

Introduction

Samuel Sponem
Anne Pezet

Cet ouvrage sur les grands auteurs en contrôle de gestion s'ouvre par un article sur Frederick W. Taylor et se poursuit par un autre sur Henri Fayol, deux « grands auteurs » qui ne sont pas des auteurs en contrôle de gestion. Cela peut paraître étonnant, mais ce choix est légitime tant ces deux auteurs ont posé les bases du contrôle de gestion moderne. Taylor et Fayol sont des fondateurs de la gestion moderne et leurs pensées respectives posent les bases sur lesquelles le contrôle de gestion peut se déployer ensuite. En cela, le contrôle de gestion n'est pas une activité autonome. Son caractère technique (les budgets, les écarts, les coûts...) n'est en aucun cas un gage de neutralité ou d'indépendance ni par rapport à la gestion en général, ni même par rapport aux forces matérielles et conceptuelles qui animent la société. C'est dans cette perspective que nous avons pensé cet ouvrage dans le respect de la première édition dirigée par Henri Bouquin¹. Cette deuxième édition élargit encore un peu plus ce regard ouvert vers l'histoire, vers les autres disciplines ou vers d'autres territoires.

Des racines historiques et philosophiques profondes

Si le management (au sens de Taylor) se conçoit comme visant l'efficacité plus que le profit (Le Texier, 2016), le contrôle de gestion peut être considéré comme son bras armé². En effet, il s'inscrit dans ce mouvement de rationalisation issu de la révolution industrielle qui déplace la production dans les manufactures, les usines et même les bureaux et qui s'appuie sur l'organisation. S'appuyant sur l'exemple de Krupp dans l'Allemagne du second XIX^e siècle, Eric J. Hobsbawm remarque ainsi : « *La finance n'affecta guère l'organisation des affaires [...]. Le problème de la gestion était plus difficile. Car le modèle fondamental de l'entreprise possédée et dirigée par un individu ou une famille, l'autocratie de la famille patriarcale, convenait de moins en moins bien aux industries de la seconde moitié du XIX^e siècle.* » (Hobsbawm, 2010, p. 295) et ceci du fait de l'impossibilité d'assurer un contrôle direct sur les opérations. En d'autres termes, alors que le capitalisme se développe à marche forcée, la propriété et l'ampleur des capitaux investis ne sont qu'une partie du problème. C'est le volume du personnel à gérer et les tâches qu'il accomplit qui imposent de nouvelles façons de faire dont Frederick W. Taylor va se faire l'interprète et le promoteur. Le contrôle de gestion trouve dans cette histoire un terreau fertile.

Ainsi, aussi contemporain qu'apparaisse le contrôle de gestion, il a en réalité des racines historiques profondes. Si la fonction de contrôleur de gestion n'apparaît que tardivement, il n'en reste pas moins que le contrôle est

1. Les chapitres écrits par Henri Bouquin pour la première édition de cet ouvrage ont été conservés. Nous avons fait quelques actualisations et ajouts lorsque c'était nécessaire.

2. Pour appuyer cette métaphore, il suffit de visualiser le contrôle comme l'étape ultime du PODC avec la boucle de rétroaction qui vient corriger les dérives éventuelles des étapes qui le précèdent : la planification, l'organisation et la direction.

une activité qui se développe concomitamment à la modernisation industrielle et économique à partir du XVIII^e siècle. La formalisation technique progressive avant le XX^e siècle repose sur des couches anciennes. William Petty et les arpenteurs avant lui, Gérard-Joseph Christian ou Charles Babbage pour ne citer que ceux-là, élaborent dès le XVII^e siècle les soubassements conceptuels (mesure, standards, calcul) de ce qui deviendra le contrôle (Girard, 2015).

Mais, au-delà ou plutôt en deçà de ces aspects techniques, c'est le socle idéologique – au sens du système des idées d'une époque donnée – qu'il est important de considérer pour comprendre le développement du contrôle de gestion. Pour cela, il faut remonter en amont de la révolution industrielle alors qu'une révolution agricole se conjugue avec la transformation des explorations maritimes et territoriales sporadiques en un projet impérialiste colonial systématique. L'un des enjeux principaux de ce projet est de justifier la prise de possession de nouvelles terres alors que le droit naturel reconnaît l'égalité de tous les hommes devant Dieu. On a ainsi besoin d'une nouvelle pensée pour appuyer des pratiques qui dérogent à ce principe. Afin de justifier l'appropriation de terres jusque-là occupées par des populations autochtones – que ce soit en Irlande ou en Amérique – l'Empire britannique naissant trouve son fondement théorique auprès des penseurs du XVII^e siècle que sont William Petty et John Locke. Le premier conçoit une première ébauche de la valeur-travail dans un monde où la valeur est d'abord issue de l'échange ; le second démontre que la propriété n'est légitime que si elle résulte en une création de valeur (Meiksins-Wood, 2011). Ainsi, par un tour de passe-passe philosophique, assorti du fait que Petty et Locke ont des intérêts dans la réussite du projet colonial³, on peut justifier non seulement l'expropriation des habitants improductifs, mais aussi la fructification des terres non plus dans une logique de survivance ou même d'échange, mais bien dans une logique d'amélioration (Meiksins-Wood, 2009).

Ce détour par le monde d'avant la révolution industrielle est nécessaire pour comprendre le renversement qui s'opère alors : il ne s'agit plus de gérer la stabilité, mais bien la croissance (la conquête) et le travail (agricole ou industriel) sous couvert d'*amélioration*. Le phénomène est de nature anthropologique : l'homme intéressé, calculateur de ses peines et de ses plaisirs se substitue à l'homme visant la sainteté dans le cadre religieux (Laval, 2007). Comme le souligne Pierre Charbonnier, on transfère la perfectibilité de la sphère religieuse vers la sphère profane (Charbonnier, 2020). De là jusqu'à l'injonction néolibérale si bien analysée par Barbara Stiegler selon laquelle « il faut s'adapter », il n'y a qu'un pas (Stiegler, 2019).

