

LES GRANDS AUTEURS EN CONTRÔLE DE GESTION

Ouvrage coordonné par Henri Bouquin

Professeur à l'Université Paris-Dauphine

À paraître aux éditions EMS Management et Société

Pré-publication : introduction

Introduction

Qui a marqué le contrôle de gestion ? Il est présomptueux d'organiser une académie sinon un panthéon, et certes imprudent d'y inviter des vivants, qui n'ont que trop tendance à se croire immortels. C'est pourtant le pari tenté dans cet ouvrage. Il mérite donc quelques explications.

S'en tenir aux auteurs est déjà une limite. Dans la discipline qui nous intéresse ici, certains praticiens d'entreprise peuvent avoir peu écrit mais néanmoins gagné une influence dans la profession, tandis que des académiques respectés n'auront peut-être été lus que par leurs pairs. Il semble que cette difficulté puisse être contournée à quelques exceptions près qu'il nous appartient d'identifier : la profession, quand elle existe au sens institutionnel, crée ses organes de communication et les meilleurs praticiens écrivent. Sans avoir écrit, ils n'ont guère eu d'influence durable. Mais tout ceux qui ont (beaucoup) écrit n'ont pas eu, pour autant, une vraie influence. Comment en juger ? Quel critère adopter ? Des auteurs de manuels à succès peuvent n'avoir rien inventé et n'avoir eu d'influence que sur des candidats aux examens. Faut-il les retenir ? On a cherché ici à croiser l'influence académique et l'influence professionnelle.

S'en tenir aux auteurs disparus permet d'avoir un recul, mais c'est faire perdre à l'ouvrage ainsi conçu l'essentiel de son actualité. On y intègre donc les auteurs vivants, en se bornant toutefois aux étrangers. Non par reconnaissance de la supériorité des publications anglo-saxonnes, mais par simple souci de garder, pour les Français, le recul qui permettra de faire la part des choses. Les critères adoptés doivent être d'autant plus rigoureux, afin d'éviter qu'un auteur étranger vivant soit présent parce qu'il est étranger. Dans un domaine où les modes sont puissantes, l'exercice est difficile.

Une notion ambiguë

Le fond de l'ouvrage ne rend pas les choses plus simples. Il appelle des explications. Le double sens du mot « contrôle » aurait pu suffire à nourrir les controverses, mais il a fallu qu'au surplus vienne le « contrôle de gestion ». Or, ce n'est pas la gestion qu'il s'agit de contrôler, mais le processus de management, à moins qu'il ne s'agisse des managers eux-mêmes... Lowe (1971, p. 5) a proposé une définition qui marque tout un programme, peut-être une ambition déraisonnable : « Le contrôle de gestion¹ est un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedbacks conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée ». Un tel thème intéresse les spécialistes du management et de l'organisation, certes, mais aussi les sociologues, les psychologues, qui ont tous leur approche propre. La plupart des sociologues, cependant, assimilent le contrôle et la notion de pouvoir interpersonnel (Tannenbaum, 1968 ; Etzioni, 1965), ce qui est réducteur : le contrôle est une influence subtile, souvent impersonnelle et pas seulement interpersonnelle. Si l'on admet, comme on le fait couramment aujourd'hui, et comme l'avait proposé Anthony

¹ Nous traduisons ainsi « *management control* », en dépit des réserves que cette traduction habituelle suscite.

après d'autres, que la première phase du contrôle est le « *planning* »², et même, en suivant M. P. Follett (1937) que : l'objet de l'organisation, c'est le contrôle, on pourrait dire que l'organisation, c'est le contrôle », où faut-il s'arrêter ? La vision systémique invite à considérer le processus planification-contrôle comme un tout. « La seule distinction significative entre la planification, l'organisation et le contrôle – quand ces termes sont entendus de manière large – est dans la relation que celui qui fait des plans, ou celui qui organise ou celui qui contrôle ont au temps. » (Dauten, 1958 – voir aussi Dauten *et al.*, 1958). Pour ne pas simplifier la question, certains, plus ou moins inspirés par la vision taylorienne, on laissé croire que le management, c'est le contrôle.

A l'inverse, faute de disposer d'une théorie claire, d'un cadre conceptuel indiscuté, le contrôle (de gestion) est devenu dans l'esprit de certains (praticiens en général) ce que fait le contrôleur (de gestion). Donc l'affaire des financiers. Cela date des années 30, période d'essor de la gestion budgétaire. Inconsciemment, cela remonte sans doute plus loin chez les anglo-saxons, passés quasi naturellement du « *comptroller* » responsable de la comptabilité au « *controller* » aux missions étendues. Mais le traditionnel couple « comptabilité-contrôle » bat de l'aile si l'on ose dire. Les développements récents plaisent pour une fonction stratégique du contrôle qui pousse à se demander s'il est encore décent qu'il se montre « au bras » de la comptabilité. Laquelle, Sarbanes-Oxley et LSF obligent, après Bâle II pour les banques, ne songe qu'à remettre la main sur la comptabilité analytique, imprudemment laissée aux fantaisies des contrôleurs. Plus question de multiplier les points de vue sur la performance financière, d'expliquer pourquoi « l'analytique » dégage des pertes alors que « la générale » annonce des bénéfices, ou l'inverse : il faut que cela cadre. Il est vrai que les normes IFRS ont suffisamment ébranlé la maison pour que ces petits états d'âme d'autrefois ne soient plus très utiles.

