si son intérêt est confirmé.

Enfin, avec Philippe Zarlowski, j'ai coordonné un symposium intitulé « Relations entre enseignement et recherche et responsabilités des enseignants-chercheurs en comptabilité et contrôle de gestion » à l'occasion du 31^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité qui réunissait d'ailleurs des membres du jury de cette HDR, Dominique Bessire et Gérard Naro, ainsi qu'Annick Bourguignon et Yves de Rongé.

La prochaine étape est l'organisation du séminaire évoqué plus haut. Ce n'est qu'une étape dans un projet de long terme qui vise aussi à légitimer et donc encourager un tel débat dans les institutions académiques en gestion françaises au-delà du cas du contrôle de gestion.

5 CONCLUSION

Au travers du récit de mon expérience, j'ai tenté de défendre la thèse suivante : l'articulation entre les différentes dimensions du métier d'enseignant – chercheur dans le champ du contrôle de gestion est nécessaire, possible mais n'est pas favorisée par l'environnement institutionnel. Cette articulation est une des conditions pour que les chercheurs qui sont rattachés à des institutions d'enseignement dont le financement dépend en partie des entreprises puissent exercer leur rôle social lié à la production et à la diffusion de connaissance reposant sur une validation scientifique. En effet, si l'apport de l'introduction de la recherche a eu un impact positif en transformant l'enseignement et les relations avec les entreprises, notamment par rapport à une approche d'expert en termes de 'meilleures pratiques', le développement de la recherche ne semble pas garanti. Réfléchir à cette articulation conduit à ouvrir le débat sur la recherche d'une façon plus large que par rapport à des paradigmes théoriques et à le renouveler.

Du point de vue de l'enseignant – chercheur, une telle articulation me semble nécessaire pour dépasser le dilemme mis en évidence par Dupuy *et al.* (2007). Le cap suggéré dans ce mémoire, est de contribuer à l'enseignement et aux pratiques par une démarche intellectuelle la plus rigoureuse possible d'un point de vue scientifique au sein d'équipes développant des modes de travail collectifs. C'est peut-être aussi un moyen de naviguer dans la jungle des théories (Bessire, 2002).

Pour suivre ce cap, mon expérience semble mettre en évidence la cohérence d'une posture dans laquelle la recherche a une visée performative, c'est-à-dire ayant un objectif d'amélioration des pratiques, se situe dans une perspective constructiviste, ne renonce pas à considérer les acteurs comme des personnes, et est accompagnée par une pratique réflexive collective de l'enseignement qui se pose la question de la validité scientifique des messages délivrés et par des relations avec des acteurs de l'entreprise sur la base de l'analyse de leur pratique. Cette posture nécessite toutefois de changer en profondeur les représentations sur la connaissance en gestion fortement structurées par une pensée en termes de solutions et particulièrement de 'meilleures pratiques'.

Les risques qui pèsent sur la recherche en contrôle de gestion sont aussi liés à une dissociation entre la recherche et les pratiques (Hopwood, 2007, 2008a) et à une orientation vers les aspects sociaux qui négligent la dimension techniques des instruments (Baldvinsdottir et al.

2010). Chercher des pistes pour rendre cohérentes les différentes activités des enseignants – chercheur conduit à ajouter des motivations supplémentaires aux appels des ces auteurs à travailler sur les pratiques en matière d’instruments en analysant ces pratiques à la fois d’un point de vue technique, sociaux et psycho-sociaux. En effet, la question des instruments se trouve être au cœur des enseignements de contrôle de gestion et des préoccupations des praticiens et les limites de la recherche sur ces questions en minent la crédibilité.

Sur cette question des instruments, mes travaux débouchent sur les conclusions suivantes. La réflexion sur les instruments ne peut dissocier leur design, leur modalité d’utilisation, et les personnes qui les utilisent, car ces différentes dimensions ne sont pas indépendantes. Elle nécessite de disposer d’un cadre conceptuel, notamment d’un vocabulaire, permettant de décrire ces instruments, leurs modes d’utilisation et leurs intentions. En outre, l’échange sur ces instruments ne pouvant porter que sur une modélisation de ceux-ci, et d’autre part, l’appropriation de ces instruments nécessitant leur transformation, il est essentiel de développer les compétences et les représentations sur la connaissance en gestion qui permettent un aller-retour pertinent entre modèle et pratique dans une logique de « rationalité interactive » (Ponssard, 1994). Il est certainement urgent d’enseigner ces compétences, le cas échéant de façon appliquée autour des instruments de contrôle de gestion.