Sans cette longue histoire, que nous venons de parcourir au pas de course, le management et son bras armé, le contrôle de gestion, n'ont aucun sens.

3. Petty est arpenteur général en Irlande et Locke est au service du comte de Shaftesbury qui a des intérêts en Caroline.

D'une pratique à la naissance d'une discipline

Depuis plus de deux cents ans, on gère et on contrôle la gestion pour conquérir de nouveaux marchés, pour améliorer les procédés de production, pour rentabiliser les ressources investies. Pas seulement depuis Taylor et son management scientifique ou depuis Fayol et son prototype de PODC (planifier, organiser, diriger, contrôler). Il se trouve cependant que la cristallisation et la fixation de cette substance idéologique se produisent au début du XX^e siècle autour de ces deux grands auteurs. Et c'est ainsi que les embryons de contrôle vont pouvoir se transformer à partir des années 1920 en contrôle de gestion, au sens contemporain du terme.

On a ainsi l'habitude de dire que le modèle classique du contrôle de gestion tel qu'il est décrit dès le début des années 1930⁴ – avec ses budgets prévisionnels, ses calculs d'écart, ses prix de cession interne et la pyramide du ROI – est né à cette période dans les grandes entreprises américaines et plus particulièrement chez General Motors, en s'appuyant sur la structure multidivisionnelle qui avait été mise en place quelques années auparavant chez Dupont de Nemours.

L'explication classique de l'émergence de ces dispositifs est qu'ils ont été rendus nécessaires par l'apparition d'organisations grandes, complexes et diversifiées, tout en rendant possible ce développement grâce à l'invention de la « *décentralisation avec contrôle coordonné* » (Sloan, 1963, p. 429). De la même manière que selon la thèse classique de Sombart pour qui comptabilité et capitalisme seraient intrinsèquement liés (Lemarchand & Nikitin, 2009), le contrôle de gestion serait ainsi lié à l'apparition d'organisations de grandes tailles qui nécessitent de gérer à distance (Chandler, 1977). En permettant une allocation des ressources plus efficace et des coûts de transaction interne par la hiérarchie moins élevée que les coûts de transaction par le marché, les grandes organisations seraient ainsi devenues une alternative plus efficiente que les marchés (Johnson & Kaplan, 1987 ; Williamson, 1981). Cette explication fonctionnaliste de l'apparition du contrôle de gestion est certainement incomplète. Les outils de contrôle de gestion sont en effet aussi des dispositifs de pouvoir. Leur mise en place pourrait ainsi s'expliquer par la volonté propriétaire de contrôler plus efficacement les travailleurs et d'étendre le contrôle taylorien aux managers, afin d'intensifier le travail et d'extraire un plus grand surplus de la valeur créée par ces derniers (Hopper & Armstrong, 1991). Elle n'aurait en fait été possible que du fait d'un manque de résistance des travailleurs à l'imposition de nouvelles normes de contrôle au début du XX^e siècle (Neimark & Tinker, 1986).

4. Voir Donner (1932) pour une présentation assez complète du modèle sous le nom de « contrôle budgétaire ». Frederic Garrett Donner, assistant-trésorier lorsqu'il écrit cet article, deviendra par la suite directeur financier, directeur général et président du conseil d'administration de General Motors.

Quelles qu'en soient les raisons, les dispositifs créés à cette époque chez General Motors, particulièrement le contrôle budgétaire⁵, ont connu des relais parmi des consultants, qui en ont fait la promotion dès les années 1930 (Berland, 1999), par exemple McKinsey aux États-Unis. En France la Commission Générale de l'Organisation Scientifique du Travail (une organisation issue d'une organisation patronale, qui deviendra par la suite Cégos) ainsi que l'Union des industries métallurgiques et minières, dont Robert Satet est chef du service d'Organisation scientifique (Satet, 1936) ont été très active dans ce domaine. Après la Seconde Guerre mondiale, les missions de productivité envoyées aux États-Unis par l'Association française pour l'accroissement de la productivité (AFAP) joueront un rôle majeur dans la diffusion des pratiques de contrôle budgétaire nord-américaines en France.

Le concept de « contrôle de gestion » en tant que tel apparaît durant les années 1940 aux États-Unis (sous le nom de *management control*)⁶ dans des cours de la Harvard Business School. Ces derniers incluent des réflexions sur le contrôle, ainsi que l'apprentissage de techniques avancées de comptabilité, de marketing et de statistique (Zeff, 2008). C'est d'ailleurs Robert N. Anthony, un professeur de cette institution, qui donnera à la discipline son cadre conceptuel le plus reconnu en 1965, en proposant de distinguer le contrôle de gestion (qui s'applique au manager) du contrôle stratégique, d'une part, et du contrôle opérationnel des tâches, d'autre part. Il différenciera aussi le contrôle de gestion, du rôle des contrôleurs. En effet, le contrôle de gestion est vu comme un processus à destination des managers : les contrôleurs ne sont là que pour s'assurer du bon fonctionnement du processus.

Au-delà des sciences de l'ingénieur d'inspiration taylorienne (Caplan, 1966) et des autres sources évoquées plus haut, les premiers ouvrages et articles du domaine posant les bases du contrôle de gestion moderne, tant aux États-Unis qu'en France, s'appuient sur trois types de corpus.

D'abord, la comptabilité. La plupart des auteurs du domaine ont une formation de comptable. Des outils comptables (budget, calculs de coûts, calculs d'écart, ratios financiers) forment ainsi l'ossature du processus de contrôle. Les comptables et contrôleurs⁷ sont aussi présentés comme des acteurs majeurs du processus, même si très tôt les auteurs mettent l'accent sur le fait que le contrôle de gestion doit être un outil qui sert d'abord aux décideurs (managers et dirigeants)⁸. Le contrôle de gestion est ainsi vu comme le

5. Contrôle de gestion et contrôle budgétaire sont d'ailleurs utilisés de manière interchangeable par de nombreux auteurs jusque dans les années 1960, du moins en France.

