

RECHERCHES « CRITIQUES » EN CONTROLE DE GESTION : UNE TYPOLOGIE

Dominique Bessire

Professeur des universités

LOG (Laboratoire Orléanais de Gestion)

Institut d'Administration des Entreprises - Université d'Orléans –

Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion BP 6739 - 45067 Orléans Cedex 2,

Tél. : 02 38 41 70 28, Dominique.Bessire@univ-orleans.fr

Résumé

Les dernières décennies de recherche en contrôle de gestion ont été marquées par l'émergence d'une multitude de courants dits « critiques ». La carte utilisée pour en dresser une typologie permet de constater la diversité des options épistémologiques qui les sous-tendent et met en évidence des perspectives encore peu explorées.

Mots clés : contrôle de gestion – épistémologie – paradigme – idéalisme – humanisme- matérialisme – structuralisme

Abstract

During the last decades, research in the field of management control has been characterised by the emergence of a great variety of trends which are referred to as "critical". The map which has been used to propose a typology of these new approaches shows the diversity of the underlying epistemological assumptions and points out relatively unexplored perspectives.

Keywords: management control – epistemology – paradigm – idealism – humanism – materialism - structuralism

Les trois dernières décennies de recherche en contrôle de gestion ont été marquées par l'émergence d'une multitude de courants dits « critiques ». Face à cette prolifération qui témoigne sans doute de la vitalité de la discipline, mais est aussi source de désarroi et de confusion, il semble urgent de proposer une typologie susceptible de fournir aux chercheurs des repères fiables.

Une telle entreprise suppose, selon nous, de remonter aux soubassements épistémologiques de ces divers courants théoriques. Toute démarche de recherche, c'est là notre hypothèse, reflète en effet une certaine vision du monde. Dans le domaine qui nous préoccupe, elle se révèle au travers de l'étroite correspondance qui unit conceptualisation de l'organisation, vision du rôle des hommes en son sein et appréhension de la nature du contrôle de gestion.

Notre étude se déroule en deux phases : la première présente le cadre théorique et les outils d'investigation qui en découlent – une série de cartes homologues ; la seconde met à profit ces outils pour explorer différents courants de recherche « critique » en contrôle de gestion.

1 Les outils d'exploration : du concept de *sens* aux cartes épistémologiques

Le cadre conceptuel est nourri par la théorie des Cohérences (Niflé, 1986)¹, qui puise son inspiration aux mêmes sources que le constructivisme. Cette théorie réserve au concept de *sens* une place centrale et propose de matérialiser les multiples orientations qu'il est susceptible d'emprunter grâce à des cartes qui peuvent être déclinées, selon un principe d'homologie, en autant de versions qu'il y a d'objets d'étude considérés.

1.1 Le concept de *sens* et son opérationnalisation

Le concept de *sens* apparaît sous des appellations variées dans les écrits en sciences de gestion. La théorie des Cohérences humaines permet de le cerner avec plus de précision et offre les moyens de l'opérationnaliser grâce à des cartes, dites cartes de *sens* ou cartes de *cohérences*.

1.1.1 *Le sens, un concept central*²

Le *sens* est, dans la théorie des Cohérences humaines, au principe de toute réalité. Il peut être défini comme une certaine vision du monde qui sous-tend les actions et les représentations, individuelles ou collectives, leur donne une orientation déterminée et en forge la cohérence. Ainsi défini, le concept de *sens* subsume l'ensemble des acceptions usuelles du mot sens en français. Il englobe aussi, selon nous, un certain nombre de notions déjà utilisées en sciences de gestion telles que les valeurs, les croyances, l'idéologie, la culture, les théories de l'action, les paradigmes... Il se rapproche en particulier étroitement du concept de *schème d'interprétation*, notamment dans la définition qu'en donne Bartunek (1984, p.

¹ De larges extraits de cet ouvrage et d'autres écrits de R. Niflé peuvent être consultés sur son site web à l'adresse coherences.com. Pour d'autres applications aux sciences de gestion, le lecteur pourra se reporter par exemple à Bessire (1998, 1999 et à paraître) et à Bessire et Meunier (2001).

² La question du *sens* est au cœur de nombreux travaux en sociologie, notamment ceux entrepris par les ethnographes dans le sillage de Garfinkel (1967) ; elle est par exemple centrale dans les écrits de Weick (1995). Mais là où les théoriciens de l'*enactment* parlent de « production » du *sens*, la théorie des Cohérences humaines est centrée sur le discernement de celui-ci. Elle se rapproche ainsi de la volonté exprimée par Habermas de favoriser un processus d'*Aufklärung* (littéralement éclaircissement, reconnaissance).

355) lorsqu'elle y voit un schéma qui façonne notre expérience du monde, nous permet à la fois d'en identifier et d'en interpréter les éléments pertinents et agit comme un ensemble d'hypothèses fondamentales (quoique souvent implicites) sur le pourquoi et le comment des choses et des comportements humains.

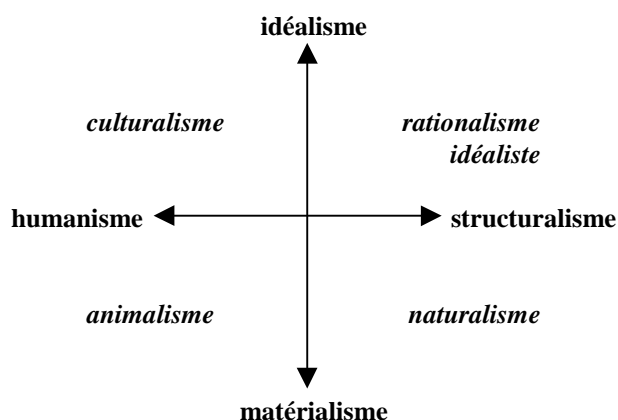
1.1.2 Les cartes de sens

Le *sens* est susceptible de se déployer dans de multiples directions qu'il est possible de matérialiser par une carte, dite carte des *sens* ou carte des *cohérences*, générée par deux axes, un peu à la façon dont on utilise une rose des vents pour figurer la direction de ceux-ci ou une boussole pour s'orienter par rapport aux quatre points cardinaux. Cette carte se décline en autant de versions qu'il y a d'objets d'étude. La théorie des Cohérences humaines distingue deux sortes de cartes : des cartes spécifiques et des cartes générales. Les premières permettent d'analyser un objet particulier : une entreprise, un concept (la qualité, la culture...), un processus (l'aménagement du territoire, la construction européenne...)... Les secondes se rangent en trois catégories : cartes phénoménologiques, cartes téléologiques et cartes épistémologiques. C'est cette dernière catégorie de cartes que nous utiliserons, car c'est elle qui a été spécifiquement conçue pour analyser des théories.

1.1.3 La construction des cartes épistémologiques

Toutes les cartes épistémologiques spécifiques à un champ scientifique donné s'obtiennent par déclinaison de la carte épistémologique générale dans le champ considéré. Les axes qui engendrent cette carte épistémologique générale opposent verticalement *matérialisme* et *idéisme* et horizontalement *structuralisme* et *humanisme*³ (figure 1).

Figure 1
Carte épistémologique générale



Librement adapté de Nifle (1986, p. 206)

L'opposition entre *matérialisme* et *idéisme* concrétise un débat qui parcourt la philosophie depuis ses origines. Dans une perspective matérialiste, les choses sont ce qu'elles sont et l'homme est esclave de son destin. L'idéalisme, très présent dans la philosophie allemande de la fin du XVIIIème siècle (Kant, Fichte...) jusqu'à nos jours (Habermas), renvoie en revanche

³ La plupart des mots du vocabulaire philosophique ont de multiples acceptions, parfois radicalement opposées. C'est pourquoi nous définirons brièvement chacun des termes utilisés en nous référant principalement à Lalande, (1997).

à l'autonomie absolue du sujet et à son libre arbitre comme principes fondateurs. En d'autres mots, tandis que le matérialisme voit en l'homme un être aliéné par des forces qui le dépassent (ses instincts, les « lois » de la nature...), l'idéalisme souligne sa vocation à s'émanciper. La première orientation se réfère à l'hypothèse ontologique tandis que la seconde est étroitement associée à l'hypothèse téléologique (Le Moigne, 1995, p. 66-88).