Dans ce travail j’ai fait le choix d’aller au-delà de la simple mise en perspective de mes travaux et de mon expérience afin de présenter les réflexions que j’en tire. Bien que ces réflexions soient aussi étayées par la littérature, elles restent principalement fondées sur mon expérience. Cela a rendu cet exercice déroutant, mais aussi motivant, car permettant la formalisation, même imparfaite, d’idées et de préoccupations qui sont au cœur de mon travail actuel d’enseignant – chercheur.

Mon souhait est qu’au-delà de ses imperfections, ce travail serve de support à des échanges avec des collègues et contribue à convaincre de l’intérêt de consacrer du temps aux questions qu’il soulève. De ce point de vue, il me semble que l’apport principal de ce travail est la description d’activités et de contributions en recherche, mais aussi en enseignement et sur les autres facettes du métier d’enseignant – chercheur qui ne font pas fréquemment l’objet de communications écrites.

6 PUBLICATIONS CITEES

6.1 ARTICLES DANS DES REVUES CLASSEES ET CHAPITRES DE LIVRES (AVEC PROCESSUS D'ARBITRAGE EN « DOUBLE AVEUGLE »)

[A1] Growers vs. Merchants Bargaining on the Price of Champagne Grapes and the Role of Contracts when Bargaining is Unbalanced (avec C. Chambolle), *Journal of Wine Economics*, 1(2), 2006, 95-113.

[A2] « Le coût unitaire, ce n'est pas ma priorité », ou le difficile mariage de la performance économique et sociale dans une entreprise du secteur public (avec A. Bourguignon et P. Zarlowski), *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 57, juillet-août-septembre 2005, 42-61.

[A3] Economic Modelling Triggers More Efficient Planning: An Experimental Justification (avec J-P. Ponsard), *Theory and Decision*, 58(3), 2005, 239-282.

[A4] Comment la structure financière influence-t-elle les choix stratégiques : Etude de cas dans l'industrie du vin (avec H. Tanguy), *Economie Rurale*, 281, mai-juin 2004, 39-58.

[A5] Incitations sur Objectifs et Flexibilité Stratégique (avec H. Tanguy), *Revue Française de Gestion*, 30(148), janvier-février 2004, 7-28.

[A6] L'utilisation de la modélisation économique pour la planification : résultats d'un jeu expérimental (avec J-P Ponsard), in *Perspectives en Management Stratégique*, Fréry, F., Joffre P. & Laroche H. (eds.), vol. 9, 2003, 265-292.

[A7] Strategic management and management control: Designing a new theoretical framework (avec C. Mendoza), *Performance Measurement and Management Control, Studies in Management Control*, vol.12, 2002.

[A8] Une reformulation de l'approche dite du « Balanced Scorecard » (avec J-P. Ponsard), *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 6(1), mars 2000.

En révision

[AR1] When the Enterprise Culture meets identities: a case study in a public sector firm (avec A. Bourguignon et P. Zarlowski), 2ème version en révision après demandes de modifications, *Critical Perspectives on Accounting*

[AR2] Rationalized packages and micro-processes of change in accounting practices: a case study (en coll. avec A. Bourguignon et P. Zarlowski), 2ème version soumise après demandes de modifications, *Journal of Organizational and Accounting Change*

6.2 AUTRES ARTICLES

[AA1] Gardons-nous des effets de mode et du simplisme dans l'évaluation de la performance !, *Revue Enjeux - Qualité en Mouvement*, 2009

[AA2] Les fausses évidences de l'évaluation (avec F. De Geuser), Rhizome, n°34 « Mesurer... les effets de l'évaluation », mars 2009

[AA3] L'échec de l'évaluation des ministres, ou les limites de la culture du résultat (avec P. Dobler), Le Monde, 17 août 2009

[AA4] Hôpitaux : une gestion à repenser (avec F. De Geuser), Le Monde, 27 décembre 2007.