6. De manière assez étonnante, on retrouve cependant un ouvrage de langue française portant le titre *Le contrôle de gestion dans les entreprises* dès 1938 (voir Mareuse, 1938).

7. La fonction de « controller » ou « comptroller » préexiste à l'apparition du contrôle de gestion. C'est en effet ce terme qui désigne la fonction comptable en entreprise aux États-Unis à cette époque.

8. Le terme de comptabilité de gestion est apparu à la même époque. Il englobe des outils identiques, mais est plus orienté sur la prise de décision que sur le contrôle et la planification. Les deux termes sont souvent utilisés de manière interchangeable, parfois les deux sont accolés, comme chez Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young (2011) qui parlent de « comptabilité et contrôle de gestion ».

prolongement de la comptabilité des coûts ou comptabilité industrielle (dans les pays anglo-saxons) ou de ce que l'on nomme la comptabilité analytique (en France), mais il met l'accent sur les besoins des décideurs en termes de prise de décision et de contrôle, au-delà des aspects techniques des outils⁹. Dans ce domaine, les professions comptables des différents pays se sont montrées très actives pour s'attribuer ce domaine d'expertise, face aux ingénieurs. Ces professions incorporeront progressivement les différents outils du contrôle de gestion dans leurs référentiels de compétences.

Le management constitue la deuxième source sur laquelle s'appuient les auteurs. Dès les années 1950, les écrits qui portent sur le contrôle de gestion mettent en effet en avant, en reprenant Fayol, que le contrôle est une des fonctions majeures du management (Koontz, 1958). Les travaux de Peter Drucker (1954) donnent une base conceptuelle au contrôle de gestion en théorisant le management par objectif. Cette proximité n'est d'ailleurs pas fortuite, puisque Drucker a écrit son premier livre en 1946 (*The concept of the corporation*) à partir d'observations réalisées chez General Motors¹⁰. Les travaux d'Argyris (1952 et 1953) sur « l'impact du budget sur les individus », s'inscrivant dans l'école des relations humaines d'Elton Mayo, constituent aussi une source d'inspiration majeure des premiers auteurs. Cette école de pensée, qui met l'accent sur l'importance de la participation des individus à la fixation de leurs objectifs pour assurer leur motivation, a alimenté de nombreux travaux dans le domaine, et a certainement constitué le courant de recherche dominant en contrôle de gestion de la fin des années 1960 aux années 1980, avant de laisser la place à des recherches d'inspiration plus économique aux États-Unis (Williams, Jenkins & Ingraham, 2006) et plus sociologiques en Europe (Morales & Sponem, 2009).

Enfin, comme de nombreuses branches des sciences sociales dans les années 1950, les premiers écrits en contrôle de gestion sont largement influencés par la théorie des systèmes. Les premiers manuels s'intitulent d'ailleurs *Management control systems* (Anthony, Dearden & Vancil, 1965). La référence au thermostat, une analogie classique en théorie des systèmes, est ainsi omniprésente (on la retrouve par exemple dans la thèse d'Anthony en 1955). Comme un thermostat, qui décèle la différence entre la température réelle d'une pièce et la température souhaitée et qui réagit à cette divergence en allumant ou en éteignant le chauffage pour obtenir la température désirée, le contrôle de gestion doit permettre d'identifier les différences entre les objectifs et le niveau réel de performance afin de déclencher des mesures d'ajustement lorsque des écarts sont identifiés. Le contrôle est ainsi vu comme un phénomène cybernétique qui doit permettre un pilotage automatique de l'entreprise par comparaison des objectifs avec les résultats obtenus.

9. Avant d'être accaparé par les comptables, le domaine du calcul de coût a largement été alimenté par les ingénieurs, dans la tradition de Taylor.

10. Sloan prit pourtant les recommandations de Drucker comme une critique. Son livre de 1963 est d'ailleurs en partie une réponse aux préconisations de Drucker.

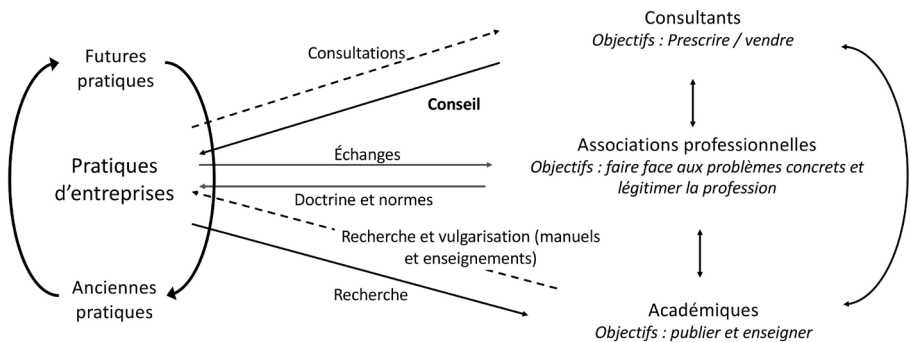
Ce n'est qu'en cas d'écart entre objectifs et résultats que le manager doit intervenir, ce qui lui permet de piloter par exception. Bien sûr, de nombreux auteurs soulignent que le management des hommes ne peut se limiter à un processus mécanique, mais la référence est là. Très vite, certains proposent de tirer parti des avancées de l'informatique et des techniques de recherche opérationnelle, afin de rendre le contrôle plus efficace, moins coûteux et plus rapide (Malcolm & Rowe, 1962). Les grands espoirs autour de l'automatisation du contrôle n'ont pas connu le succès escompté, mais ils refont surface périodiquement ; c'est aujourd'hui le cas avec l'émergence du *Big Data*, et des techniques d'intelligence artificielle qui pourraient préfigurer un contrôle algorithmique (Kellogg, Valentine & Christin, 2020 ; Sponem, 2018).

