



HAL
open science

Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?

Marie Boitier, Anne Riviere

► To cite this version:

Marie Boitier, Anne Riviere. Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle?. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522382

HAL Id: halshs-00522382

<https://shs.hal.science/halshs-00522382>

Submitted on 30 Sep 2010

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.

Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?

Marie Boitier et Anne Rivière - Groupe ESC Toulouse

m.boitier@esc-toulouse.fr – a.riviere@esc-toulouse.fr

Résumé

L'objet de cet article est en premier lieu de dresser un bilan à jour des croisements entre la théorie néo-institutionnelle (TNI) et d'autres cadres théoriques, puis de mettre en évidence trois axes d'enrichissement de la TNI qui en résultent. Le premier axe permet une analyse dynamique des processus d'institutionnalisation à travers la structuration réciproque des institutions et des actions. Le second *désencastre* l'acteur de son champ organisationnel en lui laissant des marges de manœuvre stratégiques entre des logiques institutionnelles multiples. Enfin, l'analyse des interactions réciproques qui contribuent à l'institutionnalisation s'appuie sur une démarche multi niveaux, replaçant l'organisation dans son contexte socioéconomique large. En outre, d'un point de vue méthodologique, l'analyse de discours peut contribuer à enrichir l'étude de ce modèle processuel d'institutionnalisation multi-niveaux.

Mots-clés: Institutionnalisation, Rationalité, Analyse de discours, Systèmes de contrôle de gestion

Abstract

This paper presents an updated review of recent research work combining neoinstitutionalism (NIS) and other theoretical frameworks. The enhancements of NIS permitted by these combinations can be summed up by three main lines. The first advancement allows a dynamic analysis of the institutionalization process formed and reproduced by the recursive and reciprocal interplay of institutions and actions. The second area concerns the conceptualization of the organizational field as comprising multiple, competing institutional logics, enabling actors to respond strategically to institutional pressures. Finally, the analysis of the institutionalization process is based on a multi-level approach, placing the organization in its broader socio-economic context. In addition, from a methodological point of view, discourse analysis provides an opportunity to investigate these multi-level processes.

Key words: *Institutionalization, Rationality, Discourse analysis, Management control systems*

INTRODUCTION

Les théories néo institutionnelles (TNI) - initiées par les articles fondateurs de Meyer & Rowan (1977) et Di Maggio & Powell (1983) - constituent un courant de recherche majeur en sciences de gestion. Ces théories permettent en particulier d'étudier les systèmes de comptabilité et de contrôle (SCC), comme des systèmes de signification, de domination, et de légitimation, insérés dans un contexte social large et expressions dans l'action de modèles de comptabilité et de contrôle institutionnalisés. Un tel cadre d'analyse permet de mettre en lumière des aspects non abordés par le courant positiviste traditionnel issu des travaux de Watts & Zimmermann (1978), mais des critiques se sont élevées contre le caractère jugé trop mécanique et passif de l'isomorphisme institutionnel mis en évidence par les fondateurs de la TNI. Un débat s'est donc ouvert au sein de la communauté de chercheurs sur les voies possibles de dépassement de cette perspective, dans laquelle l'institution est prééminente par rapport à l'organisation et l'acteur pratiquement ignoré. Dans un récent article polémique, Lounsbury (2008) fustige ainsi certaines utilisations « *datées et caricaturales* » de la TNI, et plaide notamment pour un rapprochement entre les recherches focalisées sur l'analyse des pratiques à l'intérieur des organisations, et celles qui étudient des processus institutionnels plus larges. Dans le même sens, cet article se propose d'établir des ponts entre la TNI et d'autres cadres d'analyse – notamment la théorie de la structuration, la sociologie wébérienne et la théorie de la dépendance aux ressources – afin de développer une grille d'analyse enrichie des dynamiques institutionnelles qui entourent les SCC au sein des organisations. L'inventaire des contributions récentes dans ce champ nous a permis de faire ressortir trois axes d'enrichissement emboîtés de la TNI. Ces contributions donnent tout d'abord pour la plupart une représentation processuelle de l'organisation et des SCC, en équilibre entre des phases de stabilité et de changement (1). En outre, elles rendent à l'acteur et à l'organisation certaines marges de manœuvre nuancant le déterminisme institutionnel originel (2). Enfin, elles s'inscrivent dans une démarche analytique multi-niveaux et essaient de faire des ponts entre ces différents niveaux que constituent les processus de décision au sein de l'organisation, les mécanismes de structuration au sein du champ institutionnel, les interactions sociétales globales (3). Pour montrer la contribution de chacun de ces points de vue à la TNI traditionnelle et conduisant ainsi à une « *TNI étendue* » (Hoffman & Ventresca, 2002), nous adopterons une démarche analytique, visant à souligner l'enrichissement de la TNI sur chacune de ces dimensions.

1. L'enrichissement de la TNI par une approche processuelle du changement

La TNI traditionnelle souligne l'influence de l'environnement institutionnel (normatif, cognitif et coercitif) sur les structures organisationnelles formelles adoptées par les entreprises. Les articles fondateurs de Meyer & Rowan (1977) et DiMaggio & Powell (1983) opèrent une rupture avec l'approche structuro-fonctionnaliste en tentant d'expliquer par le contexte social la propension des organisations à adopter des structures formelles similaires au sein d'un champ. Cependant, la TNI a pu faire l'objet d'une mobilisation dans des perspectives trop statiques pour vraiment permettre de comprendre les systèmes à l'œuvre (Barley & Tolbert, 1997 ; Dacin & al., 2002). En particulier, il a été montré que les institutions elles-mêmes changent au cours du temps et ne sont pas uniformément considérées comme acquises (Fligstein, 1990 ; Greenwood & al., 2002). C'est pourquoi, les perspectives processuelles mettant en relation le monde des institutions et celui des organisations et de l'action (Barley & Tolbert, 1997 ; Burns & Scapens, 2000 ; Greenwood & al., 2002) constituent une voie majeure d'enrichissement.

1.1 Les apports fondamentaux de la TNI traditionnelle

La TNI traditionnelle a contribué de manière indéniable à l'institutionnalisation de certaines représentations quant au cadre d'analyse pertinent pour comprendre les SCC. Elle met ainsi en valeur d'autres phénomènes que la recherche d'efficience dans les mécanismes d'adoption de pratiques ou de structures organisationnelles (Meyer & Rowan, 1977 ; DiMaggio & Powell, 1983). Pour gagner en légitimité, les organisations se conforment aux pressions institutionnelles en adoptant des structures formelles semblables. Le concept d'*institutions* conditionnant les décisions des organisations et l'élaboration de leur structure formelle s'appuie sur les mécanismes de construction de la réalité sociale mis en évidence par Berger & Luckman (1966) et a été adapté à l'analyse organisationnelle. Les théoriciens fondateurs de la TNI mettent en évidence l'homogénéisation des structures organisationnelles, sous l'influence d'institutions coercitives, cognitives et normatives, parfois indépendamment de la question de l'efficacité interne de ces structures (DiMaggio & Powell, 1983). La pression de l'environnement institutionnel implique de la part des organisations « *une rationalité cognitive (qui consiste à) fournir des éléments qui permettent de rendre les actions passées compréhensibles et acceptables pour les autres et qui rendent l'organisation comptable de ses actions passées* » (Scott & Meyer, 1991, p.124).

Dans ce cadre, le concept de *champ institutionnel* est essentiel. L'organisation n'est plus seulement située dans un environnement économique, mais également dans un environnement social constitué par un réseau d'acteurs soumis ou partageant le même contexte institutionnel. Le champ n'existe que parce qu'il est institutionnellement défini comme 'lieu' d'interactions intenses entre certaines organisations, qui les conduisent à définir entre elles des règles et relations stables, par un échange d'information et une reconnaissance mutuelle (Di Maggio & Powell, 1983, p.148). Le *champ institutionnel* constitue par conséquent un niveau d'analyse intermédiaire entre l'organisation et la société et permet d'étudier précisément la construction sociale des attentes et pratiques, leur élaboration et leur reproduction au sein du champ (Scott, 2001). Ce concept permet de focaliser l'attention sur les acteurs pertinents structurant le champ et sur leurs interactions. La logique de fonctionnement du champ est spécifique, située socialement et historiquement, au-delà du seul domaine économique et concurrentiel. Les fondateurs de la TNI se sont ainsi démarqués des représentations structuro-fonctionnalistes en insistant sur la dimension subie des pressions institutionnelles auxquelles se soumettent les organisations. Les interactions entre organisations à l'intérieur d'un même champ poussent à l'homogénéisation des structures et au développement d'une rationalité collective propre au champ. Face à ce déterminisme institutionnel, Meyer & Rowan (1977) soulignent cependant que les structures formelles symboliques et les pratiques de l'organisation peuvent être relativement dissociées ou entrer en conflit, générant la possibilité d'un *découplage*. Celui-ci permet aux organisations de maintenir des structures formelles standardisées et légitimées, et d'avoir une réalité opérationnelle plus ou moins conforme selon les domaines d'action et les contraintes techniques réelles. Dans cette optique, les SCC ne sont pas seulement le reflet des besoins internes de l'organisation, mais servent également à afficher une certaine rationalité qui permet d'être légitime au sein de l'environnement institutionnel.

