



**HAL**  
open science

# Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem

## ► To cite this version:

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem. Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel. Comptabilité, contrôle et société. Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud, Foucher, pp.191-202, 2011. halshs-00677927

**HAL Id: halshs-00677927**

**<https://shs.hal.science/halshs-00677927>**

Submitted on 13 Mar 2013

**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.

# Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Etude sur la fabrique d'un mythe rationnel

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem

*En chemin, pendant que la voiture roulait entre les pièces de blé, le fermier revint à la terre, à son éternel souci. Il offrait maintenant des notes écrites, des chiffres, car lui, depuis quelques années, tenait une comptabilité. Dans la Beauce, ils n'étaient pas trois à en faire autant, et les petits propriétaires, les paysans haussaient les épaules, ne comprenaient même pas. Pourtant, la comptabilité seule établissait la situation, indiquait ceux des produits qui étaient à profit, ceux qui étaient à perte; en outre, elle donnait le prix de revient et par conséquent de vente. Chez lui, chaque valet, chaque bête, chaque culture, chaque outil même, avait sa page, ses deux colonnes, le Doit et l'Avoir, si bien que, continuellement, il se trouvait renseigné sur le résultat de ses opérations, bon ou mauvais.*

— *Au moins, dit-il avec son gros rire, je sais comment je me ruine.*

(Émile Zola, La terre, 1888)

La comptabilité est bien souvent présentée comme une mécanique objective qui permet de décrire les organisations, recenser son patrimoine, évaluer son résultat. N'est-elle d'ailleurs pas d'abord apparue comme une branche des mathématiques ? De ce fait, elle devrait être une science exacte. Le contrôle de gestion, branche de la comptabilité qui a pour objectif d'aider les managers (alors que la comptabilité a pour objectif premier d'informer les parties prenantes), a longtemps bénéficié de cette image : il dirait le juste et le vrai, permettant ainsi d'améliorer la prise de décision des managers et d'orienter les comportements de chacun dans l'entreprise de manière cohérente avec la stratégie.

Dès l'émergence de la comptabilité comme discipline académique, cette objectivité a été questionnée. Pierre Lassègue a ainsi mis en évidence que « *la comptabilité est un langage (une forme) dans lequel on traduit ses observations* » (Lassègue, 1962, p. 315) et que, de surcroît, « *on trouve toujours la comptabilité associée à autre chose : à une méthode d'organisation, à un schéma juridique, à un raisonnement économique et les tentatives qui ont été faites pour dégager de la comptabilité appliquée une comptabilité pure [...] ne font que souligner cette association* » (Lassègue, 1967, p. 314). Comme la comptabilité, le contrôle de gestion est tout à la fois un langage et une représentation qui nécessitent de faire des hypothèses sur l'organisation et sur son environnement et qui « *exerce[nt] un pouvoir sur ceux qui l'utilisent* » (Burlaud, 1995). Le travail d'Alain Burlaud, doctorant de Pierre Lassègue, a participé à la dénaturalisation de cette technique en mettant en évidence les hypothèses sur lesquelles elle repose (Laufer & Burlaud, 1980 ; Burlaud & Simon, 2006 ; Burlaud, 2008).

Cette contribution s'inscrit dans cette tradition. Nous proposons d'explorer les raisons pour lesquelles la représentation de l'organisation portée par le contrôle de gestion s'est imposée comme légitime, devenant une sorte de « mythe rationnel », et quels effets cette légitimité acquise par le contrôle de gestion produit sur le fonctionnement des organisations. Après avoir étudié le processus de construction de la légitimité et les effets de cette dernière (section 1), nous proposerons un modèle afin de comprendre les raisons de la légitimité du contrôle de gestion (section 2) et nous examinerons les moyens par lesquels les dispositifs de contrôle de gestion peuvent être utilisés pour légitimer un pouvoir (section 3).

## Construction subjective et effets objectifs de la légitimité

« *Toute organisation puise sa légitimité dans un principe. Quand ce même principe se trouve contredit trop fortement par la réalité du fonctionnement de l'organisation concernée, celle-ci est amenée à modifier le principe initial afin de développer un nouveau discours légitimant son action* » (Laufer & Burlaud, 1980, p. 27). Ainsi, alors que Max Weber avait posé en 1922 la recherche de rationalité comme principe fondateur des grandes bureaucraties, l'analyse des organisations a longtemps limité l'étude de la dynamique organisationnelle à cette recherche de rationalité. On considérerait alors que « *les organisations font ce qu'elles font parce qu'elles le doivent. Parce qu'elles doivent produire des résultats, leurs actions doivent être raisonnables ou rationnelles. Le concept de rationalité [...] établit les frontières dans lesquelles l'action organisationnelle doit se dérouler* » (Thompson, 1967, p. 1). Cela conduisait « *à voir l'organisation essentiellement comme un système de production*