L'opposition entre *structuralisme* et *humanisme* est apparue plus récemment sur la scène épistémologique ; elle constitue aujourd'hui au sein des sciences humaines une ligne de clivage essentielle (parfois résumée par l'opposition entre paradigme structuro-fonctionnaliste et paradigme interprétatif ou herméneutique). Le structuralisme réduit toute réalité à un assemblage rationnel de structures qui détermine nos choix individuels. La raison y constitue la voie par excellence de la connaissance ; elle est mise au service de la découverte des structures qui gouvernent le monde. L'esprit humaniste peut être résumé par la fameuse maxime de Protagoras : « *Metron anthropos* » (l'homme est la mesure de toute chose). Le philosophe anglais Schiller (cité par Lalande, 1997) nous offre une définition d'une grande acuité : l'humanisme n'est rien d'autre que le fait « de se rendre compte que le problème philosophique concerne des êtres humains s'efforçant de comprendre un monde d'expérience humaine avec les ressources de l'esprit humain ». En d'autres mots, le structuralisme s'exprime dans la recherche des lois qui gouvernent le monde tandis que l'humanisme considère la réalité comme une construction humaine. La première orientation correspond à l'hypothèse déterministe tandis que la seconde est associée avec l'hypothèse phénoménologique (Le Moigne, 1995, p. 66-88).

Les deux axes génèrent quatre paradigmes types : rationalisme idéaliste, naturalisme, animalisme et culturalisme.

Le *rationalisme idéaliste* est, pour l'essentiel, un héritage de la pensée des *Lumières*. S'il fait de la raison le principe explicatif du monde et la source de toute connaissance, il la met au service de l'émancipation de l'humanité. C'est en se conformant de plus en plus étroitement à ses lois que se réalisera l'idéal de progrès assigné à la société humaine.

Le *naturalisme* (ou *rationalisme matérialiste*) considère toute réalité comme un système (mécanique, biologique, économique...) d'éléments abstraits régi par des lois universelles, qu'il s'agit de découvrir pour s'y conformer au mieux. La raison reste la voie par excellence de la connaissance, mais au lieu d'être mise au service d'un idéal comme dans le champ précédent, elle fonctionne dans une logique d'adaptation, face à une « réalité » qui impose ses diktats.

Dans le champ de l'*animalisme*, le maître-mot est possession : la valeur des hommes et des choses se mesure à l'emprise qu'ils ont ou qu'ils permettent d'avoir sur d'autres hommes ou d'autres choses. Il faut avoir pour pouvoir et pouvoir pour avoir. Le monde se structure autour de relations de dominants à dominés, de possédants à possédés et la vie est une lutte incessante.

Le *culturalisme* inscrit l'homme dans un processus historique par lequel il apprend à se connaître et à maîtriser la réalité. La culture est ici l'achèvement de la nature humaine et non son reniement.

Aucune des trois premières orientations identifiées ci-dessus n'est fautive par elle-même ; l'erreur en revanche est, selon nous, de croire qu'elles résument la réalité à elles seules alors qu'elles n'en montrent que certaines facettes. De notre point de vue, seule la quatrième orientation, le culturalisme, est à même de prendre l'ensemble des dimensions de la réalité –

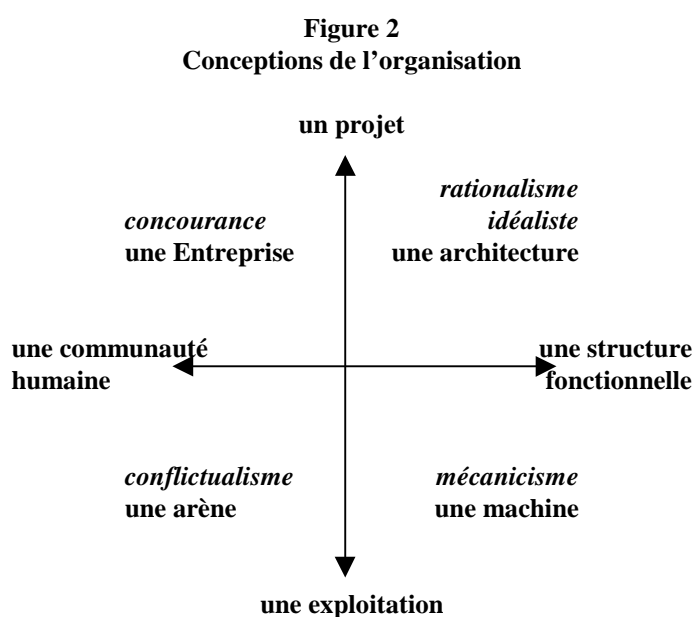
dimension subjective, dimension objective et dimension rationnelle – et ses trois plans - plan des opérations ou plan des faits, plan des représentations ou plan de l’imaginaire, plan des relations ou plan des affects - et c’est donc dans cette perspective que s’inscrit notre réflexion⁴.

1.2 Deux déclinaisons de la carte épistémologique dans le champ des sciences de gestion

Chacune des quatre logiques explicatives identifiées ci-dessus définit tout un univers et s’investit dans des questions de nature variée. Les deux cartes suivantes constituent des déclinaisons possibles de la carte épistémologique générale dans le champ des sciences de gestion et nous permettront de mener notre analyse. Elles matérialisent la cohérence qui unit, au sein d’un même paradigme, conception de l’organisation et manières d’appréhender le contrôle de gestion.

1.2.1 Les conceptions de l’organisation et du rôle de l’homme en son sein

La présentation de la carte (figure 2) qui matérialise les conceptions de l’organisation mériterait sans doute un long exposé. Pour ne pas alourdir le texte, mais offrir cependant à nos lecteurs des repères suffisants, nous avons choisi de réduire le commentaire autant que faire se peut et d’enrichir la carte par des métaphores.



Librement adapté de Nifle (1987, p. 28)

Dans une perspective *matérialiste*, l’entreprise est considérée comme une simple *exploitation*, une entité qui se résume à sa fonction de production (Desreumaux, 1998, p. 75). L’individu est lui-même réduit au rôle de facteur de production ; il n’est qu’un simple exécutant, mu par la seule recherche de son intérêt propre.

Dans une vision *idéaliste*, l’organisation est conçue comme un *projet* qui se réfère à une finalité supérieure. Les individus se mettent au service d’un intérêt supérieur qui transcende

⁴ Pour une présentation détaillée des ces trois dimensions, cf. Bessire (1999) ; voir en annexe la schématisation correspondante.

les intérêts particuliers. L'homme est pris en compte dans sa volonté d'achèvement personnel et sa capacité à s'émanciper.

Dans une perspective *structuraliste*, l'organisation est vue comme une entité abstraite, une *structure fonctionnelle* dont l'archétype est la forme bureaucratique décrite par Weber. L'individu (du dirigeant au simple salarié) doit se plier aux normes impersonnelles qui lui sont imposées.

Dans une vision *humaniste*, l'entreprise est considérée comme une *communauté humaine* qui rassemble les salariés, les clients, les fournisseurs, les représentants de la collectivité au niveau local ou national..., en bref une organisation sociale (Desreumaux, 1998, p. 75), dans laquelle chacun est acteur et a à tenir un rôle qui lui est propre.

Ces axes dessinent quatre quadrants, correspondant à autant de logiques organisationnelles. Dans le quadrant nord-est (*rationalisme idéaliste*), la firme est vue comme une architecture hiérarchisée de fonctions et de compétences, conçue en vue d'un but supérieur qui constitue sa raison d'être, mais lui reste extérieur. L'homme n'est considéré que dans la fonction qu'il occupe au service de l'entreprise. L'entreprise est évaluée sur la qualité de son organisation. Cette vision s'exprime notamment dans un certain nombre d'écrits fondateurs des sciences de gestion, de Fayol (1999) à l'école du *design* ; en France, elle a fortement influencé le management des grandes entreprises publiques.

Dans le quadrant sud-est (*mécanicisme*), l'entreprise est considérée comme une machine alimentée par des flux de toute nature, matériels, financiers, humains, etc., qui doit s'adapter à son environnement pour survivre. L'individu n'est qu'un rouage impersonnel, un opérateur anonyme (devant sa machine, sur les marchés financiers...), recevant et transmettant des impulsions par le biais de systèmes d'information de plus en plus sophistiqués. Le maître-mot est optimisation. Cette perspective correspond assez bien à la vision de l'entreprise proposée par l'Organisation Scientifique du Travail (Taylor, 1990) ; elle trouve aujourd'hui une nouvelle expression dans divers courants scientifiques comme la théorie contractuelle des organisations ou l'écologie des populations.