En définitive, il est possible d'énoncer l'idée d'une certaine institutionnalisation des apports fondamentaux de la TNI traditionnelle :

- L'organisation n'est pas seulement insérée dans un jeu de contraintes techniques et économiques, mais également sous l'influence de phénomènes socio-cognitifs et politiques qui peuvent être déterminant dans ses choix structurels.
- L'organisation appartient à un ensemble social restreint, son *champ institutionnel*, au sein duquel se forment les normes auxquelles elle se soumet.
- L'organisation peut opérer un *découplage* entre ses structures formelles légitimes et ses pratiques effectives.

Ces apports fondamentaux de la TNI traditionnelle ont fait l'objet d'approfondissements et d'enrichissements, pour dépasser les représentations initiales, souvent un peu caricaturales (mais le caractère caricatural était sans doute nécessaire à l'institutionnalisation de la TNI). Dans la construction de ce courant de recherche étendu, les chercheurs mobilisent le concept d'institutions de manières diverses (tableau 1), en insistant sur l'une de ses dimensions spécifiques : la dimension de reproduction sociale (Burns & Scapens, 2000), la dimension de stabilité (Scott, 2001) ou la dimension discursive (Hasselbladh & Kallinikos, 2000 ; Phillips & al, 2004). Ces différentes définitions des institutions peuvent être synthétisées dans le tableau 1.

Tableau 1 : Synthèse des définitions de l'institution

Articles	Définition des institutions
Barley & Tolbert (1997)	Ensemble de règles et typifications qui identifient des catégories d'acteurs sociaux et leurs activités ou relations appropriées.
Burns & Scapens (2000)	Une façon de penser ou d'agir qui a une prévalence et une permanence, qui s'inscrit dans les habitudes d'un groupe ou de personnes. Induisent une cohérence sociale autour de l'activité humaine, à travers la production et la reproduction d'habitudes de penser et d'agir.
Hasselbladh & Kallinikos (2000)	Les institutions sont conçues comme consistant en idéaux basiques qui sont développés à travers des manières distinctes de définir et d'agir sur la réalité (i.e. des discours au sens de Foucault), soutenus par des systèmes élaborés de mesure et de documentation pour contrôler les résultats des actions.
Phillips & al. (2004)	Les institutions sont des constructions sociales issues de l'activité discursive qui influence les actions. Le discours construit ses propres conventions, donnant du sens à la réalité à travers sa façon propre d'autoriser ou d'interdire certaines façons de penser ou d'agir.
Dillard & al. (2004)	Un ordre établi qui comprend des pratiques sociales standardisées et limitées par des règles.
Leca (2006)	Les institutions sont définies comme des structures et des usages qui donnent du sens et de la stabilité au comportement social des agents (Scott, 2001). Elles sont fondamentalement cognitives et culturelles, à la fois habilitantes et contraignantes.

D'autre part, les enrichissements ont souvent permis de répondre à certaines critiques émises sur les travaux empiriques initiaux. En particulier, la plupart des études se sont focalisées sur les effets des normes produites au sein des champs, sans creuser la question de la manière dont ces normes s'élaborent. Les normes institutionnelles sont ainsi souvent considérées comme des données, les « mythes rationalisés » comme acquis, alors que la consolidation des normes et mythes est le fruit d'un processus social complexe (Berger et Luckman, 1966). De même, le champ est souvent représenté comme un phénomène stable, alors que les frontières du champ peuvent évoluer ; l'interaction au sein du champ peut générer des conflits de représentations et de valeurs et à l'extrême produire un « champ de bataille institutionnelle » (Hoffman, 1999). C'est pourquoi, la relation entre institutions et organisation mérite d'être étudiée désormais non plus dans une perspective statique en observant les structures à un moment donné, mais dans une perspective dynamique. En intégrant au modèle institutionnel

une dimension processuelle, cela conduit en outre à passer d'une vision dans laquelle prédomine le déterminisme institutionnel à une représentation inscrivant le monde des institutions et celui de l'action dans une influence réciproque et récursive.

1.2 Des perspectives institutionnelles dynamiques

L'approche processuelle a conduit à un rapprochement de la TNI avec d'autres cadres théoriques et tout particulièrement avec la théorie de la structuration (Giddens, 1984). La théorie de la structuration (TS) adaptée à l'analyse des organisations (Ranson & al, 1980) met en évidence l'influence du contexte social sur la prise de décision et les structures des organisations dans une perspective processuelle selon laquelle les structures et les actions sont en relation de co-construction. Le *structurel* défini par la TS comme l'ensemble des règles et ressources qui encadrent l'action est à la fois un système de signification, de domination et de légitimation et rejoint ainsi tout à fait les différentes dimensions (cognitives, coercitives et normatives) des *institutions*. L'intégration des deux cadres permet donc d'appréhender la dynamique du changement des SCC en détaillant le processus de structuration réciproque des institutions et des actions (Dirsmith & al, 1997 ; Barley & Tolbert, 1997 ; Burns & Scapens, 2000 ; Dillard & al, 2004).

Le rapprochement théorique entre TNI et TS a été fait de manière explicite par Barley & Tolbert (1997) pour développer une TNI processuelle. La modélisation structurationniste permet de préciser en particulier les modalités de passage entre le monde des institutions et le monde des actions. Elle établit un pont entre une vision déterministe et objective de la structure et une vision volontariste et subjective de l'action, en se focalisant sur les intersections entre les deux mondes constitutifs de l'ordre social. Le monde des institutions représente l'ensemble des règles et institutions issues d'une histoire des actions et interactions ; il comprend des systèmes de signification, de domination et de légitimation. Le monde de l'action se réfère aux arrangements et interactions quotidiennes entre personnes, objets et événements. Les institutions se manifestent dans les interactions quotidiennes sous la forme de *scripts*, définis comme les activités récurrentes observables et les modes d'interactions caractéristiques d'un contexte particulier. Cela signifie que les institutions pertinentes dans un contexte particulier s'expriment dans les comportements, qui apparaissent comme des applications locales de principes plus généraux. L'étude des *scripts*, dans leurs dimensions signification, domination et légitimation, et dans le temps, permet de comprendre la relation entre institutions et organisation. Barley et Tolbert (1997) proposent ainsi un modèle séquentiel d'institutionnalisation, qui met en évidence quatre étapes :

- La *traduction (encodage)* des principes institutionnels généraux dans les *scripts* utilisés dans des contextes spécifiques.
- La *mise en scène (enact)* des *scripts* qui traduisent les principes institutionnels. Cette mise en scène implique des choix conscients ou non : les acteurs reconnaissent suivre un *script* et proposent une explication. Cette mise en scène n'est pas toujours consciente ou intentionnelle et n'est le plus souvent perçue que par le chercheur.
- La *révision* ou *réplication* des *scripts* qui orientent l'action. En l'absence de changement contextuel (technologique ou règlementaire), les acteurs vont plus probablement reproduire les *scripts*, conduisant ainsi à la reproduction des institutions.
- L'*objectification* ou *externalisation* des comportements et interactions de la période. Cette phase implique une dissociation des *scripts* avec leurs circonstances particulières historiques pour les transformer en institutions inscrites dans les structures formelles de l'organisation.

Le modèle de Barley & Tolbert (1997) permet ainsi de développer la dimension dynamique et récursive de l'interaction entre institutions et actions, et montre l'intérêt d'une analyse diachronique pour comprendre le fonctionnement des deux mondes. La modélisation processuelle du changement permet de mieux le comprendre en mettant en évidence les mécanismes à l'œuvre à chaque étape. Greenwood et al. (2002) se situent dans la même démarche structurationniste permettant de décrire une réalité sociale en évolution. Ils mettent ainsi en évidence : les « secousses initiales », la désinstitutionnalisation, la pré-institutionnalisation, la théorisation (étape pendant laquelle les associations professionnelles jouent un rôle spécifique), la diffusion et ré-institutionnalisation. Dans chacune de ces étapes, institutions et organisations sont en interaction sur des dimensions signification, domination et légitimation.