Où en est-on ? Pour situer les choses simplement, on peut partir des conditions rattachées à la notion de contrôle en cybernétique, la science de la commande des systèmes. Un système, un processus, ne peut être « contrôlé » qu'à quatre conditions (fig. 1) :

- Le processus doit être doté d'un objectif.
- Il est possible de connaître l'état atteint par rapport à l'objectif.
- On dispose d'un modèle prédictif, c'est-à-dire de la connaissance des effets qu'auront les décisions possibles si elles sont prises (connaissance de la relation cause-effet).
- Celui qui a la charge de contrôler le processus doit avoir accès aux différentes solutions possibles, donc aux solutions efficaces. Celles-ci peuvent consister :
 - à ajuster les inputs du processus (on parle de contrôle de premier ordre),
 - à modifier ses objectifs (contrôle d'ordre deux),
 - à revoir le modèle prédictif en raison de l'expérience accumulée (apprentissage interne)
 - ou à changer la nature du processus lui-même (apprentissage systémique).

On pourrait ajouter une cinquième condition, spécifique du milieu organisationnel et qui n'a pas de sens en cybernétique : il faut que celui qui doit prendre la décision corrective ait envie de la prendre.

² Il n'est pas nécessairement pertinent de traduire « *planning* » par planification. Il s'agit plus largement du fait de faire des projets, de projeter une action. Connaître les projets de l'autre, a fortiori lui imposer les siens propres, c'est déjà prendre, plus ou moins, le contrôle de son action. Mais on passe ainsi du contrôle « vérification » au contrôle « maîtrise », réduction de liberté, il faut le dire, et on crée le quiproquo classique.

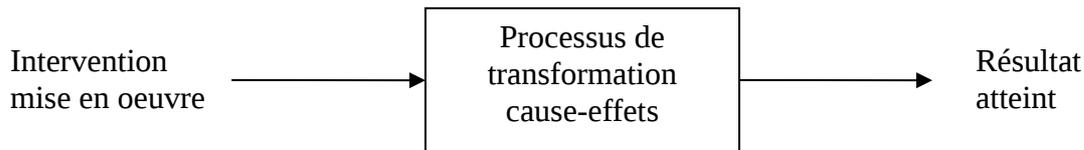


Figure 1

Ces quatre conditions forment une chaîne. Il suffit que l'une d'elle ne soit pas remplie pour que les autres perdent leur efficacité : l'ignorance de la situation atteinte ne déclenche plus de décision, l'ignorance du modèle cause-effets ne permet pas de piloter, l'accès partiel aux solutions possibles peut avoir la même conséquence. Le contrôle, c'est avant tout le pouvoir³ d'agir pour modifier l'état des choses (d'où le rôle clé de la connaissance cause-effets et de l'accès à la décision), mais celui-ci ne peut pas réellement s'exercer si on ignore l'état atteint et le besoin d'intervenir.

On peut considérer que, par nature, le contrôle de gestion est une tentative de contrôler quand une, ou plusieurs, des quatre conditions du modèle cybernétique ne sont pas respectées, ou, plus généralement, quand elle ne sont que partiellement respectées : objectifs pas clairs ou de pertinence incertaine, difficulté à faire le point, manque de modèle prédictif complet, solutions partiellement accessibles ou écart significatif entre la décision et sa mise en œuvre, notamment parce que le processus à contrôler n'est pas passif. Au lieu d'un algorithme ou d'un thermostat, un manager, supposé détenir les compétences venant suppléer les limites en question, est chargé du « contrôle », forcément incomplet, et la hiérarchie, qui lui fait confiance, cherche cependant à le contrôler lui-même, car la cinquième condition prend alors un sens. Le manager est par nature chargé de décider en information incomplète. Le risque, en contrôle de gestion, donc dans une situation de management, existe par essence. Mais il s'agit moins d'un évènement défavorable qui peut se présenter, que d'un évènement défavorable difficile à anticiper ou pour lequel il n'existe pas de réponse pertinente connue à coup sûr. L'idée même de contrôle introduit, en cybernétique, une hiérarchie entre systèmes et processus ; en sciences sociales elle est liée à la notion de pouvoir, dont le commandement est un des aspects.

Ceci semble comporter deux conséquences majeures :

- S'il y avait contrôle complet, il n'y aurait plus de management, puisque l'expertise du manager serait aisément remplaçable par une machine ; le contrôle et le management sont complémentaires, pas substituables ni identiques : le managers cherche à assurer un « certain » contrôle là où le contrôle est une utopie (Landau et Stout, 1979 ; Braybrooke, 1964);
- Une des missions de la recherche en contrôle de gestion est de permettre de comprendre les situations qui résultent de la défaillance des systèmes cybernétiques et les solutions qui les suppléent. Quelle condition n'est pas respectée ? Dans quelle mesure ne l'est-elle pas ? Nous ne disposons pas de typologies de ce type, quoique certains auteurs présentés ici aient tracé des pistes (Hofstede, 1981 ; Hopwood, Ouchi), ce qui revient à dire que nous ne disposons pas réellement de cadre conceptuel du contrôle de gestion. La situation est donc spécialement favorable à la succession

³ D'où la confusion souvent faite entre contrôle et pouvoir.

d'idéologies managériales, dont certains estiment qu'elles n'ont pas cessé de se succéder depuis le XIX^e siècle (Barley et Kunda, 1992).

