

La stabilité des activités des contrôleurs de gestion est-elle paradoxale?

Sèna John-Ahyee

▶ **To cite this version:**

Sèna John-Ahyee. La stabilité des activités des contrôleurs de gestion est-elle paradoxale?. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690976

HAL Id: hal-00690976
https://hal.science/hal-00690976

Submitted on 25 Apr 2012

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

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

La stabilité des activités des contrôleurs de gestion est-elle paradoxale?

Sèna JOHN-AHYEE
Doctorant à l'Université Montpellier 1
Montpellier Recherche Management
jjohnahyee@yahoo.fr

Résumé : Dans cette étude nous interrogeons la stabilité des activités des contrôleurs de gestion. A ce titre, après avoir présenté les activités « classiques » des contrôleurs de gestion, les principales critiques émises et les propositions suggérées, nous mobilisons un ensemble d'études empiriques pour évaluer leur évolution. Les travaux mobilisés soulignent la faible évolution des pratiques, et l'adoption limitée des nouvelles techniques de contrôle de gestion. A la suite de ce constat, nous évoquons deux pistes théoriques explicatives : la persistance du paradigme financier et l'intérêt constant des techniques classiques de comptabilité de gestion.

Mots clés : contrôleur de gestion, gestion stratégique des coûts, pratiques, évolution

Abstract : In this paper, we analyze the supposed stability of management accountants' practices. After presenting the traditional activities of management accountants, critics made about them, and propositions suggested for a renewal, we use some empirical studies to analyze their evolution. The studies show a low adoption of strategic management accounting tools and little evolution of practices. To try to explain this report of stability in management accounting practices, we suggest two theoretical hypotheses: the constant pressure of financial paradigm and the constant relevance of traditional management accounting tools.

Key words: management accountant, strategic management accounting, practices, evolution

Introduction

Analysant l'évolution du contrôle de gestion, Lorino (2009 : 30) émet l'avis suivant : « ... *plus le discours sur le contrôle de gestion mettrait en avant les missions de soutien au management et d'analyse de la performance, plus il se recentrerait dans les faits sur son pré carré historique : le chiffre…* ». Ce commentaire illustre un contrôle de gestion qui voudrait investir davantage des missions de conseil au management, et qui paradoxalement, dans les faits, resterait cloisonné à des activités traditionnelles de contrôle économique et financier. Or, dans la lignée de ce contrôle de gestion, orienté vers le conseil en management, des travaux (Kaplan, 1984 ; Jablonsky et Keating, 1995 ; Lorino, 1996a ; Friedman et Lyne, 1997) invitaient le contrôleur de gestion à investir davantage des activités de conseil et de formation, à devenir un véritable partenaire d'affaires. Un maintien du contrôle de gestion dans ses attributions de contrôle économique et financier impliquerait a priori, malgré ces appels, une stabilité dans les activités des contrôleurs de gestion.

Dans la première phase d'un projet de recherche sur « les contrôleurs de gestion et le pilotage du développement durable », cette stabilité apparemment paradoxale des activités des contrôleurs de gestion nous a interpelé. L'interrogation suscitée se situe à deux niveaux : les activités des contrôleurs de gestion sont-elles restées stables ces dernières années ? Cette stabilité éventuelle est-elle paradoxale ?

La question de la stabilité rejoint fortement notre thématique de recherche, qui est celle de l'intégration par le contrôleur de gestion des enjeux du développement durable, plus précisément de ceux environnementaux et sociaux. Le contrôleur de gestion, acteur chargé de la construction et du fonctionnement du système de contrôle économique (Bouquin, 2010: 142; Anthony, 1965: 28), intègre-t-il facilement de nouveaux éléments dans ses pratiques ? Il s'agit fondamentalement de mieux comprendre les mécanismes favorisant ou limitant l'adoption, par les contrôleurs de gestion, des outils du pilotage du développement durable (Acquier, 2007).

Un paradoxe est une « *affirmation surprenante en son fond et/ou sa forme, qui contredit les idées reçues, l'opinion courante, les préjugés* »[1]. Sur cette base, la question de la paradoxalité de la stabilité des activités des contrôleurs de gestion trouve ses fondements en deux points. Le premier est que cette stabilité va à l'encontre de l'idée selon laquelle les contrôleurs de gestion seraient devenus des partenaires d'affaires (Siegel et Sorensen, 1999). Le deuxième est que cette stabilité contredit, d'une certaine manière, l'opinion selon laquelle les outils classiques de la comptabilité de gestion auraient perdu leur pertinence (Kaplan, 1984 ; Johnson et Kaplan, 1987 ; Shank, 1989).

Cette dernière opinion trouve ses origines notamment dans les années 1980, où les activités « classiques » des contrôleurs de gestion ont subi de vives critiques et de nombreux appels à une évolution des pratiques ont été lancés (Kaplan, 1984). Ces appels ont donné lieu à tout un ensemble de propositions théoriques. L'objectif visé par ce renouvellement des pratiques était

[1] Définition du centre national de ressources textuelles et lexicales (www.cnrtl.fr/définition/paradoxe)

de favoriser la création de valeur, l'innovation technologique et une meilleure satisfaction des besoins des clients.

Pour répondre à la question posée de la stabilité des activités du contrôleur de gestion, nous proposons d'analyser l'évolution de leurs pratiques au regard des dites propositions.

Pour Granlund et Lukka (1998), les pratiques en contrôle de gestion, notamment celles des contrôleurs, peuvent être observées au niveau macro ou au niveau micro. Par niveau macro, ils désignent les concepts, les idées, les techniques, la structure des systèmes de contrôle, la finalité des dispositifs de contrôle de gestion. Le niveau micro est relatif aux pratiques spécifiques des entreprises, à la pratique quotidienne du contrôle de gestion. Ainsi, analyser l'évolution des pratiques des contrôleurs, au niveau macro, supposerait l'observation de changements au niveau des concepts, des techniques et des finalités de leurs activités. Analyser l'évolution des activités des contrôleurs, au niveau micro, reviendrait à mettre en évidence les changements dans la pratique quotidienne des contrôleurs de gestion. Bien que cette approche soit intéressante, entre autres pour évaluer l'homogénéité des pratiques souvent associées aux contrôleurs de gestion, la question posée ici est celle de l'évolution des activités au niveau macro. En effet, il s'agit de savoir si les concepts, techniques et finalités associés aux activités des contrôleurs de gestion sont restés stables ces dernières années.

Dès lors, notre démarche consistera en une revue de la littérature empirique relative à l'évolution des concepts, techniques et finalités associés aux activités des contrôleurs de gestion.

Dans les travaux anglo-saxons, le contrôleur de gestion est assimilé au *controller* ou au *management accountant* (Bouquin, 2007). Selon Kester (1928), le *controller* est en charge de la comptabilité financière, de la comptabilité de gestion, de l'audit interne et du suivi juridico-fiscal. Anthony (1965 : 28) présente le *controller* comme un fonctionnel, dont le rôle est de contribuer à la construction et au fonctionnement du système de contrôle de gestion. Pour lui, le *controller* a pour responsabilité principale de fournir au manager les informations nécessaires à la prise de décision et à l'évaluation des performances. Dans cette approche, le contrôleur de gestion, *controller*, est proche, sinon identique, au *management accountant* chargé en priorité de la comptabilité de gestion. Celle-ci est, au sens de Caplan (1966), le processus qui permet de sélectionner et de rendre disponible les informations nécessaires à la prise de décision (Anthony, 1989 ; Foster et Young, 1997). Elle mobilise différentes techniques qui vont de la gestion des coûts et des marges à la gestion budgétaire (Anthony, 1989). Cette conception du contrôleur de gestion, comptable de gestion, correspond selon nous à celle communément répandue (Bouquin, 2007 ; Danziger, 2009). C'est ce qui nous a conduit à prioriser, dans notre revue, les travaux portant sur les activités du *management accountant*.

