



HAL
open science

Hypocrisie, déraison: les nouveaux leviers du contrôle?

Jean-Noël Chauvey

► **To cite this version:**

Jean-Noël Chauvey. Hypocrisie, déraison: les nouveaux leviers du contrôle?. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00526010

HAL Id: halshs-00526010

<https://shs.hal.science/halshs-00526010>

Submitted on 13 Oct 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Hypocrisie, déraison : les nouveaux leviers du contrôle ?

Hypocrisy, foolishness : the new levers of control ?

Jean-Noël CHAUVEY,
Maître de Conférences, Université de Montpellier 1, ERFI (groupe FCCS)
mail : jean-noel.chauvey@univ-montp1.fr
tel : 06 82 55 73 24

Résumé :

Le contrôle de gestion est généralement considéré comme un outil de rationalité au sein des organisations, que celle-ci soit substantive dans les approches traditionnelles, ou davantage procédurale dans les approches récentes du contrôle.

Cette recherche, basée sur une étude de cas, met en évidence des pratiques de contrôle qui, contrairement aux postulats de rationalité, utilisent l'ambiguïté et l'incohérence comme moyens d'améliorer la réalisation des objectifs de l'entreprise. Ces pratiques qui peuvent être interprétées comme des applications des « technologies de la déraison » prônées par March, sont découplées des discours officiels de l'entreprise afin de masquer leur contradiction avec les mythes dominants de rationalité.

De façon assez inattendue, l'ambiguïté et l'incohérence apparaissent ainsi être des leviers de contrôle au sens de Simons.

Mots clefs :

Hypocrisie, ambiguïté, rationalité, contrôle

Summary :

Management control is usually considered as a tool of rationality, as well in its traditional approaches (substantive rationality) as in its more modern (procedural rationality).

This research, based on a case study, highlights practices of control which, contrary to the postulate of rationality, use ambiguity and incoherence, as means of improvement of the firm's objectives of profitability. These practices can be interpreted as technologies of foolishness lauded by March. They are loose coupled with official speeches to hide their contradiction with the dominant myths of rationality.

In a rather unexpected way, ambiguity and incoherence so appear to be levers of control in the sense of Simons.

Key words :

Hypocrisy, ambiguity, rationality, control

Le contrôle de gestion a connu depuis une vingtaine d'années des évolutions profondes qui ont élargi son champ et modifié son articulation avec les autres domaines du management, notamment la stratégie. Ces évolutions n'ont pas réellement remis en cause les fondements rationnels de ses outils, même si la reconnaissance du caractère souvent plus procédural que substantif de cette rationalité a enrichi les leviers d'action et contribué à renouveler les méthodes du contrôle. Cela a également contribué à lui permettre d'éviter l'enfermement positiviste auquel risquait de le conduire le caractère technique de ses outils traditionnels.

Cette évolution est notamment illustrée par la typologie des leviers de contrôle de Simons (1990, 1995) qui montre la complémentarité des dispositifs de contrôle où peuvent coexister les systèmes de diagnostic correspondant aux outils les plus traditionnels d'attribution des objectifs, de mesure des réalisations et d'analyse des écarts, les systèmes de limites et de croyance de nature plus sociale, et les contrôles interactifs auxquels on attribue la capacité à favoriser l'émergence de stratégies et à participer à l'apprentissage organisationnel.

Cette recherche s'intéresse à l'évolution des dispositifs de contrôle des entreprises et cherche à donner du sens à des pratiques ambiguës apparemment contraires aux principes habituels de rationalité et de cohérence, observées dans une grande entreprise internationale de services.

Une première partie de ce travail rappellera que le contrôle de gestion est généralement considéré comme un outil de rationalité à la fois dans ses finalités (permettre aux entreprises de prendre des décisions et d'agir de façon rationnelle) et dans ses méthodes (en s'appuyant sur des outils et techniques logiques, fiables et cohérents). Dans cette conception dominante du contrôle, y compris dans les approches modernes du « contrôle-pilotage », l'ambiguïté et l'incohérence sont considérées comme un résidu indésirable, et jamais comme un levier.

Diverses approches ont toutefois remis en cause le statut de la rationalité en management, notamment les approches néo-institutionnalistes qui ont mis en évidence le fait qu'elle n'était souvent qu'un mythe, ou les travaux de March (1990, 2006) qui appelle au relâchement des « technologies de la raison ». Les conséquences de ces approches sur le contrôle de gestion soulèvent de nombreuses interrogations mais restent à ce stade peu explorées de façon empirique.