Face à un tel champ, bien des auteurs « généralistes » en organisation, qu'ils soient de tradition économique ou sociologique, apparaissent comme des candidats légitimes au recensement qui va être tenté ici. Certains ont été retenus pour être évoqués sous un jour sans doute nouveau. D'autres, largement connus et présentés ailleurs dans cette collection, et pour lesquels le contrôle de gestion n'est pas une préoccupation centrale, ont été laissés de côté. D'autres, à certains égards pionniers du thème, un moment influents, mais tombés parfois dans l'oubli, ont été écartés mais méritent un rappel ici. E. H. Schell, par exemple, de Harvard et MIT, qui publie en 1924 (réédité huit fois jusqu'en 1957) *Technique of Executive Control*, un ouvrage qui porte moins sur le contrôle de gestion que sur les moyens, pour les managers, d'animer leurs équipes pour parvenir aux résultats fixés.

Le contrôle est au centre de la théorie du management. La plupart des auteurs reconnaissent que, même si on en retient une conception étroite, celle d'une activité consistant « à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis » comme le dit Fayol (1916), on ne peut alors traiter du contrôle sans envisager les références auxquelles il compare le réel. Pouvoir contrôler suppose d'envisager le contrôle au moment du choix de la référence. Du coup, le contrôle n'est plus le contrôle, il est un processus d'animation, de lien entre acteurs, vertical et horizontal, l'ingrédient vivant des organigrammes froids, ce qui les fait fonctionner en pratique.

Si l'on suit la recension annoncée comme exhaustive (elle ne l'est pas) faite en 1974 par Giglioni et Bedeian (1974) sur la période 1900 à 1972, les tout premiers auteurs classiques ont reconnu le contrôle au sein du processus de management : Emerson (1912), pour qui c'est implicite, Taylor, dont le contrôle était le projet même, Church (1914), le pionnier, le premier à distinguer le contrôle comme fonction du management « coordonnant les autres et supervisant leur travail », distincte de la fonction de « comparaison », Fayol (1916), dont on connaît le cycle de la fonction administrative « prévoir, organiser, commander, coordonner, contrôler » mais qui ne consacre au contrôle, « qui consiste à vérifier... », que quatre pages, renvoyant les développements à une hypothétique troisième partie. Il semble que le premier ouvrage consacré au contrôle lui-même soit celui de Francis M. Lawson, *Industrial Control* (Londres, Pitman, 1920). L'idée que le « *planning* » fait partie du contrôle apparaît dans plusieurs ouvrages de F. Dutton des années 1924 à 1927 et dans un ouvrage de William O. Lichtner, *Planned Control in Manufacturing* (New York, Ronald) en 1924. A la fin de la décennie 1920 le contrôle est bien considéré comme une des fonctions du management et le *planning* lui est rattaché, donc le contrôle est vu comme processus, du moins par les pionniers. Il reste alors à lui rattacher l'informel.

W. Robinson semble avoir été un des premiers à envisager le contrôle de gestion au sens moderne, combinant instrumentation et action sur les comportements (*Fundamental of Business Organization*, New York, McGraw-Hill, 1925). Mais d'autres auteurs semblent converger autour des mêmes idées vers 1925, notamment R. C. Davis (*The principles of Factory Organization and Management*, New York, Harper, 1928) et surtout L. F. Urwick (dans un dictionnaire de management de 1928). Jusqu'où compter sur l'initiative, l'informel (les expériences de Hawthorne n'ont pas encore eu lieu) ? « Vous ne devez pas attendre de l'initiative de la part des employés. Une attitude constructive sera, elle, la bienvenue » (Schell, 1926, p. 115). Anthony reprendra la formule en 1965.

La pratique, on le sait, était là, avec General Motors et DuPont. C'est dans les années 30 que le contrôle de gestion semble acquérir son identité. L'essor du contrôle budgétaire y est pour beaucoup sans doute. En 1934 Rose fait œuvre de pionnier en traitant du contrôle du point de vue du dirigeant dans un ouvrage qui sera édité jusqu'aux années 60 (*Higher Control*, Londres, Pitman,). En 1941, Holden *et al.* présentent les résultats d'une enquête menée par l'université de Stanford auprès de 31 grandes entreprises qui montre déjà le contrôle de gestion moderne. Dans les années 40 le mouvement est lancé. Les années 50 voient apparaître plusieurs traités ou manuels, ou le contrôle occupera un chapitre ou plus, celui de Koontz et O'Donnell (1955) semblant avoir été le plus complet⁴. Koontz a été un des rares à chercher à exprimer des principes généraux du contrôle de gestion moderne : il en identifiait 14 (1958, 1959) puis 12 (1955, 5^e éd. 1972). En 1965, Anthony pourra encore relever bien des références dans lesquelles le « *management control* » est une expression recouvrant tous les moyens du contrôle interne. A l'inverse, il faudra attendre les années 2000 pour que l'appartenance du contrôle de gestion au contrôle interne soit reconnue clairement.