Dans le prolongement de la théorie des systèmes, les travaux de Simon, futur lauréat du Prix de la Banque de Suède en sciences économiques en mémoire d'Alfred Nobel, sur le contrôle (Simon, 1952) et la décision (Simon, 1947), sont aussi des références incontournables des premiers auteurs. Il est intéressant de noter qu'en 1954, Herbert Simon a produit l'une des premières typologies du contrôle de gestion dans un rapport réalisé pour la Controllership Foundation, (Simon *et al.*, 1954), en mettant en évidence trois rôles de la comptabilité : évaluer, orienter l'attention, résoudre des problèmes.

Les techniques comptables, les théories du management et la théorie des systèmes constituent ainsi le socle sur lequel les auteurs se sont appuyés pour faire passer le contrôle d'une pratique à une discipline académique faisant l'objet de recherches et d'un enseignement universitaire. Ils ont ainsi rendu légitimes des pratiques existantes en les nommant et en participant à leur diffusion par des enseignements et des manuels.

En somme, la production de savoir en contrôle de gestion est ainsi le résultat de pratiques qui ont été inventées par des entreprises, diffusées par des consultants et la profession comptable, et qui ont été légitimées et théorisées par des académiques de différents horizons, mobilisant des cadres conceptuels divers.

Figure 1. La production du savoir en contrôle de gestion



En s'intéressant aux écrits marquants des praticiens, des consultants, des membres d'organisations professionnelles et des universitaires, ce livre accorde ainsi une place à des auteurs qui appartiennent à différents champs et qui ont activement participé à constituer la discipline contrôle de gestion.

Les succès et les ambiguïtés d'une discipline

Le contrôle de gestion est donc d'abord une pratique. Une pratique qui a eu un succès notable et qui est aujourd'hui enseignée dans le monde entier dans les programmes de formation à la gestion. Elle est aussi intégrée dans les référentiels des professions comptables. Certains organismes professionnels se sont même spécifiquement structurés autour des outils du contrôle et de la comptabilité de gestion. C'est par exemple le cas de l'IMA (États-Unis), du CIMA (Grande-Bretagne), des CMA (Canada) aujourd'hui disparus, car fusionnés avec d'autres ordres comptables (voir Tessier & Sponem, 2018). Même s'il n'y a pas de profession organisée en France ou en Allemagne dans ce domaine, des associations qui regroupent des contrôleurs sur une base volontaire existent (la DFCG en France, l'ICV en Allemagne) (Lambert & Morales, 2018 ; Schäffer & Weber, 2018). Contrairement à la comptabilité financière, puisqu'il n'existe pas de normalisation comptable dans ce domaine, les pratiques se sont globalement harmonisées. Même si quelques spécificités nationales existent, par exemple le tableau de bord en France (Aubert-Krier, 1962 ; Lauzel & Cibert, 1959 ; Pezet, 2009), le modèle de l'école d'Harvard en contrôle de gestion est prédominant.

Les dispositifs de contrôle de gestion se sont répandus au cours du XX^e siècle dans la plupart des grandes entreprises du monde occidental. En faisant du savoir comptable un savoir dominant et indispensable (Armstrong, 1985), le contrôle de gestion a d'ailleurs favorisé l'arrivée au pouvoir des financiers à la tête des grandes organisations américaines (Fligstein, 1990), alors qu'il avait au départ plutôt été développé par des ingénieurs. Il a ensuite touché les petites et moyennes entreprises et même les associations ou le secteur public, dans le cadre de ce que l'on a appelé le nouveau management public (Pollitt, 2013). La logique sous-jacente au contrôle de gestion a aussi colonisé des domaines inattendus comme le droit (Supiot, 2015) ou la santé (Moison, 2000). Le contrôle de gestion est ainsi devenu un mythe rationnel, le symbole indispensable d'une bonne gestion (Meyer, 1986).

Derrière ces dispositifs, on retrouve la volonté de gérer par les objectifs (on parle parfois de gestion par les résultats) et l'hypothèse selon laquelle on ne gère bien que ce que l'on mesure (Berland, Chevalier-Kuszla & Sponem, 2008). Ce type de management, qui relève de la cybernétique telle qu'on l'a déjà évoquée plus haut, implique de pouvoir définir des objectifs, de les chiffrer et de piloter par rétroaction, en fonction des écarts qui apparaissent entre les objectifs et les réalisations. Il s'appuie souvent sur des primes, qui doivent être attribuées en fonction des objectifs, afin de motiver les individus à

atteindre ces objectifs. Le but est ainsi de faire fonctionner le système en renforçant les motivations extrinsèques.

C'est un mode de gestion qui est particulièrement efficace. Il permet de piloter à distance des activités diversifiées. Il s'appuie en effet sur des données comptables et financières qui permettent d'appliquer un langage commun à l'ensemble de l'organisation, quelles que soient la diversité des produits et des services proposés et la variété des activités réalisées.

Il permet aussi de décentraliser, c'est-à-dire de donner du pouvoir de décision aux différents acteurs dont la performance est en retour évaluée par les objectifs. De nombreuses décisions peuvent ainsi être prises par les responsables sur le terrain, au plus proche des opérations, ce qui favorise une meilleure qualité de l'information et permet une réactivité accrue dans la prise de décision. En outre, cette décentralisation de la prise de décision permet à la direction de se limiter à un contrôle par exception – c'est-à-dire restreint aux déviations par rapport aux objectifs – et ainsi de se consacrer aux décisions importantes, plus stratégiques qu'opérationnelles. Le mécanisme de rétroaction ainsi que les discussions autour des outils de contrôle doivent aussi permettre un certain apprentissage (Argyris, 1977 ; Simons, 1990).

Il permet enfin de responsabiliser, d'évaluer et donc de motiver des salariés à partir des objectifs qui leur ont été fixés. À ce titre, c'est un outil de gouvernement des hommes qui peut être utilisé à tous les niveaux de l'organisation pour s'assurer que chacun fait des efforts dans l'intérêt de l'organisation. Ce mode de management, qui relève d'une logique du contrat (d'Iribarne, 1993), peut être considéré comme plus démocratique que le management autocratique classique. Comme l'affirme Drucker (1954, p. 131), en substituant « *la pratique d'un contrôle gestionnaire autonome à celle qui reposait sur la domination* », la gestion par les objectifs permettrait en effet d'atteindre un idéal démocratique dans lequel la responsabilité de chaque individu est mesurée dans le cadre d'un contrat passé préalablement à l'action entre des individus libres et égaux.