*(qui doit transformer des inputs en outputs) et [à considérer] l'environnement par ses matières premières, ses concurrents et ses marchés »* (Scott, 2003, p. 133). En opposition avec ce « mythe » d'une gestion rationnelle des organisations, la notion de légitimité s'est imposée dans l'analyse des organisations à partir des années 1970 (Meyer & Rowan, 1977). Une organisation est dite légitime lorsqu'il y a « *perception partagée que [ses] actions sont souhaitables, justes et appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions* » (Suchman, 1995, p. 574).

La légitimité a notamment été présentée comme le moteur principal de l'évolution des organisations et plus précisément de l'isomorphisme institutionnel qui se traduit par un mouvement d'homogénéisation des formes et pratiques organisationnelles (DiMaggio & Powell, 1983). En effet, pour survivre et prospérer dans leur environnement social, les organisations ont besoin de ressources matérielles mais aussi d'être acceptées et crédibles aux yeux de la société. La légitimité leur donne la possibilité d'obtenir les ressources dont elles ont besoin pour survivre. Dans certains cas, « *l'acceptabilité sociale qui résulte de la légitimité peut être plus importante que la performance économique* » (Pfeffer & Salancik, 1978, p. 194) et la légitimité organisationnelle devient une ressource stratégique dont dépend la survie de l'organisation. En effet, les organisations interagissent avec leur environnement et doivent gérer les demandes des différentes parties prenantes. Or, ce sont ces mêmes parties prenantes qui vont juger de l'efficacité organisationnelle. La légitimité organisationnelle dépend par conséquent en partie des réponses apportées aux attentes de ses parties prenantes et notamment du respect du contrat social implicite ou explicite passé avec ces dernières. La survie de l'organisation est ainsi fonction « *de la production de biens et de services désirés par la société, et de la distribution de bénéfices économiques, sociaux ou politiques aux groupes qui lui confèrent son pouvoir* » (Shocker & Sethi, 1974, p. 67). La légitimité repose sur le respect d'un contrat tacite imposant à l'entreprise ou à l'organisation une obligation informelle de contribuer à l'augmentation du bien-être de la société, afin de pouvoir exercer son activité sans entrave et être acceptée par la collectivité sans tomber dans le discrédit. Autrement dit, pour assurer leur survie les organisations doivent se conformer aux valeurs de la société et répondre aux attentes des parties prenantes quitte à découpler les pratiques réelles de celles qui sont mises en avant auprès des parties prenantes (Meyer & Rowan, 1977).

On sait depuis Weber que la légitimité est une condition du pouvoir (Weber, 1922) qui se possède objectivement mais se crée subjectivement (Scott, 2001). Trois sources de légitimités ont notamment été mises en avant (DiMaggio & Powell, 1983 ; Scott, 2001) : le pilier régulateur, le pilier normatif et le pilier culturel et cognitif. Le pilier régulateur insiste sur la nécessité de se conformer aux règles et aux lois pour être légitime. Le pilier normatif fait reposer la légitimité sur la conformité aux normes et aux obligations morales qui peuvent être, contrairement aux règles, internalisées par l'organisation. Le pilier culturel et cognitif fait reposer la légitimité sur « *l'existence de représentations partagées quant à la façon de décrire les actions et quant à la façon de juger de leur bien-fondé* » (Burlaud & Laufer, 1997, p. 2).

La théorie de la légitimité permet de mieux comprendre le recours par les organisations à certains outils de contrôle. La légitimité est déterminée, entre autres, par le domaine d'activité, le mode de production, les produits, les buts... de l'organisation et « *[...] ne pouvant plus être établie a priori, elle devient un problème managérial et une préoccupation majeure pour le dirigeant, [...] il lui faut montrer, par des exemples concrets, que son activité peut-être bénéfique à la communauté politique et sociale qui l'héberge* » (Laufer, 1996, p.28). Dans ce cadre, le contrôle de gestion peut symboliser la rationalité des choix effectués, en illustrant une forme de conformité aux exigences d'un « environnement institutionnel » (Sponem, 2010). Les dispositifs de contrôle peuvent ainsi être vus comme des mythes rationnels utilisés de manière rituelle et cérémonielle, pour accroître la légitimité des organisations (Covaleski & Dirsmith, 1988).