L'ambiguïté du contrôle n'est que celle du management. On contrôle des hommes pour contrôler des processus. On ne saurait, comme l'ont fait Giglioni et Bedeian (1974), exclure systématiquement des auteurs qui ont entendu le contrôle au sens de diriger (ils éliminent ainsi M.P. Follett, un auteur pourtant majeur). Si l'on suit Anthony, un manager est responsable de l'atteinte d'objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes, qu'il encadre. Le *management control*, dispositifs qui l'aident, a donc nécessairement deux dimensions (figure 2). La chose n'est pas nouvelle, la fameuse « grille managériale » de Blake et Mouton distinguait les deux dimensions et les deux styles de manager : celui qui est tourné vers la tâche, celui qui est tourné vers les autres. Mais ces deux dimensions se retrouvent plus généralement dans la littérature qui va être analysée ici, certains auteurs privilégiant l'aspect « direction » ou « GRH », donc la dimension organisationnelle, les autres la technique et la tâche, le produit, le processus dont est attendue une performance. Considérer, comme Arrow (1964, p. 398), que « le problème du contrôle organisationnel [le mot est important] peut être divisé en deux parties : le choix de règles opératoires indiquant aux membres de l'organisation comment agir, le choix de règles d'incitation [*enforcement rules*] pour les persuader ou les obliger à agir conformément aux règles opératoires. » est significatif d'une approche qui privilégie la dimension « direction » ou « coordination », comme le font les théories économiques de l'agence ou des coûts de transaction. Les bons auteurs savent que vouloir atteindre des objectifs grâce à des outils perfectionnés en négligeant la nécessaire coopération de l'équipe, ou en la supposant acquise d'avance, est une vision classique, bureaucratique, qui risque de déboucher sur une déception. À l'inverse, ils savent également que perdre de vue la dimension économique et stratégique est sortir de la logique du contrôle de gestion, ou la supposer acquise, ce qui est aussi une illusion. Aucun grand auteur n'a donc totalement négligé une des deux dimensions, économique et organisationnelle, mais une des deux orientations domine généralement. On constatera pourtant qu'une bonne part des fausses querelles ou des ambiguïtés liées au « contrôle » proviennent de l'insuffisante clarification du positionnement de référence, plutôt économique et stratégique, plutôt organisationnel et social. Or, chacun des deux positionnements (économique, organisationnel) peut être revendiqué par plusieurs paradigmes (théorie de l'agence ou approches sociologiques multiples pour l'aspect organisationnel, par exemple). On comprend qu'on soit loin d'un cadre conceptuel pour le contrôle de gestion. En outre, privilégier la dimension économique, c'est être exposé à l'idéologie rationaliste, privilégier la dimension organisationnelle c'est affronter une idéologie « normative » (Barley, Kunda, 1992). Ajoutons l'ambiguïté du mot

⁴ Ce sont eux qui, dès la deuxième ligne de la préface (p. v), proposent cette définition lumineuse du management : « *getting things done through people* », peut-être transposée de Simon.

« contrôle » lui-même (maîtriser, vérifier) et tout est dit ! On peut ainsi suggérer quatre situations d'approche partielle du contrôle de gestion (figure 3). Deux dimensions doivent être intégrées pour passer de modèles partiels à un modèle complet : la planification, pour la dimension instrumentale, la mobilisation des acteurs, pour la dimension organisationnelle, et ainsi couvrir toute la surface représentée en figure 3. On vérifie à l'inverse que, si le référentiel cybernétique adapté était pertinent, cette couverture complète serait assurée (tableau 1 et figure 4).