Une deuxième partie présentera le cas d'une grande entreprise multinationale de services dans laquelle sont observées des pratiques de contrôle a priori peu rationnelles, contraires à ses discours, sans pourtant relever d'un défaut de maîtrise de sa part, ou de dysfonctionnements involontaires : fixation d'objectifs contradictoires, injonctions paradoxales, calcul de la rentabilité faussé, priorités non établies, règles non respectées, ...

Enfin, une troisième partie tentera d'interpréter ces pratiques en décrivant les mécanismes psychologiques et sociaux sur lesquels elles reposent, puis en montrant qu'elles illustrent une évolution du statut de la rationalité au sein des dispositifs de contrôle, et constituent une nouvelle forme de contrôle interactif au sens de Simons qui applique aux outils les plus traditionnels du contrôle, les technologies de la déraison prônées par March, et qui en modifient ainsi la nature profonde.

Partie 1 Le contrôle de gestion comme outil de rationalité : mythe ou réalité ?

L'idéal de rationalité domine la pensée occidentale depuis le siècle des lumières, et est également très prégnant en management, notamment dans les théories normatives de la décision. Dans cette conception, la pensée précède l'action, et les fins précèdent et justifient les moyens dans un cheminement logique.

Dans ce contexte, tout ce qui fait obstacle à l'analyse objective des situations rencontrées, à la définition d'objectifs clairs, à la détermination d'actions concrètes destinées à générer les effets attendus est considéré comme un obstacle. En particulier, l'ambiguïté et l'incohérence sont vues comme des phénomènes d'opacité qui ont pour effet d'obscurcir « l'intelligence organisationnelle » des acteurs et qui entravent leurs actions rationnelles (March et Olsen, 1976). Au mieux, elles sont révélatrices de l'incapacité des acteurs à appréhender les logiques sous-jacentes des phénomènes observés, logiques dont l'existence ne fait par principe pas de doute.

Notre propos dans cette partie consistera dans un premier temps à expliquer que l'ambiguïté et l'incohérence sont généralement considérées en contrôle de gestion comme des dysfonctionnements ou comme des effets indésirables, que ce soit dans les approches traditionnelles du contrôle (1.1) ou dans ses conceptions plus récentes (1.2). Nous expliquerons ensuite que le statut de la rationalité en gestion a été remis en question par diverses approches dont l'application au contrôle soulève de nombreuses interrogations encore inexplorées (1.3).

1.1 La rationalité substantive des approches traditionnelles du contrôle

Pour simplifier notre discours, nous considérerons que l'approche dite traditionnelle du contrôle de gestion correspond à celle développée au début du XX^{ème} siècle dans les grandes firmes multidivisionnelles, qu'illustre la définition d'Anthony et al (1965)¹. Bien qu'ancienne, et récemment remise en cause, cette conception reste dominante dans beaucoup d'entreprises.

Les principaux instruments du contrôle traditionnel sont les budgets, la comptabilité analytique, les analyses d'écarts et les tableaux de bord, qui correspondent aux systèmes de diagnostic dans la typologie de Simons (1995). La représentation qui sous-tend cette conception du contrôle est de type cybernétique comme l'explique par exemple Hofstede (1978). Elle repose sur les étapes suivantes : fixation des objectifs en fonction de buts préexistants, mesure des résultats atteints, comparaison aux objectifs, analyse des écarts générant une boucle de rétroaction et conduisant à des mesures correctives.

Dans cette conception, le contrôle de gestion peut être considéré comme un des instruments principaux de la gestion rationnelle des organisations où l'ambiguïté n'est pas envisagée ou est implicitement considérée comme un problème à résoudre, un résidu à éliminer

La mise en œuvre d'outils de gestion y est justifiée par leur capacité à réduire la complexité pour faciliter la décision et l'action, et à favoriser ou renforcer la

¹ « dispositifs par lesquels les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels »

cohérence des pratiques en alignant les politiques opérationnelles avec la stratégie de la firme (Bourguignon et Jenkins, 2004).

Ces approches traditionnelles qui ont abordé l'organisation comme des systèmes statiques, puis comme des systèmes dynamiques avec actions prédéterminées, puis comme des systèmes cybernétiques, conduisent à l'élaboration de représentations des situations de gestion censées rendre compte de la complexité de celles-ci (complexité cognitive) et à des systèmes d'actions destinés à simplifier la réalité pour jouer un rôle d'aide à la décision. Les outils de gestion ont ainsi pour vocation de réduire la complexité ou l'ambiguïté des situations, de la « digérer », mais surtout pas d'en générer.