Burns & Scapens (2000) adoptent également un cadre institutionnel proche celui de Barley et Tolbert (1997), mais en reprenant les concepts de *règles* et *routines*, issus de l'ancien institutionnalisme économique (Nelson et Winter, 1982). Leur représentation de l'institution est en outre focalisée sur la dimension signification. L'institution est ainsi définie comme une façon de penser ou d'agir qui a une prévalence et une permanence, qui s'inscrit dans les habitudes d'un groupe ou de personnes (Hamilton, 1932, p.84). Comme telles, les institutions induisent une cohérence social autour de l'activité humaine, à travers la production et la reproduction d'habitudes de penser et d'agir. L'interaction processuelle entre institutions et

actions, passe par les règles et routines. Les routines représentent des schémas de pensée et d'action, habituellement adoptés par des groupes d'individus. Le fait qu'il existe des routines n'empêche pas l'individu d'avoir ses raisons d'agir, raisons qui incluent en général des règles établies et acceptées de comportement. Ces règles peuvent être définies comme la manière formellement reconnu du '*comment les choses devraient être faites*', alors que les routines expriment '*la façon dont les choses sont réellement faites*'. Ces règles sont nécessaires pour coordonner les actions des groupes d'individus. Cette distinction entre les règles et les routines dans le processus d'institutionnalisation permet de distinguer les pratiques annoncées et les pratiques effectives et donc d'appréhender un potentiel découplage et des sources de changement institutionnel et organisationnel.

Dans le processus de routinisation, les règles initialement formulées peuvent être modifiées au fur et à mesure que les membres du groupe trouvent des manières acceptables de les implanter. Par exemple, l'implantation de nouvelles procédures budgétaires induit des règles qui font l'objet d'échanges et de négociation, jusqu'à trouver une mise en scène acceptable, et que des procédures routinières émergent. Le processus peut également être inverse : à partir de routines, fondées sur des savoirs tacites, de nouvelles règles peuvent s'élaborer. Les règles et les routines – par lesquelles passe le processus d'institutionnalisation - sont considérées comme étant en relations réciproques et récursives. Par rapport au modèle proposé par Barley et Tolbert (1997), les règles et les routines viennent se substituer aux scripts comme intermédiaires entre le monde des institutions et le monde des actions. Cependant si Burns & Scapens (2000) se proposent d'étudier le changement de système de contrôle de gestion (SCG), pour eux le changement institutionnel est peu probable sans changement externe important. Les routines orientent fortement la prise de décision et donnent de l'inertie à l'organisation. Cette représentation s'explique par le niveau d'analyse adopté, focalisé sur le changement du SCG au sein d'une organisation, et par une relative négligence des jeux sociopolitiques autour du changement. Un approfondissement du rôle de l'acteur dans la question de l'interaction entre institutions et organisation doit permettre de lever en partie le déterminisme institutionnel.

2. Comprendre le changement en dés-encastrant l'acteur

La TNI s'est démarquée à l'origine notamment en mettant en évidence les limites du modèle dominant du point de vue de la prise de décision. La représentation de la rationalité comme un arbitrage technique et économique en contexte d'incertitude devait être complétée par une

perspective sociale élargie. Certains allant même jusqu'à considérer l'adoption de certaines pratiques managériales comme un choix purement mimétique déconnecté des logiques économiques d'optimisation. Ces décisions qualifiées d'irrationnelles, pour lesquelles l'acteur n'exprime pas un choix à proprement parler, sont le plus souvent identifiées parmi les derniers adoptants d'une innovation managériale, mais leur caractère irrationnel est contestable (Lounsbury, 2008) et conduit à s'interroger sur l'évolution du concept de rationalité (Fligstein, 1990 ; Townley, 2002). En outre, les développements récents de la TNI ont révélé le paradoxe de « *l'acteur encastré* » capable d'agir sur les institutions (Seo & Creed, 2002), alors que son comportement et ses décisions, selon la TNI traditionnelle, étaient déterminés par les institutions. Dés-encastrer l'acteur permet une approche plus stratégique des institutions que sont les SCC, en considérant que l'acteur peut à la fois jouer sur la diversité des formes de rationalité et profiter de sa place et de son pouvoir au sein du champ institutionnel (Oliver, 1991 ; Friedland & Alford, 1991 ; Greenwood & Suddaby, 2006).

2.1. Une perspective wébérienne de la rationalité des SCC

Meyer et Rowan (1977) définissent les mythes rationalisés comme des prescriptions rationnelles et impersonnelles identifiant les objets sociaux comme des objets techniques et spécifiant les moyens appropriés pour atteindre certains objectifs. En ce sens, les modèles de comptabilité et contrôle constituent des mythes rationalisés véhiculant certaines logiques sur le fonctionnement techniques, économique et social idéal des organisations. Selon Scott (2003, p.139), les systèmes comptables seraient ainsi « *parmi les conventions les plus importantes connectant les systèmes de croyance institutionnellement définis avec les activités techniques* ». Les SCC constituent donc des dispositifs institutionnels face auxquels l'acteur et l'organisation n'auraient aucune autonomie. Ce déterminisme social a été progressivement atténué par la TNI, qui admet désormais que, les mythes étant socialement construits, ils peuvent faire l'objet dans certains contextes d'aménagements ou de contestations. Dans cet esprit, Townley (2002) étudie la confrontation des rationalités inscrites dans le SCC, comme mythe institutionnalisé, avec les rationalités présentes dans l'organisation. Cette observation des différents types de rationalité nous permet de comprendre les SCC effectivement à l'œuvre. Pour cela Townley s'appuie sur une typologie, mettant l'accent sur quatre formes de rationalité issues des travaux de Weber (1978). Celles-ci peuvent être définies de la manière suivante :

- Une *rationalité pratique* qui offre le moyen de faire face aux difficultés de chaque jour en s'appuyant sur une démarche très pragmatique et des routines. L'articulation logique du raisonnement est le plus souvent tacite.
- Une *rationalité théorique* qui constitue une construction précise de concepts abstraits reliés par des liens de causalité. Cette rationalité définit un ensemble de connaissances théoriques qui renseignent notre compréhension du monde.
- Une *rationalité substantielle* qui définit des préférences pour certaines valeurs ultimes et induit une évaluation des actions en elles-mêmes indépendamment des chances d'atteindre des objectifs. Elle peut s'inscrire à différents niveaux (petits groupes, organisation, institutions plus larges, voire civilisation).
- Une *rationalité formelle* qui repose sur un calcul méthodique moyens-objectifs, dans une logique d'optimisation. L'action est déterminée par les attentes que l'on a du comportement des autres.

Cette typologie permet d'étudier les mythes rationalisés, comme phénomènes composés de différentes rationalités. Townley (2002) identifie ainsi les rationalités inscrites dans le mythe « système de planification et de mesure de la performance », développé pour le pilotage des entreprises privées, et les rationalités existant dans les musées historiques. Elle met notamment en évidence :

- des conflits entre les valeurs inscrites dans le mythe du système de planification et les valeurs 'traditionnelles' d'une institution de préservation et de partage d'un patrimoine historique. La mise en place d'un système de planification et de pilotage de la performance impose une réflexion sur la mission des musées (impact économique, culturel...) et sur les critères pertinents de mesure de la performance (mesure d'un impact culturel par la satisfaction des visiteurs à la sortie du musée, par la restitution de ce qui a été appris...).
- des conflits entre rationalités théorique, pratique et substantielle, par exemple concernant le niveau de mesure de la performance pertinent. Théoriquement, le modèle de mesure peut se décliner à tous les niveaux de l'organisation, mais certaines mesures n'ont pas de sens au plan pratique, et pourtant sont justifiées par des raisons politiques (engagement de campagne pour que chacun rende des comptes, même si l'action n'a de sens qu'à un certain niveau collectif).

La confrontation des différentes rationalités éventuellement concurrentes permet de mieux comprendre le changement au sein des organisations. Ces rationalités ne sont pas systématiquement incompatibles, bien au contraire. Dans le cas étudié par Townley (2002),

les agents des musées revendiquent le fait d'être déjà dans une démarche de planification et de contrôle de gestion (expression d'une rationalité pratique et substantielle conforme à celle de l'outil de pilotage déployé), mais pas à la 'façon du privé' (expression d'un conflit de rationalité substantielle).

Les différentes formes de rationalité wébériennes sont toutes opérationnelles dans une sphère de la société et de valeurs données, mais dans certains contextes, elles peuvent également rentrer en conflit et se combiner pour « lutter » les unes contre les autres. Cette représentation permet de comprendre pourquoi et comment l'organisation change sous l'influence de différents types de rationalité. Dans ce cadre, le mythe rationalisé ne joue pas de manière unidimensionnelle, mais à différents niveaux en interaction. La combinaison de ces rationalités fournit aux acteurs des éléments d'accommodation ou de résistance à travers le temps et explique les tensions internes ou les contradictions. Cette représentation enrichie de la rationalité permettent de mieux comprendre les phénomènes de *découplage* comme expressions d'une rationalité institutionnelle complexe, conduisant à des résultats parfois paradoxaux (Lukka, 2007).