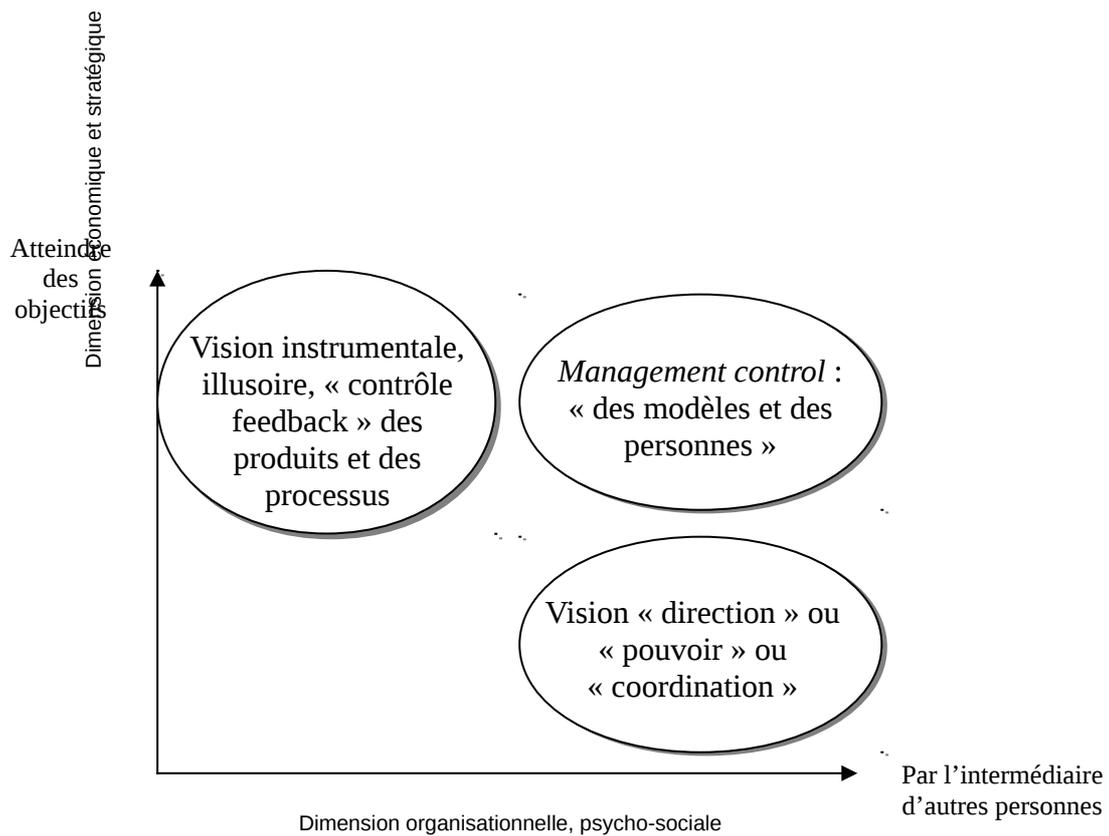


Figure 2

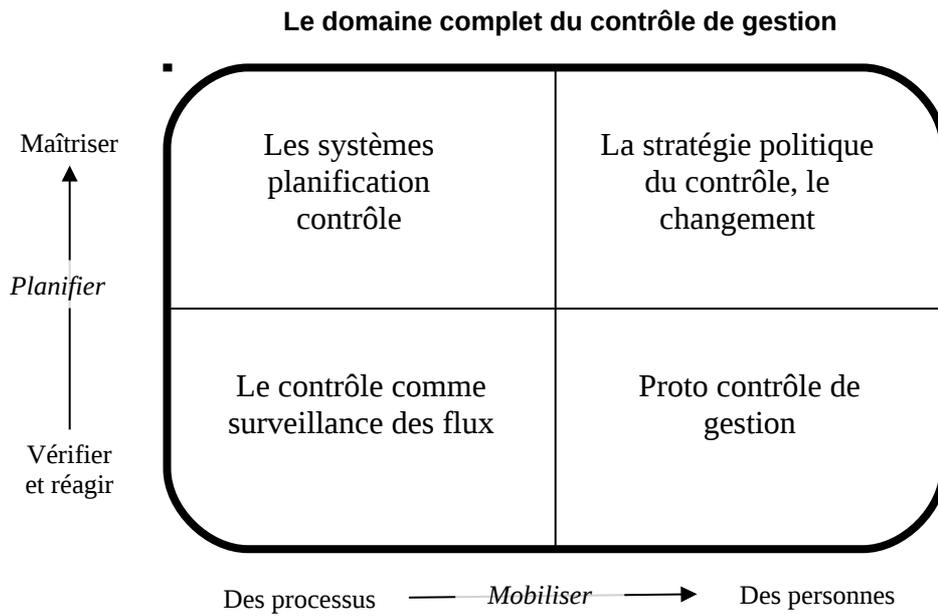


Figure 3

Tableau 1

Dimension économique et stratégique	Dimension organisationnelle
<p>On dispose d'un modèle prédictif</p>	<p>Le processus est doté d'un objectif L'état atteint est connu</p>
	<p>Celui qui a la charge du contrôle a accès aux différentes solutions efficaces</p>
	<p>Celui qui doit prendre la décision a envie de la prendre</p>