Alors que dans le quadrant sud-est, l'organisation est le jeu de forces impersonnelles (la technologie, les lois du marché...), dans le quadrant sud-ouest (*conflictualisme*), elle est considérée comme une arène où s'affrontent des individus ou des groupes d'individus aux objectifs divergents (Desreumaux, 1998, p. 75). La firme et l'individu en son sein ne valent que par l'emprise qu'ils exercent sur les choses et les êtres. Cette vision se réclame volontiers des travaux de Cyert et March (1963). C'est cette logique, nous semble-t-il, qui inspire les discours, mais aussi les comportements, de certaines firmes à tendance monopolistique⁵.

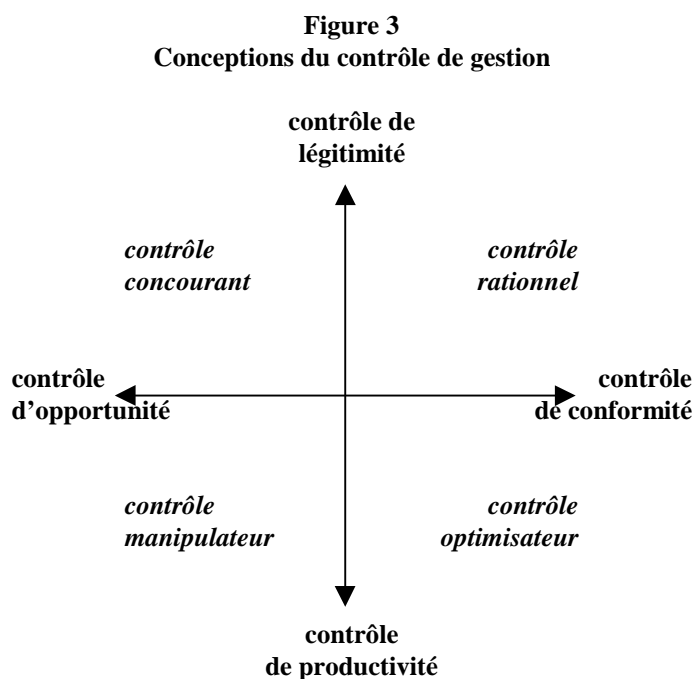
Dans le quadrant nord-ouest (*concourence*) apparaît l'Entreprise par excellence, c'est-à-dire une communauté humaine engagée dans un projet qui transcende les intérêts particuliers, mais permet aussi à chacun d'accomplir sa vocation propre. L'Homme est ici reconnu dans toutes ses dimensions. Le maître mot est service : chaque individu, chaque entreprise, vaut par le concours qu'il ou elle apporte à d'autres individus, à d'autres entreprises et, finalement, au bien commun. Dans le champ des sciences de gestion, l'ouvrage de de Woot (1968), *Pour une doctrine de l'entreprise*, représente, à notre sens, une des tentatives les plus abouties.

⁵ « Je suis votre concurrent, je veux votre clientèle, mon but est de prendre votre place dans les rayons des magasins et dans l'estomac des consommateurs », ainsi s'exprimait D. Ivester, alors directeur général de Coca-Cola, en 1995 devant ses pairs de l'Association américaine des industriels du *soft drink* (*Le Monde*, 9 juillet 1999, p. 1)

Il convient de souligner que ces quatre quadrants ne font que décrire des idéaux types : les visions de l'organisation se déploient dans une infinité de directions et certaines approches ne sont pas exemptes de contradictions. Néanmoins, il est presque toujours possible de repérer un *sens* dominant.

1.2.2 Les conceptions du contrôle de gestion

La carte suivante (figure 3) décline les logiques organisationnelles dans le champ du contrôle de gestion.



A l'entreprise conceptualisée comme une structure fonctionnelle correspond un *contrôle de conformité* (conformité à un modèle, à une norme, à une procédure, à un plan...). Ce type de contrôle constitue l'application, dans le champ du contrôle de gestion, du modèle bureaucratique décrit par Weber ; il en présente les trois principaux attributs : rationalité, autorité centrale et impersonnalité (Maître, 1984, p. 245). C'est le point de vue qui prévaut encore aujourd'hui dans nombre d'administrations publiques.

A la firme considérée comme une communauté humaine est associé un *contrôle d'opportunité* ; l'enjeu n'est plus la conformité des actions à des normes externes, mais leur cohérence par rapport aux buts que se fixent les individus. L'opposition entre contrôle de conformité et contrôle d'opportunité nous semble recouvrir assez largement la distinction opérée par Lorino (1995) entre paradigme du contrôle et paradigme du pilotage.

Dans la firme perçue comme une simple exploitation, l'accent est mis sur le contrôle de *productivité* ; la préoccupation majeure est le contrôle des débits ; le rôle du contrôleur s'y apparente à celui d'un comptable spécialisé qui doit enregistrer les quantités d'*input* et d'*output* et surveiller les ratios entre ces éléments.

Dans la firme vue comme un projet, le contrôle de *légitimité*, qui se réfère à un idéal et à un système de valeurs, l'emporte.

Ces deux axes délimitent quatre champs.

La logique de rationalité idéaliste s'incarne dans le modèle du *contrôle rationnel* : le déploiement spatial et temporel des objectifs de l'organisation constitue la préoccupation majeure. Le cadre conceptuel élaboré par Anthony (1965) constitue l'expression exemplaire de ce type de contrôle. Le découpage en centres de responsabilité est supposé garantir la cohérence spatiale tandis que la segmentation en trois niveaux (planification stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel) doit garantir la cohérence entre le long terme et le court terme.

Le *contrôle optimisateur* (ou *mécanique*) met l'accent sur la recherche de l'efficacité maximale (Porter, 1996). Son développement peut être associé avec l'essor de la comptabilité de gestion, et notamment avec la mise en œuvre des coûts standard. Ce type de contrôle a profondément imprégné tant la pratique que la théorie. Période après période, il renaît sous une surprenante variété de formes : la reconfiguration des processus, le *bench-marking*, l'activity based costing, dans leurs versions les plus caricaturales, en sont des expressions modernes.

La logique de conflits se matérialise dans des formes de *contrôle manipulateur* (ou *politique*), au service des intérêts de la coalition dominante. Les théorisations qui en ont été faites (regroupées sous le vocable *pluralism*, Hopper et Powell, 1985, pp. 443-445) s'inspirent des travaux de Lindblom (1959), Cyert et March (1963) et Allison (1969).

Dans la logique de *concourence*, le contrôle de gestion est au service des autres fonctions de l'entreprise ; il constitue un pôle d'expertise en évaluation, une évaluation qui ne se limiterait pas à la seule dimension objective, mais inclurait également les autres dimensions de la réalité, sa dimension rationnelle comme sa dimension subjective. Ses actions se réfèrent expressément à la mission de l'entreprise et à ses valeurs. Elles contribuent à l'achèvement des buts de l'organisation aussi bien qu'à la réalisation personnelle des individus.

2 Application à l'analyse de la recherche « critique » en contrôle de gestion

Les quatre cartes qui ont été présentées ci-dessus vont nous permettre d'explorer différents courants de recherche « critique » en contrôle de gestion. L'objectif est d'identifier les options épistémologiques qui les sous-tendent et, en mettant en évidence des zones relativement peu explorées, de proposer des pistes de recherche alternatives. C'est pourquoi les études effectuées par d'autres auteurs sont réutilisées de manière systématique⁶.

Cinq approches principales sont ici brièvement analysées : courant interprétatif, structuralisme radical, postmodernisme, théorie de la structuration et humanisme radical⁷. Ces approches se réfèrent habituellement à des analyses sociologiques ou philosophiques pour proposer de nouvelles conceptualisations du contrôle de gestion en explorant délibérément ses aspects non

⁶ Notons qu'avec des objectifs semblables (identifier les options épistémologiques sous-jacentes aux différents courants de recherche en contrôle de gestion) et alors que nous ignorions au début de nos recherches l'existence de la carte conçue par Burrell et Morgan (1979) pour analyser les paradigmes sociologiques et *a fortiori* l'usage que Hopper et Powell (1985) en avaient fait dans le champ du contrôle de gestion, nous avons spontanément adopté une démarche similaire à celle de Hopper et Powell. Cette convergence méthodologique nous semble être de nature à conforter la validité de nos résultats. La place nous manque ici pour mener une comparaison plus détaillée, mettant en évidence aussi bien les ressemblances que les divergences entre nos approches respectives.