6.3 OUVRAGES COLLECTIFS

[O1] *The Art of Management Control : Issues and practices* (Giraud F., Saulpic O., Delmond M.H., Bonnier C., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R. ; Coord. Giraud F., Saulpic O.), Pearson Education France, Paris, 2011

[O2] *Fundamentals of management control: Techniques and principles* (Saulpic O., Giraud F., Zarlowski P., Lorain M-A., Moralès J.; Coord. Giraud F., Zarlowski P.; Coord. Giraud F., Zarlowski P.), Pearson Education France, Paris, 2011

[O3] *Les fondamentaux du contrôle de gestion : principes et outils* (Saulpic O., Giraud F., Zarlowski P., Lorain M-A., Moralès J. ; Coord. Giraud F., Zarlowski P.), Pearson Education France, Paris, 2011

[O4] *L'Art du contrôle de gestion : enjeux et pratiques* (Giraud F., Saulpic O., Delmond M.H., Bonnier C., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R.), Editions Gualino, 2009

[O5] *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* (Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Fourcade F.), 3^{ème} édition, Editions Gualino, 2008.

[O6] *Management Control and Performance Processes* (Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H.), Editions Gualino, 2005.

6.4 CHAPITRES D'OUVRAGE

[CO1] Planning and budgeting: A new approach for senior management, in F. Bournois, J. Duval-Hamel, S. Roussillon, J-L. Scaringella (eds.), *Handbook of Top Management Teams*, Palgrave Macmillan, 2010

[CO2] Planification et budget, in F. Bournois, J. Duval-Hamel, S. Roussillon, J-L. Scaringella (eds.), *Encyclopédie de Dirigeance*, Paris, Eyrolles, 2007

[CO3] Les enseignements de la théorie financière pour évaluer le rôle des FIE (avec H. Tanguy), in Plihon D, Ponsard J-P, *La montée en puissance des fonds d'investissement : quels enjeux pour les entreprises*, Paris, La documentation française, 2002

6.5 COMMUNICATIONS INTERNATIONALES

[CI1] Change in accountability schemes and societal norms: a case study in the French public sector (with A. Bourguignon & P. Zarlowski), *7th Critical Management Studies Conference*, Universida Federico II, Naples, September 11-13, 2011

[CI2] Accounting for profits and losses in health care: a case study of the introduction of income statements for French public hospitals departments (with P. Zarlowski), *8th International Management Control Research Conference*, University of Greenwich, London, 8-10th September 2010

[CI3] Reinterpreting accountability in the French public sector (with A. Bourguignon & P. Zarlowski), *International Perspectives on Accounting Conference*, Innsbruck, July, 2009; *4th MCA-MACORG joint workshop*, Lille, July, 2009; *Research seminar: The shadow line of accountability: performances and controls across public and private*, Nordic Network for Public-Private Relations & Venice University, Venice, Italy, April 18, 2008

[CI4] Cost calculation or Cost Modeling: Rethinking the link between ABC and ABM (with C. Mendoza), *3rd joint MCA/MACORG Workshop*, Manchester, May 15-16, 2008; *Annual British Accounting Association Congress*, York, April 14-16, 2004; *26th Annual Conference of EAA*, Seville, April, 2003

[CI5] Performance Management Systems and Organizational Change: Framing Time and Identity (with A. Bourguignon & P. Zarlowski), *7th International Management Control Systems Research Conference*, Paris, September 12-14, 2007; *MAR 2007*, Trento, June 18-20, 2007; *Integrating Global Organizations Conference on the role of performance measurement systems*, Siena, July 13-14, 2006

[CI6] Recurrent Attempts to Renovate Management Control Revisited through a Simons' Perspective (with N. Berland & J-P. Ponsard), *1st joint MCA/MACORG Workshop*, Paris, May 18-19, 2006

[CI7] A contribution to the theoretical framework guiding management control system design, *MCA workshop*, Glasgow, may 12-13, 2005; *25th Annual Conference of EAA*, Copenhagen, April 25-27, 2002

[CI8] Implementing financial value measures in management control: Results from a case study (with H. Tanguy), *EIASM 3rd conference on new directions in management accounting*, Bruxelles, 12-14 December, 2002

[CI9] Incentives for reaching objectives and strategic flexibility (with H. Tanguy), *24th Annual Conference of EAA*, Athens, April 18, 2001.