Ce modèle de gestion repose cependant sur des hypothèses fortes (Hofstede, 1978) : la capacité à définir des objectifs et à les mesurer, la possibilité d'agir sur les systèmes contrôlés et la connaissance des actions à mener pour rétablir l'équilibre (un modèle prédictif). Ces hypothèses sont rarement remplies, parce que les objectifs sont difficiles à définir, qu'ils sont imparfaitement mesurés et parce qu'il est difficile de découper l'entreprise en entités indépendantes pour lesquelles on peut définir un objectif. Le modèle rend ainsi invisible ce qui ne se mesure pas ou mal ; les résultats financiers au détriment de la satisfaction client, le court terme au détriment du long terme. Il met en concurrence les individus d'une même organisation et pousse les individus à orienter leur attention sur leurs propres objectifs au détriment des objectifs globaux de l'organisation.

Il repose aussi sur une conception particulière de la nature humaine en mettant essentiellement l'accent sur les motivations extrinsèques (guidées par des raisons externes à l'individu, par exemple des objectifs liés à une rémunération), au détriment de la motivation intrinsèque, celle qui est liée à l'activité elle-même qui est réalisée pour le plaisir qu'elle procure ou la satisfaction qu'elle donne (Ryan & Deci, 2000). Or, lorsque l'accent est très fortement mis sur la motivation extrinsèque, cela peut aller à l'encontre de la motivation intrinsèque, et diminuer l'implication des individus dans leur activité. Cela produit aussi du stress et de la démotivation (Argyris, 1952). Plutôt qu'un modèle rationnel et efficace de management, certains y voient ainsi, dans une perspective marxiste, une main de fer qui favorise les intérêts des capitalistes, ou dans une perspective foucauldienne, un gant de velours qui vise à discipliner et à rendre gouvernable les individus (Morales & Sponem, 2009).

De manière générale, le modèle est ambigu (Bouquin, 2010). Il est présenté comme un moyen de décentralisation, mais il est en fait très souvent utilisé pour centraliser et planifier (Lowe, 1971). Il est né dans une entreprise qui accordait beaucoup d'importance à la différenciation (General Motors), alors qu'il est souvent vu comme un moyen de dominer par les coûts (Chenhall, 2003). Il repose aussi sur des prévisions qui sont plus difficiles à faire dans un environnement incertain, mais aussi beaucoup plus nécessaires dans ce contexte (Frow, Marginson & Ogden, 2010). La réussite japonaise des années 1980 conduira à s'interroger sur la pertinence de ce mode de gestion qui fait disparaître le fonctionnement opérationnel de l'organisation derrière une image comptable et financière (Miller & Vollmann, 1985). Des propositions de renouvellement en sortiront pour prendre en compte les impératifs opérationnels et le besoin d'une plus grande prise en compte de la nécessité d'optimiser les flux en ayant une vision transversale de l'organisation : le tableau de bord prospectif, la comptabilité à base d'activité ou même la gestion sans budget. Cette orientation vers une comptabilité plus tournée vers les opérations ne résistera cependant pas au mouvement de financiarisation de l'économie, avec la diffusion de mesures boursières de la performance (Lorino, 2009).

Ces éléments suggèrent que les outils de contrôle de gestion devraient être adaptés au contexte de l'organisation. De nombreuses recherches se sont ainsi interrogées sur le caractère contingent de l'efficacité des systèmes de contrôle. Les effets de la taille, de la forme organisationnelle, de l'incertitude de l'environnement, de la technologie, de la stratégie ou même de la culture sur l'efficacité des systèmes de contrôle ont été étudiés de manière intensive de milieu des années 1970 à aujourd'hui. Ce corpus impressionnant de recherches a pourtant été « *peu concluant et a produit peu de connaissances cumulatives* » (Otley, 2016, p. 55).

Des perspectives théoriques et méthodes diverses

Aujourd'hui, les dispositifs de contrôle de gestion sont étudiés par des auteurs qui s'inscrivent dans des perspectives théoriques très différentes allant de l'économie à la sociologie en passant par la psychologie¹¹. Ils emploient aussi des méthodes de recherches très variées : études de cas, expérimentations, questionnaires, données secondaires issues de bases de données, etc.

Ces différentes recherches font apparaître des rôles très différents des dispositifs de contrôle de gestion, et parfois bien éloignés des fonctions manifestes énoncés par les fondateurs. De nombreuses recherches critiques se sont ainsi développées dans le domaine de la comptabilité, et particulièrement en contrôle de gestion (Morales & Sponem, 2009 et 2017), mettant en évidence leurs fonctions latentes. Pour reprendre l'analogie classique proposée par Burchell *et al.* (1980), si dans une perspective fonctionnaliste, les dispositifs de contrôle de gestion peuvent être des machines à répondre ou des machines à apprendre, ils peuvent aussi, dans une perspective plus critique, être vus comme des machines de lutte ou des machines de rationalisation et d'objectivation.

Les recherches contemporaines en contrôle de gestion sont ainsi alimentées par des théories économiques, organisationnelles, psychologiques et sociologiques qui s'appuient sur des visions de la nature humaine différentes et explorent des rôles originaux des systèmes de contrôle de gestion (Tableau 1).

