



HAL
open science

CONCILIER AUTONOMIE ET CONTROLE : L'APPORT DE L'ABC

Guy Solle

► **To cite this version:**

Guy Solle. CONCILIER AUTONOMIE ET CONTROLE : L'APPORT DE L'ABC. 22ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom. halshs-00584655

HAL Id: halshs-00584655

<https://shs.hal.science/halshs-00584655>

Submitted on 9 Apr 2011

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.

CONCILIER AUTONOMIE ET CONTROLE : L'APPORT DE L'ABC

Guy SOLLE

Maître de Conférences

IUFM de Nice

Université de Nice-Sophia Antipolis, 250 av. Einstein B¹. 2

Sophia Antipolis 06560 VALBONNE

Tél. et Fax : 04.92.09.93.59

E-mail : solle@unice.fr

Résumé

La modélisation de la performance, qui demeure l'objectif du contrôle de gestion, s'adosse à une modélisation de l'organisation. Face à une transversalité grandissante des organisations, le contrôle de gestion doit répondre à une nouvelle gestion du collectif dans un espace élargi. A ce titre, les méthodes comptables de type ABC (*Activity Based Costing*) et leur extension au management (ABM, *Activity Based Management*) participent-elles au réexamen des schémas de modélisation de la performance ?

Mots clés. - Contrôle de gestion – ABC – ABM – Autonomie – Interprétation – valeur.

Abstract

Performance modelling, the principal objective of management control, is based on the modelling of the organisation. Due to the growing importance of horizontal coordination in organisations nowadays, management control has to deal with the new challenge of collective management in an enlarged space. Therefore, the main question that can be asked is: do the accounting methods such as Activity Based Costing contribute to the re-examining of performance modelling?

Keywords. - Management Control – ABC – ABM – Autonomy – Interpretation - Value.

Du Taylorisme jusqu'au "*lean production*", l'industrie s'est dotée de modèles d'organisation efficaces qui progressivement traduisent la tertiairisation des activités. Il s'agit de réagir aux nouvelles pressions du court terme, c'est-à-dire de développer rapidement des produits spécifiques et de les adapter à des segments de marché qu'il convient de redéfinir régulièrement.

L'interprétation des messages externes, notamment ceux émis par les clients, et leur traduction en actions opérationnelles participent à la définition des déterminants de l'efficience productive et de l'efficacité organisationnelle. Ainsi le contrôle de gestion, dont l'objectif demeure la modélisation de la performance, nous conduit au réexamen des modes d'articulation de la stratégie et de l'exécution. Il s'agit plus d'orienter des comportements afin de faciliter l'imagination et l'action des opérationnels dans le sens de la stratégie que de contraindre l'action des individus. Interpréter et combiner les informations externes et les intentions des stratèges permet de définir les activités. Mais cela présuppose l'interaction entre les niveaux stratégiques et opérationnels et non une seule relation "descendante" qui provient du "sommet" stratégique. Accepter cette interaction adosse le contrôle de gestion à des dispositifs organisationnels qui s'opposent au découpage fonctionnel en centres de responsabilité. En effet, si les centres de responsabilité se trouvent dotés d'une certaine autonomie, ils consacrent néanmoins un découplage des activités et un cloisonnement budgétaire, sans toutefois opérer de réelle consolidation.

Nous souhaitons traiter de cette consolidation en considérant les modes d'agencement des activités et non leur simple séquençement, puis la nécessaire interaction des individus. Les processus, agencement d'activités, fondent un espace-temps où chaque centre, chaque unité "homogène" se positionne de manière transversale et solidaire et où les tactiques apparaissent, pour partie, émergentes. Il ne s'agit pas d'occulter l'analyse des coûts et des critères d'efficience mais de leur redonner vigueur en les plaçant dans une perspective où les modes de pérennisation des acquis et la pertinence des résultats retiennent autant l'attention que le contrôle des procédures préétablies.

Après avoir considéré la relation qui s'instaure entre innovation organisationnelle et évolution de la modélisation de la performance (1), il conviendra de s'interroger sur les limites du paradigme de la mesure en contrôle de gestion. Un management fondé sur les activités (ABM) qui prendrait appui sur des techniques de comptabilité à base d'activités (ABC) autorise-t-il un dépassement de ce paradigme ? (2)

1. Évolution du modèle et paradoxe

Le terme contrôle de gestion renvoie à la fonction du même nom représentée au sein de l'entreprise ou encore à un concept qui se réfère à une théorie plus générale des systèmes d'information et du contrôle : "le pilotage". L'interprétation de ce concept pour l'exercice de la fonction retient ici notre attention. Le contrôle de gestion correspond alors à l'articulation d'un système d'information "au service de la décision afin de permettre une intervention des agents avant, pendant et après l'action... Système global d'information interne à l'entreprise, il permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant la performance de chacune des activités ou de chacune des fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la reconfiguration de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface entre le référentiel interne et le marché" (Teller, 1999).

En définitive, le contrôle de gestion participe à la modélisation des critères de la performance et s'adosse à la modélisation des dispositifs organisationnels. L'évolution constante de ces derniers met en exergue la maintenance de critères de cohérence et de pertinence de l'instrumentation de gestion au service des acteurs. Or, les techniques usuelles du contrôle se sont développées pour répondre à des besoins exprimés dans un contexte particulier¹ caractérisé, au demeurant, par la stabilité et la prédictibilité. Favoriser une perspective instrumentale du contrôle de gestion a permis d'adosser ses dispositifs à la comptabilité des coûts devenue comptabilité de gestion. Le contrôle, dans une vision normative, consiste à limiter les écarts entre le réel et le préétabli.

Toutefois, l'évolution de la technique comptable et l'émergence d'un cadre conceptuel (IFAC 1998), confirment les changements de représentation. La perception de l'entreprise s'affirme actuellement dans plus de transversalité et renforce le paradoxe suivant : laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leur comportements.

1.1 Comptabilité et contrôle de gestion : une connexion instrumentale

"Le rôle de la comptabilité de gestion est de permettre la gestion stratégique des ressources". Telle est la position prise par le Comité de comptabilité financière et de gestion de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC 1998). Les développements apportés dans cette prise de position témoignent de l'intégration progressive de la comptabilité de gestion dans le processus de gestion. Fournir des données physico-financières dans un cadre formalisé

¹ Il est souvent fait référence au modèle taylorien

ne suffit pas au gestionnaire qui ne peut, pour la prise de décisions, se priver d'informations complémentaires. Pour adopter un découpage simple, le contrôle de gestion est à la comptabilité ce que l'action est à la connaissance (Burlaud, Simon et *alii* 1999) et les connaissances déterminent l'action.

1.1.1. De la comptabilité de gestion au contrôle

Le comité de comptabilité financière et de gestion (IFAC 1998) observe que la comptabilité de gestion essaie de répondre aux besoins des organisations, lesquelles adoptent des structures plates en déléguant de plus en plus de pouvoirs aux personnels sur le terrain. La renonciation à la spécialisation fonctionnelle, sans doute liée aux nouvelles pressions du court terme, favorise la délégation de la prise de décision et estompe progressivement la distinction entre personnels hiérarchiques et fonctionnels.