## **La fabrique du contrôle de gestion : création d'un « mythe rationnel »**

Pourquoi le contrôle de gestion est-il aujourd'hui présent dans des organisations aussi différentes que des grandes entreprises, des hôpitaux, des universités, des prisons ou des musées ? Probablement parce qu'il est devenu un symbole de rationalité, principe légitime pour la gestion des grandes organisations. C'est en quelque sorte un mythe rationnel, c'est-à-dire une structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité (Meyer & Rowan, 1977). Tout comme la comptabilité, qui a d'abord été considérée comme une branche des mathématiques relevant des sciences exactes (Mattessich, 2005) avant d'être présentée comme l'algèbre du droit (Burlaud, 2007), le contrôle de gestion a certainement acquis une grande partie de sa légitimité en raison de son caractère chiffré qui l'inscrit dans une vision instrumentale de la gestion. Il est le reflet d'un environnement institutionnel dans lequel les chiffres sont une garantie de vérité et d'objectivité (Porter, 1995). Il est en effet fréquemment admis « *qu'on ne gère bien que ce que l'on mesure* » (Berland, Chevalier-Kuszla & Sponem,

2008), ce qui rend nécessaire la transformation de données qualitatives permettant de décrire l'organisation (la compétence, la performance, etc.) en valeurs quantifiées. Le contrôle de gestion mobilise ainsi des grandeurs construites, qu'il présente abusivement comme des mesures – faisant ainsi référence aux sciences de la nature –, alors qu'elles résultent d'un processus de « quantification » qui consiste à « *exprimer et à faire exister sous une forme numérique ce qui, auparavant, était exprimé seulement par des mots et non par des nombres* » (Desrosières & Kott, 2005). La partie « visible » du contrôle de gestion (Chatelain-Ponroy, 2008) – les outils, les procédures, les techniques qui donnent à celui-ci l'apparence d'une fonction centrée sur des outils quantitatifs, singulièrement monétaires – participe donc à sa légitimité.

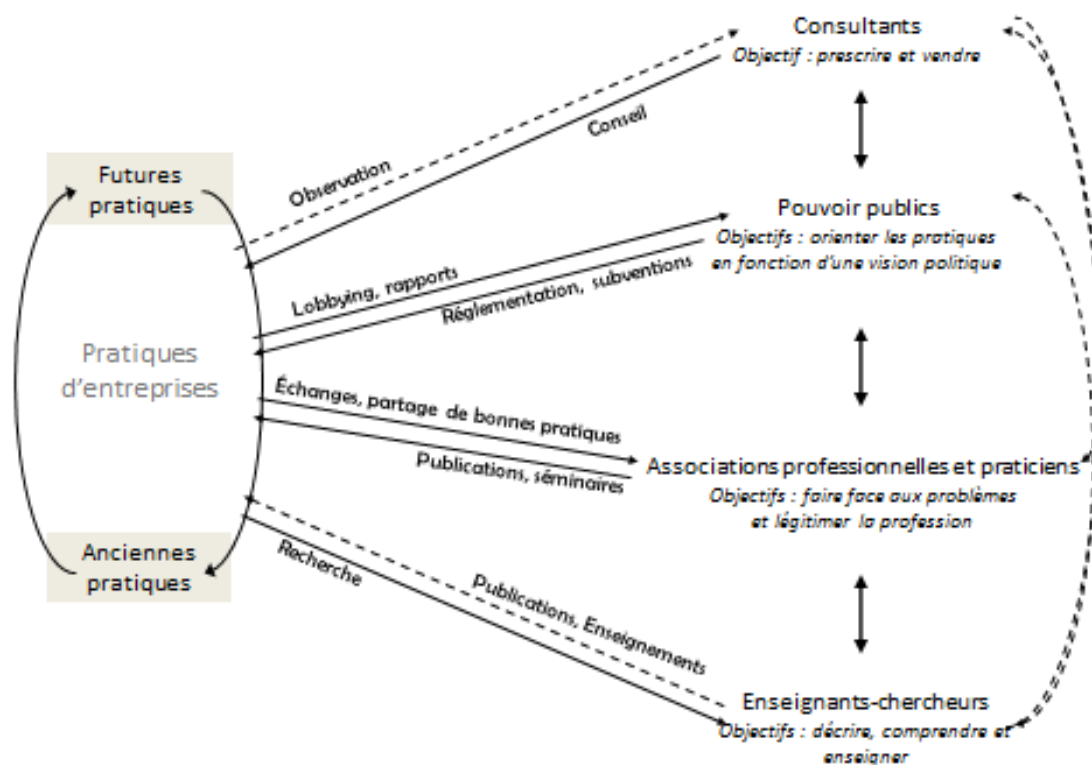
Mais comment cette évolution s'est-elle produite ? Comment les outils du contrôle de gestion se sont-ils diffusés et institutionnalisés ? Notre proposition de réponse consiste à mettre en avant les acteurs qui interviennent dans cette diffusion.