Notre développement procédera en trois étapes. Dans un premier temps, après avoir brièvement présenté les activités « classiques » des contrôleurs de gestion (1.1), nous synthétiserons les critiques émises et les principales propositions théoriques (1.2). Dans un deuxième temps, nous essaierons d'évaluer la diffusion de ces propositions aux pratiques des contrôleurs de gestion, au niveau des finalités (2.1) et des techniques (2.2), sur la base d'études empiriques réalisées entre les années 1990 et 2010. Enfin, nous avancerons des pistes explicatives de l'évolution observée des pratiques des contrôleurs, en évoquant la persistance

du paradigme financier dans la recherche et la pratique en contrôle de gestion (3.1) et l'existence d'une pertinence constante des techniques classiques de comptabilité de gestion (3.2).

1. Les activités des contrôleurs de gestion : des pratiques « classiques » aux remises en cause

Pour Bollecker (2007: 88), « *jusque dans les années 1990, les travaux académiques portant exclusivement sur les contrôleurs sont rares aussi bien dans les publications françaises qu'étrangères* ». Cependant un certain nombre de travaux francophones permettent de caractériser, au niveau macro, les activités des contrôleurs de gestion jusqu'aux années 1990 (1.1). Notons que dans ces travaux, le concept d'« activité » est peu discuté (Lambert, 2005 : 123). Néanmoins, il désigne fondamentalement les tâches ou les missions. Plus généralement, il renvoie à ce que le contrôleur « fait » ou est « censé faire » dans l'organisation. A partir des années 1980, cette activité, qualifiée de classique, fait l'objet de vives critiques et de nombreux appels au renouvellement sont lancés (1.2).

1.1 Les activités « classiques » du contrôleur de gestion

Les travaux de Bülher (1979), Ardoin et Jordan (1979), Dumoulin (1983) nous permettent de proposer une synthèse sur les activités « classiques » des contrôleurs de gestion.

Dans une étude statistique réalisée à partir d'un échantillon de 72 entreprises de la région Rhônes-Alpes, Bülher (1979) abouti aux résultats suivants *:*

> *91% des contrôleurs de gestion ont en charge le contrôle de gestion, 83% s'occupent du contrôle budgétaire, 68% de la comptabilité analytique. Parmi les activités connexes, 37% ont en charge l'informatique, 38% le juridique et le fiscal, 37% la comptabilité générale, 36% l'audit interne et 16% la formation. (*Lambert, 2005: 101-102)

Ces résultats illustrent un contrôleur de gestion centré sur des processus de comptabilité de gestion (contrôle budgétaire, comptabilité analytique), et pouvant intégrer des activités connexes à son portefeuille.

Ardoin et Jordan (1979) analysent les activités des contrôleurs de gestion sur la base de différentes offres d'emploi. Cette étude associe au contrôleur de gestion la mission de « *contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités* » (Lambert, 2005: 106), par la formation des opérationnels aux outils de gestion et la structuration du système de contrôle de gestion.

Dumoulin (1983) étudie aussi les activités des contrôleurs de gestion sur la base de différentes offres d'emploi et annonces. Elle justifie cette recherche par la nécessité de mieux comprendre les pratiques et les principaux outils utilisés. Son analyse révèle des contrôleurs de gestion souvent rattachés à la fonction administrative et financière, plutôt qu'à la direction générale. Les missions qui leur sont affectées sont : la gestion prévisionnelle et le suivi des résultats, la conception du système d'information de gestion, la planification et l'analyse financière, le contrôle interne. Ils sont aussi associé à quatre activités supplémentaires: le

conseil et l'assistance, l'animation et la formation, la médiation, le suivi d'opérations particulières.

Ces travaux sur les activités des contrôleurs de gestion peuvent être résumés dans le tableau suivant :

Auteur	Finalité	Outils	Rôles
Bühler, 1979	Aide à la décision (Bollecker, 2004: 46)	Contrôle budgétaire, comptabilité analytique, informatique, comptabilité générale, audit interne, formation (Lambert, 2005)	Acteur principal de la planification et du contrôle, formateur, agent de changement (Bollecker, 2004: 46)
Ardoin et Jordan, 1979	Contribution à l'efficacité et la rentabilité des activités	Outils du contrôle, analyses de gestion, évaluation des objectifs	Animateur du processus de contrôle, opérateur du système de contrôle
Dumoulin, 1983	Aide à la décision	Budgets, tableaux de bord, analyses économiques et financières, comptabilité générale, comptabilité des coûts, informatique de gestion, organisation, planification	Organisateur du système de gestion, conseiller, formateur et animateur, médiateur

Tableau 1**: Les activités des contrôleurs de gestion jusqu'aux années 1990**

Notons aussi la contribution de Sathe (1983), qui associe aux activités des contrôleurs de gestion deux finalités principales : aider à la prise de décision, en l'éclairant grâce à des techniques d'analyse de coûts et de marges, et aider à évaluer les performances, entre autres par la production de rapports financiers.

Ces travaux, descriptifs de l'activité du contrôleur de gestion, proposent une vision principalement normative de celle-ci. Cette vision associe intimement le contrôleur de gestion à la mise en place et au suivi d'outils de gestion économique et financière. C'est ce qui justifie que les appels au renouvellement de ceux-ci, vont se traduire par des attentes quant à l'évolution des pratiques des contrôleurs de gestion.

1.2 La critique des activités « classiques » des contrôleurs de gestion et les principales propositions théoriques

A partir des années 1980, les activités des contrôleurs de gestion sont soumises à des critiques. Celles-ci sont relatives aux finalités et techniques mobilisées par les contrôleurs de gestion. Concernant les finalités, c'est l'orientation quasi-exclusive du contrôleur vers l'évaluation financière qui est remise en cause. Au niveau des outils trois critiques peuvent être soulignées : la critique de la planification stratégique, la critique du processus budgétaire et la critique de la gestion des coûts.

Ainsi, Kaplan (1984) critique la dimension exclusivement financière des activités des contrôleurs de gestions. Pour lui, cette orientation se traduit par la priorité donnée aux décisions maximisant le profit à court-terme, au détriment de la création de valeur à long terme. Pour Jablonsky et Keating (1995), dans un environnement économique en mutation, les contrôleurs ne peuvent plus convenablement contribuer à la création de valeur en restant sur des activités évaluatrices de « policier organisationnel » (*corporate cop*). Cette critique de la finalité évaluatrice est relayée par Lorino (1996a). Pour Cooper (1996), dans un environnement où les opérationnels prennent de plus en plus en main les enjeux de gestion des coûts, c'est l'existence même des contrôleurs qui est remise en cause. En effet, avec les nouvelles techniques de coûts, les opérationnels disposent des moyens pour prendre les décisions et peuvent s'auto-évaluer. Dès lors, la valeur des contrôleurs de gestion n'est plus dans la réalisation de tâches classiques, mais dans l'analyse des processus, dans les analyses de marché, dans la stratégie et dans les enjeux comportementaux associés à la mise en place des nouvelles technologies.

En synthèse, les critiques visent surtout l'orientation évaluatrice et financière des contrôleurs. Au-delà des finalités, ce sont surtout les outils leur servant de support qui ont été fortement attaqués.