Tableau 1. Les différents courants de la recherche en contrôle de gestion¹²

	Vision de la nature humaine	Notions principales	Rôles du contrôle de gestion
Approches économiques (théorie des coûts de transaction, de l'agence et des incitations)	Rationnel et individualiste	Coûts de transaction, coûts d'agence, asymétrie de l'information, passager clandestin	Incitation et convergence des buts
Approches organisationnelles classiques (théorie de la décision et théorie de la contingence)	Guidé par une rationalité procédurale, cognitive et limitée	Congruence, facteurs de contingence, conflits d'objectif, décisions satisfaisantes	Adaptation et apprentissage
Approches psychosociologiques (école des relations humaines, behaviorisme, théorie de l'autodétermination et de la fixation des buts)	Guidé par ses émotions et son besoin de reconnaissance	Aspiration, autonomie, participation, stress, difficulté des objectifs	Motivation

11. On trouvera des revues de littérature plus exhaustives chez Chapman, Hopwood & Shields (2008, 2009a, 2009b).

12. Inspiré de Morales et Sponem (2009) et Covaleski, Evans, Luft & Shields (2003).

	Vision de la nature humaine	Notions principales	Rôles du contrôle de gestion
Approches sociologiques (théorie néo-institutionnelle et théorie de l'acteur réseau)	Guidé par une rationalité axiologique	Légitimité, isomorphisme, découplage, logiques institutionnelles, réseaux, actants, enrôlement, performativité	Mythe rationnel et rituel
Approches foucauldienne et marxistes	Guidé par une rationalité politique et située	Classe, savoir, pouvoir, gouvernementalité, calculabilité	Domination, exploitation et dispositif de gouvernement

C'est en prenant en compte à la fois la diversité des types d'auteurs (praticiens, consultants et académiques) et des courants de pensée qui alimentent la recherche en contrôle de gestion que le choix des auteurs a été réalisé. Les auteurs anglo-saxons, particulièrement américains, y tiennent une place majeure, du fait notamment de l'importance de l'école d'Harvard dans la construction du contrôle de gestion en tant que discipline (Zeff, 2008). Mais l'ouvrage ouvre aussi la réflexion à des auteurs d'autres pays, notamment l'Allemagne, le Japon et la France, qui par certains aspects ont développé des types de contrôle de gestion originaux (par exemple, avec l'importance des ingénieurs en France) ou qui ont transposé de manière originale le modèle américain dans leur contexte spécifique.

Évidemment, construire un ouvrage de ce type implique de faire des choix et laisse de côté certains auteurs que d'autres auraient considérés comme incontournables. Fidèles à la première édition de ce livre coordonné par le professeur Henri Bouquin, nous avons inclus des auteurs vivants, en nous limitant toutefois aux étrangers, « *par simple souci de garder, pour les Français, le recul qui permettra de faire la part des choses* » (Bouquin, 2005, p. 5)¹³.

Plan de l'ouvrage

À l'heure où les chiffres et les mesures de performance envahissent le débat public et toutes les formes d'organisations, cet ouvrage sur les grands auteurs en contrôle de gestion montre comment et dans quels contextes les concepts, méthodes et techniques du contrôle de gestion ont émergé, afin d'en évaluer les apports et limites potentiels. Il présente une trentaine d'auteurs qui, par la pensée, la recherche et l'action, ont théorisé le contrôle de gestion et en ont fait un dispositif central de régulation des organisations contemporaines. Il montre ainsi la diversité des perspectives, des pratiques à la critique, dans divers contextes géographiques et culturels.

Cet ouvrage commence par une première partie qui est consacrée aux premiers auteurs, en compagnie de Frederick W. Taylor et Henri Fayol

13. Lorsque nécessaire, les chapitres écrits initialement par Henri Bouquin ont été légèrement actualisés.

rejoints par Alexander Hamilton Church, Henry Laurence Gantt et Mary Parker Follett : les *précurseurs*¹⁴. Cette période de l'histoire du contrôle montre l'influence d'auteurs qui ne s'inscrivent pas directement dans ce que nous appelons aujourd'hui le contrôle de gestion, mais en posent les bases conceptuelles grâce aux conceptions de l'organisation et de son fonctionnement qu'ils (ou elle) développent. Que ce soit la séparation entre la conception et l'exécution, les principes de l'administration, la réflexion sur les capacités de production qui conduit à l'invention de l'imputation rationnelle ou la conception plus politique et interprétativiste de l'organisation, les auteurs de cette période mettent en place les grandes catégories de pensée sur lesquelles repose le contrôle de gestion moderne.

Viennent ensuite les véritables *fondateurs* du contrôle de gestion qui sont essentiellement des praticiens et qui posent les fondements techniques du contrôle. Alfred Pritchard Sloan Jr. identifie les implications organisationnelles de la stratégie, montre que l'information des dirigeants est clé et pose les bases du gouvernement des grandes entreprises. Donald Brown, bras droit de Sloan, lui apporte le ROI comme dispositif de planification et de décision. Du côté français, Émile Rimaillho développe ce qui deviendra la comptabilité de gestion autour du concept de section homogène. Jean Benoit représente le praticien qui met en œuvre les techniques nouvelles. Charles Eugène Bedaux élabore un système universel destiné à utiliser au mieux le travail, système qui connaîtra une grande diffusion. Georges Perrin élabore une méthode de calcul des coûts qui préfigure la méthode ABC. Enfin, Ralph Cordiner approfondit le concept de décentralisation et deviendra une source d'inspiration majeure pour Robert N. Anthony. On voit que cette période des fondateurs est celle où les inventions techniques majeures du contrôle de gestion moderne sont développées. La période suivante est une période d'approfondissement.

Les *missionnaires* sont ceux, praticiens, mais aussi académiques, qui vont étendre les bases conceptuelles et techniques du contrôle et permettre sa rapide diffusion dans les organisations. Robert Newton Anthony donne à la comptabilité de gestion ses lettres de noblesse managériales et établit la typologie majeure du contrôle autour des trois niveaux : stratégie, gestion, opérations. Peter F. Drucker, pape du management, voit dans le contrôle l'outil privilégié de la direction dans l'organisation décentralisée grâce au large déploiement des objectifs et à l'autocontrôle. Mais les missionnaires ne sont pas que des théoriciens fussent-ils de génie, Harold Sidney Geneen pousse les raisonnements de Sloan à l'extrême chez ITT au travers d'un processus de contrôle permanent. John Dearden, après une expérience chez Ford, devient professeur à la Harvard Business School où il ouvre la voie des systèmes d'information comme élément clé du management et du contrôle.