Les premiers acteurs à prendre en compte sont les organisations elles-mêmes. En effet, « *souvent dans le domaine de la gestion la réussite des pratiques précède la cohérence des conceptions* » (Laufer & Burlaud, 1980, p. 1). De nombreuses innovations organisationnelles sont ainsi initialement développées par les managers pour répondre à un besoin. A Florence, Gênes ou Venise ce sont d'abord des marchands qui ont développé la technique de la partie double. Plus récemment, le développement de systèmes de calcul de coûts dans l'industrie textile au 18<sup>ème</sup> siècle s'explique par l'internalisation d'opérations qui faisaient auparavant l'objet de transactions entre donneurs d'ordre et façonniers (Johnson & Kaplan, 1987) et dont le coût était facile à connaître puisque facturé par ces mêmes façonniers (c'est la raison pour laquelle on parlait de « prix de revient »). De la même manière, la nécessité de gérer des organisations diversifiées aurait rendu nécessaire le développement du contrôle de gestion moderne (budgets prévisionnels, calcul d'écart, prévisions) afin de permettre la « décentralisation par le contrôle » (Sloan, 1963 ; Donner, 1932). On peut ainsi considérer que les premiers adoptants des pratiques ont souvent un comportement rationnel et innovent pour répondre à un besoin (Tolbert & Zucker, 1996).

Deuxième type d'acteurs intervenant dans la diffusion des outils du contrôle de gestion, les théoriciens qui s'emparent de ces pratiques nouvelles pour en démontrer la cohérence et le caractère généralisable en les mettant en lien avec une vision du monde et une conception de la société (Laufer & Burlaud, 1980). Selon les périodes et les lieux, cette vision du monde peut relever de la religion (de nombreux auteurs ont en effet souligné le caractère sacré et moral de la comptabilité (Carruthers & Espeland, 1991)), de la philosophie ou de théories économiques et sociales. Les techniques comptables peuvent d'ailleurs être justifiées par des théories de nature opposées. Par exemple, selon la thèse classique de Sombart, la comptabilité aurait été l'un des éléments du développement du capitalisme mais on peut estimer également que les dispositifs comptables ont un rôle à jouer dans une économie planifiée, corporatiste (Berland, 1999 ; Lemarchand, 2004) ou autogestionnaire (Richard, 1983). Cette plasticité n'est possible que parce que la comptabilité « n'est pas une technique immobile » (Colasse, 2007, p.34) : sa forme et sa syntaxe (le principe de la partie double, notamment) demeurent, mais ses principes et son contenu conceptuel peuvent évoluer. Il en est de même pour les outils du contrôle de gestion.

La théorisation des outils conforte le mythe rationnel en le mettant en lien avec une conception de l'entreprise et de la société. Les techniques modernes du contrôle de gestion tirent ainsi leur légitimité d'une vision politique de l'organisation. Drucker justifie notamment la direction par objectifs, qui sous-tend la vision contractuelle du contrôle de gestion, par son caractère démocratique. En effet, celle-ci se substitue au contrôle purement hiérarchique classique, qui reposait sur la domination, et valorise l'autonomie des individus (Drucker, 1975). En mettant l'accent sur la performance individuelle (Dardot & Laval, 2009) cette vision s'intègre d'ailleurs parfaitement à une vision néolibérale de l'économie (Laufer & Burlaud, 1980). Ces outils tirent également leur légitimité de leur efficacité attendue en termes de motivation, thèse qui a été largement soutenue par les théories psychologiques behavioristes (Hofstede, 1967). Plus récemment, les théories économiques de la firme ont réaffirmé la nécessité des dispositifs comptables pour réduire l'asymétrie d'information et l'aléa moral.

La « théorisation » de ces pratiques participe à la légitimation des dispositifs de contrôle de gestion et donc à leur diffusion. L'une des spécificités de cette théorisation est qu'elle relève de différents types d'acteurs porteurs d'objectifs bien différents. Les enseignants-chercheurs y sont bien sûr actifs, mais ils ne sont pas les seuls et pas toujours déterminants : les praticiens, les associations professionnelles, les consultants et parfois les pouvoirs publics y jouent un rôle majeur au travers d'interactions et de dialogues constants (figure 1).