[CI10] The influence of financial structure on strategic decisions: A case study in the wine sector (with H. Tanguy), *Workshop on compensation in firms*, Ecole Polytechnique, Paris, 11-12th january, 2001

[CI11] Markets vs. Hierarchies in the Champagne Sector. An Experimental Game (with J-P Ponsard & H. Tanguy), *4th Annual French Meeting of Experimental Economics*, Cachan, May 28-29, 1998.

[CI12] Vertical relationships in Champagne: an incomplete contract analysis (with C. Chambolle), *25th Annual E.A.R.I.E conference*, Copenhagen, August 27-30, 1998

6.6 AUTRES COMMUNICATIONS

[AC1] Peut-on parler de Balanced Scorecarding ? Contribution à la compréhension du processus d'adaptation des instruments de contrôle (avec F. De Geuser), *32ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Montpellier, 10-11 Mai, 2011

[AC2] La mesure de la performance et son utilisation : quelques éléments pour se positionner par rapport à des projets dans ce domaine, *Atelier ImpeQes « Cultiver la mesure dans l'enseignement supérieur, pour quoi faire ? »*, Université de Mons, Mons, 22 novembre 2010

[AC3] Restitution d'une recherche sur l'introduction des comptes de résultat de pôles à l'Hôtel-Dieu (avec P. Zarlowski), *Colloque « Quel rôle pour les médecins dans le pilotage économique de l'hôpital ? »*, Université Paris Descartes, Paris, 23 septembre, 2010

[AC4] Le pilotage de la performance : quelques leçons de la recherche, *Colloque « L'Etat performance »*, Club Palès, Académie d'agriculture de France, 3 juin, 2010

[AC5] Mesure de la performance et Hôpital, *Journées de formation de « La Bussière »*, L'Arbresle, 11-13 Juin, 2008

[AC6] Hôpitaux : une gestion à repenser, *68èmes journées du GERHNU*, Toulon, 30-31 Mai, 2008

[AC7] Une expérience réussie de sportif de haut niveau : quels enseignements pour les managers et les coachs ? (avec R. Maracineanu), *Colloque Coaching, sport et Management*, Lyon, 8-9 septembre, 2006

[AC8] Management de la performance : réflexions sur la pertinence du parallèle sport – management à partir de l'analyse d'une expérience de sportif de haut niveau (avec F. Alexandre-Bailly et R. Maracineanu), *Colloque Coaching, sport et Management*, Lyon, 8-9 septembre, 2006

[AC9] Pour une approche raisonnée de la mesure de la performance globale des entreprises, *Colloque « Gouvernement et démocratie des entreprises de l'économie sociale »*, Assemblée Nationale, 28 janvier, 2004

6.7 THESE

[T] Contributions à l'analyse économique des systèmes de coordination et d'incitation pour l'entreprise, Thèse de Doctorat en Economie, Ecole Polytechnique, 2000

6.8 CAS PUBLIES

[CP1] Cas « propreté et environnement » (avec F. Giraud et P. Zarolwski), *31ème Congrès de*

l'Association Francophone de Comptabilité, Nice, 11-12 Mai, 2010

[CP2] Cas « Delta » (avec J-P. Ponssard) sur l'analyse des écarts, CCMP, 2007

6.9 AUTRES CAS

[CA1] Cas « Delignes », nouvelle version (cas sur le tableau de bord, méthodes OVAR et BSC)

[CA2] Cas « Rangetout » , nouvelle version (cas sur ABC-ABM)