Le contrôle apparaît ainsi être un outil de rationalité (eu égard à ses finalités) par la rationalité (de ses méthodes). Il a en effet vocation à conduire l'entreprise à des décisions destinées à atteindre des objectifs clairs, à partir d'une connaissance objective du réel et des conséquences que l'on peut logiquement attendre des actions engagées. Il repose sur des techniques, des outils, et des processus logiques et objectifs : il décline les buts de l'entreprise en objectifs individuels clairs, non contradictoires, alignés ; les indicateurs de performance sont pertinents, la comptabilité de gestion conduit à des résultats justes et permet d'analyser les écarts par rapport aux prévisions et de prendre des décisions correctrices.

Les simplifications excessives sur lesquelles reposent ces approches fonderont l'essentiel des critiques qui leur seront adressées. Celles-ci porteront notamment sur le fait qu'elles ne prennent en compte ni la divergence des buts au sein de l'organisation, ni la difficulté à mesurer les résultats réalisés et à les comparer aux objectifs fixés, ni la complexité à prendre des mesures correctives efficaces, ni l'impact des jeux de pouvoir des acteurs au sein des entreprises vues comme des organisations politiques.

1.2 La rationalité procédurale des nouvelles approches du contrôle de gestion

Les évolutions du contrôle de gestion fondées sur la remise en cause du modèle cybernétique, se sont, depuis une vingtaine d'années, traduites par un élargissement de son champ, par un renouvellement de certaines de ses pratiques, et par l'enrichissement du modèle de rationalité sur lequel il repose.

Cette évolution s'est d'abord traduite par un élargissement du champ et des ambitions du contrôle qui est bien résumé par l'évolution de la terminologie qui met désormais en avant le pilotage (et moins le contrôle) de la performance (et plus seulement de la gestion), comme en témoignent les titres des nombreux ouvrages consacrés à ces approches comme par exemple ceux de Lorino (1997) ou de Bescos et Mendoza (1996).

La conception des liens du contrôle de gestion avec les autres domaines du management a été profondément modifiée, en particulier ses relations avec la stratégie. Alors que dans les approches classiques, le contrôle intervenait en aval de la stratégie pour décliner les buts en objectifs, puis en mesurer la réalisation, on considère désormais, en particulier à la suite des travaux de Simons (1990), qu'il peut jouer un rôle dans l'émergence des stratégies et dans leur formalisation. Cette

évolution de la conception du contrôle est parallèle à la reconnaissance du caractère émergent des stratégies (Mintzberg, 1994), ou à leur élaboration « chemin-faisant » (Avenier, 1999).

Par ailleurs, l'émergence des modèles de pensée stratégiques fondés sur les ressources (Barney, 1991, Wernerfelt, 1984), sur les compétences (Hamel et Prahalad, 1994) ou sur la chaîne de valeur (Porter, 1985), a orienté le contrôle vers une approche par les processus dont l'Activity Based Costing est très illustratif, et lui a conféré un rôle dans la conception des « configurations organisationnelles » comme l'a montré Simons (1995), mais également dans les processus d'apprentissage notamment à travers la notion de contrôle interactif.

Pour certains, ce « nouveau » contrôle de gestion permettrait d'augmenter la contrôlabilité des organisations ne correspondant pas aux postulats cybernétiques, en améliorant leur capacité à gérer la complexité et les paradoxes auxquelles elles sont soumises (buts divergents entre lesquels une hiérarchisation est difficile, stratégies non formalisées et évolutives, exigence simultanée d'autonomie et adhésion au sein de l'organisation, d'ordre et d'innovation, d'intégration et de différenciation, etc.). La variété des leviers de contrôle décrite par Simons (1995) permet notamment de gérer des situations complexes en combinant les différents types de contrôle, comme l'ont illustré de façon pratique diverses recherches (notamment Tuomela, 2005).

L'analyse de ces nouvelles approches du contrôle de gestion montre que celles-ci s'inscrivent plus en complément qu'en contradiction des approches classiques. Ceci peut être illustré par le *Balanced Scorecard* où la remise en cause du caractère excessivement financier des indicateurs des tableaux de bord traditionnels ne signifie pas qu'il faille les remplacer par des indicateurs d'une autre nature, mais simplement qu'il y a lieu de les compléter dans une approche plus « équilibrée ». Bourguignon (2003) montre d'ailleurs que l'opposition entre ces nouvelles approches et les anciennes est souvent artificiellement accentuée par divers artifices rhétoriques (dualismes hiérarchiques, métaphores, utilisation de voix passives, déni du contrôle dans le discours, ...), qui ont pour but de masquer le renforcement du contrôle et de l'ordre social au sein de l'organisation.