Dans le cadre de la TNI traditionnelle, l'adoption de structures formelles institutionnalisées peut survenir indépendamment de l'existence de problème de coordination et de contrôle spécifiques immédiats (Meyer & Rowan, 1977). Ce choix organisationnel s'explique dans une logique de gestion de sa légitimité par la firme, qui ce faisant augmente son potentiel de survie, indépendamment de l'efficacité technico-économique des pratiques affichées. Le *découplage* correspond en outre au fait que les structures formelles affichées ont une fonction de « vitrine symbolique » (Carruthers, 1995) qui n'induit pas forcément des pratiques effectives complètement cohérentes avec cet affichage. Si on reprend la typologie de Weber, utilisée par Townley, le découplage peut donc être l'expression de divergences très diverses entre les rationalités inscrites dans les mythes rationalisés et manifestes dans les structures formelles, et celles induisant les pratiques effectives des organisations. En effet, les structures formelles expriment en général de manière prééminente des rationalités substantielles et théoriques qui ne correspondent pas toujours aux rationalités pratiques des organisations, ce qui peut permettre d'expliquer le découplage. Le cadre théorique développé par Townley (2002) peut donc nourrir les réflexions sur la question du découplage et donner lieu à une relecture intéressante des différents travaux sur cette question. Il pourrait conduire à mettre en évidence différents niveaux et types de découplages.

Cette perspective peut permettre par exemple une relecture des résultats paradoxaux de Lukka (2007). Celui-ci met en évidence une situation dans laquelle les structures formelles,

c'est-à-dire le système de *reporting* défini par les procédures et les manuels des contrôleurs de gestion, présentent de fortes lacunes du point de vue de la rationalité formelle (correspondant à une logique d'optimisation objectifs-moyens), lacunes qui pourraient les conduire à changer le système. Cependant, les pratiques effectives assurent un bon fonctionnement du système de *reporting* et contribuent ainsi à légitimer les structures formelles irrationnelles. L'efficacité des pratiques de CG (les routines permettent d'avoir un reporting considéré comme satisfaisant par les opérationnels et décideurs hors fonction CG) est opposée à l'irrationalité du dispositif formel (cadre formel très flou et procédures non standardisées). Dans la vision traditionnelle du découplage, les structures formelles affichent un idéal de rationalité substantielle, théorique et formelle, qui légitime des pratiques éventuellement découplées. Les résultats présentés par Lukka (2007) sont considérés comme paradoxaux parce que la source de légitimité des dispositifs formels se situe dans les pratiques effectives. En mobilisant la typologie de Weber, le caractère paradoxal de ce résultat peut être contesté. En effet, les structures présentent une certaine rationalité. De manière informelle, il existe une rationalité substantielle et théorique partagée, *taken-for-granted* selon laquelle le *reporting* doit être standardisé au niveau du groupe. Mais la standardisation effective est loin de celle visée et aucune décision n'était prise dans ce sens. Cette situation s'explique comme une situation intermédiaire dans un mouvement général vers la centralisation des décisions, mais dont le degré a du mal à être défini. Le maintien d'une structure formelle floue est efficace grâce au partage d'une rationalité substantielle (un idéal de standardisation) et théorique (un modèle d'organisation assurant une certaine standardisation du reporting nécessaire à la consolidation des données, à la comparaison spatio-temporelle et par conséquent à l'efficacité de la prise de décision). En contrepartie, ce système ne nécessite pas, et ne permet pas d'ailleurs, de rationalité formelle (précision sur des liens objectifs-moyens) ou pratique. Dans la pratique, les contrôleurs ont développé des routines, parfois déconnectées du manuel jugé confus du contrôleur, en profitant des marges de manœuvre laissées par la direction. Par conséquent, par un ajustement mutuel entre contrôleurs, en marge des procédures, ceux-ci garantissent l'efficacité du système et légitiment les structures formelles. On peut donc considérer qu'il y a un couplage lâche (Orton & Weick, 1990) du point de vue de la rationalité formelle (dans la représentation objectifs-moyens du fonctionnement idéal du système de *reporting*) et pratique. Cependant un couplage serré est assuré au niveau des rationalités substantielle et théorique de l'organisation. La pratique contribue donc à légitimer cette forme de rationalité comprise dans les structures formelles, ce qui n'empêche pas l'évolution des structures quant aux

préconisations pratiques induites. Cette relecture conduit donc à nuancer le caractère paradoxal des résultats de l'étude de Lukka (2007).

L'accent ainsi mis sur la rationalité et la question de la prise de décision au sein d'un contexte organisationnel et institutionnel permet un examen plus précis et pertinent du rôle des acteurs vis-à-vis des pratiques. Ce rôle des acteurs et des organisations est encore renforcé par des approches stratégiques de la rationalité focalisées tantôt sur la rationalité instrumentale des acteurs (Oliver, 1991 ; Westphal & Zajac, 1994, 2001), tantôt sur l'existence de différentes logiques institutionnelles coexistant au sein d'un même champ (Friedland & Alford, 1991 ; Greenwood & Suddaby, 2006).

2.2. Les approches stratégiques de la rationalité

L'idée d'approche stratégique de la rationalité repose sur l'opportunité offerte aux acteurs et aux organisations de jouer sur le caractère composite ou multiple de la rationalité institutionnelle. Oliver (1991) suggère ainsi de porter attention aux différentes façons selon lesquelles les organisations peuvent répondre aux contraintes institutionnelles, en combinant le cadre institutionnel traditionnel avec la théorie de la dépendance aux ressources (Pfeffer et Salancik, 1978). Cette démarche permet de profiter de la complémentarité des deux perspectives. La théorie de la dépendance aux ressources (TDR) est très proche de la TNI sur certaines dimensions : l'organisation est soumise à de nombreuses pressions externes, au sein d'un réseau social, et sa survie dépend de sa capacité à répondre aux besoins de cet environnement de manière légitime, tout en préservant ses propres intérêts. Cependant, la TDR donne plus de poids aux considérations techniques et économiques qu'à la pression sociale. En outre, une différence importante entre les deux théories réside dans la prise en compte par l'organisation de son pouvoir dans sa relation à l'environnement. Dans la TDR, les organisations exercent un contrôle sur les ressources externes ou une influence qui leur permet d'atteindre une certaine stabilité. A cet égard, la légitimité est considérée comme une ressource à contrôler et la maîtrise de l'ensemble des ressources par l'organisation lui permet de ne pas avoir à se soumettre systématiquement aux pressions institutionnelles. La TNI souligne plus le rôle de la conformité et des habitudes que celui du pouvoir.

La combinaison de ces deux cadres permet d'envisager, pour la firme, différents comportements face aux pressions institutionnelles (Oliver, 1991) :

- *l'acquiescement* (par mimétisme ou soumission),
- *la négociation*,

- *l'évitement*, avec plusieurs formes possibles : dissimuler la non-conformité à la norme institutionnelle derrière une façade de conformité avec un découplage des activités internes par rapport aux structures formelles (cela rejoint en partie le découplage identifié par Meyer et Rowan (1977)), réduire les possibilités de contrôle externe, ou encore sortir du domaine dans lequel les pressions sont exercées pour échapper à la règle,
- *le défi*, lorsque la pression est trop forte et inacceptable pour l'organisation ou lorsque l'organisation possède suffisamment d'arguments rationnels pour remettre en cause la norme,
- *la manipulation*, comme réponse la plus active aux pressions ; la firme exerce son pouvoir sur le contenu des attentes institutionnelles, soit par cooptation, soit par une influence tacite, soit enfin par prise de contrôle de la source des pressions.

La stratégie adoptée par la firme face aux pressions institutionnelles dépend d'un ensemble de conditions de contexte : la cause des pressions (économique ou légitime), les participants aux pressions, le contenu des attentes (contraintes discrétionnaires pour la firme ou contraintes qui touchent à ses buts essentiels), les moyens du contrôle par les institutions (obligation légale d'information imposée à l'organisation ou diffusion volontaire), l'incertitude du contexte.

Le cadre proposé par Oliver (1991) permet donc d'enrichir la perspective institutionnelle, en intégrant la possibilité de comportements stratégiques des acteurs face aux pressions institutionnelles. Il met en outre en évidence une certaine variété de comportement, dont la nature dépend de facteurs de contingence techniques, économiques et sociaux à la fois internes et externes à la firme.