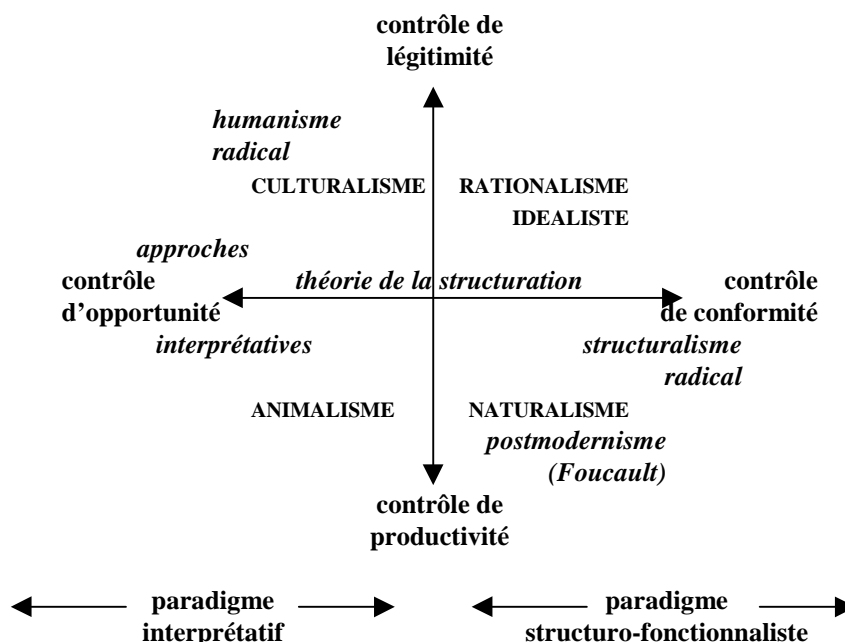
⁷ Les dénominations sont adaptées de Burrell et Morgan (1979). Il n'existe pas, semble-t-il, en français de traduction bien établie de ces expressions.

techniques. Chaque paragraphe de cette section débute donc par une brève présentation des concepts clés sociologiques ou philosophiques, se poursuit par une identification de la position épistémologique sous-jacente, examine la logique organisationnelle qui en découle et se conclut par une détermination du type de contrôle qui lui est associé.

Précisons ici qu'il ne s'agit pas d'analyser les théories philosophiques ou sociologiques pour elles-mêmes, mais pour l'usage dominant qu'en font les chercheurs en contrôle de gestion. Cela peut introduire une série de distorsions. Tout d'abord parce que les chercheurs en gestion, face à des corpus qui peuvent être vastes et complexes, se concentrent généralement sur une partie réduite de ceux-ci. Par exemple, dans le cas de l'œuvre de Foucault, les analyses en contrôle de gestion se réfèrent majoritairement à *Surveiller et punir* - qui ne fait que concrétiser un instant dans la pensée foisonnante du philosophe français - et laissent généralement de côté les très nombreux autres ouvrages. En second lieu, les chercheurs en gestion en font une interprétation personnelle qui, pour être rendue plus facilement opérationnelle, est assez fréquemment fortement simplifiée. Enfin, le format imparti à cet article impose également à son auteur de bâtir une présentation à grands traits qui pourra par endroits, à juste titre, sembler caricaturale. Nous espérons que ces réserves n'empêcheront pas nos lecteurs de nous suivre dans un cheminement qui est, nous l'assumons complètement, fortement orienté.

La carte présentée ci-dessous, qui superpose la carte épistémologique générale et la carte des conceptions du contrôle de gestion résume les résultats de notre exploration ; elle est placée ici pour guider le lecteur dans son parcours.

Figure 4
Typologie des courants de recherche « critique »



2.1 Perspectives interprétatives⁸

Concepts clés

L'approche interprétative⁹ a donné naissance à une grande variété de perspectives telles que la phénoménologie existentielle, l'interactionnisme, l'ethnométhodologie, la sociologie cognitive, etc. (Chua, 1988, p. 60) ; ici l'accent est mis sur les seuls points communs. C'est chez Weber qu'il faut chercher l'origine de ces divers courants. Il fut le premier à affirmer que « la sociologie, en tant que science sociale authentique, doit mettre en œuvre une méthodologie [...] significativement différente de celle utilisée par les sciences de la nature » et se fit ainsi « l'apôtre d'une compréhension interprétative des significations, actions, intentions, etc. des individus qui contribuent à l'ordre social » (Roslender, 1995, p. 66-67).

Les approches interprétatives mettent par conséquent l'accent sur « la nature essentiellement subjective du monde social et s'efforcent de le comprendre en partant du cadre de référence de ceux qui sont l'objet de l'étude. [...] Elles se focalisent sur les significations individuelles et les perceptions des gens, [...] elles suggèrent [qu'ils] créent de manière continue leur réalité sociale en interaction avec les autres. Le but d'une approche interprétative est d'analyser ces réalités sociales et la manière dont elles sont socialement construites et négociées » (Hopper et Powell, 1985, p. 446).

Position épistémologique

Ces approches prennent donc en compte explicitement l'hypothèse phénoménologique (axe horizontal de la figure 1), mais ne prennent pas position quant à la dimension téléologique (axe vertical). C'est pourquoi, sur la carte épistémologique, nous les situons sur l'axe horizontal, avec une nette orientation *humaniste* (au sens que nous avons donné à ce terme dans la section 1). Ce point de vue semble partagé par Chua (1986) et Roslender (1995).

Logique organisationnelle

En mettant l'accent exclusivement sur la dimension humaine de l'entreprise, les approches interprétatives peinent à proposer une vue explicite de l'organisation, autrement que sous forme d'un ensemble de relations interindividuelles.

Conception du contrôle de gestion

Les propos de Morgan (1988, p. 484) résument les implications d'une perspective interprétative pour l'analyse du contrôle de gestion. « Le comptable donne de situations complexes telles que la vitalité économique d'une entreprise, l'impact d'un projet d'investissement ou l'efficacité d'un système de production, des représentations réductrices et volontiers partiales. Mais ces représentations alimentent à leur tour la construction du système qui permet de rendre « compte » des situations, de les maintenir ou de les changer. Les comptables interprètent la réalité, mais leurs interprétations constituent autant de ressources pour la construction et la reconstruction permanentes de la réalité, dans la mesure où leurs rapports sont utilisés pour façonner ou rationaliser les décisions futures. »

Au contraire du courant traditionnel qui se focalise sur le pourquoi des choses et se concentre sur la découverte de relations de causalité, les approches interprétatives s'interrogent sur le

⁸ Ce paragraphe s'appuie principalement sur les articles de Hopper et Powell (1985), de Roslender (1995), de Chua (1986 et 1988) et de Morgan (1988).

⁹ D'autres auteurs utilisent le mot « interprétationniste ».

comment. « Comment les individus, placés dans des contextes organisationnels différents, perçoivent-ils et organisent-ils un système de contrôle de gestion? Quelles significations ce système génère-t-il ? Les règles et processus de comptabilisation font-ils partie du dispositif de production de sens utilisé par les individus au sein des organisations de travail et si oui, comment les individus les utilisent-ils pour voir, décrire et expliquer l'ordre des choses ? » (Chua, 1988, p. 73).

En mettant l'accent sur les perceptions des individus et leurs interprétations et en s'interrogeant sur le comment des choses, le contrôle de gestion tend à se présenter ici essentiellement comme un contrôle d'opportunité, une option cohérente avec l'humanisme qui sous-tend la sociologie d'inspiration interprétative.

2.2 Perspectives issues du structuralisme radical¹⁰

Concepts clés

Le structuralisme radical se réfère aux écrits les plus tardifs de Marx, généralement rassemblés sous le vocable « matérialistes ». Les différentes approches issues de ce courant mettent en évidence « les conflits fondamentaux qui simultanément sont générés par, et se reflètent dans, les structures industrielles et les relations économiques, comme l'appropriation du surplus, les relations de classes et la structure de contrôle » (Chua, 1986, p. 619). Elles soulignent à quel point les potentialités des êtres humains sont bridées par le système de domination prévalant qui les aliène et les empêche de se réaliser (*ibid.*).