Alors que les décideurs accèdent directement à l'information, l'information comptable, puis les dispositifs de contrôle qui en constituent l'un des prolongements, irriguent inéluctablement l'ensemble de l'organisation. Cette diffusion se perçoit dans une double lecture des structures organisationnelles :

- Une lecture verticale, mais la typologie initiale de R.N. Anthony (1965) se vérifie de plus en plus difficilement et le cloisonnement des niveaux qui structuraient l'organisation pyramidale perd de sa netteté. Peut-on toujours distinguer et séparer la "stratégie" du "contrôle, niveau de la décision tactique", puis ce contrôle et l'opérationnel ? Ces strates deviennent perméables.
- Une lecture horizontale puisque les entreprises retirent les cloisons qui les isolent des fournisseurs et des clients en vue de mieux positionner leurs processus d'entreprise dans les chaînes de valeur pertinentes.

L'émergence de solutions de *supply chain*, l'utilisation de logiciels de type *ERP*², renforcent la transversalité des organisations. Certes ces solutions peuvent très bien fonctionner dans une logique procédurale ; les *ERP* peuvent s'accommoder d'un cadre fonctionnel classique qui permet de maintenir pratiquement en l'état les structures existantes. Toutefois, ce maintien conforte les individus dans une logique locale et renforce l'absence de visibilité du processus global. En réalité, ces solutions appellent une réagrégation des tâches et des fonctions puis une refonte des systèmes d'information conçus en réponse aux demandes de services

² Les ERP (*Enterprise Resources Planning*) et les ERM (*Enterprise Resources Management*) visent à gérer de manière efficace l'ensemble des ressources d'une entreprise en permettant l'évolution du système d'information de gestion. Ce dernier découle du mécano de processus élémentaires retenus pour satisfaire les besoins de l'organisation (Giard 2000).

fonctionnels cloisonnés et fonctionnant plus en centres de responsabilité autonomes qu'en centres coopératifs interconnectés.

Le contrôle de gestion est souvent synonyme de gestion budgétaire, et les budgets permettent la délégation des décisions et un contrôle des réalisations ... la situation resta la même jusqu'à il y a une vingtaine d'années (Burlaud, Simon et *alii* 1999). Le contrôle résulte des pratiques de délégation et les procédures de contrôle visent alors à garantir que le comportement des acteurs ne dérive pas du cadre ainsi créé.

Ainsi, la perception dominante du contrôle de gestion le situe dans un environnement stable et prédictible. Les procédures relèvent d'une hiérarchie qui prédétermine un cadre d'action. Mais, dans le cas contraire, les procédures prévoient des mesures correctives afin de "remettre la situation sous contrôle". Sans doute peut-on trouver dans ces mesures la justification des coûts standards et de la méthode des écarts. Selon H. Bouquin (1993), on voit déjà poindre dans ces systèmes un objectif bien plus vaste que le simple coût des produits : il s'agit de fournir aux dirigeants les moyens d'avoir "le contrôle".

Les données apportées par le système d'information comptable constituaient alors les fondements de système de régulation de contrôle dans un contexte industriel caractérisé par une production de masse de produits standardisés établies sur des cycles de production et par des modes opératoires tayloriens. Conçus pour s'appliquer dans ce contexte, les systèmes comptables de contrôle se sont focalisés sur un contrôle tactique à court terme (Amintas, 1999). Aujourd'hui, les dispositifs organisationnels, c'est-à-dire la réalité sur laquelle on souhaite agir, a changé. Le modèle, lui, ne semble pas avoir réagi ; les images délivrées par le système d'information comptable portent un certain anachronisme. La transformation des organisations n'est pas chose récente. Elle a été largement exposée au cours de ces vingt dernières années³. L'incertitude organisationnelle grandit au point de s'interroger sur la fin de l'autorité hiérarchique (Drucker, 1993) ou sur la réalité des frontières (Besson et *alii* 1997). Incontestablement la référence à "l'organisation machine" qui peut être pilotée par un agent extérieur perd de sa pertinence ; les dispositifs du contrôle deviennent consubstantiels à l'organisation et contribuent alors à la revitalisation permanente des dispositifs organisationnels.

Le modèle comptable ne peut plus reposer sur la seule liaison volumique entre les ressources consommées et les produits. La dynamique des coûts devenue plus complexe ne sera plus capable d'identifier les variables critiques des nouveaux systèmes de compétitivité ni de

³ Archier et Sérieyx (1984), Lorino (1989), Crozier (1991), Drucker (1993), par exemple

produire des hypothèses valides sur les relations qui unissent ces variables comme nous le montre A. Amintas (1999). Sauf, à reconnaître un élargissement du rôle de la comptabilité de gestion en dépassant la perception technique !

La comptabilité deviendrait alors un élément (parmi d'autres) du processus de gestion participant à la dynamique organisationnelle et à l'agencement des ressources d'une organisation pour créer de la valeur⁴.

1.1.2. D'un contrôle imposé au contrôle partagé

R. N. Anthony, en 1965, présentait le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation. Quelques années après, il le définit comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation (Anthony 1988, Anthony et Govindarajan 1997). Pour exemple, F. Oriot observe que, en raison d'un contexte économique défavorable, le contrôle de gestion "descendu très bas" dans les organisations ces dernières années, atteint les niveaux opérationnels (Oriot, 2000). Le contrôle de gestion n'est alors plus l'apanage d'un expert "surveillant évaluateur" au service d'une hiérarchie et "le pilotage apparaît comme une chaîne complexe de jugements individuels et collectifs dont rien n'assure qu'elle ait un concepteur d'ensemble, un architecte individualisé qui tournerait les manivelles" (Ecosip-Lorino 1996). La vision mécaniste du contrôle s'estompe et la comptabilité de gestion indispensable à la mise en œuvre du contrôle de gestion ne se confond plus avec lui. Toutefois les deux domaines s'insèrent dans une même dynamique évolutive.

Comme le note F. Lacroux (1999), de nombreux outils ne modélisent souvent les utilisateurs qu'au travers d'indicateurs physiques et visent à la découverte d'une performance objective. Ces outils véhiculent le postulat de "vérité objective" et les modèles sont forgés sans implication du tissu organisationnel auquel ils se rapportent. Ainsi, dans une perspective de conception d'un système de contrôle⁵ ou de son évolution, toute analyse préalable pose

⁴ La comptabilité de gestion n'est qu'un élément du processus de gestion des organisations. Elle est axée sur un aspect clé de l'activité organisationnelle, qu'elle envisage dans une perspective qui lui est propre : l'obtention et l'utilisation des ressources. La comptabilité de gestion se juxtapose aux autres éléments du processus de gestion qui sont respectivement centrés sur d'autres aspects clés de l'activité organisationnelle - choix des orientations, allocation des responsabilités, obtention de l'implication des intéressés, contrôle et adaptation. Elle est toutefois amalgamée aux autres éléments du processus de gestion, puisqu'elle est associée au choix de l'orientation organisationnelle, à l'allocation des responsabilités, à l'implication des membres de l'organisation, au contrôle organisationnel... (article 34 de la recommandation de l'IFAC 1998)

⁵ Ce qui est le cas dans certains services publics non-marchands ou la révision des procédures budgétaires et comptables précède la mise en place de dispositifs de gestion ; l'analyse du tissu organisationnel est occulté et les

l'interrogation d'une définition spécifique appropriée de ce concept polymorphe qu'est la performance⁶ et de ces déterminants, dans un contexte organisationnel donné.

En effet, A. Burlaud (1988) définit le contrôle de gestion comme l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il vise à mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation et à rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun. C'est un contrôle finalisé qui s'appuie sur un ensemble de techniques et l'autorité qui le met en place doit avoir des objectifs qu'elle doit pouvoir et vouloir communiquer ; c'est un langage qui porte la marque de l'histoire des mots et qui s'oppose à d'autres formes de contrôle (Burlaud et Simon 1997).