La planification fonde la démarche de gestion budgétaire, intimement associée à la pratique des contrôleurs de gestion. Mintzberg (1994) relaie les principales critiques qu'elle subit. Ainsi, elle est accusée de faiblement contribuer à l'émergence de nouvelles logiques stratégiques et de limiter les changements organisationnels nécessaires à l'adaptation de l'entreprise. Elle est considérée comme un style de management « calculateur » qui ne favorise pas l'engagement des acteurs. Enfin, elle mobilise trois hypothèses erronées : la possibilité d'anticiper l'avenir, la possibilité de déconnecter élaboration et mise en œuvre de la stratégie, la possibilité de formaliser le processus stratégique.

Pour les auteurs critiques envers la planification stratégique, la stratégie doit se faire au plus près des actions par les managers, et non par des cadres ou stratèges de la direction générale. Ces analyses fragilisent la logique organisationnelle associée à la gestion budgétaire, et remettent en cause le rôle des contrôleurs dans l'élaboration de plans financiers.

Au-delà de la planification stratégique, une autre critique touche directement le processus budgétaire. Cette critique, pourtant ancienne, trouve une nouvelle jeunesse dans les travaux de Hope et Fraser (1997, 1999), qui animent un groupe international de réflexion baptisé « *Beyond Budget Round Table* ». Leur proposition phare consiste en la suppression du budget. Les arguments mobilisés contre le processus budgétaire, synthétisés par Alcouffe *et al.* (2008), sont : son inadéquation avec l'environnement économique instable, sa capacité à freiner le changement radical et l'apprentissage organisationnel, sa faible contribution à la gestion des actifs immatériels (satisfaction clients, innovation, capital intellectuel…), sa référence quasi-exclusive aux indicateurs comptables et sa faible contribution à la créativité organisationnelle.

D'autres critiques sont relatives à la pertinence des pratiques de calcul et de gestion des coûts. Pour Kaplan (1984), les anciennes techniques de calcul des coûts sont inadaptées au nouvel environnement de production. Elles favorisent aussi la focalisation excessive sur la performance financière à court-terme. Ce « court-termisme » financier se traduit notamment

par : l'optimisation d'indicateurs financiers via l'utilisation de techniques comptables, l'utilisation excessive de montages financiers divers, la réduction des investissements en actifs immatériels. Selon cette approche, les contrôleurs de gestion doivent sortir de leur rôle de gardien de la performance financière, pour prendre une part plus active dans la prise de décision.

A la suite de ces critiques, des propositions théoriques sont faites pour faire évoluer les pratiques des contrôleurs de gestion.

Au niveau des finalités, il est proposé au contrôleur d'intégrer plus d'éléments non financiers dans ses analyses. Les propositions de Kaplan (1984) vont dans le sens d'un système de contrôle de gestion adapté, pertinent et moins centré sur les indicateurs financiers. Les contrôleurs de gestion doivent mettre en place des systèmes adaptés aux besoins des entreprises, qui intègrent des indicateurs non financiers, permettant une meilleure prise en compte des enjeux à long terme. Lorino (1996a), dans la même logique que Jablonsky et Keating (1995), va encore plus loin que la fourniture de données non financières. Pour lui, dans un environnement où les opérationnels prennent en charge les questions de performance économique et financière, le contrôleur doit devenir un « expert en pilotage », moins centré sur des éléments techniques et opérationnels, porteur de compétences méthodologiques et animateur de la coopération transversale.

Concernant les nouveaux outils, notons les propositions en matière de gestion stratégique des coûts et de gestion sans budget.

Shank (1989) présente les caractéristiques principales des outils de gestion stratégique des coûts. Elle se différencie de l'approche traditionnelle en comptabilité de gestion par une forte référence aux thématiques issues des travaux en stratégie d'entreprise. Ces thématiques sont : l'analyse de la chaine de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et l'analyse des inducteurs de coûts.

L'analyse de la « chaine de valeur » implique une perspective plus large que celle de la comptabilité de gestion traditionnelle. Au lieu d'essayer d'optimiser la valeur ajoutée comme précédemment, l'enjeu ici est d'optimiser chaque niveau de la chaine de valeur, de l'approvisionnement à la commercialisation. Les techniques proposées doivent permettre au contrôleur de gestion d'améliorer sa contribution à la création de valeur.

L'approche basée sur le positionnement stratégique, défend une nécessaire adéquation entre la logique stratégique de l'entreprise et son système de calcul de coûts. La gestion des coûts ne peut être la même dans une stratégie de domination par les coûts et dans une stratégie de différenciation. Grâce aux concepts et techniques issus de cette approche, le contrôleur de gestion est censé permettre de meilleurs choix stratégiques.

L'approche basée sur les inducteurs de coûts vise une meilleure maitrise des coûts, par une meilleure compréhension de leurs causes. L'objectif est de mettre en évidence des inducteurs plus pertinents que ceux volumiques traditionnels. Dans cette optique, par le calcul de coûts plus justes, le contrôleur de gestion améliore ses apports à l'entreprise.

Selon ces travaux, les contrôleurs de gestion doivent adapter leurs techniques de calcul de coûts aux enjeux stratégiques des entreprises, et donc prendre une part plus importante dans la prise de décision stratégique. Pour ce faire, ils ont le choix entre différentes approches: *life*

cycle costing, approche stratégique des coûts, *activity based costing*, analyse du coût de la qualité…

Enfin, au-delà de la critique du processus budgétaire, Hope et Fraser (1999) suggèrent de nouvelles pistes pour une gestion sans budget. Pour eux, dans une démarche de « gestion sans budget » fondamentalement émergente, les activités des contrôleurs de gestion dépendent du choix de chaque entreprise. Cependant l'utilisation d'outils tels que les prévisions flottantes (*rolling forcast*), les tableaux de bord, et la pratique du *benchmarking* sont proposées.

En définitive, les propositions issues des remises en causes des années 1980-1990 invitent les contrôleurs de gestion à dépasser une approche strictement financière de la performance (promotion des indicateurs non financiers), à adapter leurs techniques de calcul des coûts aux enjeux stratégiques (domination par les coûts, différenciation, gestion de la qualité, approches transversales et par activités), à abandonner la prévision et le contrôle budgétaire, et enfin à devenir des animateurs, des pédagogues du pilotage, des acteurs de la coopération transversale indispensable à une performance à long terme. Dès lors, ces finalités et outils se sont-ils diffusés dans les pratiques des contrôleurs de gestion ?

2. Nouvelles finalités et techniques de la comptabilité de gestion, quelle diffusion dans les pratiques ?

Les travaux de Bühler (1979), Ardoin et Jordan (1979) et Dumoulin (1983) nous ont permis dans un premier temps de présenter les activités traditionnellement associées aux contrôleurs de gestion. Les techniques caractéristiques de ces pratiques ont été fortement critiquées à partir des années 1980 et de nouveaux dispositifs ont été suggérés. La question est de savoir si ces nouveautés ont été adoptées par les contrôleurs de gestion et leurs organisations. Un certain nombre de travaux permettent de caractériser l'étendue de cette adoption. Nous les classons en deux catégories. Dans une première, nous distinguons les travaux qui soulignent la finalité des activités des contrôleurs de gestion (2.1). Sont-ils devenus des partenaires de la prise de décision, voir des facilitateurs de l'activité organisationnelle, ou sont-ils restés sur des activités de planification financière, et surtout d'évaluation de la performance ? Dans une deuxième, nous regroupons les travaux portant sur les techniques mobilisées par les contrôleurs, notamment celles relatives à l'adoption des techniques de gestion stratégique des coûts. Les techniques classiques de calcul des coûts et de gestion budgétaire ont-elles été supplantées par les nouvelles approches ?