Position épistémologique

Le structuralisme radical, au moins dans ses approches les plus traditionnelles¹¹, considère le monde comme étant composé d'objets et de relations externes indépendantes de l'individu ; l'homme est aliéné par des forces impersonnelles qui échappent à son atteinte. Sur la carte épistémologique, ce courant nous semble correspondre à une vision *naturaliste* du monde.

Logique organisationnelle

Les conditions sociologiques jouent le premier rôle dans la définition des « règles du jeu » (prix de marché du capital et du travail, type et degré de concurrence, etc.) (Tinker et Neimark, 1988, pp. 57-58). Les organisations ne sont que les instruments des forces sociales intéressées au maintien de la division du travail et de la distribution du pouvoir et des richesses dans la société (Cooper, 1983, p. 277). Cette manière de voir l'organisation renvoie à une logique *mécaniciste* (quadrant sud-est de la carte), une perspective cohérente avec la position épistémologique naturaliste.

Conception du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dans cette perspective « n'est plus considéré comme une activité de service techniquement rationnelle qui serait dissociée de relations sociétales plus larges. Au contraire, la démarche comptable, en tant que discours véhiculant un mode spécifique de rationalité calculatoire, est considérée comme constitutive de - et constituée par - les macro-conflits entre les différentes classes » (Chua, 1986, p. 623). Les techniques de comptabilité de

¹⁰ La présentation s'inspire essentiellement de Hopper et Powell (1985), de Chua (1986) et de Roslender (1995).

¹¹ Les recherches s'appuyant sur les travaux de Braverman (1974) marquent la volonté de trouver un meilleur équilibre entre humanisme et structuralisme.

gestion sont donc vues comme des dispositifs conçus pour garantir la reproduction des intérêts du capital et de ses agents managériaux, et comme un moyen de discipliner et de contrôler la force de travail. Par conséquent ces techniques jouent (ou sont susceptibles de jouer) un rôle crucial dans la redistribution des richesses.

Dans la mesure où le contrôle de gestion est présenté dans cette approche comme le simple produit de forces capitalistes, il semble logique de le considérer comme ressortant du modèle *mécanique*. Ce point de vue est partagé par Preston *et al.* (1992, p. 562) lorsqu'ils mettent en évidence, au-delà d'apparentes divergences, les points communs entre les analyses « conventionnelles », proposées par exemple par Chandler et Daems (1979), Kaplan (1984) ou Johnson et Kaplan (1987), et des approches plus critiques telles que celles offertes par Neimark et Tinker (1986) ou Hopper *et al.* (1986) : « ces études, en dépit d'approches théoriques différentes, considèrent la démarche comptable comme la réponse à des impératifs économiques, recherche du profit dans un cas, appropriation du surplus dans l'autre ».

2.3 Perspectives se référant à la théorie de la structuration¹²

Concepts clés

La théorie de la structuration se réfère à l'œuvre du sociologue anglais Giddens (1987). Elle s'intéresse, selon Macintosh (1996, p. 179), « aux interactions entre la structure et l'individu dans la production, la reproduction, la régulation et le changement de l'ordre social. La structure s'impose aux individus lorsqu'ils agissent et interagissent dans des arrangements spatiaux et temporels spécifiques, mais résulte elle-même de ces actions et interactions ». Ce processus, connu sous le terme structuration, témoigne de la dualité de la structure et se déploie selon trois dimensions inextricablement imbriquées : signification, domination et légitimation. Les structures de signification comprennent les règles sémantiques imposées pour produire du sens ; les structures de domination correspondent aux ressources utilisées pour produire du pouvoir, les structures de légitimation sont constituées par les normes et les valeurs impliquées dans la production d'une moralité.

L'opposition entre routine et situation de crise est également un élément clé de la théorie de la structuration. Dans des situations de routine, les activités entreprises se répètent jour après jour, sans que les individus aient besoin d'en prendre conscience. Des situations de crise se produisent lorsque les routines établies de la vie sociale quotidienne sont secouées ou sapées de façon drastique. Dans de telles situations, l'individu passe au premier plan et fréquemment remodèle l'ordre social existant.

Position épistémologique

La théorie de la structuration tente de subsumer deux positions théoriques fondamentales antagonistes, celle des *structuralistes* qui considèrent la vie sociale comme le produit de structures sociales impersonnelles et objectives et celle des *humanistes* herméneutiques et interactionnistes qui la voient comme le résultat d'une activité subjective et intersubjective. La théorie de la structuration peut également être décrite au travers d'une série d'oppositions : opposition au matérialisme, opposition au structuralisme et, dans une moindre mesure, opposition à une approche purement interprétative. Par ailleurs, alors que Giddens se réclame explicitement d'une perspective « critique » et insiste sur l'autonomie de l'individu, la dimension idéaliste de son travail tend à être occultée dans les recherches qui se réclament de

¹² Ce paragraphe est adapté de Macintosh (1996).

ses travaux. C'est pourquoi nous positionnons la théorie de la structuration sur l'axe horizontal de la carte épistémologique, à mi-chemin entre structuralisme et humanisme.

Conception du contrôle de gestion

Roberts et Scapens (1985) ont été apparemment les premiers auteurs à faire un usage systématique de la théorie de la structuration pour une recherche en contrôle de gestion. Macintosh (1996) continue cette tradition et analyse les systèmes de contrôle de gestion comme des modalités étroitement imbriquées de la structuration dans les organisations.

En premier lieu, ces systèmes peuvent être considérés comme une modalité majeure de la signification : les managers les utilisent pour interpréter les résultats passés, prendre des décisions et élaborer des plans. La structure de signification dans ce cas correspond aux règles, concepts et théories partagés qui sont requis pour produire du sens dans les activités organisationnelles et qui comprennent diverses notions empruntées aux sciences économiques et de gestion, aussi bien que des concepts comptables centraux tels que les revenus, les actifs, les coûts et les résultats. Cependant les systèmes de contrôle de gestion ne constituent pas seulement un moyen neutre et objectif de transmettre aux décideurs des significations économiques. Ils donnent aussi légitimité aux actions et interactions des managers au sein d'une organisation en mettant en avant certaines valeurs et certains idéaux quant à ce qui devrait être compté, ce qui devrait arriver, ce qui est considéré comme juste et équitable et ce qui semble important. Ils justifient les droits de certains à demander des comptes à d'autres ; ils rendent légitime le recours à des sanctions et à des récompenses. Enfin, les systèmes de contrôle de gestion constituent une ressource d'autorité cruciale dans les mains des responsables, en leur donnant à tous les niveaux le moyen de coordonner et de contrôler d'autres individus ; ils jouent par conséquent un rôle vital dans la structure de domination. Cependant les propriétés structurelles du contrôle de gestion ne sont jamais ni entièrement explicitées, ni complètement figées ; elles peuvent évoluer dans la mesure précisément où ce sont les acteurs organisationnels qui les imposent et les reproduisent.

Nonobstant ce socle commun, le recours à la théorie de la structuration dans le champ du contrôle de gestion a donné naissance à des interprétations divergentes qu'illustre de manière exemplaire le débat entre Macintosh et Scapens (1990 ; Scapens et Macintosh, 1996) d'une part et Boland (1993, 1996) d'autre part, les premiers semblant mettre au premier plan la dimension *structure*, les seconds paraissant privilégier la dimension *agency* (Northcott, 1998). C'est pourquoi nous situons ce courant à mi-chemin entre le contrôle d'opportunité (relié à une position humaniste) et le contrôle de conformité (correspondant à une orientation structuraliste), un peu au-dessus de l'axe horizontal, dans la mesure où la dimension contrôle de légitimité n'est que faiblement mise en évidence.

2.4 Perspectives postmodernes¹³

Concepts clés

Le postmodernisme (également appelé poststructuralisme) est fortement représenté dans la philosophie française contemporaine par une lignée d'auteurs qui va de Bataille à Derrida en passant par Foucault, Latour, Ricoeur, Baudrillard, etc. Le postmodernisme, au-delà d'une grande diversité de perspectives, peut se caractériser par une remise en cause radicale du concept de modernité et par sa focalisation sur le rôle du langage. Nous nous limiterons ici à l'analyse de la perspective tracée par Foucault ; ce dernier est effet, parmi les philosophes postmodernes, celui qui a eu à ce jour la plus grande influence sur les recherches en contrôle de gestion.