Garantir que le contrôle d'exécution organise les tâches critiques pour la bonne mise en œuvre de la stratégie constitue une finalité du contrôle de gestion. Le contrôle d'exécution est celui des tâches élémentaires répétitives et c'est leur répétitivité qui favorisent leur connaissance ; en cela elles sont programmables (Bouquin, 1993). Mais, compte tenu des pressions du court terme sur les opérationnels, le contrôle d'exécution peut-il toujours être perçu comme une série de tâches répétitives programmables ? Si tel n'est plus le cas, il convient d'orienter les comportements de personnes usant d'initiative et d'autonomie et non de contrôler seulement des délégations. Les opérationnels ne sont alors plus comptables de leurs résultats spécifiques mais plutôt de leurs faits et gestes dans une action collective. Il s'agirait alors d'exercer une influence non plus sur des individus qui consomment des ressources dans le cadre d'une action particulière, mais sur des individus qui décident de l'articulation de leurs actions avec celles des autres pour activer des processus.

Allier coordination de la décision, contrôle et mécanisme d'animation dans un contexte moins prédictible, récuse l'analyse structurelle dominante qui postule un découplage des activités. La notion de processus renvoie à l'idée d'articulation des activités et de coopération des acteurs et non à celle du cloisonnement des individus et des fonctions.

Si l'on admet qu'il ne peut y avoir de méthode générale et prédéterminée à la conduite des activités qu'une entreprise exerce, c'est sans doute parce que l'articulation de ces activités pour former un processus ne repose pas uniquement sur des savoir-faire d'opérationnels dont l'intelligence de la combinaison reviendrait aux membres d'une hiérarchie. En s'inspirant des dimensions présentées par P. Baumard (1996), qui s'appuie sur les types d'érudition chez les Grecs de l'Antiquité, le "savoir que faire" en situation (la *Métis*) met en exergue le fait que

réformes postulent implicitement mais de manière déterministe que les outils de gestion induiront les comportements attendus.

⁶ voir les articles de A. Bourguignon (1995a, 1995b)

tout agent, dans un processus, met en œuvre une compétence spécifique : l'intelligence de la situation et le choix d'une action en combinaison avec celle des autres. Cette compétence qui pour un agent donné, se superpose aux trois dimensions génériques de la compétence⁷ apparaît indissociable de celles des autres agents qui co-animent les processus.

C'est par l'interaction que se construisent les identités, se façonnent les comportements et se forment les volontés collectives (Durand, 2000). En se conformant, puis en adoptant ces différentes normes prévalant au sein de l'organisation, prennent ainsi forme les attitudes qui peuvent elles-mêmes ensuite être, à leur tour dépassées, pour s'intégrer à l'expertise (*ibid.*).

1.2 Laisser de l'autonomie aux acteurs et orienter leur comportement

H. Bouquin, en 1993, relève l'ambiguïté que le plan comptable 1982 véhicule entre le besoin (bien français) de comptabilité analytique standardisée et la défiance grandissante devant les solutions générales, désarroi qui conduira peut être un jour à ne plus intégrer la comptabilité de gestion dans le Plan Comptable Général. En 1999, le titre III "Comptabilité Analytique" du PCG 1982 n'a pas été repris ; si le système de comptabilité de gestion ne peut faire l'objet d'une normalisation comptable cela ne signifie pas, toutefois, qu'il y ait déconnexion par rapport à l'information financière.

La comptabilité de gestion n'a pas pour rôle de justifier des activités mais d'aider à leur pilotage. L'articulation des activités dans les organisations, qui constitue la trame explicative de l'ABC, a toujours été l'une des préoccupations du contrôle de gestion et a nécessité à ce titre des outils d'information. Toutefois, les instrumentations usuelles de gestion postulent l'indépendance de chaque activité tout en souhaitant gérer avec rigueur la contrainte irréductible de leur dépendance, comme en témoignent le raisonnement additif des coûts, le rôle majeur dévolu aux stocks, les fondements des techniques d'optimisation sous contraintes, etc.

Aujourd'hui les pratiques inventées localement par les acteurs, les régulations de travail qu'ils savent créer, sont plutôt considérées comme une ressource précieuse à mobiliser et comme un gisement de productivité (Reynaud, 1993).

Il y a donc paradoxe : comment concilier délégation et intégration, comment contrôler ces délégations et favoriser la réaction inventive ?

1.2.1. Accepter l'autonomie

Antérieurement, cette contradiction a été dépassée ; le contrôle refuse ou plutôt feint d'ignorer

⁷ Durand (2000) relève l'interdépendance de ces trois dimensions : le savoir, le savoir-faire et le savoir-être

l'autonomie en la vidant de sa substance. Le cloisonnement fonctionnel, les procédures préétablies, la standardisation des activités, constituent autant de moyens de limiter l'autonomie afin de mieux orienter les comportements compte tenu d'une stratégie définie " par le haut ". Mais, même dans un système de contrôle taylorien l'autonomie ne peut être totalement réduite. Devenue source de coûts, elle freine l'efficacité productive. Elle se traduit par un "slack", marge de manœuvre budgétaire; "du gras, le prix payé pour l'efficacité, mais quand il faut réduire les coûts ce luxe là est contesté" (Bouquin, 2000b)

Dans un environnement turbulent, les fondements de l'efficacité productive sont modifiés. Les conditions de cette efficacité sans cesse changeantes et les ajustements nécessaires ne peuvent plus se faire en s'appuyant uniquement sur des orientations définies *ex ante* à partir du sommet d'une hiérarchie. Les ajustements proviennent d'arbitrages locaux, en temps réel, entre les différents acteurs participant à un même processus.

La conception d'un processus ne relève pas d'une simple agrégation d'activités et de compétences mais d'une logique d'agencement et de combinatoire qui témoigne d'une complexification de la réalité, liée notamment à la montée en puissance des exigences des clients. Or, la représentation comptable simplifie cette réalité en usant d'outils de type calculatoire et additif. Ainsi, le contrôle de gestion s'appuie sur des mesures quantifiables et relève d'une vision séquentielle des actions ou au mieux de leur coordination alors que la gestion d'un processus, qui reconnaît simultanément l'autonomie et l'interdépendance des acteurs, traiterait des modalités de coopération entre ces acteurs.

Une approche par la coopération analyse les relations d'interdépendances des activités et des individus, en essayant de comprendre des phénomènes organisationnels qui se complexifient. Si le succès d'un processus repose sur l'action combinée de plusieurs agents, l'optimum global ne résulte plus de la somme des optima locaux et cloisonnés. Ainsi les liens qui permettent la connectivité des activités et des individus peuvent être établis par des procédures et notamment par les *ERP / ERM*. La comptabilité de gestion fournit alors une représentation de ces relations procédurales et une aide aux ajustements locaux. Toutefois les processus sont caractérisés par de nombreuses interactions et leur gestion peut devenir complexe dès lors qu'entrent en ligne de compte les comportements des acteurs concernés et la représentation que chacun se fait de sa place dans le processus et de ses relations avec les autres. On s'oriente alors vers une gestion du "collectif" qui nécessite un recouplage des activités et un décroisement des centres fonctionnels. On ne peut ignorer pourtant les conflits qui vont apparaître entre stratégies individuelles et stratégies collectives car la coopération n'est pas un

acte naturel dans l'organisation. Comment faire travailler ensemble des métiers différents ? Comment partager des informations et des savoirs ? Comment comprendre et intégrer les contraintes des partenaires amont et aval ? Autant de questions que la gestion des processus soulève dès lors que l'on reconnaît l'autonomie des agents.