**Figure1 : Interactions et dialogues autour des pratiques de contrôle de gestion**

Par exemple, les méthodes de calcul des coûts qui se sont généralisées dans les entreprises françaises au cours de la première moitié du 20<sup>ème</sup> siècle sont largement le résultat du rapport de la Cegos écrit par Rimailho (Bouquin, 1995). Celui-ci a ensuite été repris par les pouvoirs publics et intégré dans les plans comptables jusqu'en 1982. La méthode qui y était proposée a constitué une base fondamentale pour l'enseignement et la mise en place de systèmes de calcul de coûts au cours de toute cette période. Autre exemple, le Cam-I, un consortium de grandes entreprises, a joué un rôle important au cours des années 1990 pour populariser des méthodes de contrôle de gestion (le coût cible, la comptabilité à base d'activité) dans les entreprises américaines en s'appuyant sur une représentation processuelle de l'organisation. Stern & Stewart, deux consultants, ont réussi dans les années 1990 à populariser l'EVA, une mesure de la performance permettant de mettre en adéquation la mesure de la performance des managers avec les attentes des actionnaires. Cette mesure, une réminiscence du bénéfice résiduel utilisé par General Electric dans les années 1950 (Bouquin, 2010), a connu une diffusion d'autant plus large qu'elle s'accordait bien avec une nouvelle vision de la gouvernance traduisant le rôle prépondérant des actionnaires. Enfin, si le *Balanced Scorecard* a été un succès, c'est sans doute parce qu'il émanait à la fois d'un universitaire de Harvard et d'un consultant, ce qui lui assurait l'audience et la légitimité nécessaires à la réussite d'une innovation de gestion.

L'analyse du rôle des acteurs portant les innovations de contrôle de gestion et du contexte social dans lequel ces innovations s'inscrivent permet également de comprendre pourquoi certaines d'entre elles ont échoué. Par exemple, le surplus de productivité global (Burlaud & Dahan, 1987) se situait à contre-courant du modèle actionnarial qui s'est développé tout au long des années 1980. La rationalisation des choix budgétaire s'est heurtée quant à elle aux ruptures macroéconomiques de 1975 et 1982 mais aussi à un manque de collaboration entre le ministère des finances et les ministères « dépensiers » et à un contexte politique insuffisamment pris en compte (Perret, 2006).

Il semble donc bien que la légitimation des dispositifs de contrôle de gestion ne relève pas uniquement de leur efficacité technique mais aussi de la conception de la société à un moment donné et du pouvoir des acteurs qui sont impliqués dans cette diffusion. De surcroît, la légitimité peut agir de différentes manières : en accédant au statut de savoir légitime, le contrôle de gestion est également devenu un outil de légitimation.

## Le contrôle de gestion, un savoir qui légitime un pouvoir

« Une langue porte déjà en elle une vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent » (Rocher, 1970, p. 92 cité par Laufer & Burlaud, 1980, p. 280). De la même manière, le contrôle de gestion « est un artefact, une construction de l'esprit, il n'est pas conçu sur des bases purement "techniques", sans prendre en compte des intérêts. Il est donc autant l'expression d'un pouvoir que l'enjeu de pouvoirs » (Burlaud & Laufer, 1997). Au cours des trente dernières années, des travaux d'inspiration marxiste ou foucauldienne ont ainsi mis en évidence l'absence de neutralité et d'objectivité des outils du contrôle de gestion (Morales & Sponem, 2009).

Comme outil de légitimation du pouvoir et de l'autorité, le contrôle de gestion recourt à trois outils principaux : la légitimation par le contrat, la légitimation par la norme et la légitimation de la réduction des déviations.

Le contrôle de gestion repose tout d'abord sur un contrat. Il implique, en effet, de fixer des objectifs, le plus souvent financiers, aux responsables pour laisser ensuite ces derniers les réaliser grâce à une certaine liberté d'action. Il repose donc sur un contrat entre le donneur d'ordre et l'exécutant, qui permet au premier d'analyser la manière dont les pouvoirs délégués ont été utilisés et au second de disposer des moyens d'anticipation et de mesure de ses réalisations au vu des objectifs négociés. Le contrôle par les résultats suppose, par conséquent, un « bouclage » du dispositif fondé sur l'évaluation *a posteriori* des résultats, la récompense des responsables en fonction de la complétion des objectifs, et la gestion par exception lorsqu'apparaissent des dérives par rapport à eux. Depuis son « invention », chez General Motors dans les années 1920, ce mode de gestion a connu un succès important et s'est répandu dans un nombre croissant d'organisations. Sa force vient du fait qu'il permet de donner un langage commun à toute l'organisation, qu'il offre la possibilité de décentraliser la prise de décision aux responsables de terrain tout en laissant à la direction générale le loisir de se concentrer sur les décisions plus stratégiques qu'opérationnelles, et qu'il permet, enfin, de responsabiliser, d'évaluer, et de motiver les salariés à partir des objectifs fixés.