2.1 La finalité des activités des contrôleurs de gestion : aide à la décision et évaluations économiques ou expertise et formations en pilotage ?

Friedman et Lyne (1997) affirment, sur la base d'une étude exploratoire auprès de 11 entreprises, qu'avec l'émergence de la méthode de comptabilité à base d'activités, le contrôleur de gestion est sur le point de changer son image de « compteur de haricots » au profit de celle de « partenaire d'affaire », plus impliqué dans la prise de décision. Le contrôleur « compteur de haricots » est perçu comme n'ayant aucune compréhension des affaires. Il se concentre sur des processus mécaniques déconnectés des réalités de l'entreprise,

bride les initiatives et conduit parfois à des décisions négatives pour l'entreprise (Friedman et Lyne, 1997). Cependant en 2001, ils constatent la persistance de cette image dans les perceptions collectives (Friedman et Lyne, 2001: 443). Malgré l'adoption de la rhétorique d'un contrôleur plus actif dans la prise de décision, l'image d'évaluateur économique reste forte.

Ahrens (1997) étudie l'activité des contrôleurs de gestion allemands et anglais dans le secteur de la brasserie. Les entretiens réalisés montrent un contrôleur allemand dont les activités tournent principalement autour du processus de planification et de contrôle budgétaire, conformément à une vision classique de la fonction. Chez les contrôleurs anglais, la volonté de passer de contrôleur « évaluateur » à contrôleur « partenaire », plus impliquée dans la prise de décision, est plus présente. Mais que ce soit dans un rôle d'évaluateur ou de partenaire, la dimension économique et financière de l'activité reste dominante. Ils restent focalisés sur les enjeux de performance financière et animent peu la coopération transversale. Ces résultats sont confirmés par ceux de Ahrens et Chapman (2000). Dans leur étude, ils réalisent des entretiens avec des contrôleurs de gestion allemands (34 issus de 17 entreprises) et anglais (30 issus de 12 entreprises), dans le but de faire ressortir quelques caractéristiques fondamentales de la fonction de contrôleur de gestion. Ces entretiens montrent que les compétences comptables et financières constituent des bases communes aux contrôleurs de gestion allemands et anglais, même si dans la pratique elles sont diversement utilisées. Le contrôleur de gestion reste, dans les deux pays, sur des finalités de planification et évaluation financières.

Sur la question de la participation des contrôleurs à la prise de décision, Siegel et Sorensen (1999) suggèrent, contrairement aux travaux précédents, le passage des contrôleurs d'une finalité « évaluatrice » à une finalité « implication et *leadership* dans la prise de décision ». Sur la base des résultats d'une grande enquête sur les pratiques des contrôleurs de gestion américains, ils énoncent que ceux-ci sont passés de « compteurs de haricots » à « partenaires d'affaires ». Du fait des avancées technologiques, les contrôleurs disent avoir plus de temps pour du conseil et des missions d'expertise. Dans les entreprises où ils interviennent comme « partenaires d'affaires », des signes suggèrent une amélioration de la prise de décision. Les contrôleurs de gestion sont de plus en plus localisés dans les départements opérationnels, et travaillent dans des équipes transversales où ils jouent des rôles de leaders. Cependant, dans ces résultats, des ambigüités subsistent. Les contrôleurs sont-ils devenus partenaires dans le processus décisionnel, intégrant des aspects non financiers dans leurs analyses, ou sont-ils les vecteurs de la toute puissante logique économique et financière ? Cette ambigüité transparait aussi dans les conclusions de Fornerino et Godener (2006). Sur la base d'une enquête réalisée auprès de 1187 contrôleurs de gestion français (136 réponses exploitables), Fornerino et Godener (2006) proposent une vision actualisée des missions des contrôleurs de gestion. Pour eux, il existe deux types de contrôleurs de gestion : les « techniciens » associés aux activités de définition des systèmes de gestion, d'adaptation des outils, de traitement des données budgétaires; et les « conseillers » associés aux trois activités précédentes plus celles de « conseil stratégique » et « conseil opérationnel ». Leurs résultats montrent la prédominance des profils de conseillers (65%) par rapport aux techniciens (35%). Au-delà des apports de cette étude, de nombreuses questions subsistent : le contrôleur-conseiller peut-il être vu comme un équivalent de l'« expert en pilotage » ou comme un « partenaire d'affaire »? Cette

étude ne souligne-t-elle pas la persistance d'un contrôleur orienté vers la performance économique et financière, architecte du système de gestion, conseiller occasionnel des dirigeants et des opérationnels sur des questions économiques ?

Ces travaux ne permettent donc pas de conclure de manière précise sur l'évolution des contrôleurs vers un statut de partenaire dans la prise de décision, décision qui mobilise des éléments financiers et non financiers. Ils soulignent néanmoins la persistance de la planification et l'évaluation économiques ; activités revendiquées par les contrôleurs interrogés par Siegel et Sorensen, présentes aussi bien chez les « techniciens » que chez les « conseillers » de Fornerino et Godener.

Ce maintien des contrôleurs dans des finalités d'aide à la décision et d'évaluations économiques est confirmé par l'étude de Byrne et Pierce (2007). Ils manifestent le besoin d'une compréhension plus profonde du rôle des contrôleurs de gestion. Dans ce cadre, ils réalisent 36 entretiens, dans 16 entreprises industrielles irlandaises, avec des contrôleurs de gestion et des responsables opérationnels. Pour les responsables opérationnels, les contrôleurs de gestion sont principalement utiles dans des activités d'analyse financière et de gestion des coûts. Les contrôleurs restent sur des finalités techniques et faiblement méthodologiques. Au-delà, les relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels semblent plus complexes que ne le suggère la dichotomie « évaluateur / partenaire ». Les observations de Byrne et Pierce (2007) plaident pour un contrôleur « hybride », à la fois évaluateur et partenaire.

Lambert et Sponem (2009), aussi, confirment la persistance des finalités évaluatrices des contrôleurs de gestion. Ils proposent sur la base de 12 études de cas, réalisées en France, une typologie de la fonction contrôle de gestion. Ils distinguent : la fonction contrôle de gestion « discrète », chargée d'une surveillance financière discrète ; la fonction contrôle de gestion « garde fou », chargée d'une légitimation interne et externe des décisions et de la formation financière des managers ; la fonction contrôle de gestion « partenaire », chargée de l'aide à la décision locale ; la fonction contrôle de gestion « omnipotente », qui aide la direction générale dans le contrôle financier des activités opérationnelles. Dans cette étude exploratoire, la plupart des entreprises étudiées ont adopté une fonction contrôle de gestion « discrète ». Cette perception est par ailleurs confirmée par les résultats de Morales et Pezet (2010). L'image qu'ils font ressortir, de l'étude du contrôleur de gestion dans une entreprise française du secteur aéronautique, est celle classique de « planificateur / évaluateur » économique et financier. Ils présentent un contrôleur de gestion qui oriente les acteurs (ingénieurs) vers une vision économique et financière, et véhicule le message financier imposé par la holding qui dirige l'entreprise. Cette prédominance de la dimension économique et financière de l'activité du contrôleur de gestion est mentionnée chez Lambert et Pezet (2007, 2010). Dans l'étude de cas qu'ils présentent, le contrôleur est avant tout un financier, responsable du respect du budget et de l'atteinte des objectifs financiers. Il est le constructeur d'une « vérité organisationnelle » fondamentalement économique et financière. En outre, l'étude de Morales et Pezet (2010) soulignent un phénomène qui influence fortement la mission des contrôleurs de gestion : la financiarisation de l'économie.