Si le lien entre les activités peut être défini par les procédures et notamment par des ERP, il ne faut pas occulter que cette connectivité dépend aussi de l'action elle-même. Rechercher comment les individus pourraient mobiliser ce lien forme un objectif souhaitable pour le contrôle et apporte plusieurs sujets d'incertitudes. Le repérage des relations dans l'action peut conduire à rechercher la finalisation d'un système aux contours flous et fera naître assurément une dimension cognitive (comment les individus se comprennent-ils ?) et organisationnelle (quelle motivation, quelle légitimité pousse les individus dans l'action collective ?). Ce ne sont jamais les ressources qui constituent les inputs du processus productif mais seulement les services que ces moyens peuvent rendre et qui sont fonction de la façon dont ils sont utilisés (Penrose, 1959). Le glissement de la notion de facteur de production vers celle de ressource dans les travaux de Penrose permet d'assurer une évolution de l'analyse d'un versant objectif vers la prise en compte de la dimension subjective des mécanismes de la croissance (Fazio et Quéré 1999).

1.2.2. Du système finalisé au pilotage de la régulation conjointe

L'entreprise fut souvent modélisée comme un système à commande, totalement prévisible et maîtrisable. Dans cette optique l'entreprise est composée d'un sous-système technologique qui assure la production, d'un sous-système d'information qui capte, stocke, traite et distribue les informations et d'un sous système de pilotage qui assure contrôle et régulation de l'exploitation. Ce pilotage et cette régulation sont alors rendus possibles par la création d'un modèle, que l'on cherche à mathématiser le plus possible, intégrant les variables d'entrée, d'état (liées au système lui même) et de sortie. Le système ainsi finalisé peut être contrôlé par un élément extérieur au système.

Mais en acceptant l'autonomie des acteurs nous reconnaissons un système social dynamique et non pleinement décidable *a priori*. L'organisation n'est plus un cadre nébuleux mais un système social dont il faut comprendre le fonctionnement. Pour cela il faut considérer, non seulement l'environnement du système " autonome ", le tout qu'il représente, mais aussi celui des parties qui le constituent. Ce système ce n'est pas un tout qui émerge et qui guide ses parties, il se caractérise surtout par les interactions entre le tout et les éléments et ces interactions sont alors au cœur de l'analyse de toute entreprise (Thomas, 2000).

Ainsi on rejoint les travaux de J. D. Reynaud qui montrent "qu'une régulation de contrôle se forge par les différents compromis qui se font dans les pratiques quotidiennes entre autonomie et contrôle. Le compromis en question n'est pas une moyenne entre des opinions, c'est une régulation, c'est-à-dire des règles générales, acceptables de part et d'autre, et constituant un ensemble raisonnablement cohérent".

Dans cette optique le contrôle de gestion apparaît comme un médium entre les normes et les actions. En effet, toute action collective mobilise un ensemble de préceptes issus de sources différentes et qui constituent des règles interprétées et combinées en fonction des contextes locaux. On s'éloigne alors du présupposé de stabilité du contexte qui permettait de prédéfinir le sens que les agents allaient donner à leurs actions. En fait, ce sens se construit dans et par les interactions c'est-à-dire dans l'exécution des processus. En contextualisant l'application des règles et en permettant que les actions individuelles soient interprétables par autrui dans le contexte d'une action collective localisée, les différents outils de gestion devront participer à la construction de ce sens. Le contrôle de gestion ne relèvera plus d'un contrôle de conformité des comportements par rapport à une régulation de contrôle omnisciente, mais plutôt de la construction d'espaces de négociation entre la hiérarchie et les opérationnels, entre les experts et les décideurs.

Les outils porteront alors moins sur le contenu de l'action, extrêmement variable selon les contextes, que sur les champs d'intervention des acteurs participant à l'action collective et sur les règles mobilisées. Les méthodes comptables de type ABC s'affranchissent progressivement des représentations antérieures et enrichissent le débat. Proposent-elles alors un dépassement du modèle cybernétique et permettent-elles le réexamen des schémas de modélisation de la performance ?

2. Le déploiement de L'ABC

Il faut considérer les outils de gestion pour ce qu'ils sont, c'est-à-dire des outils développés au cours du temps pour permettre aux gestionnaires de conserver la maîtrise de l'entreprise sur la base d'un modèle général de fonctionnement de cette entreprise (Mévellec, 1993). En ce sens, ils constituent des artefacts et s'adosent à une représentation de l'organisation en ne retenant que les déterminants qui semblent importants aux acteurs. Les données comptables ne sauraient donc être une représentation complète, ni même fidèle, du réel (Bouquin, 1997a).

L'évolution des outils de gestion témoigne d'une volonté d'adaptation aux nouvelles formes

organisationnelles, mais, ne s'appuient-ils toujours pas, dans la pratique, sur un modèle trop réducteur dont l'aspect cybernétique et mécanique contraste avec la réalité de l'entreprise ?

2.1 L'ABC dans le paradigme de la mesure : le maintien du modèle cybernétique

Toute procédure d'optimisation des consommations vise à mettre en exergue la logique des coûts et révéler des moyens d'optimisation de ces derniers. Or, c'est dans l'enchaînement des actions qui permettent l'exercice du métier (ou des métiers) d'une organisation, et non dans la production perçue comme un résultat, que l'on trouve des critères d'amélioration de la performance et sur lesquels il conviendra d'agir. Savoir ce que les activités consomment et ce qu'elles consommeraient si elles étaient organisées différemment ne remet pas fondamentalement en cause le modèle français traditionnel fondé sur une analyse des coûts au sein de centres de responsabilité (Bouquin, 1993). L'auteur précise que la mise en position centrale de la notion d'activité peut témoigner d'une innovation dès lors qu'il en résulte une vision différente de la vision de l'entreprise et du management ; la logique transversale l'emporte sur la logique verticale, la logique de processus se substitue à celle de cloisonnement (*ibid.*) qui postulait implicitement que les effets transversaux sont négligeables dans le temps et l'espace.

2.1.1. L'ABC : un changement progressif

L'objectif de *l'Activity Based Costing*, ou méthode analytique ABC, vise l'information sur les coûts nécessaires aux décisions opérationnelles et stratégiques (Berliner and Brimson 1986). Cette technique se présente comme une réponse à l'arbitraire lié à l'allocation des charges indirectes lors du calcul des coûts complets de produits dans la méthode usuelle des centres d'analyse. H.T. Johnson et R. S. Kaplan (1987), aux Etats-Unis, formalisent la nécessité d'une évolution du contrôle de gestion et de ses outils. Il s'agit, alors, de calculer des coûts de revient de production plus représentatifs de la réalité industrielle que ne l'étaient les méthodes traditionnelles fondées sur les centres de frais (Cooper et Kaplan 1991).

En France, M. Lebas et P. Mévellec (1999) notent que la recherche d'interprétation théorique constitue le fondement d'une démarche qui vise à articuler les outils de gestion et la théorie économique. La micro-économie et la gestion constituent deux disciplines historiquement construites sur un fondement épistémologique commun : le rationalisme mécaniste de moins en moins compatible avec les caractéristiques profondes des phénomènes micro-économiques réels (Lorino, 1989). L'auteur remet ici en cause, à la fois l'entreprise-machine et l'économie mécaniste puis souligne que les difficultés rencontrées en gestion de l'entreprise ne pourront

être surmontées séparément de celles rencontrées en théorie micro-économique.