Il n'apparaît pas que le « nouveau » contrôle de gestion remette en cause les principes de rationalité dominants dans le champ du management, même si la conception de cette rationalité a évolué dans le sens de son enrichissement.

Ces approches du contrôle s'appuient davantage sur la notion de rationalité procédurale au sens de Simon (1982) que sur celle de rationalité substantive, ce qui confère aux outils de gestion des rôles renouvelés. Par exemple, divers auteurs ont mis en exergue le fait que dans la mise en œuvre du *Balanced Scorecard*, le processus de réflexion collective et de construction de représentations communes était finalement plus important que le tableau de bord auquel on aboutissait (Chabin et al., 2003). De même, dans certaines applications de la méthode ABC, il apparaît que la meilleure compréhension des processus, l'identification de mesures d'optimisation induites par le changement d'angle d'observation de l'organisation pouvaient avoir un intérêt supérieur au calcul des coûts à proprement parler (cf l'étude de cas de l'entreprise S. in Chauvey et Naro, 2004).

De la même façon, la remise en cause de l'hypothèse de convergence et de cohérence des buts (Hofstede, 1978) a conduit à attribuer au contrôle de gestion un rôle nouveau pour les clarifier, les hiérarchiser, et aider à la formulation de la stratégie (Simons, 1995), ou encore, dans le *Balanced Scorecard*, à élaborer des tableaux de bord « équilibrés » susceptibles de répondre aux objectifs des différentes parties prenantes de l'entreprise et sur différents horizons (court terme / long terme).

Dans ces évolutions, le principal élément de nouveauté est la reconnaissance de certains facteurs de complexité (non convergence des buts par exemple) qui étaient ignorés dans le modèle cybernétique, mais sans remise en cause de la vocation du contrôle de gestion comme outil de rationalité, fût-elle procédurale. Au contraire, l'utilité de son rôle de simplification, de représentation, de « digestion » de la complexité pour faciliter la prise de décision et l'action, se trouve renforcée par la reconnaissance d'une complexité auparavant niée. La vocation rationnelle des outils de gestion de type diagnostic n'est donc pas remise en cause par les évolutions récentes du contrôle, même si ceux-ci se trouvent complétés par des dispositifs plus interactifs au sens de Simons.

1.3 Vers un contrôle de gestion déraisonnable ?

La vision rationnelle du contrôle de gestion, si elle reste dans les faits, dominante, a été remise en question depuis de nombreuses années, par exemple par Argyris (1952) qui a montré que l'élaboration des budgets auquel les acteurs n'apportent souvent qu'une « pseudo-participation » pouvait servir à la reproduction des relations de pouvoir au sein des organisations. Ce type de recherche a montré que les pratiques du contrôle pouvaient être appréhendées comme des actions sociales et politiques, et pas seulement comme des techniques neutres de planification et de décision rationnelles.

Divers travaux de portée plus générale ont par ailleurs discuté ou remis en cause le statut de la rationalité en management. Il ne s'agit ici en aucune façon d'en établir un inventaire qui relèverait d'une toute autre recherche. Plus modestement, nous évoquerons ci après deux types de contributions qui, bien que de portée beaucoup plus générale, sont susceptibles d'améliorer la compréhension de pratiques de contrôle ambiguës ou apparemment non cohérentes : les travaux de March sur les technologies de la déraison qui remettent en cause l'exclusivité des modèles rationnels en management d'une part (1.3.1), et les théories néo-institutionnalistes qui montrent que derrière les discours rationnels peuvent se cacher des pratiques qui le sont moins, d'autre part (1.3.2).

1.3.1 contrôle de gestion et déraison

March et Olsen (1976), puis March (1990, 2006), ont remis en cause la domination de ce qu'ils appellent les « technologies de la raison » dans la culture occidentale et plus particulièrement dans le champ du management. Ces technologies qui reposent sur des hypothèses de clarté (des objectifs et des comportements destinés à les réaliser) et de cohérence (entre les actions menées et les résultats attendus) postulent la primauté de la rationalité dans les processus de décision et le rejet des processus intuitifs ou basés sur la tradition ou la foi.