14. Cette périodisation et les choix qui la sous-tendent doivent beaucoup à la périodisation que Richard Déry a élaborée pour le management : fondation, expansion, reformulation, refondation (Déry *et al.*, 2020).

Peter A. Pyhrr, Jeremy Hope et Robin Fraser, Robert S. Kaplan, identifiant les limites de méthodes qui commencent à avoir fait leur temps, dévoilent de nouvelles terres de mission : le budget base zéro, le *beyond-budgeting*, les méthodes ABC, ABM ou encore le *balanced scorecard*. Cette période est marquée par un nouvel élargissement des horizons, l'Allemagne avec Jürgen Weber et le Japon avec Yasuhiro Monden montrent comment le contrôle se déploie avec sa part d'universalisme et sa part de localisme.

Viennent ensuite les *académiques* qui élargissent la compréhension théorique du contrôle de gestion. Alors que les méthodes du contrôle se diffusent largement dans les organisations, ces auteurs renforcent son armature conceptuelle avec la distinction entre faits et valeurs avec Herbert A. Simon, ou bien au travers d'une reconceptualisation de l'organisation autour du modèle japonais avec William G. Ouchi, ou plus largement encore autour des cultures nationales avec Geert Hofstede. David Otley propose une approche holistique du contrôle de gestion avec son concept de « package de contrôle ». Toujours dans cette perspective d'élargissement, Robert L. Simons reprend et approfondit le lien entre stratégie et contrôle et propose aux dirigeants des leviers pour l'action. Poussant ces différentes réflexions, Henri Bouquin propose une relecture des modèles de base pour analyser le contrôle de gestion comme mode de gouvernement des organisations. Cette période de développement académique intense a pour effet de positionner le contrôle au sein d'une réflexion organisationnelle voire sociale plus large donnant prise à une réévaluation plus profonde.

Les *critiques* passent en quelque sorte de l'autre côté du miroir et réévaluent les postulats mêmes et les conséquences du contrôle sur l'organisation et la société dans son ensemble. Anthony G. Hopwood est le chef de file de cette entreprise. Il pose d'emblée le contrôle comme un phénomène organisationnel et social. Le contrôle ou la comptabilité de gestion ne sont pas simplement des phénomènes organisationnels, mais des reflets agissants du monde social. Dans la foulée, suivant au plus près les théories du social de leur époque depuis Michel Foucault jusqu'à la théorie littéraire critique, Norman Belding Macintosh, Peter Miller ou David J. Cooper font entrer le contrôle dans le champ de problématiques largement politiques.

Enfin, pour terminer cet ouvrage, à la façon d'une *coda*, nous avons ajouté une partie moins traditionnelle sur les « *oubliés du contrôle* » pour faire une place à ces auteurs ou autrices qui ne sont pas des grands auteurs, mais qui ont contribué au développement du contrôle ainsi qu'à celles et ceux qui subissent le contrôle, les contrôlés.

Références

Anthony R. N. (1955), *Management controls in industrial research organizations*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

- Anthony R. N., Dearden J., Vancil R. F. (1965), *Management control systems: cases and readings*.
- Argyris C. (1952), *The impact of budgets on people*, Controllership Foundation.
- Argyris C. (1953), "Human Problems with Budgets", *Harvard Business Review*, Vol. 31, n° 1, p. 97-110.
- Argyris C. (1977), "Organizational learning and management information systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2, n° 2, p. 113-123.
- Armstrong P. (1985), "Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, n° 2, p. 129-148.
- Atkinson A. A., Kaplan R. S., Matsumura E. M., Young M. S. (2011), *Management accounting: information for decision-making and strategy execution* (6th edition), Pearson.
- Aubert-Krier J. (1962), *Gestion de l'entreprise : structure et organisation*, PUF.
- Berland N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- Berland N., Chevalier-Kuszla C., Sponem S. (2008), « On ne gère bien que ce que l'on mesure », dans A. Pezet et S. Sponem (dir.), *Petit bréviaire des idées reçues en management*, La découverte, p. 157-168.
- Bouquin H. (2005), Introduction. Dans *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Éditions EMS, p. 5-16.
- Bouquin H. (2010), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance* (9^e édition), Presses Universitaires France.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., Nahapiet J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, n° 1, p. 5-27.
- Caplan E. H. (1966), "Behavioral Assumptions of Management Accounting", *The Accounting Review*, Vol. 41, n° 3, p. 496-509.
- Chandler A. D. (1977), *The visible hand: the managerial revolution in American business*. Belknap Press.
- Chapman C. S., Hopwood A. G., Shields M. D. (dir.) (2008), *Handbook of management accounting research*. Vol. 1, Elsevier.
- Chapman C. S., Hopwood A. G., Shields M. D. (dir.) (2009a), *Handbook of management accounting research*. Vol. 3, Elsevier.
- Chapman C. S., Hopwood A. G., Shields M. D. (dir.) (2009b), *Handbook of management accounting research*. Vol. 2, Elsevier.
- Charbonnier P. (2020), *Abondance et liberté. Une histoire environnementale des idées*, Éditions La Découverte, Paris, p. 89.
- Chenhall R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.
- Covaleski M. A., Evans J. H., Luft J. L., Shields M. D. (2003), "Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, n° 1, p. 3-49.
- Déry R., Pezet A., Sardais C. (2020), *Le management*, Éditions JFD, Montréal.
- Donner F. G. (1932), "General Motors Budgetary Control", *The Accounting Review*, Vol. 7, n° 1, p. 22-30.
- Drucker P. F. (1946), *Concept of the corporation*, Day.