RÉFÉRENCES

- Ahrens, T., A. Becker, J. Burns, C. S. Chapman, M. Granlund, M. Habersam, A. Hansen, R. Khalifa, T. Malmi, A. Mennicken, A. Mikes, F. Panozzo, M. Piber, P. Quattrone, and T. Scheytt. 2008. The future of interpretive accounting research - A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, issue 6, pp. 840-866.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and control systems: A framework for analysis*, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony R.N. (1988), *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press.
- Argyris C., Schön D. A. (1978), *Organizational learning, a theory of action perspective*, Addison Wesley, Reading, Mass.
- Baldvinsdottir G., Mitchell F., Nørreklit H. (2010), Issues in the relationship between theory and practice in management accounting, *Management Accounting Research*, vol.21, pp. 79-82
- Bayon D., Berry M., Colasse B., Doblin S., Doublet J-M., Zinsou L. (1996), Vie et mort des outils de gestion, *Entreprise et Histoire*, 13, pp. 137-148.
- Berry M. (1983), Une technologie invisible? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains, Paris, CRG Ecole Polytechnique
- Bessire, D. 2002. Recherche «critique» en contrôle de gestion: exercer son discernement. *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, pp. 5-28.
- Bourguignon A. (2006), Les instruments de gestion au risque de la réification, *Mémoire de synthèse pour l'Habilitation à Diriger des Recherches*, Université de Paris Dauphine.
- Bourguignon A. (2009), Enseigner le contrôle de gestion : un piège éthique ? *Communication au 30e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Strasbourg (France) : EM Strasbourg.
- Bourguignon A. (2010), Les instruments de gestion sont-ils éthiques ? Les enjeux de la réification, in. *Management, mondialisation, écologie : Regards critiques en sciences de gestion*, Palpacuer F., Leroy M. et Naro G. (éd.), chap. 7, Hermès Science Publications-Lavoisier, Paris.
- Chua W. F. (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *Accounting Review*, vol. 61, pp. 601-632.
- Cohen L., Musson G. (2000), Entrepreneurial Identities: Reflections from Two Case Studies, *Organization*, (7)1, pp. 31-48
- Colasse B. (1997), Positif, *Comptabilité Contrôle Audit*, 3(1)
- Colasse B. (1999), *Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau*, *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, special issue, pp. 23-34.

David A. (2008), La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management ?, in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, David A., Hatchuel A., Laufer R. (éds.), 2^{ème} édition, Vuibert, Paris.

De Geuser F., Fiol M. (2002), La déformation continue des managers, *Proceedings of the VIth IFSAM World Congress*, Brisbane, July 9-13.

De Geuser F., Fiol M. (2004), Le contrôle de gestion entre une dérangeante complexité et une indispensable simplification, *Actes du 25^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Orléans, 12-14 mai.

du Gay P., Salaman G. (1992), The Cult[ure] of the Customer, *Journal of Management Studies* 29(5), pp. 615-33

Dupuy Y., Lacroix M., Naro G. (2006), Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables, *Comptabilité Contrôle Audit*, 12(2), pp. 9-36.

d'Iribarne, P. (1989). *La logique de l'honneur*, Paris: Seuil.

d'Iribarne, P. (1996/1997). The usefulness of an ethnographic approach to the international comparison of organizations, *International Studies of Management & Organization*, Vol. 26, Issue 4, pp. 30-47.

d'Iribarne, P. (2006). *L'étrangeté française*, Paris: Seuil.

Fabre P., Bessire D. (2006), Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit*, Octobre, Special Issue, pp. 67-85.

Ferreira A., Otley D. (2009), The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 20, Issue 4, pp. 263-282.

Fournier V., Grey C. (2000), At the Critical Moment: Conditions and Prospects for Critical Management Studies, *Human Relations*, vol. 53, n°1, pp. 7-32.

Garel G., Midler C. (2001), Front-Loading Problem-Solving in Co-Development: Managing the Contractual, Organizational and Cognitive Dimensions, *International Journal of Automotive Technology & Management*, Vol. 2/3, Sp. Iss., pp. 269-286.

Gilbert P. (1998). *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine?*, Paris, Economica

Grey C., Willmott H. (2005), Introduction, in *Critical Management Studies*, edited by C. Grey and H. Willmott. Oxford: Oxford University Press, pp. 1-15.