Les objectifs fixés dans le cadre de la contractualisation constituent la norme, en définissant à la fois l'enjeu du contrat et les modalités d'évaluation des performances. Ils traduisent *de facto* des préférences et sont donc porteurs d'un système de valeurs. Ils peuvent renforcer ou transformer le système de valeurs de l'organisation et modifier la répartition du pouvoir entre les parties prenantes internes (par exemple, entre les ingénieurs et les financiers ou entre les financiers et les artistes) (Le Theule, 2010) et externes (notamment, entre les actionnaires et les salariés) (Morales & Pezet, 2010). La maîtrise du langage comptable et du savoir qui l'accompagne ont ainsi permis aux comptables et aux financiers de prendre le pouvoir dans les grandes entreprises au cours du 20<sup>ème</sup> siècle (Fligstein, 1990). De plus, le lien entre mesure et atteinte des performances doit permettre de s'assurer de la conformité des comportements, de leur prédictibilité et ainsi de la réduction des déviations. Les systèmes de contrôle permettent en effet de mettre en évidence l'écart entre objectifs et réalisations et légitiment les systèmes de sanction-récompense qui s'articulent sur cette mesure. Il s'agit ainsi de favoriser la convergence de l'intérêt individuel et celui de la collectivité dans un cadre disciplinaire (Lambert & Pezet, 2007).

D'un point de vue strictement cybernétique l'articulation « contrat-norme-écart » fonctionne parfaitement sur des systèmes simples. On a ainsi coutume de l'illustrer par l'exemple du thermostat qui régule la température par référence à une température idéale en actionnant un circuit de chauffage quand la température réelle est insuffisante et fermant ce circuit dès qu'elle excède la température idéale. Mais les organisations ne sont pas de simples chaudières, réagissant docilement aux impulsions techniques. Bien souvent ce sont des systèmes complexes constitués d'individus dont on sait qu'ils sont dotés d'une rationalité limitée et qu'ils poursuivent des intérêts propres (Burlaud & Malo, 1988). Le système mis en place devra par conséquent être reconnu comme légitime pour produire ses effets : plus sa légitimité est établie et plus ses effets seront importants.

L'exploration des effets de l'introduction des techniques de contrôle de gestion dans les organisations publiques est à ce titre très éclairante (Burlaud & Gibert, 1984). En effet, « une grande partie de l'effort du secteur public pour légitimer son action réside dans la notion de rationalisation de son action et, de façon plus spécifique, dans l'importation des techniques de gestion du secteur privé » (Laufer & Burlaud, 1980, p. 16) et le développement des systèmes de contrôle a une place de choix dans cette rationalisation, porté par l'extension de la pensée managériale qui irrigue le débat public des notions de pilotage, performance et autre responsabilisation (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2008). Par leur truchement ces systèmes visent à légitimer des modifications organisationnelles se traduisant par une redistribution des cartes du pouvoir.

Les exemples ne manquent pas. Ainsi, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 traduit une volonté d'inscrire l'action publique dans une perspective de performance et de mieux asseoir le contrôle et l'évaluation des politiques publiques exercés par le Parlement afin de moderniser la gestion publique. Il s'agit, d'une part, de restaurer le pouvoir du contrôle parlementaire en matière budgétaire (lisibilité

et transparence) et, d'autre part, d'accroître la liberté et la responsabilité des décideurs publics. Cette réforme porte par conséquent en elle, comme tout nouveau système de gestion, des conséquences sur la gouvernance publique, c'est-à-dire sur les acteurs et les structures, leurs rapports de pouvoir et de responsabilité et les processus de régulation qui les gouvernent. Par exemple, l'apparition de responsables managériaux (responsables de programme, de BOP ou d'UO) dans l'organisation administrative vise à modifier l'équilibre des chaînes de commandement en distribuant les responsabilités politiques et managériales tout au long de la chaîne 'ministre - administration centrale - administration déconcentrée'.