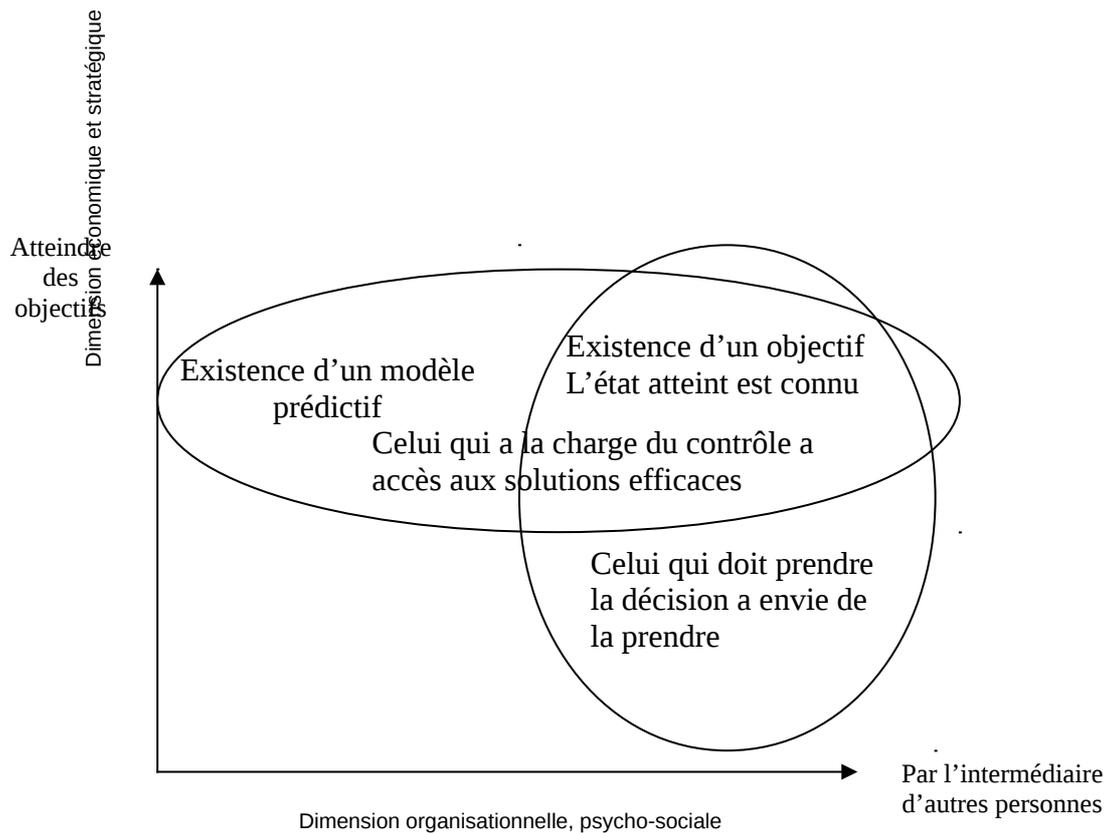


Figure 4

Une notion à dépasser ?

Le contrôle de gestion reste une idée assez neuve pour beaucoup d'entreprises et même pour les sciences de gestion en général, mais il est aussi pour certains une utopie créée sur la base de schémas révolus. L'idée de contrôle, de maîtrise, de prévision, liée à la simplification qui conditionne la modélisation, cède souvent la place à celle de chaos, de turbulence, de complexité. Même les paradigmes scientifiques en rendent compte (Freedman, 1992). N'est-ce pas au nom de la « gestion de la complexité » que fut conduite la promotion de l'*activity-based costing*, de l'*activity-based management* et affirmée la volonté d'une certaine rupture qu'elles manifestaient ?

L'efficacité à la Taylor, tout droit sortie de la thermodynamique, influencée par le développement scientifique du dix-neuvième siècle, sa volonté de perfectionner les machines, est par principe déclarée dépassée. Pour autant, la réduction des coûts est loin de l'être. L'idée que la connaissance est la clé de la compétitivité est affirmée. La nécessité de s'adapter à la concurrence, d'être proactif, n'est pas niée, bien au contraire, mais le doute est jeté sur l'intérêt de planifier pour autant. L'objet subsiste, le paradigme change. Le leadership, la gestion du changement, la motivation sont plus que jamais au premier rang, et certains croient que ces programmes ont vocation à remplacer le « contrôle ». Bien plus, l'idée traditionnelle de contrôle de gestion est liée à celle de hiérarchie. C'est parce qu'on internaliserait qu'il

faudrait contrôler, sinon le marché s'en chargerait quasi-automatiquement. Or l'externalisation connaissant le succès que l'on sait, le contrôle de gestion, assimilé de plus – à tort – au monde des coûts et des marges, serait mécaniquement en déclin.

Organisation de l'ouvrage

Le sujet étant vaste le choix des auteurs est difficile et ne peut correspondre entièrement à des critères objectifs. Par exemple, la présence de Sloan, un des concepteurs du contrôle de gestion moderne, semble indispensable. S'il est connu comme praticien, dirigeant de GM, il est aussi auteur – de ses mémoires. Mais c'est pour un rapport de 28 pages que peu de personnes ont lu et dont quels des extraits sont assez facilement accessibles qu'il mérite de figurer ici. Grand auteur ? Pas au sens classique. C'est pourtant ce mémoire qui décrit l'organisation de GM et le contrôle qui le sous-tend. D'autres, à l'inverse, ont inondé le monde d'écrits peu innovateurs. Grands auteurs ? Sûrement pas. D'autres encore n'ont traité le contrôle de gestion qu'incidemment, mais en posant des jalons qui ont fait date (Taylor).