Cette approche instrumentale de la rationalité face aux pressions institutionnelles a fait l'objet d'applications empiriques de la part de Westphal & Zajac (1994) notamment qui mettent en évidence un découplage stratégique entre l'affichage de certaines pratiques comptables et l'adoption effective des pratiques. Selon leurs études, les managers satisfont à la demande des actionnaires en adoptant apparemment des structures de contrôle externe dans l'intérêt des actionnaires et en renforçant ces actions par l'utilisation d'un langage légitimant, sans toutefois les mettre en œuvre. Dans une hypothèse de semi-efficience des marchés, la valeur des actions est en partie due aux effets des actions symboliques représentées par l'adoption de structures formelles légitimes et par l'utilisation d'un langage socialement accepté.

Une autre approche stratégique de la rationalité porte sur le jeu possible des acteurs ou des organisations grâce à l'existence de différentes logiques institutionnelles. Elle s'inscrit dans la lignée des travaux wébériens considérant la société comme un ensemble de sphères distinctes,

ayant chacune ses propres valeurs immanentes, ses normes et obligations et induisant des schémas d'action différents considérés comme rationnels. Cette représentation de la société a été reprise dans le cadre de la TNI à travers le concept de *logiques institutionnelles* (Friedland et Alford, 1991), reconnaissant l'environnement institutionnel comme pluraliste, composé de multiples rationalités légitimes. Les logiques institutionnelles correspondent à un ensemble de croyances et de règles, grâce auxquelles les agents organisent et donnent sens à la réalité. Les incohérences et les contradictions entre les différentes logiques donnent des marges de manœuvre à l'acteur. Celui-ci peut ainsi se transformer en *entrepreneur institutionnel*, jouant à la fois sur les différences de rationalité (valeurs, normes et représentations) et sur la répartition du pouvoir au sein du champ social. Son action vise à modifier les pratiques, croyances et normes au sein d'un champ, faisant en sorte que les autres acteurs du champ adhèrent à cette évolution (Fligstein, 1997). Le concept d'entrepreneur institutionnel pose un problème théorique (Dacin, Godstein & Scott, 2002), puisque la TNI considérait le comportement des acteurs comme totalement déterminé par les prescriptions institutionnelles. L'un des défis de la TNI étendue a donc été de montrer comment cet acteur parvient à changer les structures qui encadrent son action. La réflexion porte à la fois sur les raisons et le contexte qui motivent l'entrepreneur institutionnel et lui donnent un potentiel d'action sur les institutions. Les études relatives à l'entrepreneur institutionnel l'identifient plutôt comme un acteur périphérique, disposant de ressources mais qui se considère comme désavantagé (Greenwood & al., 2002 ; Maguire & al., 2004). Cependant, la structure du champ dans lequel il se situe crée des relations qui lui permettent d'agir, notamment en mettant en place des stratégies d'alliance pour aligner les valeurs et intérêts perçus par le champ avec ses propres valeurs et intérêts. Greenwood et Suddaby (2006) apportent un éclairage nouveau sur l'entrepreneur institutionnel en montrant comment les élites, c'est-à-dire les acteurs au cœur du champ qui trouvent dans leur contexte institutionnel à la fois intérêt et pouvoir, peuvent se transformer en entrepreneur institutionnel. Leur résultat est intéressant parce qu'il contrebalance les précédents résultats de la théorie des réseaux sociaux, selon laquelle :

- les agents périphériques ont plus de chance de se détacher de la pression institutionnelle ou d'agir pour la modifier, parce qu'ils sont moins reliés aux autres organisations qui diffusent les normes et connaissent moins les attentes sociales ;
- les acteurs centraux disposant de beaucoup de ressources sont au contraire beaucoup plus encastrés.

Pour expliquer le dés-encastrement des élites, Greenwood et Suddaby (2006) s'appuient de manière complémentaire sur la théorie des réseaux sociaux, qui permet de mesurer le pouvoir

et les leviers d'action des élites, et sur la théorie dialectique (Seo & Creed, 2002). Cette dernière met en évidence le rôle latent des *contradictions* au sein des champs organisationnels. Celles-ci sont de différentes natures :

- les *contradictions d'efficience* portent sur l'écart entre le niveau de performance atteint en se conformant à la norme institutionnelle et le niveau potentiel offert par le marché ;
- les *contradictions de non adaptabilité* traduisent l'incapacité d'un champ à intégrer de nouveaux paramètres extérieurs au champ en raison de schémas d'interprétation fermés ;
- les *contradictions d'incompatibilité interinstitutionnelle* renvoient à des incohérences entre institutions que l'on peut rapprocher des conflits entre différents types de rationalité (Townley, 2002) ;
- les *contradictions d'intérêts* divisent les acteurs du champ sur l'attribution des ressources.

Ces contradictions au sein du champ institutionnel sont la source du changement promu par les élites. En outre, celles-ci peuvent se transformer en entrepreneur institutionnel, parce que leur envergure (qui dépasse les frontières du champ) et leur place au cœur du réseau leur permettent d'identifier les éventuelles contradictions. Elles peuvent également porter le changement, parce qu'elles sont moins vulnérables aux pressions coercitives ou normatives. L'analyse réalisée par Greenwood et Suddaby (2006) est riche à maints égards : elle conduit à une nouvelle représentation de l'acteur désencastré et permet d'approfondir la question des liens entre l'organisation et son champ. En particulier, la théorie des réseaux sociaux est très opérationnelle pour analyser la place d'une organisation dans son champ, la question des frontières du champ et l'appartenance éventuelle de l'organisation à plusieurs champs. Précisément, c'est bien parce que les *Big Five* étudiés par Greenwood et Suddaby (2006) appartiennent à plusieurs champs (à la fois celui des cabinets d'audit et celui de leurs clients, un champ américain et un champ mondial) qu'ils perçoivent les contradictions dans le champ des cabinets d'audit aux Etats-Unis. Ainsi, les défauts d'alignement des frontières juridiques, économiques et sociales les conduisent à proposer un changement institutionnel (i.e. un nouveau modèle d'organisation des cabinets, spécialisés par secteur et multi-métiers). Ce cadre permet donc de comprendre l'action des cabinets en faveur de changements institutionnels, et l'isomorphisme des *Big Five* avec leurs clients internationaux, alors que par ailleurs diverses institutions américaines (professionnelles et politiques) font pression pour l'adoption d'un autre modèle. Les résultats de cette recherche sont fondamentaux du point de

vue de la représentation du champ institutionnel : il ne s'agit plus seulement d'une communauté poussant à l'isomorphisme, mais d'un ensemble d'organisations interdépendantes susceptibles de s'affronter. Les jeux politiques peuvent ainsi conduire à la reproduction, la diffusion ou la remise en cause des institutions.

En définitive, ces différents travaux, portant sur les comportements stratégiques des organisations face aux pressions institutionnelles existant dans leur champ, permettent une ouverture pour comprendre le changement éventuel des institutions. Ils mettent en évidence la marge de manœuvre des organisations, dés-encastrant ainsi l'acteur de différentes manières. La combinaison de la TNI traditionnelle avec des théories stratégiques (Oliver, 1991 ; Westphal & Zajac, 1994) induit peut-être une dérive vers un cadre de nature plutôt structuro-fonctionnaliste. La représentation du jeu stratégique de l'organisation s'appuyant sur différentes logiques institutionnelles est peut-être plus fidèle à la TNI traditionnelle. Elle permet notamment d'analyser l'organisation dans un contexte social étendu, tout en respectant l'idée de frontières entre les différents niveaux du contexte (la société dans son ensemble, le champ institutionnel et l'organisation). Ces frontières génèrent des interactions qui justifient une analyse multi-niveaux des relations entre institutions et organisations.

3. Comprendre le changement par une approche multi-niveaux

La TNI traditionnelle a porté un éclairage quant aux déterminants des structures organisationnelles en mettant en évidence l'influence déterminante du contexte social. Cette représentation a été enrichie en envisageant l'interaction entre institutions et organisations dans une perspective processuelle (Barley & Tolbert, 1997 ; Burns & Scapens, 2000). Pour définir complètement l'approche institutionnelle étendue, il est nécessaire de développer un cadre multi-niveaux mettant en exergue les interactions entre l'environnement institutionnel général, le champ et l'organisation (Dillard & al ., 2004 ; Hasselbladh & Kalinnikos, 2000). Cette perspective offre en outre une représentation intégrée de la TNI étendue dans laquelle le *discours* joue un rôle déterminant, à la fois d'un point de vue méthodologique comme mode d'accès aux représentations et aux logiques institutionnelles, mais aussi d'un point de vue théorique en intégrant l'importance des problématiques de pouvoir, longtemps sous estimées dans les travaux de la TNI.