La méthode analytique ABC, souvent proposée comme un élément de réponse au développement des activités de service, à la complexité et à la diversité, répond, selon P. Mévellec (1993) à l'ambition de changer le fonctionnement de l'entreprise et d'en déduire un changement dans la façon de gérer, en s'aidant en particulier d'une nouvelle approche des coûts. Or, la demande sociale pour un changement des outils de contrôle de gestion industriel explose (Lebas et Mévellec 1999).

L'ABC, par l'identification d'inducteurs de coûts, améliore la connaissance en termes de traçabilité des coûts et conduit au renouvellement des hypothèses opératoires en amont des procédures de mesure des coûts. "Fondés sur une allocation de processus requis pour mettre le bien ou le service à disposition du client, les coûts calculés par l'ABC reflètent de façon lisible, malgré des conventions inévitables, ce que l'entreprise fait pour satisfaire le client" (Lebas 1992).

Toutefois, la technique demeure un outil de mise en conformité à un ordre organisationnel préexistant, qui privilégie l'action correctrice opérationnelle. L'ABC enrichit progressivement la représentation organisationnelle, permet de repenser les processus opérationnels, sans toutefois la remettre fondamentalement en cause et sans se détourner du modèle cybernétique. La méthode témoigne d'une recherche d'amélioration de la capacité d'anticipation budgétaire liée à l'évolution du schéma représentatif des modes de consommation des ressources, évolution qui résulte de la perception d'un nouvel agencement productif. Celui-ci se caractérise par l'apparition d'un champ d'actions transfonctionnel puis transfrontalier.

2.1.2. *Un champ d'application devenu transfonctionnel et transfrontalier*

L'ABC permet de remodeler la description du processus logistique en élargissant la relation produit-objet aux fonctions de support. A ce titre, et sans bouleverser le schème d'interprétation, la méthodologie confirme la réformation des schémas de production dans une perspective stratégique de réponse au(x) contexte(s) dominant(s). La méthode prend en compte les nouveaux besoins organisationnels et s'efforce d'apporter des éléments de réponse (Bescos et Mendoza 1994) ; elle s'intéresse à la détection des activités fondamentales puis à l'efficacité de leur enchaînement (notion de processus) et essaie de rendre compte de l'importance croissante de la coordination.

La comptabilité à base d'activités consacre une rupture dans la représentation en révélant le découplage de l'organisation. Une approche transfonctionnelle s'oppose ainsi à la logique traditionnelle de découpage de l'organisation par fonction. Cette dernière, selon P.L.

Bescos et C. Mendoza (1994), entrave la réussite de stratégie donnée, favorise le développement de réflexes d'optimisation locale alors que l'évolution des modes d'organisation conduit à une intégration croissante des différentes fonctions

Grâce à une nouvelle lisibilité des coûts, l'attention des décideurs sera réorientée des activités élémentaires productives vers des activités porteuses d'attributs de valeur c'est-à-dire vers les causes qui engendrent le développement de l'exploitation, qui maintiennent les avantages concurrentiels, qui constituent des facteurs de succès.

L'examen de ces causes témoigne de la dilution du processus productif en amont et en aval des "frontières de l'usine" et de leur non visibilité immédiate. Des avantages durables se construisent sur un ensemble de compétences individuelles et collectives concrétisées dans un processus d'action (débordant parfois des frontières de l'entreprise) dont elles sont inséparables (Tarondeau, 1998). Ce processus sous-tend une approche en termes de marchés et met l'accent sur le besoin de coordination des activités intra ou inter entreprise notamment lorsqu'il s'agit de métiers différents (Porter, 1999). L'ABC peut être perçue comme un outil qui permet de passer de la gestion d'un portefeuille d'activités à la gestion d'un portefeuille de partenaires (Chanegrih et Godey 1999), notamment lorsqu'il s'agit d'identifier de manière plus précise les critères de performances que porte chaque relation. Toutefois, la performance de l'entreprise ne réside pas dans une "simple économie de charges" ; elle se fonde sur les relations nouées aux espaces de liberté, aux interstices des activités transfonctionnelles ou transfrontalières. Ces espaces dévoilent cognition et variété car ils constituent des zones d'arbitrage où se rencontrent des agent de culture et d'entités différentes.

2.1.3. *Les limites de l'approche instrumentale*

Si la conceptualisation comptable contient les propriétés et les éléments devenus essentiels en raison des modifications structurelles, les modes de régulation n'ont pas fondamentalement été redéfinis. Ils procèdent toujours d'un précepte de contrôle. La technique met à la disposition des individus acteurs une instrumentation sensée apporter une représentation convenable de la situation actuelle afin de faciliter le pilotage des relations nouées dans l'organisation et par l'organisation dans une perspective de gestion des coûts (contrôle de l'action).

L'ajustement des activités, qui s'effectue de plus en plus en temps réel, même si un ordonnancement est partiellement anticipé, nécessite que les acteurs, et notamment les opérationnels, disposent de plus d'autonomie. A leur niveau, et de manière interactive, ils dynamisent et régulent les processus en prenant appui alternativement sur des règles de contrôle préétablies et sur leur appréciation dans l'instant. Une dialectique "ordre – désordre"

se dessine à la compréhension de laquelle la traçabilité des coûts ne constitue pas une réponse pertinente et suffisante.

Certes, la méthode ABC consiste en l'analyse de processus, enchaînement d'activités, mais au-delà de la description des procédures opérationnelles, sa mise en œuvre nécessite la détermination d'objectifs locaux et un réel besoin de coordination entre les acteurs opérationnels.

Attachée au paradigme de la mesure, l'ABC relève toujours d'un déterminisme de situation sans porter contestation au modèle de la rationalité instrumentale. Or, le "nouvel" ordre productif témoigne d'un besoin de création de situations de sens partagées par les agents. Ce besoin nous conduit au paradigme de l'interprétation (Lorino, 1995) qui correspond à un état évolutif de connaissances et de compétences qui émergent des activités constitutives du système. L'acte opérationnel ne s'inscrit plus dans une approche de type cybernétique et ne relève plus d'un contrôle d'exécution rigoureux, systématique et prescriptif.

2.2 L'ABC dans le paradigme de l'interprétation : la reconnaissance de l'autonomie

La dynamique émergente dans les entreprises repose désormais sur l'obtention de la performance par et dans le travail, conférant aux salariés une responsabilité qui ne se limite plus aux résultats du processus mais aux conditions d'exercice (compréhension des situations à traiter) et au pilotage (autonomie relative, arbitrages) (Yahiaoui, 1999).

Un modèle se développe dans un premier temps, qui tout en redonnant une place à l'acteur et en exprimant les résultats en termes de délais, coûts et qualité, n'infirme pas la logique additive de la suite d'activités (le processus) que la technique comptable usuelle véhicule. Or, un processus produit des connaissances nouvelles sur lui-même et sur les activités qui le composent ; il forme un objet d'interprétation.

Ainsi P. Lorino (1995) montre que la source de connaissances se trouve dans le processus, dans les mécanismes de coordination et non dans les seules ressources. Les qualités intrinsèques des ressources ne suffisent plus à assurer la performance de l'organisation et l'on rejoint P. Mévellec qui admet que la technique porte en elle un mécanisme d'apprentissage qu'il faudra accepter et cultiver (Mévellec, 1992). Progressivement la productivité globale de l'entreprise résultera plus de la combinaison des ressources que de leur seule agrégation.