On a ainsi laissé de côté des auteurs généralistes comme Argyris, le père de l'apprentissage organisationnel et l'auteur, à ses débuts, d'une étude (discutée) sur l'impact du budget sur les personnels ; Barnard, qui a tant influencé le courant simonien, qui, à la différence de Fayol, son rival, parle beaucoup de ce que nous avons appelé par ailleurs le « contrôle invisible » ; McGregor, et sa classification bien connue des théories ; Selznick, et ses développements si pertinents sur la responsabilité et sur les entreprises comme institutions ; Tannebaum, et l'éventail de contrôle ; Thompson, avec ses grilles de lecture des modes d'organisation ; Perrow, mais il est trop souvent amnésique, Khandwalla, un des premiers « contingents » à avoir intégré des variables descriptives de la concurrence parmi celles qui influencent le contrôle ; Gulick et Urwick, qui doivent beaucoup à Fayol ; Jay Galbraith et son paradigme de l'information, si importante en contrôle de gestion. Et, pour citer des noms qui font partie de la culture générale en contrôle de gestion : Coase, Williamson, Mintzberg. De même aurait-on pu intégrer les grands sociologues des organisations qui, travaillant par exemple sur la bureaucratie, ont de ce fait travaillé sur le contrôle. Il n'est guère besoin de nommer Crozier, mais la tradition sociologique comprend bien d'autres noms de premier plan, comme Blau, un peu oublié aujourd'hui.

On pourrait aussi énoncer une liste d'absents proches du contrôle de gestion. Certains sont encore de « jeunes » auteurs, mais qui comptent : Otley, Merchant, Govindarajan, Shank, Gupta, Eccles, Euske. D'autres ont marqué à leur époque, mais il n'a pas semblé utile de les replacer sur scène pour le moment : Cibert et Lauzel, qui ont joué un rôle clé sur le plan académique comme professionnel dans les instances comptables françaises, ont réfléchi, ont écrit, mais n'ont pas toujours été les pionniers, Delaporte, Mattern, directeur de Peugeot, Satet, Coutrot et d'autres, venus du taylorisme, gravitant autour de la CEGOS et du CNOF des années trente et quarante, mais pas totalement dans le champ du contrôle.

On a privilégié les innovateurs par rapport aux auteurs de synthèses brillantes, dont les chercheurs connaissent bien l'utilité fondamentale. Parmi ces délaissés, N. Macintosh mérite une mention particulière. Il aurait été provocateur de retenir ici des gourous mobilisés malgré eux et parfois à tort (Foucault). De grands techniciens, prolifiques mais à la marque discutable, ont aussi été laissés de côté, comme J. O. McKinsey (1922 a et b, 1924). On a cherché à couvrir la France et les pays francophones, les pays anglo-saxons, l'Allemagne, le

Japon. On ne dira donc rien ici des grands auteurs d'autres contrées. Certains de ces choix apparaîtront comme des erreurs aux yeux de certains lecteurs, même compte tenu du volume forcément limité qu'il fallait occuper, et peut-être en sont-ils.

De nombreux et éminents spécialistes auraient pu apporter des éclairages nouveaux sur bien des auteurs traités ici. Le choix a été fait de confier, aussi souvent que possible, la rédaction des articles à un jeune collègue.

L'articulation de l'ouvrage suggère trois perspectives pour le contrôle. Les auteurs ont souvent privilégié l'une d'elles et il a donc semblé légitime de proposer ce cadre de référence.

1. Il est d'abord l'instrument de la direction générale pour gouverner l'entreprise : le contrôle de gestion permet de déléguer les politiques et d'informer les dirigeants des résultats et de la pertinence apparente des stratégies. Il est un instrument de gouvernance et de gouvernement (nous ne faisons pas de différence) car, au sein du contrôle interne, il apporte cette assurance particulière que les politiques, par définition encore esquissées lorsqu'elles sont présentées aux actionnaires ou à d'autres parties prenantes, seront mise en œuvre conformément à leur esprit. Sachant qu'il appartient aux managers de les « décliner », en clair d'achever de les définir et de les traduire par des actions concrètes. Le contrôle de gestion est aussi instrument de gouvernement des entreprises parce qu'il modélise la stratégie et les comportements, offrant ainsi une lisibilité que ne donne pas la comptabilité générale, dépourvue de modèle économique spécifique : au-delà des dirigeants, c'est le conseil d'administration qui a donc tout intérêt à s'inspirer des productions du contrôle de gestion. Cette fonction est historiquement celle que Sloan a retenue.

2. Le contrôle de gestion ne permet de déléguer que parce qu'il donne des signaux aux managers, une représentation de l'entreprise dans laquelle ils peuvent situer leur rôle, au-delà de la planification toujours imparfaite. Il leur donne une image et un message, il rend lisible leurs missions, il rend possible la remontée de projets en phase avec les stratégies. Il permet ainsi la socialisation indispensable des managers, puis l'identification de ceux qui constituent une ressource clé à préserver. Il autorise la créativité de la part de ceux qui doivent appliquer les politiques après les avoir concrètement achevées. Il constitue donc un instrument clé de représentation pour l'action des managers.

3. Le contrôle de gestion, dit parfois opérationnel, est enfin un instrument d'analyse économique permettant la meilleure organisation des processus de l'entreprise, notamment à travers les outils comptables qui, internes, ne sont pas soumis aux euphémismes de la comptabilité publiée – mais aux images que, par le contrôle, les managers se font des priorités. Il est un outil de calcul économique, une grille d'analyse des processus de fonctionnement, le garant d'une rigueur dans la décision courante, fût-elle confiée à un programme.