Enfin, dans l'étude de cas de Lambert et Morales (2009), les contrôleurs de gestion aspirent à devenir des « partenaires d'affaires », plus impliqués dans la prise de décision. Or, dans l'entreprise, dominée par une culture de l'ingénieur, ils sont cantonnés à des tâches

techniques perçues comme ingrates, qualifiées par les auteurs de « sale boulot ». Ce cas illustre un contrôleur de gestion, chargé du suivi des outils d'aide à la décision et orienté vers l'évaluation économique, qui aspire, apparemment sans grand succès, à une plus grande participation à la prise de décision.

En synthèse, au moment où des voix s'élèvent contre la suprématie des indicateurs financiers (Kaplan, 1984) et la domination du contrôle « cybernétique » financier (Lorino, 1996a), appelant en même temps à un changement, la montée en puissance des marchés financiers et la mondialisation économique semblent avoir conforté les contrôleurs de gestion dans leurs activités classiques d'aide à la décision et d'évaluations économiques et financières. Les études, qui mentionnent une plus grande participation des contrôleurs à la prise de décision, soulignent aussi le maintien de leur orientation économique et financière. Les études ne soulignent pas l'émergence des experts en pilotage. En ce qui concerne le partenaire d'affaire, bien que les études ne soient pas convergentes sur son émergence, une enquête datant de 2010, menée par le cabinet CEGOS et l'association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (DFCG) émettait la conclusion suivante : « *Le chemin à parcourir est encore long avant que le contrôleur de gestion ne devienne un véritable business partner (conseil aux dirigeants) en matière de pilotage de l'activité opérationnelle* » (Duban-Doyard et Doch, 2010). Face à la faible évolution constatée au niveau des finalités, que peut-on observer concernant les techniques mobilisées par les contrôleurs de gestion ?

2.2 Les outils des contrôleurs de gestion : quelle adoption des techniques de gestion stratégique des coûts et de gestion sans budget ?

Au-delà des travaux précédents, qui semblent illustrer le maintien des contrôleurs de gestion dans des activités de suivi des systèmes d'aide à la décision et d'évaluation des performances économiques, des études permettent d'appréhender l'évolution des techniques qu'ils mobilisent.

Drury et Tayles (1995) mentionnent la réalisation de nombreuses enquêtes, à partir des années 1990, sur les pratiques en contrôle de gestion. Ces enquêtes soulignent la simplicité des systèmes de calcul de coûts utilisés, et la faible adoption des méthodes de calcul de coûts par activités, pourtant plus pertinentes. En outre, elles précisent l'utilisation dans les systèmes de contrôle d'indicateurs non financiers, permettant de suivre divers aspects de la performance, indicateurs gérés par des acteurs autres que les contrôleurs.

Selon ces études, la pratique des contrôleurs de gestion reste focalisée sur la dimension comptable et financière, le calcul de coûts complets, la recherche de coûts approximatifs obtenus rapidement plutôt que de coûts justes obtenus tardivement.

Sur cette question des techniques de gestion des coûts, Shields (1998), analysant les résultats de Bhimani *et al.* (*Management accounting : European Perspectives*, 1996) relatifs aux pratiques de contrôle de gestion en Europe, remarque une évolution des pratiques européennes surtout au niveau des concepts. Les nouveaux concepts de la gestion stratégique des coûts semblent fortement adoptés par les contrôleurs, notamment au niveau des discours. Cependant, il n'en tire aucune conséquence concernant la mise en œuvre de ces techniques. Les travaux Guilding *et al.* (2000), par contre, apportent quelques éléments de réponse sur

l'adoption et la mise en œuvre des nouvelles techniques. En effet, ils étudient la diffusion des techniques de gestion stratégique des coûts (Shank, 1989 ; Lorino, 1996b) dans les entreprises américaines, anglaises et *new*-zélandaises. Leur enquête porte sur l'adoption d'une dizaine de techniques (1292 entreprises et 314 réponses). Selon leur analyse, ces outils sont faiblement utilisés, sans qu'on ne puisse pour autant tirer de conclusion définitive sur leurs qualités. Le constat d'une lente évolution des outils associés aux activités des contrôleurs de gestion est posé. Burns et Yazdifar (2001) confirment cette relative stabilité dans les outils de comptabilité des coûts mobilisés par les contrôleurs. Sur la base d'une enquête auprès de 1000 membres de l'institut anglais des contrôleurs de gestion (28% de réponses), ils montrent que la comptabilité à base d'activités, la méthode EVA (*Economic Value Added*) et le tableau de bord stratégique, restent peu utilisés malgré le fait d'être reconnus comme des outils à fort potentiels.

Toujours sur l'adoption des techniques de gestion stratégique des coûts, les conclusions de Burns et Balvinsdottir renforcent les précédentes.

Burns et Baldvinsdottir (2005) essaient de faire ressortir les éventuels changements dans les activités des contrôleurs de gestion, sur la base d'une étude de cas longitudinale. Cette étude présente un groupe qui adopte, à la suite de changements dans son environnement économique, une nouvelle approche stratégique basée sur la satisfaction des clients et la réduction des coûts. Cette nouvelle stratégie favorise la montée en puissance de l'information financière. Cela n'a cependant pas justifié la mise en place des techniques de gestion stratégique des coûts. Les auteurs observent plutôt la réappropriation opérationnelle de la comptabilité de gestion traditionnelle (coûts standards, analyse des écarts, maitrise des frais administratifs, budgets…). Cette faible diffusion des outils de gestion stratégique des coûts est aussi confirmée par l'étude de Byrne et Pierce (2007) dans les entreprises irlandaises.

La synthèse proposée par Langfield-Smith (2008) illustre aussi la faible adoption et mise en œuvre des outils de gestion stratégique des coûts. A cet effet, il mobilise les conclusions déjà négatives de Bromwich et Bhimani (1994, cité par Langfield-Smith, 2008) et de Tomkins et Carr (1996, cité par Langfield-Smith, 2008). Parmi les références mobilisées par Langfield-Smith, notons particulièrement l'étude de Gosselin (2007, cité par Langfield-Smith, 2008) qui analyse 1477 travaux sur la comptabilité à base d'activités (ABC) et énonce le « paradoxe ABC ». Selon Gosselin, bien que cette technique soit globalement bien perçue par les managers et les contrôleurs de gestion, et enseignée dans les écoles de gestion, les travaux empiriques soulignent sa faible adoption. D'après cette synthèse, au-delà de la diffusion des techniques de gestion stratégiques des coûts, c'est le rôle même des contrôleurs de gestion dans la démarche qui fait débat. Pour certains, la prise en compte des enjeux de coûts par les opérationnels, via les nouveaux outils de comptabilité de gestion, réduit de fait l'utilité des contrôleurs de gestion (Cooper, 1996). Ainsi, non seulement les contrôleurs de gestion semblent ne pas avoir adopté les outils de gestion stratégique des coûts, mais la diffusion même de ces outils pourrait être une menace pour la survie de ces acteurs organisationnels.

Cependant, aucune conclusion définitive ne peut être tirée, puisque l'histoire entre les contrôleurs de gestion et la gestion stratégique de coûts continue de s'écrire. Par exemple, l'étude de cas proposée par Ma et Tayles (2009) illustre l'adoption des outils de gestion stratégique des coûts, et une implication plus forte des contrôleurs de gestion dans la prise de décision stratégique.