Ainsi mises en exergue, la dimension cognitive, l'action d'interprétation, introduisent de fait l'autonomie des acteurs et la variété dans la contextualisation du mécanisme processuel afin d'assurer la combinaison et l'accomplissement des activités.

2.2.1. *L'interprétation valeur comme première expression de l'autonomie*

"Coûts et valeur créée ne pouvant plus être séparés, la question du pilotage économique de l'entreprise devient : comment optimiser le couple coût-valeur ?" (Lorino 1995 chapitre VIII). Or, note l'auteur, l'interprétation-valeur porte sur des fonctionnalités alors qu'une correspondance simple entre activités et fonctionnalités n'existe pas. Le concept de valeur perçue par le client conduit à une approche globalisée qui, après avoir orienter les objectifs de l'organisation s'infiltrer dans les processus productifs. Aux critères traditionnels de rendement vont s'ajouter des critères opérationnels en termes de délais, de qualité...

La valeur client constitue un sens général, donné par "le haut", qui permet une décomposition en spécifications de travail qui assurent une déclinaison transversale des attributs de "valeur client" dans la chaîne d'activités et les superposent aux critères usuels d'efficacité productive. Cette "valeur client" compose les fondements d'une "logique constructiviste" dans laquelle, selon M. Lebas et P. Mévellec (1999), les attentes des clients forment le point de départ de la conception de l'organisation dans une logique de *target costing*". Le contrôle de gestion opère ainsi une lecture quantitative par la recherche de maintien ou de compression des coûts puis qualitative par la volonté de maintenir ou de créer les bouquets d'attributs de valeur. Cette double lecture n'est pas sans rappeler les approches liées au *Total Quality Management (TQM)* ou à la gestion en juste-à-temps.

Les méthodes de type ABC reposent sur une instrumentation chiffrée et la double visée, celle de la traçabilité des coûts et celle de la traçabilité des attributs de valeur, ne réfute pas le raisonnement agrégatif. En respectant une logique additive, centrée sur l'efficacité productive, le contrôle de gestion génère peu d'instruments d'analyse qualitative. Certes les tableaux de bord adoptent des indicateurs non volumiques et pallient partiellement cette insuffisance mais la détermination du poids de chaque activité dans la création des attributs de valeur bride leur développement.

Les méthodes ABC n'apportent pas les repères nécessaires aux acteurs opérationnels pour réaliser leur travail ; elles constituent un moyen de pilotage de la performance encore trop centralisé (Yahiaoui, 1999). Une activité n'a de résultat productif que par ce qu'elle requiert et apporte aux autres et n'existe que par la relation qu'elle entretient avec les autres. Cette relation, non totalement prédéterminée, se construit et se reconstruit de manière permanente. Les capacités de coordination des ressources constituent des facteurs d'efficacité. En prenant appui sur les travaux de Penrose, le processus productif peut se concevoir comme un processus de développement de services et de création de compétences. Comme le notent G.

Fazio et M. Quéré (1999), cette activité de coordination résulte d'un processus décisionnel de type administratif qui se dessine en fonction de l'expérience acquise. On peut alors concevoir, que dans l'organisation devenue transversale, transfonctionnelle, ces processus de coordination administrative, qui, selon Penrose relie intrinsèquement la notion de ressource à la capacité organisationnelle de la firme, peuvent provenir, à tout le moins partiellement, des opérationnels eux-mêmes.

De ce fait, le management d'un processus ne reposerait plus sur une conception simplement additive des activités, mais sur un assemblage et une compréhension où l'interaction, inhérente aux situations de complexité, aux ajustements en temps réel, viendrait renforcer l'autonomie et les compétences cognitives des agents opérationnels.

On assiste à un mouvement s'appuyant sur une réflexion centrée sur les processus visant à l'appréhender, à l'améliorer et à le simplifier (Giard, 2000) et cette réhabilitation de l'analyse du physique du processus se retrouve dans des courants tels que l'ABC, la qualité, la gestion de projet ou le *Reengineering*. Ce dernier met en œuvre des projets de remodelage des processus clés en agissant sur les activités opérationnelles (Hammer et Champy 1993). Mais opérer une transformation du "physique" n'est pas un facteur absolu de réussite ; le *reengineering* des activités opérationnelles diffuse la responsabilité et l'autorité, déplace le pouvoir. Le *reengineering* s'applique au management ; c'est entre autres une question de culture, de sens et d'individus (Champy, 1995). Ainsi convient-il de penser de nouveaux outils afin d'activer des apports entre activités car, selon P. Zarifian (1995), la séparation des fonctions peut empêcher le développement d'une véritable coopération d'un travail en commun entre différents groupes de salariés bien au-delà d'une simple coordination. Le contrôle de gestion présente ainsi une dimension complémentaire : celle de la construction et du partage de sens (Lorino 1995, Fiol et Lebas 1999) en aidant à la création d'images du futur, cohérentes entre elles et qui feront sens pour chaque acteur opérationnel.

2.2.2. *Ingénierie des processus, autonomie des acteurs et co-construction de sens*

En situation de complexité, d'instabilité et d'imprévisibilité, les individus agissent en prenant en compte les solutions qui s'offrent à eux au moment de l'action et l'imprévisibilité se traduira par des solutions d'originalité ou à défaut, par l'utilisation de solutions élaborées antérieurement pour un tout autre problème que celui à traiter dans l'instant. Si, en outre, l'incertitude et la réduction des délais de production contraignent les situations de travail, le processus ouvrira alors la voie à une présentation plus ambiguë dans laquelle la variété trouvera sa place. Ainsi le processus ne relèverait plus d'une symbolisation renvoyant à des

chaînes d'activités où prescription et linéarité feraient loi.

Les critères de performance reposent aussi sur la capacité des acteurs à mobiliser leurs savoirs dans l'action ; toute situation de travail ne se décline plus de manière précise, ex ante en termes opérationnels et opératoires. M. Fiol et M. Lebas (1999) notent que la notion usuelle de poste de travail laisse place à celle de **nœud organisationnel**, concept plus large, qui fait référence à la façon dont se nouent et se dénouent les relations avec les composantes humaines, ou non, de l'environnement de travail. Ce concept introduit des caractéristiques de la performance aujourd'hui recherchées dans la combinaison des ressources à travers la gestion des multiples usages du temps (cf. figure 1).

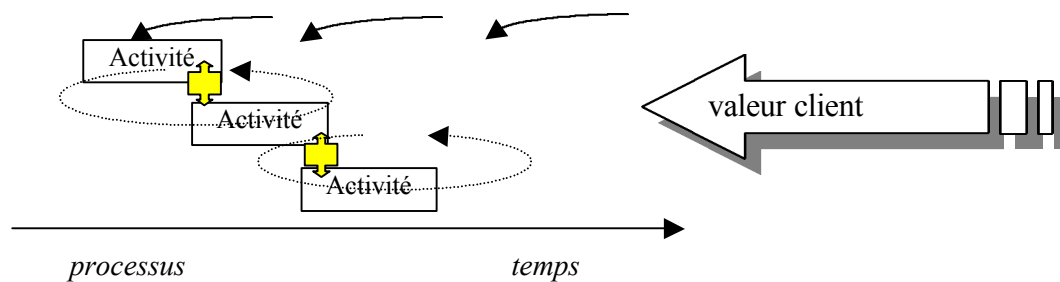


figure 1 : Partage d'informations ou partage de connaissances ?