De même, la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires a mis en œuvre une profonde évolution du système de santé qui se traduit notamment par une refonte de la gouvernance hospitalière avec la séparation de la gestion et du contrôle. Le directeur élabore et conduit la politique de gestion qui est mise en œuvre par les pôles opérationnels, dans le cadre de « contrats de pôles ». En outre, la loi a réformé le pilotage national du système de santé de façon à doter les agences régionales de santé de marges de manœuvre à la fois organisationnelles et financières dans la définition et la conduite des politiques de santé. L'exercice de la tutelle des agences s'exerce alors dans un cadre négocié, formalisé par des contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens (CPOM). À l'hôpital, ces nouveaux dispositifs de contrôle et d'évaluation diminuent ainsi le pouvoir des médecins face aux gestionnaires, avec des résultats en termes d'efficacité qui semblent parfois discutables (Grimaldi & al., 2008). Cette tentative de reprise de pouvoir des gestionnaires (et du pouvoir politique) face aux professionnels se retrouve aussi dans les universités : les systèmes de contrôle n'y sont plus utilisés uniquement à des fins de planification (Cossu, 1977) mais aussi à des fins d'évaluation et de contrôle (Burlaud, 2008).

Plus généralement, les nombreuses réformes des administrations publiques expérimentées depuis une trentaine d'années – que l'on regroupe sous le label de « nouvelle gestion publique » – se traduisent par la mise en œuvre de dispositifs de gestion, symbolisant la rationalité, et par une redéfinition des relations entre niveau politique et niveau administratif. Elles visent à redistribuer le pouvoir et les responsabilités afin d'éviter toute confusion entre la définition puis l'évaluation des politiques publiques, qui relèvent du pouvoir politique, c'est-à-dire des ministères, et leur mise en œuvre par des organisations bénéficiant d'une autonomie plus ou moins large dans le cadre d'accords négociés avec le(s) ministre(s) de tutelle.

Ces quelques illustrations soulignent combien les systèmes de contrôle de gestion, porteurs d'un système de valeurs, sont l'expression d'un pouvoir, d'une autorité, qu'ils légitiment, renforcent, soutiennent. Il n'en a pas toujours été ainsi. Si le contrôle de gestion est devenu une technique légitime, c'est certainement parce qu'il était un mode de contrôle adéquat dans de grandes organisations diversifiées mais c'est aussi parce que cette technique était en accord avec un contexte social. En mettant l'accent sur l'individualisation des performances et la prédominance des actionnaires et des financiers sur toutes les parties prenantes de l'organisation, le contrôle de gestion actuel est à la fois l'agent et le reflet d'une rationalité néolibérale (Laufer & Burlaud, 1980 ; Dardot & Laval, 2009). Au fond, le contrôle de gestion est un miroir de la société (Burlaud, 2007).

## Bibliographie

- Berland, N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.
- Berland, N., Chevalier-Kuszla, C. & Sponem, S. (2008), « On ne gère bien que ce que l'on mesure », in A. Pezet & S. Sponem eds, *Petit bréviaire des idées reçues en management*, Cahiers libres, La découverte, pp. 157-168.
- Bouquin, H. (1995), Rimaillho revisité, *Comptabilité Contrôle Audit*, 1(2), pp.5-33.
- Bouquin, H. (2010), *Le contrôle de gestion*, 9<sup>ème</sup> édition, Presses Universitaires de France - PUF.
- Burlaud, A. (1995), Le contrôle de gestion. Développement de l'intelligence organisationnelle, *Leçon inaugurale de la chaire de contrôle de gestion*, Conservatoire National des Arts et Métiers.
- Burlaud, A. (2007), La comptabilité est un miroir de la société, *Doctorat Honoris Causa*, Académie des études économiques de Bucarest.
- Burlaud, A., (2008), Réflexions d'un contrôleur de gestion sur l'évaluation de la recherche universitaire, *Conférencier invité aux 3<sup>ème</sup> congrès Accounting and Management information systems*. Bucarest.
- Burlaud, A., & Colasse, B., (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(3), pp.153-175.
- Burlaud, A. & Dahan, L. (1987), Productivity Assessment in the Public Sector: Global Productivity Surplus Accounts, *Financial Accountability and Management*, 3(3-4), pp.235-247.
- Burlaud, A., Gibert, P. (1984), L'analyse des coûts dans les organisations publiques : Le jeu et l'enjeu, *Politiques et Management Public* 2 (1), pp. 93-117.