Concernant le budget annuel, son maintien comme outil clé de l'activité des contrôleurs de gestion est mis en évidence par les travaux de Ekholm et Wallin (2000). Sur la base d'une enquête réalisée auprès de 650 entreprises finlandaises (25,8% de réponses), ils observent que les entreprises étudiées entendaient conserver leur processus budgétaire, en l'adaptant aux évolutions de l'environnement. Cependant, dans de nombreuses entreprises, les prévisions flottantes et les tableaux de bord lui sont associés. Dans l'étude de Burns et Yazdifar (2001), le budget, l'analyse des écarts et variations, les prévisions flottantes sont les outils les plus utilisés par les contrôleurs. En outre, la faible adoption de la gestion sans budget apparait aussi dans les conclusions de Bescos (2002). Il s'interroge sur les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance, dont les contrôleurs font généralement partie. Pour y répondre, il effectue une enquête auprès de 1956 membres de l'association française des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (205 réponses). L'un des plus marquants est le maintien du budget, comme outil clé de l'activité des contrôleurs de gestion. Ce fait est confirmé par l'étude de Duban-Doyard et Doch (2010). Sur la base d'une enquête internationale auprès de contrôleurs de gestion (500 réponses), ils montrent que la prévision et l'évaluation budgétaire (budget et *reporting*) restent au cœur de leurs actions. Les résultats 2011 de l'observatoire international du contrôle de gestion (DFCG, 2012) confirment que le budget reste intimement associé aux activités des contrôleurs de gestion. Enfin, les enquêtes de Libby et Lindsay (2010) réalisées aux Etats-Unis et au Canada, confirment que le budget reste un outil de gestion pertinent et créateur de valeur, que les entreprises ne souhaitent pas abandonner.

Il semble difficile, même dans une analyse de niveau macro centrée sur les finalités et les techniques, de tirer des conclusions sur l'évolution des activités des contrôleurs de gestion. Cependant, la littérature souligne la persistance des finalités d'aide à la décision et d'évaluation des performances. Les contrôleurs ne sont pas encore des partenaires d'affaires, ni des formateurs et intégrateurs des enjeux financiers et non financiers de la performance. Au niveau des techniques mobilisées, les outils de gestion stratégique des coûts et de gestion sans budget n'ont pas encore supplantés les techniques traditionnelles de comptabilité des coûts et de gestion budgétaire.

<table>
<tr><th colspan="2">Eléments de l'analyse</th><th>Critiques sur les activités classiques</th><th>Propositions théoriques</th><th>Evolutions observées</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Techniques des contrôleurs de gestion</td><td>Planification</td><td>Inefficacité, rigidité, frein à l'innovation</td><td rowspan="2">Suppression de la planification, suppression du budget, pilotage sur la base des prévisions flottantes et des tableaux de bord, benchmarking, stratégies émergentes</td><td rowspan="2">Persistance de la planification et du budget, utilisation des prévisions flottantes et tableaux de bord comme dispositifs complémentaires</td></tr>
<tr><td>Budgets</td><td>Inefficacité, frein à la créativité, mobilisation exclusive d'indicateurs comptables, rigidité, processus déconnecté de l'activité</td></tr>
</table>

	Comptabilité des coûts	Inadaptée au nouvel environnement économique, prédominance d'indicateurs financiers, vision financière « court-termiste »	Gestion stratégique des coûts, pilotage de la performance, indicateurs non-financiers	Faible adoption des outils de gestion stratégique des coûts, maintien des systèmes classiques de calcul des coûts, persistance de la vision financière
Finalités		Finalité orientée vers l'évaluation et l'aide à la décision : contrôleur « compteur de haricots », *corporate cop*	Finalité orientée vers l'intégration des compétences et la prise de décision : contrôleur « partenaire d'affaires », expert en pilotage	Persistance du contrôleur « évaluateur » parfois conseiller, contrôleur « hybride »

Tableau 2 : **Une approche de l'évolution des activités du contrôleur de gestion ces vingt dernières années**

Cette relative stabilité de l'activité du contrôleur de gestion, dans un environnement où le besoin de renouvellement est illustré par les nombreuses critiques émises, va à l'encontre des opinions courantes de perte de pertinence de la comptabilité de gestion traditionnelle et d'émergence d'un contrôleur « partenaire ». Cela illustre la paradoxalité de la stabilité des activités des contrôleurs de gestion. Mais cette stabilité est-elle vraiment paradoxale? En face de ces opinions, persistaient peut-être celles du maintien du contrôleur « évaluateur » et de l'intérêt constant des techniques traditionnelles de comptabilité de gestion.

3. La stabilité de l'activité du contrôleur de gestion : quelques pistes explicatives

Après avoir présenté les activités « classiques » des contrôleurs et les critiques qu'elles ont subies, une revue de travaux empiriques nous permet de souligner leur persistance. Pour expliquer cette relative stabilité de la pratique des contrôleurs de gestion, nous suggérons dans un premier temps l'hypothèse d'une persistance du paradigme financier (3.1), tant dans la recherche en contrôle que dans la pratique, puis dans un deuxième nous avançons l'hypothèse d'une pertinence constante des techniques traditionnelles de comptabilité de gestion (3.2).

3.1 L'hypothèse d'une pression constante de la logique financière

Selon Ferguson *et al.* (2009 : 897), le contrôle de gestion (cf. Bouquin et Pesqueux, 1999) et la comptabilité en générale sont fortement imprégnés par les hypothèses économiques néoclassiques. Celles-ci font de la maximisation du profit financier, au profit de l'actionnaire, l'objectif premier de l'activité de l'entreprise (Jensen et Meckling, 1976). Dans cette perspective, le contrôleur apparait comme le gardien et le garant de l'atteinte de cet objectif. Une réduction de la dimension financière dans la pratique du contrôleur, au-delà de

l'injonction de quelques acteurs, nécessiterait au préalable une plus grande reconnaissance des éléments non financiers dans l'évaluation des performances des entreprises, et un renouvellement des cadres théoriques classiques. Y a-t-il eu des évolutions qui rendraient moins nécessaire le « contrôleur-évaluateur » au profit du « contrôleur-intégrateur » ?

Granlund et Lukka (1998), qui ont émis l'hypothèse d'une homogénéisation, au niveau macro, des pratiques en comptabilité de gestion, mettent en évidence quatre facteurs qui l'induisent. Ces facteurs sont : les pressions économiques (dérégulation des marchés, compétition, mondialisation des économies, évolutions technologiques), les pressions institutionnelles coercitives (législation européenne, accords internationaux, normalisation comptable internationale), celles normatives (professionnalisation des contrôleurs de gestion, la recherche et l'enseignement universitaire) et les comportements mimétiques. Une analyse succincte des pressions normatives peut permettre d'envisager l'hypothèse de la constante nécessité du contrôleur « évaluateur financier », au service des actionnaires.

Au niveau de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, l'analyse de Merchant (2010) souligne la bonne santé du paradigme financier en comptabilité. Ce paradigme, qui accorde une certaine priorité aux données financières et d'une certaine manière au contrôleur « évaluateur », reste dominant aux Etats-Unis. En ce qui concerne l'analyse d'éléments non-financiers en comptabilité, le commentaire de Merchant (2010 : 118) est assez illustratif : « *Sans surprise, les cours de comptabilité non-financière ont été rayés des programmes et les doctorants ne sont pas attirés vers ce champ de recherche.* ». Les éléments non-financiers de la performance semblent fortement marginalisés dans les travaux académiques en comptabilité-contrôle.