Les **nœuds** organisationnels possèdent leurs spécificités et la dynamique de l'organisation repose sur une combinaison de dispositifs et d'outils, ayant leur vie propre, soumis à d'incessants problèmes de cohérence et de compatibilité. La construction harmonieuse d'un processus exige de fournir des repères aux acteurs opérationnels pour accomplir leur situation de travail. Cette dernière requiert des aptitudes relationnelles propres, des capacités d'adaptation et un partage du sens commun et ce dernier ne peut provenir d'un seul espace de sens préétabli par les managers. L'adhésion des acteurs ne peut se réaliser de manière programmée. Un accord sur le sens ne peut résulter que d'une co-construction de ce sens dans l'action et d'une véritable coopération entre tous les acteurs, ceux qui influencés par des logiques métiers différentes travaillent les uns pour les autres et activent les processus, ceux qui **ouvrent** à des niveaux hiérarchiques différents.

Il n'est pas possible d'apprendre sans agir car le monde ne constitue pas une entité stable ; le monde se fait (Weick, 1995) et toute compréhension a sa source dans la réflexion et dans une analyse du passé (Weick, 1979). Mintzberg et *alii*, en référence à l'école de l'apprentissage, présentent la stratégie comme un processus émergent au cours duquel les acteurs apprennent avec le temps et où l'étude, l'analyse, ne sont pas terminées lorsque commence l'action (Mintzberg, Ahlstrand et Lampel 1999). Il convient d'agir puis de trouver et de sélectionner ce qui fonctionne bien avec le temps et de donner, rétrospectivement du sens à ses actions. Cela

implique que les dirigeants acceptent de jouer sur tout un clavier d'expériences et de compétences (*ibid.*).

Ainsi, le contrôle de gestion devrait-il contribuer à la perception du fonctionnement global de l'entreprise, c'est-à-dire à la façon dont les différentes logiques se lient entre elles, à la créativité qu'elles font émerger aux interstices des activités et que l'on pourrait assimiler à un désordre.

Une méthodologie ABC permet d'engager une reconstruction des processus d'activités et l'usage d'indicateurs qui semblent plus en phase avec la perception actuelle de la réalité entrepreneuriale. Toutefois, ces derniers ne constituent pas des objets immanents ; ils s'insèrent dans une relation large qui comprend les normes des individus, la perception de la réalité, le contexte... La problématique peut se résumer ainsi : comment associer la "vie" des hypothèses opératoires (et celle des outils de gestion associés) et la vie de l'organisation ou comment concilier les perceptions et les représentations des différents acteurs alors que, selon H. Bouquin (2000a) "... les dirigeants définissent des orientations mais ne spécifient pas le détail de la stratégie, qui reste émergente. Le contrôle de gestion doit la faire naître chez ceux, les opérationnels, qui la mettent en œuvre...".

C'est dans cette optique que le contrôle de gestion se présente comme un médium entre la régulation de contrôle et la régulation autonome en offrant des outils qui symbolisent moins le contenu de l'action que les champs d'intervention des acteurs. Le contrôle de gestion relève d'une construction intellectuelle qui cherche à décrire des pratiques tout en essayant de prescrire des règles de comportement qui seraient meilleures que d'autres mais qui présentent des limites techniques et idéologiques et "de ce fait il faut organiser la complémentarité des systèmes de régulation des comportements" (Burlaud et Simon 1997). En effet, le contrôle de gestion connaît des limites et de ce fait il ne suffit pas, dans bien des cas, à maîtriser l'organisation ; ainsi d'autres techniques (projet d'entreprise, culture organisationnelle...) complètent les efforts de mise sous tension de cette organisation (Burlaud et Simon 1997, 2000).

C'est en voulant agir sur ces limites que les recherches sur l'évolution des dispositifs du contrôle abordent progressivement, dans une perspective sociologique, la dimension organisationnelle et le jeu des acteurs.

Conclusion : Vers une reconnaissance de la dimension sociale du contrôle de gestion

Un processus n'est pas simplement "une forme" c'est à dire une combinaison d'activités qui produit un output symbolisé par des indicateurs, objets de gestion replacés dans une institution et organisés par un groupe d'acteurs managers. C'est aussi un contenu social, un engagement d'acteurs au niveau local qui agiront sur la base des significations que les activités auront pour eux. L'efficacité de l'action (et donc du processus) ne repose plus seulement sur un savoir-faire mais sur un savoir-être défini par M. Fiol et M. Lebas (1999) comme la capacité à repérer les exigences relationnelles d'une situation de travail et à développer un profit relationnel adéquat pour y répondre. Cette lecture modifie le fondement du contrôle, qui paradoxalement, a toujours considéré l'organisation comme une réponse à des pressions exogènes et s'oppose à la désignation d'un modèle normatif. Pourtant, les approches normatives imprègnent encore la gestion (Haddadj et Besson 2000, Zarifian 1999).

En position de recherche d'amélioration continue le contrôle de gestion, dispositif de "pilotage flou ", doit renoncer à contraindre les dynamiques de groupe. En effet, la coopération des agents nécessaire à l'efficacité des processus ne pourra être obtenue sans leur adhésion, personnelle et permanente. Se détacher de cette vision normative nécessite que le contrôle, qui intègre l'agent autonome, pose la question de l'articulation de l'individuel et du collectif et non seulement celle des comportements individuels et des compétences cognitives.

Les approches constructivistes centrées sur le sens, et largement reprises nous l'avons vu dans le domaine du contrôle de gestion, mettent en avant la nécessité d'un accord sur le sens, accord qui résulte d'une co-construction et non d'une diffusion. Toutefois ces approches laissent en suspend la question de la motivation des acteurs c'est-à-dire la question de l'incitation à l'engagement dans les processus.

La motivation des acteurs ne peut totalement être saisie au travers de la seule dimension cognitive et de ce fait le contrôle, support d'une régulation conjointe, ne peut simplifier son approche de l'organisation en occultant les logiques d'acteurs et les relations sociales. Dans cette perspective, les dispositifs du contrôle de gestion apparaissent comme des artefacts qui s'inscrivent dans un contexte social et de ce fait acquièrent une dimension sociale.

A. Amintas (1995) souligne l'irréversibilité portée par les systèmes et outils de gestion, dans la mesure où ils restreignent les choix futurs, ce que refuse de considérer un vaste courant de chercheurs contemporains. En ce sens, les outils de gestion résultent d'un construit entre l'action humaine et les propriétés du système dans lequel ils s'insèrent ; dans le même temps, ils facilitent et contraignent la conduite de l'action. Il semble important de considérer les

outils de gestion comme des objets sociaux à la source d'une dynamique particulière : ils appuient l'action et la coordination et simultanément ils contraignent les actions présentes et futures.