- Drucker P. F. (1954), *The practice of management*, Harper & Row.
- Fligstein N. (1990), *The transformation of corporate control*. Harvard University Press.
- Frow N., Marginson D., Ogden, S. (2010), “‘Continuous’ budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, n° 4, p. 444-461.
- Girard B. (2015), *Histoire des théories du management en France. Du début de la Révolution industrielle au lendemain de la Première Guerre mondiale*, coll. « Recherches en Gestion », L’Harmattan.
- Hobsbawm E. J. (2010), *L’ère du capital 1848-1875*, coll. « Pluriel », Librairie Arthème Fayard, Paris.
- Hofstede G. (1978), “The Poverty of Management Control Philosophy”, *The Academy of Management Review*, Vol. 3, n° 3, p. 450-461.
- Hopper T., Armstrong P. (1991), “Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, n° 5-6, p. 405-438.
- Iribarne P. d’. (1993), *La logique de l’honneur*, Seuil.
- Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kellogg K. C., Valentine M. A., Christin A. (2020), “Algorithms at Work: The New Contested Terrain of Control”, *Academy of Management Annals*, Vol. 14, n° 1, p. 366-410.
- Koontz H. (1958), “A Preliminary Statement of Principles of Planning and Control”, *Academy of Management Journal*, Vol. 1, n° 1, p. 45-61.
- Lambert C., Morales J. (2018), Management accountants in France. Dans L. Goretzki et E. Strauss (dir.), *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, Routledge.
- Lauzel P. et Cibert A. (1959), *Des ratios au tableau de bord*, Editions de l’Entreprise moderne.
- Laval C. (2007), *L’homme économique. Essai sur les racines du néolibéralisme*, Paris, Gallimard.
- Lemarchand Y., Nikitin M. (2009), « Capitalisme et comptabilité ». Dans B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle et audit*, p. 115-124.
- Le Texier T. (2016), *Le Maniement des hommes : essai sur la rationalité managériale*, La Découverte, Paris.
- Lorino P. (2009), « Le contrôle de gestion après la crise. Expertise obstinée du chiffre ou métier d’enquête complexe ? » *Revue Française de Gestion*, n° 193, p. 2935.
- Lowe E. A. (1971), “On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control”, *Journal of Management Studies*, Vol. 8, n° 1, p. 112.
- Malcolm D. G., Rowe A. J. (1962), “System Development Corporation, Symposium on Management Information and Central System”, *Management control systems: the proceedings of a symposium held at System Development Corporation, Santa Monica, California, July 29-31, 1959*, Wiley.
- Mareuse M. (1938), *Le contrôle de gestion dans les entreprises*, Dunod.
- Meiksins-Wood E. (2009), *L’origine du capitalisme. Une Étude approfondie*, Éditions Lux, Montréal.
- Meiksins-Wood E. (2011), *L’empire du capital*, Éditions Lux, Montréal.
- Meyer J. W. (1986), “Social environments and organizational accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, n° 4, p. 345-356.

- Miller J. G., Vollmann T. E. (1985), "The hidden factory", *Harvard Business Review*, Vol. 63, n° 5, p. 142-150.
- Moison J.-C. (2000), « Quelle est la valeur de ton point ISA ? Nouveaux outils de gestion et de régulation dans le système hospitalier français », *Sociologie du Travail*, Vol. 42, n° 1, p. 31-49.
- Morales J., Sponem S. (2009), « Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion », *Economie et Société, Série « économie de l'entreprise », études critiques en management*, Vol. K, n° 21, p. 2001-2043.
- Morales J., Sponem S. (2017), "You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, p. 149-166.
- Neimark M., Tinker T. (1986), "The social construction of management control systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, n° 4-5, p. 369-395.
- Otley D. (2016), "The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014", *Management Accounting Research*, Vol. 31, p. 45-62.
- Pezet A. (2009), "The history of the french tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives", *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 19, n° 2, p. 103-125.
- Pollitt C. (2013), "The logics of performance management", *Evaluation*, Vol. 19, n° 4, p. 346-363.
- Ryan R. M., Deci E. L. (2000), "Self-determination theory and the facilitation of intrinsic motivation, social development, and well-being", *American Psychologist*, Vol. 55, n° 1, p. 68-78.
- Satet R. (1936), *Le contrôle budgétaire : prévisions commerciales, industrielles, financières et comptables pour la direction rationnelle des affaires*, Delmas.
- Schäffer U., Weber J. (2018), "The role of the controller in Germany", Dans L. Goretzki et E. Strauss (dir.), *The Role of the Management Accounting – Local Variations and Global Influences*, Routledge, p. 73-88.
- Simon H. A. (1947), *Administrative behavior: a study of decision-making processes in administrative organization*, Macmillan.
- Simon H. A. (1952), "On the Application of Servomechanism Theory in the Study of Production Control", *Econometrica*, Vol. 20, n° 2, p. 247-268.
- Simon H. A., Kozmetsky G., Tyndall G., Guetzkow H. (1954), *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*. ([A research study and report prepared for Controllershship Foundation, Inc.]). Controllershship Foundation.
- Simons R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage : New perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n° 1-2, p. 127-143.
- Sloan A. P. (1963), *My years with General Motors*. Doubleday.
- Sponem S. (2018), « Une "société du contrôle" sans contrôle de gestion ? » *Le Libellio d'AEGIS*, Vol. 14, n° 1, p. 103-115.
- Stiegler B. (2019), « *Il faut s'adapter* ». *Sur un nouvel impératif politique*, Gallimard, Paris.
- Supiot A. (2015), *La gouvernance par les nombres : cours au Collège de France, 2012-2014* (Vol. 1-1). Institut d'études avancées de Nantes / Fayard.
- Tessier S., Sponem S. (2018), "The evolution of management accounting in Canada". Dans L. Goretzki et E. Strauss (dir.), *The Role of the Management Accounting – Local Variations and Global Influences*, Routledge.
- Williams P. F., Jenkins J. G., Ingraham L. (2006), "The winnowing away of behavioral accounting research in the US: The process for anointing academic elites", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, n° 8, p. 783-818.

- Williamson O. E. (1981), “The Modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 19, n° 4, p. 1537-1568.
- Zeff S. A. (2008), “The Contribution of the Harvard Business School to Management Control, 1908–1980”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 20 (special issue), p. 175-208.