Chacune de ces fonctions du contrôle de gestion fait l'objet d'une partie dans cet ouvrage. Le classement des auteurs est évidemment toujours discutable, les frontières de leurs travaux ne sont jamais nettes et franches, mais la lecture que nous proposons n'a qu'un seul but : offrir quelques repères dans le vaste domaine du contrôle pour le management.

H. BOUQUIN

Références

- Arrow K.J. (1964), Control in Large Organizations, *Management Science*, vol. 10, n° 3, April, p. 397-408.
- Barley S.R., Kunda G. (1992), Design and Devotion : Surges of Rational and Normative Ideologies of Control in Managerial Discourses, *Administrative Science Quarterly*, vol. 37, n° 3, p. 363-399
- Braybrooke D. (1964), The Mystery of Executive Success Re-examined, *Administrative Science Quarterly*, vol. 8, March, p. 533-560.
- Church A.H. (1914), *The Science and Practice of Management*, New York, Engineering Magazine Co.
- Dauten P.M. (1958), Management Philosophy : The Time Dimensions of Planning, *Academy of Management Journal*, April, vol. 1, n° 1, p. 23-33.
- Dauten P.M., Gammill H.L., Robinson S.G. (1958), Our Concepts of Controlling Need Re-Thinking, *The Journal of the Academy of Management*, vol. 1, n° 3, December 1958, p. 41-55.
- Davis R.C. (1940), *Industrial Organization and Management*, New York, Harper & Brothers (1^{ère} éd. 1928).
- Dutton H.P. (1924), *Factory Management*, New York, Macmillan.
- Dutton H.P. (1925), *Business Organization and Management*, Chicago, A.W. Shaw.
- Dutton H.P. (1927), *The Control of Production*, vol. 2 de *The Shaw Plant and Shop Management Library*, 6 vol., Chicago, A.W. Shaw.
- Emerson H. (1912), *The Twelve Principle of Efficiency*, New York, Engineering Magazine Co.
- Etzioni A. (1965), Organizational Control Structure, dans March J.G. (ed.), *Handbook of Organizations*, Chicago, Rand McNally, p. 650-677.
- Fayol H. (1916), *Administration industrielle et générale*, Bulletin de la Société de l'Industrie minérale, Paris (rééd. Dunod, 1979).
- Follett M.P. (1937), The Process of Control, dans Gulick L. & Urwick L., *Papers on the Science of Administration*, New-York, Institute of Public Administration, p. 161-169.
- Freedman D.H. (1992), Is Management Still a Science ? *Harvard Business Review*, novembre-décembre, p. 4-11.
- Gigliani G. B., Bedeian A. G. (1974), A conspectus of management control theory : 1900-1972, *Academy of Management Journal*, vol. 17, n° 2, p. 292-305.
- Hofstede G. (1981), Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, p. 193-211.
- Holden P.E., Fish L.S., Smith H.L. (1951), *Top-Management Organization and Control*, New York, McGraw-Hill.
- Holden P.E. (1951), *L'organisation de la direction dans les grandes entreprises*, préface de P. Planus, Paris, OCIA, 1951 (trad.).
- Hopwood A. (1974), *Accounting and Human Behavior*, Londres, Haymarket Pub. Co.
- Koontz H., O'Donnell C. (1955), *Principles of Management, An Analysis of Managerial Functions*, New York, McGraw-Hill.
- Landau M., Stout R. Jr. (1979), To manage is not to control : or the folly of type II errors, *Public Administration Review*, march-avril, p. 148-156.
- Lichtner W.O. (1924), *Planned Control in Manufacturing*, New York, Ronald.

- Lowe E.A. (1971), On the idea of a management control system : integrating accounting and management control, *The Journal of Management Studies*, vol. VIII, p. 1-12.
- Lawson F.M. (1920), *Industrial Control*, Londres, Pitman, 1920
- McKinsey J.O. (1922 a), *Budgeting*, New York, Ronald Press Co.
- McKinsey J.O. (1922 b), *Budgetary Control*, New York, Ronald Press Co.
- McKinsey J.O. (1924) *Managerial Accounting*, Chicago, University of Chicago Press.
- Ouchi W. G. (1980), Markets, Bureaucracies, and Clans, *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, march, p. 129-141.
- Robinson W. (1925), *Fundamentals of Business Organization*, New York, McGraw-Hill.
- Rose T.G. (1938), *Higher Control ; a Manual for Company Directors, Secretaries and Accountants*, Pitman, Londres. 1ère éd. 1934.
- Schell E.H. (1926), *The Technique of Executive Control*, New York, McGraw-Hill, 2^e éd. (1^{ère} éd. 1924).
- Tannenbaum A. (1968), *Control in Organizations*, New York, McGraw-Hill.
- Taylor F.W. (1902), Direction des ateliers, *Revue de Métallurgie*, juillet 1907 (trad.), rééd. dans Vatin F. (éd.), *Organisation du travail et économie des entreprises*, Paris, éd. d'Organisation, coll. Les Classiques EO, 1990, 203 p.
- Urwick L.F. (1928), Principles of Direction and Control, dans Kee J. (ed.), *Dictionary of Industrial Administration*, vol. 1, London, Pitman.