Foucault s'est en particulier efforcé de montrer comment les pratiques sociales depuis l'âge classique se sont accompagnées d'une expansion continue des dispositifs de surveillance et de discipline des corps sociaux et des populations humaines (Knights et Collinson, 1987, p. 459). Dans *Surveiller et punir* (1998), l'œuvre qui a sans doute eu la plus grande influence sur les études en contrôle de gestion, Foucault distingue deux modes de domination dans l'histoire occidentale. Le mode traditionnel se caractérise par des extrêmes de violence infligée aux corps, tandis que le mode disciplinaire se singularise par des formes subtiles de correction et de dressage. Ce dernier mode de domination a remplacé le précédent au cours du XVIII^{ème} siècle, avec pour résultat l'adoption par un nombre croissant d'organisations - hôpitaux, usines, immeubles de logement, écoles, etc. - du mode disciplinaire propre aux prisons. Le *Panopticon* conçu par Bentham représente pour Foucault l'archétype du mode disciplinaire : son architecture permet d'observer et de surveiller étroitement les occupants, sans que ces derniers puissent eux-mêmes observer leurs surveillants. Parallèlement à l'expansion de ce nouveau mode de domination, une nouvelle fonction cruciale de normalisation, remplie par des groupes professionnels spécifiques (par exemple les médecins pour la santé) a progressivement émergé.

Toute la gamme des organisations au sein de la société contemporaine apparaît ainsi comme un champ de pouvoir unifié « encapsulé » dans un appareil bureaucratique, militaire et administratif. La prison n'est que la forme extrême d'un pouvoir qui convertit les corps et leurs potentialités en quelque chose d'utile et de docile et qui ne réside pas dans les choses, mais dans un réseau de relations étroitement imbriquées. Ce pouvoir n'est pas maintenu par un appareil d'Etat visible, encore moins par des systèmes de valeurs partagés, mais est investi, transmis et reproduit par tous les êtres humains dans leur existence au jour le jour.

Position épistémologique

Foucault et, plus généralement, l'ensemble des postmodernes, ne s'intéressent pas aux individus en tant qu'acteurs humains. Que ce soit dans la méthode archéologique ou dans la méthode généalogique (qui correspondent chacune à deux phases distinctes de la pensée du philosophe), le sujet est « décentré ». Dans la première période, l'autonomie du discours est poussée par Foucault à telle enseigne que le sujet connaissant disparaît, pour être remplacé par le seul souci du discours. La question n'est pas de savoir qui tient le discours, mais quel

¹³ La présentation de la pensée de Foucault est essentiellement tirée de Burrell (1988) et de Roslender (1995), la description des logiques organisationnelles correspondantes se réfère à Burrell (1988) et les implications pour le contrôle de gestion empruntent à Roslender (1995) et à Macintosh (1996).

discours est tenu et d'où ce discours est tenu. Dans la période suivante, les individus qui occupent le *Panopticon* et, au-delà, toutes les formes possibles d'organisation, se réduisent à des silhouettes dans un théâtre d'ombres. Pour toutes ces raisons, Foucault peut être considéré avec quelque raison comme un antihumaniste.

Cette analyse est cohérente avec l'orientation quasi structuraliste des premiers écrits de Foucault, qui emprunte largement aux enseignements de son maître Althusser et qui a souvent été soulignée par ses critiques : dans les discours et les règles variés qui régulent et gouvernent les pratiques discursives, Foucault apparaît en permanence à la recherche de traits communs, d'éléments invariants. Selon nous, cette orientation est encore visible dans les travaux de la période généalogique tels que *Surveiller et punir* (1998) : le sujet reste à l'écart des préoccupations théoriques centrales tandis que la recherche de principes génériques dans une diversité d'organisations suggère un intérêt pour « le semblable dans le différent » et la volonté de mettre en évidence les points communs dans une grande diversité de pratiques organisationnelles.

Foucault rejette en outre avec d'autres postmodernes l'idée d'un progrès possible de l'humanité : selon lui, il n'existe pas de stade plus avancé, pas de monde meilleur ou de choses telles que la maîtrise de la nature ; l'approche de Foucault est donc ainsi délibérément antimoderne. Enfin, l'investigation généalogique, en se concentrant sur le superficiel et l'inattendu, reflète le point de vue selon lequel la réalité est telle qu'elle apparaît. Tous ces éléments font converger le courant postmoderne vers une même orientation, celle proposée par le matérialisme.

Combinaison de structuralisme et de matérialisme, l'approche de Foucault, telle qu'elle se présente dans *Surveiller et punir*, doit donc selon nous être positionnée dans le quadrant sud-est de la carte épistémologique (*naturalisme*).

Logique organisationnelle

Le *Panopticon* constitue un modèle de fonctionnement généralisable à toutes les organisations : pour reprendre les termes mêmes de Foucault (1998, p. 264), « la prison ressemble aux usines, aux écoles, aux casernes, aux hôpitaux, qui tous ressemblent aux prisons ». Les formes organisationnelles sont ainsi vues comme des manifestations transitoires de relations de domination-subordination et comme de simples matérialisations d'un jeu de forces sous-jacentes. Une nouvelle métaphore - la prison - remplace la métaphore traditionnelle de la machine. « Sous cet angle, Foucault et Weber ne sont pas sans lien, car le mode de domination « bureaucratique » est aussi le mode « disciplinaire » de domination. Les individus peuvent certes entrer ou sortir d'organisations données, mais ils passent l'essentiel de leur vie dans des formes organisationnelles bureaucratiques, ou tout au moins dans un espace de vie qui est modelé et calibré par sa confrontation avec la bureaucratie. Si pour Weber, la vie humaine se déroule dans la « cage de fer » de la bureaucratie, pour Foucault, elle prend place dans le cadre institutionnel de l'incarcération » (Burrell, 1988, pp. 231-233). L'organisation décrite à partir de *Surveiller et punir* nous semble donc se référer à une logique mécaniciste.

Conception du contrôle de gestion

Dans la perspective tracée par Foucault, le contrôle de gestion peut s'analyser à la fois comme une formation discursive et comme une modalité disciplinaire.

En tant que formation discursive, le contrôle de gestion ne voit dans le manager que la personne qui dispose de l'autorité nécessaire pour prendre les décisions, qui contrôle au sein d'un centre de responsabilité défini des subordonnés et des ressources, et qui a pour fonction d'atteindre les objectifs financiers incorporés au système de contrôle. Ce manager se mue en un automate docile et obéissant. Les pratiques discursives comprennent par exemple les procédures de préparation, de soumission, de révision et d'approbation des budgets, les réunions pour discuter et analyser les résultats de gestion et les systèmes d'incitation liés à l'atteinte d'objectifs financiers. Ce régime comptable est légitimé en vertu de son statut apparemment scientifique d'instrument neutre, objectif et quantitatif, tel qu'il est habituellement décrit dans les ouvrages et les périodiques de gestion.

Miller et O'Leary (1987) mettent en évidence le caractère disciplinaire du contrôle de gestion.. Ce dernier, loin de constituer une pratique neutre, fait en réalité partie d'un réseau de relations de pouvoir-savoir qui se construit au sein de la vie sociale et organisationnelle. La comptabilité est un élément essentiel dans le processus de normalisation socio-politique de la gestion, conçu pour rendre visible toutes les formes de l'activité individuelle dans la quête de l'efficacité organisationnelle. Si les deux auteurs se sont concentrés sur l'essor, au cours de la période 1900-1930, de deux techniques fondamentales de la comptabilité de gestion, la budgétisation et les coûts standard, pour défendre leur thèse, ils sont persuadés que la construction de la personne organisationnellement utile se poursuit activement encore aujourd'hui, la comptabilité redéfinissant ses termes et ses objectifs en tant que pratique sociale pour améliorer sa contribution à une gestion socio-politique efficace.

Le contrôle de gestion, dans cette double perspective, comme formation discursive et comme modalité disciplinaire, façonne - et est simultanément façonné par - des forces anonymes, enracinées dans des pratiques discursives ou des relations de pouvoir-savoir impersonnelles qui échappent à l'emprise humaine ; il peut donc être considéré comme un contrôle de type mécanique.