Hatchuel A., Mollet H. (1986), Rational modelling in understanding and aiding human decision-making: About two case studies, *European Journal of Operational Research*, vol. 24, pp. 178-186.

Hasselbladh H., Kallinikos J. (2000), The Project of Rationalization: A Critique and Reappraisal of Neo-Institutionalism in Organizations Studies, *Organization Studies*, Vol. 21, pp. 697-720.

- Hood C. (1995), The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 93-109.
- Hopwood A. G. (2002), 'If only there were simple solutions, but there aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research, *European Accounting Review*, vol. 11, pp. 777-785.
- Hopwood A. G. (2007), Whither Accounting Research?, *The Accounting Review*, vol. 82, n°5, pp. 1365-1374.
- Hopwood A. G. (2008a), Changing pressures on the research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review*, vol. 17, pp. 87-96
- Hopwood A. G. (2008b), Management accounting research in a changing world, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 20, pp. 3-13
- Hopwood A. G. (2009), The economic crisis and accounting: Implications for the research community, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 797-802
- Kaplan R.S. (1998), Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, n° 10, pp. 89-118
- Ittner C. D., Larcker D. F. (2001), Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, pp. 349-410
- Ittner C. D., Larcker D. F. (2002), Empirical management accounting research: are we just describing management accounting practice?, *European Accounting Review*, vol.11, pp. 797-794
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris.
- Lorino P. (2002), Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, Documents de Recherche du CERESSEC, Cergy-Pontoise (France), n°02015
- Luft J., Shields M. (2002), Zimmerman’s contentious conjectures: describing present and prescribing the future of management accounting research, *European Accounting Review*, vol. 11, pp. 795-803
- Lukács G. (1959), *Histoire et conscience de classe*, Paris, Editions de Minuit (Edition originale (1923), *Geschichte und Klassenbewusstsein*, Berlin, Malik-Verlag)
- Lukka K. (2010), The roles and effects of paradigms in accounting research, *Management Accounting Research*, vol. 21, pp. 110-115.
- Lukka K., Mouritsen J. (2002), Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting research, *European Accounting Review*, vol. 11, pp. 805-811
- Merchant K.A. (1998), *Modern Management Control Systems: Text and Cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

- Nikitin M., Pezet A., Piot C., Teller R. (2009), A quoi sert CCA ?, *Comptabilité Contrôle Audit*, 15 (1), pp. 1-4
- Otley D. (1999), Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, vol. 10, 363-382.
- Otley D. (2001), Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management, *British Accounting Review*, vol. 33, pp. 243-261.
- Miller P., Rose N. (1990), Governing economic life, *Economy and Society*, 9(1), pp. 21-31
- Mintzberg H. (1994), *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall.
- Moisdon J-C. (1997), « Introduction générale », in Moisdon, J-C. (éd.), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Seli Arslan, pp. 7-44
- Morales J., Sponem S. (2009), Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion, *Economies et Société*, vol. 43, n° 12, pp. 2001-2043.
- Ponssard J-P. (1994), Formalisation des connaissances, apprentissage organisationnel et rationalité interactive, in *Analyse Economique des conventions*, A. Orléan (éd.), chap. 7, Puf, Paris.
- Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion: Approche Qualimétrique*, Paris : Economica.
- Simons R. (1991), Strategic Orientation and Top Management Attention to Control System, *Strategic Management Journal*, vol. 12, pp. 49-62.
- Simons R. (1994), How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal, *Strategic Management Journal*, vol. 15, pp. 169-189.
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.
- Simons R. (1999), *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy Text and Cases*, Prentice Hall.
- Tanguy H. (1989), La Réhabilitation des Modèles et des Plans dans l'Entreprise : le cas d'une Maison de Champagne, *Cahiers d'Economie et Sociologie Rurales*, vol. 10, pp. 25-64.
- Tanguy H. (1992), Planification stratégique. Pour un usage rético-réthorique des modèles, *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, vol. 28, pp. 19-29.
- Zimmermann J.L. (2001), Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32. pp. 411-427.