3.1 Vers une analyse processuelle multi-niveaux

Les modèles processuels de Barley & Tolbert (1997) ou de Burns & Scapens (2000), s'ils détaillent la structuration réciproque des institutions et des actions, ne proposent pas de lien entre le niveau organisationnel et le contexte plus général dans lequel s'inscrivent les organisations. Or une meilleure compréhension des processus d'institutionnalisation nécessite la prise en compte des dimensions sociétales plus larges et des facteurs susceptibles d'influencer l'environnement institutionnel.

Dans cette optique, Dillard & al. (2004) proposent un cadre d'analyse qui s'appuie sur une vision dynamique du changement comme processus continu, et met également en évidence l'influence des facteurs historiques, sociaux et politiques dans les processus d'institutionnalisation, de transposition et de désinstitutionnalisation. Leur modèle se présente ainsi comme une extension des processus d'institutionnalisation à trois niveaux de relations socio-historiques (Weber, 1995) cohérents avec les niveaux d'analyse définis par la TNI : un niveau macro (la société dans son ensemble), un niveau méso (le champ organisationnel) et un niveau micro (l'organisation). Les normes et les valeurs sont élaborées et diffusées au niveau des systèmes économiques et sociaux les plus larges. Le maillage le plus fin, celui de l'organisation, correspond au niveau du cadre d'analyse du modèle de Burns & Scapens (2000). Le modèle peut être synthétisé dans le tableau 2 suivant :

Tableau 2 : Analyse dynamique du processus d'institutionnalisation multi-niveaux (d'après Dillard, Rigsby & Goodman, 2004)

Niveau d'analyse	Processus	Critères d'évaluation des pratiques	Pratiques organisationnelles
Macro : Niveau économique et politique	Normes et pratiques socialement acceptées fortement influencées par des coalitions de pouvoir.	Critères politico-économiques de légitimation de normes et de pratiques.	
Méso : Champ organisationnel	Traduction des valeurs sociales, économiques et politiques dans le champ organisationnel.	Critères organisationnels de légitimation des normes et pratiques.	Pratiques légitimes du champ organisationnel.
Micro : Organisation	Diffusion selon deux catégories d'organisation : <ul style="list-style-type: none"> • Innovation ou • Adoption tardive 		Si innovation : adoption de nouvelles pratiques susceptibles d'influencer les critères du champ organisationnel. Si adoption tardive : Adoption de pratiques observées des entreprises innovantes.

Chaque niveau identifié par le modèle influence les autres de façon récursive : les critères d'acceptation sociale influencent les critères d'adoption dans le champ organisationnel, mais en retour les pratiques adoptées par les entreprises innovantes peuvent à la fois modifier (d'une façon progressive ou révolutionnaire) les critères d'acceptation des pratiques du champ et remettre en cause la distribution du pouvoir initialement à l'origine des pratiques renouvelées.

La structure, composée de différents niveaux distincts en interaction, est conforme au cadre d'analyse socio-historique défini par Weber (Colignon & Covaleski, 1991). La dynamique d'institutionnalisation est expliquée par l'intégration de la théorie de la structuration dans le modèle : la constitution et reconstitution des structures à travers l'action sociale menée par des acteurs compétents, agissant de façon réflexive, permet une compréhension du processus d'institutionnalisation, d'encastrement et de désinstitutionnalisation des pratiques organisationnelles. Les caractéristiques institutionnelles sont motivées par le contexte sociohistorique, qui se reflète dans les règles, normes et valeurs et dans les structures en vigueur dans l'élaboration du sens et des symboles. La récursivité est donc la clé de la compréhension de l'évolution possible des SCC, puisque les normes, les valeurs, les croyances peuvent être continuellement modifiées aux trois niveaux du modèle.

Les institutions peuvent être créées et modifiées par les actions d'individus ou de groupes d'individus. Cependant, il existe une hiérarchie entre les différents niveaux d'analyse : le niveau macro fournit les fondements du champ organisationnel, et ce champ fournit le contexte auquel les organisations sont confrontées et dans lequel elles sont encadrées. L'influence des acteurs sera plus ou moins déterminante en fonction de leur position à un niveau ou à un autre, donc en fonction de leur pouvoir.

Les auteurs proposent en outre de substituer aux trois dimensions du monde des institutions définies par Giddens (1984) – signification, domination, légitimation – les concepts wébériens, tels que discutés par Colignon & Covaleski (1991), de représentation, pouvoir et rationalité. Ces concepts constituent des *axes de tension* utiles pour expliquer le contexte dans lequel le processus d'institutionnalisation intervient. D'un point de vue empirique, Dillard & al. (2004) illustrent leur modèle par une analyse du changement introduit chez General Motors par Sloan avec la « *décentralisation et la coordination du contrôle* ». Au niveau de l'organisation, le nouveau système de contrôle et de comptabilité de gestion était le principal schéma de représentation conçu pour rationaliser les opérations. Le système était soutenu par le nouveau discours financier porté par Sloan sur la profitabilité et la rentabilité des actifs, discours en phase avec le discours plus général en vigueur à l'époque sur l'efficience

économique et les droits de propriété. Implicitement, l'analyse menée par les auteurs passe donc par la mise en forme d'une analyse des discours émis aux différents niveaux du modèle : la société, le champ institutionnel et General Motors.

D'un point de vue méthodologique, l'analyse de discours apparaît donc comme un outil pertinent pour la mise en œuvre du modèle processuel d'institutionnalisation multi-niveaux proposé. En effet, l'élaboration des représentations repose sur un processus global de communication collective, qui se traduit en particulier par la production de discours. Ces discours construisent l'objet auquel ils se rapportent, en ce qu'ils ne décrivent pas seulement les choses, mais « font » des choses à travers la façon dont ils donnent du sens au monde, en donnant une signification qui génère des expériences et des pratiques particulières (Fairclough, 1992 ; van Dijk, 1997). Les mécanismes de transmission et de traduction des représentations d'un niveau à l'autre du modèle proposé peuvent ainsi être appréhendés à travers une analyse des discours émis à chacun des trois niveaux. Du plus précis au plus général, l'analyse de discours distingue le *micro discours*, qui éclaire une pratique locale, le *Discours*, ensemble de discours qui forme un cadre intégré qui constitue la réalité organisationnelle, et le *Méga Discours*, qui traite de façon plus ou moins standardisée un phénomène plus large comme la globalisation (Potter et Wetherell, 1987).

Concernant les systèmes de comptabilité-contrôle, la « *recontextualisation* » du discours d'un niveau à l'autre, ou d'un champ institutionnel à un autre, permet d'éclairer la diffusion et la traduction des normes et des représentations. Selon Bernstein (1996), le pouvoir et le contrôle déterminent en effet les champs dans lesquels les discours ont lieu, et le cadre dans lequel ils se déroulent. Pour pouvoir être enseigné, un discours pratique doit par exemple être transformé en représentation : il devient alors possible d'en parler à travers cette représentation. Au cours de ce processus, pour pouvoir être représenté puis transmis, ce discours doit être modifié par un procédé, qui fonctionne comme « *un régulateur symbolique de conscience* » (Bernstein, 1996, p.52), avec des règles de distribution, d'évaluation et de recontextualisation. La recontextualisation se fait dans des situations et par des moyens qui sont en accord avec les intérêts des acteurs dominants, en fonction des conditions sociales et politiques du nouveau champ social. Le succès d'un discours sur le contrôle dépend donc de sa capacité à se conformer aux conditions de la sphère des praticiens de la gestion, située au niveau micro du modèle. Thomas (2003) souligne que le discours managérial doit, pour se diffuser, « *marcher ou donner l'impression de marcher* » en se référant à un discours plus large sur le management et l'action, et que le discours régulateur typique de cette sphère des praticiens est le discours pragmatique et le discours sur le contrôle.

Le modèle d'analyse processuelle multi-niveaux permet ainsi à la fois de comprendre le processus d'institutionnalisation à chacun des niveaux auquel actions et institutions interagissent de façon récursive et réciproque mais permet également de comprendre les interactions entre les différents niveaux. Ces interactions passent à la fois par des systèmes de traduction de normes et de valeurs et par des jeux de pouvoir de certains acteurs ou groupes d'acteurs. En cela, cette approche permet de répondre aux critiques portant sur la surreprésentation de la dimension cognitive dans les travaux de recherche américains de la TNI au détriment des problématiques de pouvoir (Mizruchi & Fein, 1999).