2.5 Perspectives issues de l'humanisme radical¹⁴

Concepts clés

L'humanisme radical (dénommé « théorie critique » par ses initiateurs) se réfère aux premiers écrits de Marx, qui sont souvent présentés comme plus idéalistes que ses écrits postérieurs. Ce courant est issu des recherches effectuées par les membres de l'Institut pour la Recherche Sociale, fondé à Francfort en 1923, dont les plus éminentes figures sont Horkheimer, Adorno et Marcuse. Habermas (1996) est aujourd'hui l'héritier de cette tradition.

Laughlin (1987) identifie trois caractéristiques clés dans ce courant. En premier lieu, les théoriciens « critiques » (au sens étroit du terme) considèrent que la théorie doit toujours exercer quelque effet sur les phénomènes pratiques du « monde réel ». En second lieu, ils remettent en cause le *statu quo* et insistent sur la nécessité d'une transformation en vue d'une vie meilleure, avec toutes les implications éthiques que cela comporte. Ils adoptent enfin une position inverse de celle du postmodernisme qui répudie l'idéal de progrès. L'humanisme radical affiche en effet un objectif de discernement et d'émancipation : le premier vise à permettre aux individus de voir au-delà de leur existence auto-enchaînée ; le second revendique pour eux pouvoir et responsabilité dans le monde social qu'ils construisent eux-

¹⁴ Cette présentation se réfère principalement à Hopper et Powell (1985), Laughlin (1987 et 1991), Roslender (1995) et Macintosh (1996).

mêmes. Les théoriciens de l'École de Francfort plaident pour un monde dans lequel ce seraient les idéaux humanistes, et non plus les buts matérialistes, qui régneraient. Ils appréhendent enfin les organisations dans leur contexte historique et social et cherchent à identifier le sens caché des phénomènes pour révéler les forces susceptibles de produire le changement.

Au sein du courant « critique », c'est la pensée d'Habermas qui s'est révélée jusqu'à présent comme la perspective la plus féconde pour la recherche en contrôle de gestion. Habermas utilise trois concepts centraux qu'il appelle « le monde vécu », « les systèmes » et « la colonisation intérieure ». « Le « monde vécu » est un type d'espace culturel qui donne son sens et sa nature à la vie sociale. Bien que séparée et distincte des « systèmes » (techniques) plus tangibles et plus visibles, c'est cette réalité sociale qui donne aux différents systèmes leur sens et s'efforce de guider leur comportement » (Laughlin, 1987, p. 486). La sphère technique (les systèmes) reste normalement enfermée au sein du « monde vécu », mais il peut arriver qu'elle déborde le monde vécu et conduise à une « colonisation intérieure » potentielle de ce dernier. Habermas insiste fortement sur le double rôle du langage dans l'évolution. Nos compétences discursives spécifiques sont responsables de l'accroissement de la différenciation entre le monde vécu et les systèmes, et au sein même de ces systèmes ; c'est ce processus qui a permis le progrès de la société de l'âge mythique à l'âge moderne, mais c'est aussi ce processus qui a dans le même temps ouvert la possibilité pour le monde technique de s'affranchir de ses limites et de coloniser la vie sociale. Parce que cette aptitude discursive est le principal moteur des développements sociaux au travers des temps, c'est en augmentant nos compétences dans ce domaine que le changement pourra être promu.

Position épistémologique

L'humanisme radical met l'accent sur les perceptions des individus et leurs interprétations. Il insiste sur la signification du facteur humain à la fois dans le processus d'évolution historique et dans le processus d'acquisition du savoir ; il manifeste ainsi son attachement à la tradition humaniste. Par ailleurs, avec un engagement puissant en faveur d'une émancipation générale de l'homme et un accent important sur le facteur humain comme force active de changement, l'œuvre d'Habermas affiche nettement une orientation idéaliste.

La perspective tracée par Habermas se présente ainsi comme une tentative pour échapper au naturalisme et pour promouvoir le culturalisme, conjugaison d'idéalisme et d'humanisme. Cette analyse reçoit une confirmation indirecte dans le débat très vif qui oppose précisément les théoriciens se référant à l'humanisme radical aux philosophes postmodernes. Ces derniers, nous l'avons vu, adoptent une position épistémologique naturaliste, à l'exact opposé du culturalisme.

Logique organisationnelle

Les travaux de Laughlin (1987, 1991) représentent jusqu'à présent la tentative la plus aboutie pour intégrer les apports de la théorie « critique » dans la recherche en contrôle de gestion. La notion de *schème d'interprétation* organisationnel semble étroitement liée à celle de « monde vécu » tandis que les *design archetypes*¹⁵ (dispositifs organisationnels de toutes sortes, dont le système de contrôle de gestion constitue un élément crucial) représentent un type spécifique de « systèmes » qui peuvent dans certains cas outrepasser la sphère sociale :

¹⁵ Faute de trouver un équivalent satisfaisant, nous avons renoncé à traduire cette expression.

par exemple l'avènement d'une crise financière peut « par son influence sur les *design archetypes* entraîner des changements majeurs [...] qui à leur tour pourront coloniser les schèmes d'interprétation décisifs de l'organisation, selon un processus « réussi », mais régressif de colonisation interne » (Laughlin, 1991, pp. 218-219). Les théoriciens « critiques » considèrent ainsi que les organisations sont potentiellement menacées par un envahissement de la logique de système (ou logique mécaniciste : quadrant sud-est de la carte des logiques organisationnelles) ; en affichant leur volonté de mettre les organisations au service des hommes et non l'inverse, ils plaident, nous semble-t-il, pour une logique de concourance (quadrant nord-ouest).

Conception du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le plus souvent envisagé comme un ensemble de techniques dont le développement doit être encouragé pour améliorer l'efficacité de l'organisation. Habermas considérerait vraisemblablement cette situation comme « une conséquence attendue et compréhensible d'un débordement de la sphère technique sur la sphère sociale, mais n'en exigerait pas moins un changement de cette situation inéquitable » (Laughlin, 1987, p. 487). Si c'est le langage qui est responsable du divorce entre la sphère technique et la sphère sociale, c'est aussi le langage qui générera le changement. « C'est parce que les discours comptables se sont limités jusqu'à présent à discuter des modalités alternatives de mesure de concepts tels que les coûts ou les profits, ou de l'efficacité plus ou moins grande des systèmes d'évaluation (par exemple dans les décisions d'investissement), qu'ils ont restreint notre compréhension de la conception des systèmes comptables. [...] Il faut que nous changions le processus linguistique et le vocabulaire que nous utilisons pour décrire la nature des systèmes comptables et pour engager le processus nécessaire à l'accomplissement de véritables changements de ces systèmes dans la pratique » (*ibid.*).

Habermas ne s'intéresse en effet à la compréhension des phénomènes que dans le but de promouvoir des changements durables et significatifs. Selon Laughlin (*ibid.*), « cette éthique et cette intention [...] devraient guider toute approche générale dans l'analyse des systèmes comptables mis à l'œuvre en pratique ».

Pour ces raisons, les recherches sur le contrôle de gestion se référant à l'humanisme radical peuvent être considérées comme une tentative pour échapper au modèle du contrôle mécanique, qui met l'accent sur la conformité et la productivité, afin de promouvoir un contrôle de type concourant, axé sur l'opportunité et la légitimité.

2.6 Synthèse : diversité des options épistémologiques

L'analyse de différents courants de recherche « critique » parmi les plus importants met en évidence, au-delà de leur commune opposition affichée au paradigme structuro-fonctionnaliste la grande diversité des options épistémologiques qui les sous-tendent. De manière encore plus inattendue, elle montre que le courant structuro-fonctionnaliste reçoit encore au sein du courant « critique » l'appui paradoxal des études issues du structuralisme radical et du post-modernisme. La troisième conclusion fait pendant aux deux autres, mais a rarement été formulée de façon explicite : les recherches s'inscrivant délibérément dans une perspective idéaliste et humaniste se caractérisent par leur rareté.

Conclusion : vers d'autres voies de recherche ?