Au niveau de la pratique des contrôleurs, la financiarisation de l'économie et la mise en place des normes comptables internationales semblent avoir conforté les contrôleurs dans leurs activités financières. Tant la financiarisation, montée en puissance des marchés financiers dans l'activité économique (Morales et Pezet, 2010), que les normes comptables internationales (Capron, 2005 ; Dupuy, 2009) ont renforcé la nécessité de satisfaire en priorité les actionnaires. Ces éléments ont, d'une certaine manière, contribué au maintien du contrôleur dans un rôle de « gardien du score » économique et de relais du discours actionnarial, selon une conception tout à fait classique de la fonction.

Au-delà des pressions normatives, c'est au niveau de tous les facteurs d'homogénéisation qu'il semble exister des éléments de justification du maintien du contrôleur dans un rôle d'évaluation des performances financières.

Type de pression	**Exemple de facteur favorisant l'orientation financière du contrôleur**
Economique	Montée des marchés financiers
Coercitive	Application des normes comptables internationales
Normative	Bonne santé du paradigme financier dans la recherche et l'enseignement en comptabilité-contrôle
Mimétique	Généralisation de l'*Economic Value Added* (EVA) ou de la *Market Value Added* (MVA) comme indicateurs de performance, sous l'influence des cabinets conseils

Tableau 3: **Quelques facteurs contribuant au maintien du contrôleur dans des activités financières**

En plus de ces éléments qui peuvent servir de base à une explication de la stabilité des activités financières du contrôleur de gestion, la perception des pratiques budgétaires et de calcul de coûts comme routines organisationnelles, peut expliquer leur intérêt constant aux yeux des contrôleurs.

3.2 L'hypothèse de la pertinence constante des techniques traditionnelles de comptabilité de gestion

Langfield-Smith (2008) évoque comme raisons de la faible adoption des techniques de gestion stratégique des coûts : les priorités managériales, les habitudes, les difficultés de compréhension des nouvelles techniques, le coût du changement par rapport au bénéfice. Ainsi, face à l'opinion de perte de pertinence des techniques traditionnelle de la comptabilité de gestion, persistait potentiellement celle de leur pertinence. Cette pertinence peut être justifiée, malgré les critiques, par la considération des systèmes de contrôle de gestion et de comptabilité de gestion comme des systèmes sociaux stables, au sens de Burns et Scapens (2000).

En traitant le problème du changement en contrôle de gestion, Burns et Scapens (2000) considèrent le contrôle de gestion comme un ensemble stable de règles et de routines. A ce titre, il apparait comme une pratique institutionnelle porteuse de valeurs, qui soutendent implicitement l'activité organisationnelle. Les règles sont définies comme « ce qui doit être fait » et les routines comme « ce qui est réellement fait ». Dans le cas de la comptabilité de gestion, les règles sont relatives aux procédures comptables, budgétaires, financières, tandis que les routines sont relatives à l'application de ces procédures par les acteurs organisationnels. Sur cette base, le changement de pratiques en comptabilité de gestion suppose une évolution au niveau des règles et des routines. Cette évolution peut susciter des résistances, surtout si les nouvelles règles et routines remettent radicalement en cause les valeurs et les perceptions professionnelles des acteurs. Dès lors, le changement de pratique ne peut résulter de simples injonctions, les acteurs doivent être convaincus de sa nécessité. Selon cette approche, le système de comptabilité de gestion en place fonctionne comme un mythe, perçu par les acteurs comme un moyen rationnel d'atteindre les objectifs poursuivis (Meyer et Rowan, 1977). L'évolution substantielle des pratiques suppose donc la déconstruction du mythe initial, puis l'adoption d'un nouveau.

En mobilisant ce cadre d'analyse, nous pouvons supposer que les règles et routines associées à la gestion sans budget et à la gestion stratégique des coûts n'ont pas pu remplacer celles relatives au budget et à la comptabilité de gestion traditionnelle. Apparemment, la déconstruction des mythes associés à ces outils traditionnels du contrôle de gestion n'est pas encore achevée. Les résultats de Libby et Lindsay (2010) soulignent particulièrement cette perception au niveau du budget. Pour la grande majorité des entreprises interrogées, le budget reste un moyen rationnel d'atteindre les objectifs poursuivis. Au-delà des critiques, pour 55% des entreprises américaines qui leur ont répondu, le budget reste un outil incontournable.

Ainsi, concomitamment à l'opinion de perte de pertinence des outils classiques de comptabilité de gestion persistait celle d'une pertinence constante de ces outils, notamment du budget. Dans ce cas, la stabilité des activités des contrôleurs de gestion, loin d'être paradoxale, semble au contraire normale.

Conclusion

L'objectif dans ce travail était d'interroger la stabilité des activités des contrôleurs de gestion ces dernières années, afin de comprendre les ressorts pouvant leur permettre d'intégrer les nouveaux enjeux liés au pilotage du développement durable.

Dans un premier temps, les travaux de Bühler (1979), Ardoin et Jordan (1979), Dumoulin (1983), nous ont permis d'associer le contrôleur de gestion à l'organisation du processus budgétaire, l'analyse des écarts et l'évaluation de la performance, l'élaboration de divers rapports financiers. Ces activités se traduisent par l'utilisation d'outils tels que le budget, les techniques de comptabilité des coûts, la comptabilité financière, l'informatique…

A la suite des critiques émises envers ces activités « classiques », des propositions théoriques sont faites pour renouveler la pratique des contrôleurs. Parmi celles-ci, nous pouvons souligner : les techniques de gestion stratégique des coûts (Shank, 1989; Lorino, 1996b) et la gestion sans budget (Hope et Fraser, 1999). Ces propositions mettent aussi l'accent sur la nécessité d'utiliser des indicateurs autres que ceux financiers (Kaplan, 1984), et de faire du contrôleur un partenaire dans la prise de décision stratégique et un formateur, plutôt qu'un vérificateur de la performance financière (Lorino, 1996a).

Des évolutions ont eu lieu, notamment du fait des avancées technologiques, engendrant au passage la diminution des effectifs des fonctions « contrôle de gestion » (Cooper, 1996; Burns et Yazdifar, 2001; Burns et Balvinsdottir, 2005). Cependant, concernant l'adoption des nouvelles techniques de contrôle de gestion et l'évolution du contrôleur d'«évaluateur» économique à « expert en pilotage », la majorité des études empiriques (Drury et Tayles, 1995; Siegel et Sorensen, 1999; Ahrens, 1997; Ahrens et Chapman, 2000; Guilding *et al.*, 2000; Burns et Yazdifar, 2001; Burns et Balvinsdottir, 2005; Lambert et Sponem, 2009; Morales et Pezet, 2010) indique un maintien du contrôleur de gestion dans des activités classiques de gestion budgétaire, de *reporting* économique et financier, ainsi qu'une faible adoption des nouvelles techniques de calcul de coûts. Ces vingt dernières années, les activités des contrôleurs de gestion, au niveau macro, ont donc faiblement évolué (Lorino, 2009 ; Bollecker, 2010). Les nouvelles techniques de comptabilité de gestion n'ont pas connu une diffusion massive dans les pratiques. La gestion sans budget et l'utilisation d'indicateurs non-financiers, par les contrôleurs, restent marginales.