Au-delà de ces critiques, les travaux empiriques récents portant sur l'entrepreneur institutionnel (Greenwood & Suddaby, 2006) ou sur le changement dans les cabinets d'audit (Dirsmith & al, 1997) confirment la pertinence de cet axe pouvoir. Les résultats de Dirsmith & al. (1997) montrent ainsi que l'institutionnalisation, analysée à partir du discours des acteurs, d'une technique de rationalisation pertinente avec l'environnement culturel, le management par objectifs (MBO), a participé à la dé-légitimation et la désinstitutionnalisation de l'autonomie professionnelle des praticiens de l'audit. Mais du fait du caractère profondément politique du processus, les praticiens ont résisté à l'application du contrôle formel et l'ont transformé et redirigé pour servir leurs propres intérêts. Le succès de ce système de contrôle réside donc dans son extraordinaire malléabilité qui permet un certain découplage. Le MBO est ainsi aussi bien un médium dans les relations sociales qu'un résultat de ces pratiques sociales, influencé par les interactions de ses trois dimensions de représentation, de rationalité et de pouvoir.

Pour aborder à la fois la dimension processuelle et les différents niveaux auxquels se joue le processus d'institutionnalisation des SCC, une combinaison de la TNI avec une analyse de discours critique est donc une voie d'enrichissement à la fois méthodologique et théorique.

3.2 Un renouvellement de la TNI par l'analyse de discours critique

L'analyse de discours critique offre l'opportunité d'une vision intégrée des différents apports de la TNI étendue identifiés précédemment. Partant d'une critique de la TNI standard, qui éluderait la question centrale de la construction sociale de la rationalisation, Hasselbladh & Kallinikos (2000) en particulier proposent une représentation intégrant le processus de co-construction des institutions et organisations dans une perspective dynamique multi-niveau. Leurs travaux présentent des caractéristiques communes avec les recherches

précédemment citées, influencées par les travaux de Weber sur l'environnement rationalisé, tout en détaillant les étapes successives et les différents niveaux d'analyse du processus d'institutionnalisation. Les trois niveaux identifiées par Hasselbladh & Kallinikos (2000) sont les *idéaux*, les *discours* et les *techniques de contrôle*, qui se distinguent dans le degré de détail et de précision avec lequel ils décrivent les objets sociaux et les éléments auxquels ils se réfèrent : à un extrême, les idéaux s'expriment de manière vague et globale ; à l'autre extrême, les techniques de contrôle spécifient de façon précise les relations qu'elles cherchent à réguler. Le passage de l'idéal au discours et du discours à la technique de contrôle se fait par les trois formes majeures d'objectivation de la réalité sociale que sont le langage parlé, l'écrit et la codification formelle. Enfin, le processus d'institutionnalisation se déroule en trois étapes successives :

- la *conception* et la *constitution de domaines d'action*, délimités à travers l'objectivation de certains aspects du monde selon des dimensions mesurables et gouvernables ;
- le *développement* et l'*encastrement organisationnel* de principes de performance, de règles de conduite et de dispositifs de contrôle par lesquels l'action organisationnelle peut être conçue, mise en œuvre et contrôlée ;
- la *subjectivation*, c'est-à-dire la construction de rôles sociaux et organisationnels reconnaissables et récurrents.

L'institutionnalisation des «*packages rationnels*» dépend ainsi de l'articulation et de la codification de leurs idéaux, discours et techniques de contrôle qui déterminent leur reproductibilité, leur durabilité et leur communicabilité, ainsi que leur capacité à transformer les rôles sociaux dans les organisations. La dimension rationalité est donc ici inscrite dans le concept de *package rationnel*, à la fois lié aux normes et valeurs légitimes dans la sphère sociale la plus large, et rendu opérationnel à travers une codification formelle et souvent numérique.

Moquet & Pezet (2006) mobilisent de manière empirique ce cadre pour comprendre comment les idéaux et les discours sur la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) s'institutionnalisent au travers des dispositifs de gestion en usage dans les entreprises. Trois niveaux sont considérés : un niveau macro (les gouvernements et les organisations internationales, porteurs des idéaux et discours de la RSE), un niveau méso (l'entreprise) et un niveau micro (les technologies de gestion, support matériel des idéaux et de discours). Elles mettent en évidence l'utilisation d'une « *grappe technologique* » comme dispositif de gestion de la RSE au sein du groupe étudié. Cette grappe contient un ensemble de technologies

anciennes (des éléments financiers, comme la VAN ou le TRI) et nouvelles (environnementales et sociétales comme l'étude d'impact, la charte architecturale et les systèmes de mesure associés). Cette grappe est un *package rationnel* au sens de Hasselbladh & Kallinikos (2000), qui « *contient en germe une nouvelle forme d'actorhood, le manager socialement responsable* » (p.138). Le manager n'est ainsi plus seulement « *calculable* » et « *gouvernable* » (Miller & O'Leary, 1987), mais également responsable, susceptible de gérer les flux de légitimité de l'entreprise en plus des flux économiques et financiers. Le processus d'institutionnalisation semble donc ici se dérouler conformément au modèle.

Dambrin & al. (2007) s'appuient également sur ce cadre pour étudier la façon dont une nouvelle logique au sein d'un champ institutionnel est institutionnalisée à travers le système de contrôle de gestion d'une firme particulière. Le niveau macro de l'analyse n'est plus ici la société dans son ensemble mais le champ institutionnel, lieu d'émergence du nouvel idéal. Le système de contrôle de gestion est considéré à la fois comme un vecteur d'institutionnalisation et comme une cible d'institutionnalisation. Les auteurs étudient le « *mix de contrôle* » (Abernethy & Chua, 1996), grâce à l'analyse de trois composantes : la culture de l'entreprise, la répartition du pouvoir et les principes de responsabilité en vigueur. Les résultats de cette étude montrent que le processus d'institutionnalisation n'est pas linéaire, contrairement à la théorie, et qu'il est parfois incomplet. Les techniques de contrôle permettent parfois, en raison de leur ambivalence, de diffuser le nouvel idéal de façon plus discrète et plus efficace que les discours. Il est même possible d'évoquer un découplage entre pratiques et discours, « *quand ce qui peut être fait ne peut pas être dit* » (Dambrin & al, 2007). Ce résultat rejoint le constat de Townley (2001) sur l'efficacité des techniques de contrôle de gestion « *désincarnées* » et universellement répliquables, qui influencent les activités opérationnelles par le biais de la mesure, et non pas par le débat. Plus généralement l'influence des « *technologies invisibles* » (Berry, 1983) est parfois plus importante que l'appropriation des discours dans les processus d'institutionnalisation. La nouvelle logique institutionnelle n'est de plus pas totalement déployée dans l'entreprise étudiée et les idéaux coexistent, entrant parfois en conflit. Ces résultats sont en phase avec ceux de Blackler & Regan (2006), qui reprochent aux modèles processuels comme ceux de Barley & Tolbert (1997) ou Greenwood & al. (2002) d'envisager une séquence linéaire d'institutionnalisation, et au modèle d'Hasselbladh & Kallinikos (2000) d'analyser les vecteurs des routines de rationalisation sans s'intéresser aux tensions qui peuvent exister à l'intérieur et entre les différentes étapes. Au contraire, Blackler & Regan plaident pour une attention plus grande portée aux confusions, incompréhensions, faux départs et conflits, qui constituent des caractéristiques clés des processus de changement

institutionnel. Les problèmes observés par eux ne relèvent pas de la difficulté à internaliser de nouvelles idées, mais d'externaliser ces idées sous la forme de nouvelles façons de penser, de travailler et de se mettre en relation avec les autres. La compréhension du changement institutionnel et organisationnel nécessite d'éclairer également ces tensions.

Les recherches récentes centrées sur le processus de changement institutionnel, adoptent ainsi une approche multi niveaux, qui permet d'explorer plus finement les processus d'institutionnalisation des pratiques de management – qu'elles soient stables ou en changement - mais aussi d'examiner la diversité des pratiques organisationnelles au lieu de se centrer uniquement sur leur homogénéisation. L'analyse de discours critique contribue de manière indéniable aux nouvelles dimensions de la TNI donnant une perspective processuelle multi niveau de la reproduction ou de l'évolution des institutions et organisations. Elle contribue à l'institutionnalisation du discours comme élément médiateur entre le monde des institutions et celui de l'action, expression d'un système de signification, mais également des jeux de pouvoir et de légitimation à l'œuvre dans les processus d'institutionnalisation.