Une typologie des courants de recherche en contrôle de gestion peut aider les chercheurs à se repérer au milieu d'approches multiples et souvent contradictoires et à développer une plus grande cohérence méthodologique. Elle peut leur permettre de s'engager dans des discussions qui seront d'autant plus constructives qu'elles se référeront à des options épistémologiques clairement explicitées. Dans la perspective adoptée par cet article, ce repérage ne constitue cependant que la première étape d'une entreprise plus vaste, à savoir l'identification de bases pertinentes sur lesquelles construire un modèle de contrôle de gestion différent, fondé sur des valeurs alternatives et explicitées, qui place les êtres humains au centre des préoccupations. Nous pensons que ces bases ne peuvent être trouvées qu'en rompant avec le matérialisme et le structuralisme. Le paradigme structuro-fonctionnaliste, surexploité, semble avoir aujourd'hui épuisé ses possibilités de progrès. Nous avons la conviction que le paradigme culturaliste, au croisement de l'idéalisme et de l'humanisme, recèle un potentiel important pour la construction d'un modèle alternatif de contrôle de gestion, au service du bien commun. La théorie des Cohérences humaines, au demeurant assez proche dans son inspiration de l'humanisme radical, nous semble pouvoir fournir les aliments nécessaires à la mise en œuvre d'un tel programme de travail, car seule aujourd'hui à même de prendre en compte simultanément les dimensions subjective, objective et rationnelle de la réalité. Si les difficultés dans la voie proposée sont réelles, elles ne doivent pas cependant être surestimées par rapport à celles rencontrées dans n'importe quelle autre perspective. Déjà certains travaux, publiés dans des ouvrages ou des revues scientifiques, attestent de la fécondité de la théorie (Bessire, 1998, 1999 et à paraître, Bessire et Meunier, 2001).

Références bibliographiques

- Allison G.T. (1969), « Conceptual models and the Cuban missile crisis », *American Political Science Review*, vol. 63, n° 3, pp. 689-718.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and control systems, a framework for analysis*, Harvard University, Graduate School of Business Administration, Division of Research, Boston, Massachusetts.
- Bartunek J.M. (1984), « Changing interpretive schemes and organizational restructuring : the example of a religious order », *Administrative Science Quarterly*, n° 29, pp. 355-372.
- Bessire D. (1998), « Logiques d'entreprise et design du contrôle de gestion : une comparaison entre le commerce de détail intégré et la banque commerciale », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 1, n° 4, décembre, pp. 5-37.
- Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, t. 1, septembre, pp. 127-150.
- Bessire D. et Meunier J. (2001), « Conceptions de la gouvernance, modèles d'entreprise et positions épistémologiques : une typologie », in de La Bruslerie H. et Raimbourg P. éd., *Finance d'entreprise, perspectives théoriques et applications*, Economica, pp. 185-211.
- Bessire D. (à paraître) « Gestion de l'immatériel : fondements d'une méthodologie générale d'évaluation et de contrôle », *Sciences de gestion*, n° 28-29 (avec le concours du C.R.I.)
- Boland R.J. (1993), « Accounting and the interpretive act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 2-3, pp. 125-146.
- Boland R.J. (1996), « Why shared meanings have no place in structuration theory: a reply to Scapens and Macintosh », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 7-8, pp. 691-697.
- Braverman H. (1974), *Labor and monopoly capital : the degradation of work in the twentieth century*, Monthly Review Press, New York.
- Burrell G. and Morgan G. (1979), *Sociological paradigms and organisational analysis*, Heinemann, Londres.
- Burrell G. (1988), « Modernism, post modernism and organizational analysis (2) : the contribution of Michel Foucault », *Organization Studies*, vol. 9, n° 2, pp. 221-235.
- Chandler A.D. and Daems H. (1979), « Administrative coordination, allocation and monitoring : a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the U.S.A. and Europe », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n° 1-2, pp. 3-20.

- Chua W.F. (1986), « Radical developments in accounting thought », *The Accounting Review*, vol. 61, n° 4, octobre, pp. 601-632.
- Chua W.F. (1988), « Interpretative sociology and management accounting research, a critical review », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 1, n° 2, pp. 59-79.
- Cooper D. (1983), « Tidiness, muddle and things : commonalities and divergences in two approaches to management accounting research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2-3, pp. 269-286.
- Cyert R. and March J.G. (1963), *The behavioural theory of the firm*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, Editions Management et Société, collection « Les Essentiels de la Gestion ».
- De Woot P. (1968), *Pour une doctrine de l'entreprise*, Editions du Seuil.
- Fayol H. (1999), *Administration industrielle et générale*, Dunod, collection « Stratégies et management » (1^{ère} édition, 1916).
- Foucault M. (1998), *Surveiller et punir, naissance de la prison*, Gallimard, collection « Tel » (1^{ère} édition, 1975).
- Garfinkel H. (1967), *Studies in Ethnomethodology*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Giddens A. (1987), *La constitution de la société, éléments de la théorie de la structuration*, Presses Universitaires de France, collection « Sociologies » (traduit de l'anglais *The constitution of society*, Polity Press, Cambridge, 1984).
- Hopper T. and Powell A. (1985), « Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting : a review of the underlying assumptions », *Journal of Management Studies*, vol. 22, n° 5, septembre, pp. 429-463.
- Hopper T., Cooper D., Lowe T., Capps T. and Mouritsen J. (1986), « Management control and worker resistance in the National Coal Board : financial controls in the labour process », in Knights D. and Willmott H.C. (eds.), *Managing the labour process*, Gower, Londres, pp. 109-141.
- Johnson H.T. and Kaplan R.S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan R.S. (1984), « The evolution of management accounting », *The Accounting Review*, juillet, pp. 390-418.
- Knights D. and Collinson D. (1987), « Disciplining the shopfloor : a comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, pp. 457-477.
- Lalande A. (1997), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Presses Universitaires de France, collection « Quadriges », vol. 1 et 2 (1^{ère} édition, 1926).
- Laughlin R.C. (1987), « Accounting systems in organisational contexts : a case for critical theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, pp. 479-502.
- Laughlin R.C. (1991), « Environmental disturbances and organizational transitions and transformations : some alternative models », *Organization Studies*, vol. 12, n° 2, pp. 209-232.
- Le Moigne J.-L. (1995), *Les épistémologies constructivistes*, Presses Universitaires de France, collection « Que sais-je? », n° 2 969.
- Lindblom C.E. (1959), « The science of « muddling through » », *Public Administration Review*, vol. 19, pp. 78-88.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.
- Macintosh N.B. (1996), *Management accounting and control systems, an organizational and behavioral approach*, John Wiley and Sons, New York (1^{ère} édition, 1994).
- Macintosh N.B. and Scapens R.W. (1990), « Structuration theory in management accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 5, pp. 455-477.
- Maître P. (1984), *Plans d'entreprise et contrôle de gestion*, Dunod, collection « Dunod entreprise ».
- Miller P. and O'Leary T. (1987), « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- Morgan G. (1988), « Accounting as reality construction : towards a new epistemology for accounting practice », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 5, pp. 477-485.
- Neimark M. and Tinker T. (1986), « The social construction of management control systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, pp. 369-395.
- Nifle R. (1986), *Au cœur du sujet, la théorie de l'Instance et des Cohérences*, Editions de Poliphile.
- Nifle R. (1987), « La civilisation de l'entreprise », coherences.com.
- Northcott D. (1998), « A case study of capital investment decision-making, exploring practice and structuration theory », *Fourth International Management Control Systems Research Conference*, University of Reading, 6-8 juillet, 15 p.
- Porter M. (1996), « What is strategy ? » *Harvard Business Review*, novembre-décembre, pp. 61-78.

Preston A., Cooper D. and Coombs R. (1992), « Fabricating budgets : a study of the production of management budgeting in the National Health Service », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 6, pp. 561-593.

Roberts J. and Scapens R. (1985), « Accounting systems and systems of accountability : understanding accounting practices in their organisational contexts », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, pp. 443-456.

Roslender R. (1995), « Critical management accounting », in Ashton D., Hopper T. and Scapens R.W. (eds.), *Issues in management accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 2^{ème} édition.

Scapens R.W. and Macintosh N.B. (1996), « Structure and agency in management accounting research: a response to Boland's interpretive act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 7-8, pp. 675-690.

Taylor F.W. (1990), *Organisation du travail et économie des entreprises*, Les Editions d'Organisation, collection « Classiques EO » (1^{ère} édition, 1911).

Tinker T. and Neimark M. (1988), « The struggle over meaning in accounting and corporate research : a comparative evaluation of conservative and critical historiography », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 1, tome 1, pp. 55-74.

Weick K. (1995), *Sensemaking in organizations*, Sage Publications, New York

Annexe
Les dimensions et plans de la réalité