Bibliographie

- Amintas A (1999), "Une analyse de la crise du contrôle de gestion comme une crise de ses modèles", in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Editions Vuibert, Paris
- Amintas A. (1995), "Un modèle d'apprentissage pour les outils de gestion", *Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Vol 1. pp. 47 -64*
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University Press, Boston, 1965
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard University Press, Boston
- Anthony R.N., Govindarajan V. (1997), *Management Control Systems*, McGraw-Hill, 900 p., 9th Ed.
- Archier G., Sérieyx H. (1984), *L'entreprise du 3^e type*, le Seuil , Paris
- Baumard P. (1996), *Organisations déconcertées, La gestion stratégique de la connaissance*, Masson, Paris
- Berliner C, Brimson J.A. (1986), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing ; the CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston, 253 p.
- Bescos P.L., Mendoza C., (1994), *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 287 p.
- Besson P. et alii. (1997), *Dedans, Dehors – Les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, Paris, 217 p.
- Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Editions Sirey, (2^{ème} éd. 1997), Paris, 493 p
- Bouquin H. (1997a), *La comptabilité de gestion*, Presses Universitaires de France, que sais-je ?, n° 3175, Paris, 128 p.
- Bouquin H. (1997b), *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, que sais-je ?, n° 2892, 2^{ème} éd., Paris, 128 p.
- Bouquin H. (2000a), "Contrôle et stratégie", *Cahiers de Recherche 9903, CREFIGE – Université de Paris Dauphine*
- Bouquin H. (2000b), "Du contrôle de gestion au pilotage", *L'expansion Management Review*, septembre 2000, pp. 58-66
- Bourguignon A. (1995a), "Peut-on définir la performance ?", *Revue française de comptabilité*, n° 269, pp. 61-66
- Bourguignon A. (1995b), "Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable", *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, tome 3, pp. 89 -102
- Burlaud A. (1988), in "Découverte de la gestion", *Cahiers français* n° 234, janvier-février
- Burlaud A., Simon C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, La Découverte, Coll. repères n° 227, 124 p.
- Burlaud A., Simon C. (1999), coordonnateurs in A. Dayan et alii, *Manuel de Gestion*, volume 1, Universités Francophones, Ellipses / Agence Universitaire de la Francophonie, p. 789 sqq.
- Burlaud A., Simon C. (2000), *Comptabilité de gestion – coûts/contrôle*, Vuibert, Coll. Gestion, Paris, 412 p., (2^{ème} ed.)
- Chanegrih T., Godey B. (1999), "L'ABC : outil d'aide à la décision de coopération ?", *Gestion 2000*, vol. 14, n° 4, juillet-août 1998, pp. 51-66
- Champy J. (1995), *Reengineering du management*, Dunod, Paris, 236 p.

- Cooper R., Kaplan R.S. (1991), "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June 1991, pp. 130-136
- Crozier M. (1991), *L'entreprise à l'écoute*, Interéditions, Paris 1991
- Drucker P.F. (1993), *Post-capitalist Society*, Harper-Collins
- Durand T. (2000), "L'alchimie de la compétence", *Revue Française de Gestion*, n° 127, Janvier-février 2000, pp. 84-102
- Ecosip sous la direction de Cohendet P., Jacot J. H., Lorino P., (1996), *Cohérence, Pertinence et Evaluation, Economica*, Paris, 308 p.
- Fazio G., Quéré M., (1999), "E.T. Penrose ou la 22^{ème} conception d'une théorie de la firme", *Economies et Sociétés, Histoire de la Pensée Economique*, n° 29, Août
- Fiol M., Lebas M. (1999), "Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager" in *Contrôle : retour aux questions*, L. Collins (dir.), PUF, Paris, 352p.
- Giard V. (2000), "Les ERP sont-ils seulement des outils de rationalisation des systèmes d'information ?", *Journée pédagogique de l'AFC, Impact des nouvelles technologies sur la comptabilité et le contrôle de gestion*, Cachan, 21 septembre 2000
- Haddadj S., Besson D. (2000), "Introduction au dossier Compétences : de la théorie au terrain", *Revue Française de Gestion*, n° 127, janvier-février 2000, pp. 82-83
- Haddadj S., Besson D., (2000), "Gestion des compétences sociales", *Revue Française de Gestion*, n° 127, Janvier-février 2000, pp. 103-118
- Hammer M., Champy J., (1993), *Le Reengineering*, Dunod, Paris, 247 p.
- IFAC (1998), "Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion – pratique internationale de comptabilité de gestion – révision de 1998", Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC) de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) – version française publiée dans la *Revue française de comptabilité* n° 315, octobre 1999, pp. 49-60
- Johnson H.T., Kaplan R.S., (1987), *Relevance Lost ; The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston - 269 p.
- Lacroux F. (1999), "La modélisation dans le contrôle de gestion", in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Editions Vuibert, Paris
- Lebas M., (1992), "Essai de définition du domaine de la comptabilité de gestion", *Revue Française de Comptabilité* n° 238, octobre, pp. 56-60
- Lebas M., Mévellec P. (1999), "Vingt ans de chantiers en comptabilité de gestion", *Comptabilité Contrôle Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai 1999, pp. 77-91
- Lorino P (1995), *Comptes et récits de la performance – Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, Paris, 288 p.
- Lorino P. (1989), *L'économiste et le manager*, La découverte, Paris, 228 p.
- Mévellec P. (1992), "Qu'est ce qu'une activité ?", *Revue Française de Comptabilité*, n° 238, octobre, pp. 54-55
- Mévellec P. (1993) "Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC", *Revue Française de Comptabilité*, n° 251, décembre, pp. 36-44
- Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999), *Safari en pays stratégie – L'exploration des grands courants de la pensée stratégique*, Village Mondial, Paris, 1999, 423 p. (traduction française de Strategy Safari par L. Cohen et J. Fontaine, The Free press New York 1998)
- Oriot F., (2000), "Articulations entre décisions individuelles et décisions collectives : une typologie des finalités du contrôle de gestion", 2^{ème} colloque thématique pluridisciplinaire sur la Décision, tome 1, 7 et 8 décembre 2000, Troyes
- Penrose E.T. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press, Oxford (traduction française Editions Hommes et techniques, 1963)

- Penrose E.T. (1995), *The Theory of the Growth of the Firm*, 3rd Ed., Oxford University Press, Oxford
- Pochet C. (1998), "A la recherche d'une nouvelle productivité", *Revue Française de Gestion*, nov-déc 1998, pp 4-16
- Porter M. (1999), *L'Avantage concurrentiel*, réédition, Dunod, Paris, 647 p.
- Reynaud E., Reynaud J.D. (1994), " La régulation conjointe et ses dérèglements ", *Le travail humain*, vol. 57, n°3, pp. 227-238.
- Reynaud J.D. (1993), *Les règles du jeu : l'action collective et la régulation sociale*, A. Colin.
- Reynaud J.D. (1999), *Le conflit, la négociation et la règle*, Octares Edition, (2^{ème} éd.)
- Tarondeau J.-C. (1998), "De nouvelles formes d'organisation pour l'entreprise – La gestion par les processus", *Management et organisation des entreprises, Cahiers Français* n° 287, juillet – septembre 1998, pp. 39-46
- Teller R. (1999), *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Editions Management et société, Caen, 240 p.
- Thomas C. et alii (2000), " Autonomie vs contrôle : du paradoxe apparent a une vision renouvelée du pilotage", cahier de recherche - séminaire interne du *Rodige, IDEFI*, Université de Nice
- Weick K.E. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Addison-Wesley, (2nd Ed.)
- Weick K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Sage Publication
- Yahiaoui F. (1999), "Pilotage de la performance : où il est question de la mise en valeur du travail", in *Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux*, ECOSIP, L'Harmattan, Paris, pp. 111-153.
- Zarifian P. (1995), "La gestion par activités et par processus à la croisée des chemins", *Annales des mines*, mars 1995, pp. 80-92
- Zarifian P. (1999), *Objectif compétence*, Éditions Liaisons, Paris