CONCLUSION

En conclusion, cet article nous a permis de montrer l'intérêt de la TNI mobilisée dans une perspective étendue et rejoint en cela les propositions d'enrichissement formulées par Lounsbury (2008) sur la question de la rationalité. En combinant la TNI avec d'autres approches théoriques complémentaires – théorie de la structuration, théorie de la dépendance aux ressources, sociologie wébérienne et théorie des réseaux sociaux notamment – nous avons mis en évidence le pouvoir explicatif d'un tel cadre, qui ne demeure plus exclusivement focalisé sur des phénomènes mimétiques et statiques, déterminés par les institutions. Au contraire, ce cadre rend des marges de manœuvre à l'organisation, allant au-delà de la possibilité de découplage entre structures formelles et pratiques effectives. Dans certains contextes, l'organisation peut se transformer en 'entrepreneur institutionnel' capable de jouer entre les différentes logiques de son champ et apte à faire évoluer les normes qui encadrent son action.

Le cadre d'analyse de la TNI peut désormais s'appuyer sur trois axes d'extension complémentaires :

- une meilleure prise en compte des relations sociopolitiques et cognitives existant entre les institutions et les organisations ;
- une perspective dynamique permettant d'appréhender les évolutions du contexte institutionnel et des organisations dans une relation de construction éventuellement mutuelle ;
- une représentation multi-niveaux (macro, méso et micro) des processus à l'œuvre.

Ce cadre théorique trace ainsi les voies d'approfondissements et de confrontations empiriques possibles pour mieux comprendre les évolutions des SCC inscrits dans des processus récursifs entre institutions et actions.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Abernethy M.A. & Chua W.F. (1996), "A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice", *Contemporary Accounting Research*, vol.13 n°2, autumn, pp.569-606

Barley S.R. & Tolbert P.S. (1997), "Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution", *Organization Studies*, vol. 18, n°1, pp.93-117

Berger P.L. & Luckmann T. (1966), *The Social Construction of Reality*, Doubleday & Co Inc, New York, éd. Fr. 2006, Paris, Armand Colin

Bernstein B. (1996), *Pedagogy, Symbolic control and identity*, Londres, Taylor & Francis

Berry M. (1983), *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Paris, Centre de Recherche en Gestion de l'Ecole Polytechnique, 93 p.

Blackler F. & Regan S. (2006), « Institutional reform and the reorganization of family support services », *Organization Studies*, vol. 27 n°12, pp.1843-1861

Burns J. & Scapens R.W. (2000), "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management Accounting Research*, vol.11, pp.2-25

Carruthers B. (1995), "Accounting, Ambiguity, and the new institutionalism", *Accounting, Organizations and Society*, vol.20 n°4, pp.313-328

Colignon R. & Covalleski M. (1991): « A Weberian framework in the study of accounting », *Accounting Organization and Society*, vol.16, pp.141-157

Dacin T., Goldstein J. & Scott W.R. (2002), "Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum", *Academy of Management Journal*, vol.45, pp.45-56

Dambrin C., Lambert C. & Sponem S. (2007), "Control and change – analysing the process of institutionnalisation", *Management Accounting Review*, vol. 18, pp.172-208

Dillard J.F., Rigsby J.T. & Goodman C. (2004), "The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, Issue 4, pp506-542

DiMaggio P.J. & Powell W.W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field", *American Sociological Review*, vol.48 n°2, april, pp.147-160

Dirsmith M.W., Heian J.B. & Covalleski M.A. (1997), "Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, Issue 1, January, pp.1-27

Fairclough N.(1992), *Discourse and social change*, Polity Press, Cambridge

Feldman M.S. & March J.G. (1981), "Information in organizations as signal and symbol", *Administrative Science Quarterly*, vol.26, pp.171-186

Fligstein N. (1990), *The transformation of corporate control*. Cambridge: Harvard University Press.

Friedland R. & Alford R.R. (1991), "Bringing society back" in Powell W.W. & Di Maggio (Eds), *Symbols, practices, and institutional contradictions. The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press

Giddens A. (1984), *The Constitution of Society*, Cambridge, Polity Press, trad.(1987) *La constitution de la société*, Paris , Presses Universitaires de France.

Greenwood R., Suddaby R. & Hinings C.R. (2002), « Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields », *Academy of Management Journal*, vol. 45 n°1, pp.58-80

Greenwood R. & Suddaby R. (2006), "Institutional entrepreneurship in mature fields: the big five accounting firms", *Academy of Management Journal*, vol. 49 n°1, pp.27-48

Hasselbladh H. & Kallinikos J. (2000), "The project of rationalization: a critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies", *Organization Studies*, vol.21 n°4, pp.697-720

Hoffman A.J. (1999), "Institutional evolution and change: Environmentalism and the U.S. chemical industry", *Academy of Management Journal*, vol.42, pp. 351-371.

Hoffman A.J. & Ventresca M. (2002), "Introduction", in AJ. Hoffman & M. Ventresca eds, *Organizations, Policy, and the natural environment: institutional and strategic perspectives*, Stanford University Press, pp.1-27

Leca B. (2006), « Pas seulement des «lemmings». Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique », *Finance Contrôle Stratégie*; décembre, vol. 9 Issue 4, pp.67-86.

Lounsbury M. (2008), "Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice », *Accounting Organization and Society*, vol.33, pp.349-361.

Lukka K. (2007), "Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action", *Management Accounting Research*, vol.18, pp.76-101.

Maguire S., Hardy C. & Lawrence T.B. (2004), "Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada", *Academy of Management Journal*, vol.47, pp.657-679

Meyer J.W. & Rowan B. (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol.83 n°2, pp.340-363

Miller P. & O'Leary T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting, Organization and Society*, vol.12 n°3, pp.235-265

Mizruchi M.S. & Fein L.C. (1999), « The social construction of organizational knowledge: a study of the uses of coercitive, mimetic and normative isomorphism », *Administrative Science Quarterly*, vol.44 n°4, pp.653-683

Moquet A.C. & Pezet A. (2006), « Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable : le cas Lafarge », *Finance Contrôle Stratégie*; décembre, vol.9, n°4, pp.113-142

Nelson R.R. & Winter S.G. (1982), *An evolutionary change of economic performance*, Cambridge, Cambridge University Press

Oliver C. (1991), "Strategic responses to institutional processes", *The Academy of Management Review*, vol.16, pp.145-179

- Orton J.D. & Weick K. (1990), "Loosely coupled systems: a reconceptualization", *Academy of Management Review*, vol.15 n°2, pp.203-223
- Pfeffer J. & Salancik G.R. (1978), *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, Harper et Row
- Phillips N., Lawrence T., Hardy C. (2004), "Discourse and institutions", *Academy of Management Review*, vol.29 n°4, pp. 635-652
- Potter J. et Wetherell M. (1987), *Discourse and social psychology: beyond attitudes and behaviour*, Sage, London
- Ranson, S., Hinings C.R., Greenwood R. (1980), "The structuration of organizational structures", *Administrative Sciences Quarterly*, vol. 25, pp.1-17
- Scott W.R. (2003), *Organizations : rational, natural and open systems*, Pearson Education, Upper Saddle River NJ, Prentice-Hall, 5^{ème} éd.
- Scott W.R. (2001), *Institutions and Organizations*, Thousands Oaks CA, Sage, 2^{ème} éd.
- Scott W.R. & Meyer J.W. (1991), "The organization of societal sector: proposition and early evidence", in Powell & DiMaggio (eds), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, University of Chicago Press, pp. 108-140
- Seo M; & Creed W.E. (2002), "Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective", *Academy of Management Review*, vol.27, pp.222-247
- Thomas P. (2003), "The recontextualisation of management: a discourse-based approach to analysing the development of management thinking", *Journal of Management Studies*, vol. 40 n°4, juin, pp.775-801
- Townley B. (2002), "The Role of Competing rationalities in Institutional Change", *Academy of Management Journal*, vol.45, n°1, pp.163-179
- Townley B. (2001), "The cult of modernity", *Financial Accountability and Management*, vol.17 n°4, November, pp.303-310
- Udriken B. & Pasadeos Y. (1995), "Organizational analysis in North America and Europe: a comparison of co-citation networks", *Organization Studies*, vol.16, pp.503-526
- Van Dijk T.A. (1997), "Discourse as an interaction in society", in van Dijk, *Discourse as social interaction*, pp. 1-37, Sage, London
- Watts R.L. & Zimmerman J.L. (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *The Accounting Review*, vol. 53, pp.112-134
- Weber M. (1978, 1995), *Economie et Société*, Paris, Plon, Pocket Agora
- Westphal J.D. & Zajac E.J. (2001), "Decoupling policy from practice: the case of stock repurchase programs", *Administrative Science Quarterly*, vol.46, pp.202-228
- Westphal J.D. & Zajac E.J. (1994), "Substance and symbolism in CEO's long term incentive plans", *Administrative Science Quarterly*, vol.39, pp.367-390