Dans un contexte où les limites des pratiques classiques en contrôle de gestion ont largement été exposées, une telle stabilité peut sembler paradoxale. Cependant, deux pistes explicatives peuvent être suggérées. Premièrement, la persistance du paradigme financier, tant dans les milieux académiques que dans les milieux d'affaires, ne plaide pas pour une plus forte adoption des indicateurs non financiers et la disparition du contrôleur évaluateur. Deuxièmement, en considérant la comptabilité de gestion selon une approche institutionnelle (Burns et Scapens, 2000), le maintien du budget et des outils traditionnels de calcul des coûts peut s'expliquer par la persistance des mythes qui leurs sont associés.

Cette recherche nous a permis de mentionner l'existence de contraintes externes (Granlund et Lukka, 1998) et internes (résistances au changement, routines organisationnelles), qui ont probablement limité l'évolution, au niveau macro, des activités des contrôleurs de gestion ces dernières années. Concernant notre intérêt premier, l'intégration par les contrôleurs de gestion

des nouveaux enjeux sociaux et environnementaux liés au pilotage du développement durable, l'existence de ces contraintes risque de la limiter aussi. Les questions posées sont relatives à l'existence, au niveau macro, de pressions (économiques, normatives, coercitives, mimétiques) poussant vers l'intégration de ces enjeux. A l'intérieur des organisations, les acteurs sont-ils convaincus de la nécessité pour les contrôleurs d'intervenir désormais sur les aspects sociaux et environnementaux de la performance organisationnelle ? Les contrôleurs, organisés en associations professionnelles, sont-ils convaincus de ce fait ? Dans la continuité de notre projet de recherche, il s'agira pour nous d'apporter des éléments de réponse à ces questions, à travers notamment une analyse plus fine des pressions économiques et institutionnelles à l'œuvre actuellement.

Bibliographie

Acquier, A (2007). Les modèles de pilotage du développement durable: du contrôle externe à la conception innovante. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Ecole des Mines de Paris.

Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *The European Accounting Review* 6(4): 557-588.

Ahrens, T., Chapman, C.S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *The European Accounting Review* 9(4): 477-498.

Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2008). "Succès" et "échec" d'un outil de gestion. Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget. *Revue Française de Gestion* 34(188-189): 291-306.

Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Anthony, R.N. (1989). Reminiscences about Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research* 1 : 1-20.

Bescos, P-L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance. *Finance Contrôle Stratégie* 5(4): 5-28.

Bollecker, M. (2004). *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*. Paris: L'Harmattan.

Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit* 13(1): 87-106.

Bollecker, M. (2010). La socialisation des contrôleurs de gestion: L'importance de la compatibilité des cultures professionnelles. 31ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.

Bouquin, H. (2007). *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris: Presses Universitaires de France.

Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion.* Paris: Presses Universitaires de France.

Bouquin, H., Nikitin, M. (2003). Les innovations managériales. *Comptabilité Contrôle Audit* 9(Numéro Spécial Mai): 3-5.

Bouquin, H., Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité Contrôle Audit* Mai : 93-105.

Bourguignon, A. (2003). "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure": la dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* 9(Numéro Spécial Mai): 27-53.

Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - The Interplay of contradictions and Praxis. *European Accounting Review* 14(4): 725-757.

Burns, J., Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11: 3-25.

Burns, J., Yazdifar, H. (2001). Tricks or treats?. *Financial Management* March: 33-35.

Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review* 16(3): 469-498.

Caplan, E.E. (1966). Behavioral Assumptions of Management Accounting. *The Accounting Review* July: 496-509.

Capron, M. (2005). *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. Paris : La Découverte.

Chatelain-Ponroy, S., Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Economie et Management* 123 : 12-19.

Cooper, R. (1996). Look out, management accountants. *Management Accounting* June: 35-41.

Danziger, R. (2009). Contrôleur de gestion. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 635-645.

DFCG (2012). *International Observatory of Management Control Results 2011*. Paris: Observatoire international du contrôle de gestion.

DiMaggio, P.J., Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.

Drury, C., Tayles, M. (1995). Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research* 6: 267-280.

Duban-Doyard, C., Doch, F. (2010). Comment se voient les contrôleurs de gestion ?. *Echanges* 277.

Dumoulin, C. (1983). Le nouveau profil du contrôleur de gestion. *Revue Française de Gestion* 41: 11-14.

Dupuy, Y. (2006). L'évolution du contrôle de gestion. *Economie et Management* 121: 32-37.

Dupuy, Y. (2009). Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion* 35(192): 167-176.

Ekholm, B-G., Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead?. *The European Accounting Review* 9(4): 519-539.

Ferguson, J., Collison, D., Power, D., Stevenson, L. (2009). Constructing Meaning In The Service Of Power: An Analysis Of The Typical Modes Of Ideology In Accounting Textbooks. *Critical Perspectives on Accounting* 8: 896-909.

Fornerino, M., Godener, A. (2006), Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui: conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9(1): 187-208.

Foster, G., Young, M.S. (1997). Frontiers of Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 9: 63-77.

Friedman, A.L., Lyne, S.R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European Accounting Review* 6(1): 19-44.

Friedman, A.L., Lyne, S.R. (2001). The Beancounter Stereotype: Towards a General Model Of Stereotype Generation. *Critical Perspectives on Accounting* 12: 423-451.

Granlund, M., Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research* 10: 153-179.

Guilding, C., Cravens, K.S., Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11: 113-135.

Hope, J., Fraser, R. (1997). Beyond budgeting. *Management accounting* December: 20-24.

Hope, J., Fraser, R. (1999). Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. *Management accounting* December: 16-21.

Jablonsky, S.F., Keating, P.J. (1995). Financial managers: business advocates or corporate cops?. *Management Accounting* 76(8): 21-25.

Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3(4): 305-360.

Johnson, H.T., Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* July: 390-418.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review* January-February: 71-79.

Kester, R.B. (1928). The importance of the controller. *The Accounting Review* September: 237-251.

Lambert, C. (2005). La fonction contrôle de gestion: contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.

Lambert, C., Morales, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion: une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie* 12(2): 5-34.

Lambert, C., Pezet, E. (2007). Discipliner les autres et agir sur soi: la double vie du contrôleur de gestion. *Finance Contrôle Stratégie* 10(1): 183-208.

Lambert, C., Pezet, E. (2010). The making of the management accountant-Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society* 35: 10-30.

Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit* 15(2): 113-144.

Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21(2): 204-228.

Lebas, M. et Mévellec, P. (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* Mai : 77-91.

Libby, T. et Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered ? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21: 56-75.

Lorino, P. (1996a). *Comptes et Récits de la Performance Essai sur le pilotage de l'Entreprise*. Paris : Les Editions d'Organisation.

Lorino, P. (1996b). *Le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités*. Paris : Dunod.

Lorino, P. (2009). Le contrôle de gestion après la crise: expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe?. *Revue Française de Gestion* 35(193): 29-35.

Ma, Y., Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research* 39(5): 473-495.

Merchant, K.A. (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research* 21: 116-120.

Meyer, J.W., Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology* 83(2): 340-363.

Mintzberg, H. (1994). The Fall and Rise of Strategic Planning. *Harvard Business Review* January-February: 107-114.

Morales, J., Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, "médiateurs" de la financiarisation. Etude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité Contrôle Audit* 16(1): 101-132.

Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21(2): 229-239.

Sathe, V. (1983). The controller's role in Management. *Organizational Dynamics* Winter: 31-48.

Shank, J.K. (1989). Strategic Cost Management: New wine, or Just New Bottles?. *Journal of Management Accounting Research* 1: 47-65.

Shields, M.D. (1998). Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. *Management Accounting Research* 9: 501-513.

Siegel, G., Sorensen, J.E. (1999). *Counting More, Counting Less, The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.