- Burlaud, A. & Laufer, R. (1997), « Légitimité », in *Encyclopédie des sciences de gestion*, Economica, 1997, tome 2, pp. 1754 -1772.
- Burlaud, A. & Malo, J.L., (1988), Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, (187), pp.58-64.
- Burlaud, A. & Simon, C. (2006), *Le contrôle de gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, Editions La Découverte.
- Carruthers, B.G. & Wendy Nelson Espeland (1991), Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality, *The American Journal of Sociology*, 97(1), pp.31-69.
- Chatelain-Ponroy, S. (2008), *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives : une proposition de modélisation*, Habilitation à diriger des recherches, Université de Paris-Dauphine, 15 septembre.
- Chatelain-Ponroy, S. & Sponem, S. (2008), Comme l'entreprise l'État doit adopter une culture du résultat, in A. Pezet & S. Sponem eds, *Petit bréviaire des idées reçues en management*, Cahiers libres, La découverte, pp.257-267.
- Colasse, B. (2007), *Les fondements de la comptabilité*, Editions La Découverte.
- Cossu, C., (1978), Costs: Tools for University Planning », *International Journal of Institutional Management in Higher Education*, 2(2), pp. 207-219.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988), An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category, *Administrative Science Quarterly*, 33(4), pp. 562-587.
- Dardot, P. & Laval, C. (2009), *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, La Découverte.
- Desrosières, A. & Kott, S. (2005), Quantifier, *Genèses*, vol. 58, n° 1, pp. 2-3.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983), The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48, pp. 147-160.
- Donner, F.G. (1932), General Motors Budgetary Control, *Accounting Review*, vol. 7, n° 1, pp. 22-30.
- Drucker, P. (1975), La nouvelle pratique de la direction des affaires, Economica.
- Grimaldi, A, Vernant J.P., & Papo, T. (2008), « Traitement de choc pour tuer l'hôpital public », *Le monde diplomatique*, février, p. 4-5.
- Hofstede, G.H. (1967), *The Game of Budget Control*, Assen: Van Gorcum & Comp.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Lambert, C., & Pezet, É. (2007), Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion, *Finance Contrôle Stratégie*, 10(1), pp.183-208.
- Lassègue, P. (1962), Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité, *Revue d'Économie Politique*, pp.314-326.
- Lassègue, P. (1967), *Comptabilité de l'entreprise*, Paris : Dalloz.
- Laufer, R. & Burlaud A. (1980), *Management public: gestion et légitimité*, Paris: Dalloz.
- Laufer, R. (1996), Quand diriger, c'est légitimer, *Revue Française de Gestion*, n°111, nov-déc, pp.12-37.
- Laufer, R. & Burlaud, A. (1980), *Management public: gestion et légitimité*, Paris: Dalloz.
- Lemarchand, Y. (2004), Idéologies et comptabilité: l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts. 1927-1947, *De Computis: Revista Espanola de Historia de la Contabilidad*, (1), pp.67-96.
- Le Theule, M.A., (2010), *Passeurs de création : Gestionnaires des organisations culturelles*, Vuibert.
- Mattessich, R. (2005), A concise history of analytical accounting: examining the use of mathematical notions in our discipline, *Spanish Journal of Accounting History*, 2, pp.128.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977), Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *The American Journal of Sociology*, 83(2), pp.340-363.
- Morales, J., & Pezet, A. (2010), Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique, *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(1), pp. 101-132.
- Morales, J., & Sponem, S. (2009), Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion, *Economie et société*, série KC « économie de l'entreprise », études critiques en management n°1, 12/2009, pp. 2001-2043.
- Perret, P. (2006), De l'échec de la RCB à la LOLF, *Revue Française d'Administration Publique*, 117, pp. 31-42.
- Pfeffer, J. & Salancik, G.R. (1978), *The external control of organizations: a resource dependence perspective*, Harper & Row, New York.
- Porter, T. M. (1996), *Trust in numbers: the pursuit of objectivity in science and public life*, Princeton University Press.
- Richard, J. (1983), Comptabilité pour l'autogestion: la comptabilité des entreprises yougoslaves, *Cahiers Français*, 210.
- Scott, R.W. (2003), *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*, Prentice Hall, 5ème éd.
- Shocker, A.D. & Sethi, S.P. (1974), An approach to incorporating social preferences in developing corporate action strategies, in Sethi S.P (dir.) *The unstable ground : Corporate social policy in a dynamic society*, Melville, CA.



- Sloan, A.P. (1963), *My Years with General Motors, Doubleday and Co. Inc., Mes années à la General Motors*, Éditions Hommes et Techniques, 1966.
- Sponem, S. (2010), Diversité des pratiques budgétaires. Approches contingentes et néo-institutionnelles, *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 13 n°3, pp. 115-153.
- Suchman, M.C. (1995), Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Journal*, 20 (3), pp.571 - 610.
- Thompson, J.D. (1967), *Organizations in Action*, McGraw Hill.
- Tolbert, P.S. & Zucker, L.G. (1996), The institutionalization of institutional theory, in *Handbook of organization studies*, London and Thousand Oaks: Sage Publications, pp. 175-190.