Selon ces auteurs, l'application de ces technologies de la raison limite les organisations à la reproduction de procédures et de comportements déjà connus, et les empêche d'explorer de nouvelles voies, d'innover. Ils prônent donc ce qu'ils appellent les « technologies de la déraison » (*technology of foolishness*) qui reposent sur un relâchement temporaire des impératifs de rationalité et de cohérence, afin d'ouvrir la possibilité d'exploration, de découverte de possibilités nouvelles et de nouvelles formes de cohérence qu'une approche plus rationnelle n'aurait pas permises. L'idée est de placer les individus de l'organisation dans une position « d'exploration » permettant l'invention de comportements nouveaux ou d'idées nouvelles, et pas seulement « d'exploitation » où il s'agit d'affiner et de répéter les règles existantes (March, 2006).

Ces travaux posent des principes généraux, mais ne sont pas très explicites sur les modalités pratiques de leurs recommandations. Ils rejoignent les conclusions de nombreux autres travaux par exemple consacrés aux pratiques de gestion paradoxales (Josserand et Perret, 2000), à l'ambiguïté comme outil de gestion (Landry, 1995), ou encore aux liens entre la performance et la capacité à gérer les paradoxes (Denison et al, 1995).

Cette approche soulève diverses questions qui n'ont pas à ce jour à notre connaissance de réponse empirique : ces technologies de la déraison s'appliquent-elles au contrôle de gestion ? Selon quelles modalités pratiques ? Quel rôle peuvent-elles y jouer, et quel impact ont-elles sur les méthodes habituelles de contrôle ?

1.3.2 contrôle de gestion et hypocrisie

L'enchaînement rationnel selon lequel la réflexion détermine les décisions qui engendrent les actions dans un processus formel, a été remis en question il y a plusieurs décennies notamment par Cohen et al. (1972). Divers auteurs ont ensuite montré que les actions et les discours pouvaient suivre des voies indépendantes voire contradictoires (March, 1987, Argyris, 1990).

Les approches dites néo-institutionnelles ont développé ces idées notamment à travers les contributions majeures de Meyer et Rowan (1977) et DiMaggio et Powell (1983). Ceux-ci ont montré que les entreprises ont, pour assurer leur pérennité dans un environnement fortement institutionnalisé, besoin d'acquiescer de la légitimité. Cette légitimité est notamment obtenue en se conformant « cérémonieusement » à des rites, et en adoptant des comportements conformes aux mythes dominants, notamment celui de rationalité (Meyer, 1983). Cette recherche de légitimité conduit les entreprises à adopter des structures formelles de prise de décision, et à mettre en œuvre des techniques, notamment comptables et budgétaires, qui, en confirmant le mythe selon lequel le futur est programmable et l'évolution de l'entreprise maîtrisable, confèrent à l'organisation un statut légitimant de rationalité.

Ces auteurs ont toutefois montré que ces techniques ou structures destinées à conférer de la légitimité aux organisations qui les utilisent, étaient souvent incompatibles avec les contraintes de l'action concrète, et que leur utilisation effective était, soit impossible, soit qu'elle risquait de provoquer des dysfonctionnements importants (Brunsson, 1985, Cooper, 1981). Ces observations rejoignent celles d'Argyris (1977) pour qui l'idéal de contrôle proposé par les modèles rationnels de l'organisation était impossible à réaliser en pratique.

Ainsi, pour concilier les contraintes de l'action concrète efficace, et les besoins de légitimité, les organisations se prêtent à des découplages entre les discours et les actions, découplages qui caractérisent l'hypocrisie des organisations mise en évidence par Brunsson (1989). Ces découplages peuvent ainsi se traduire par la mise en avant de structures formelles et de pratiques rationnelles dans les discours, et par la mise en œuvre concrète d'actions ou de techniques non conformes à celles annoncées.

Ces mécanismes sont à ce jour assez peu connus et ont à notre connaissance fait l'objet de peu de recherches empiriques appliquées au contrôle de gestion hormis celle de Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999) consacrée au seul processus budgétaire.

Ils soulèvent néanmoins des questions essentielles pour le champ du contrôle : les pratiques de contrôle des entreprises correspondent-elles toujours à ce qu'elles en disent ? Le respect des mythes de rationalité les conduisent-elles parfois à découpler leurs discours rationnels et leurs pratiques qui le sont moins ? Comment parviennent-elles à gérer les contradictions qui en résultent ? Quelles conséquences ces pratiques ont-elles sur les outils du contrôle ? En affectent-elles la nature, ou seulement les modalités d'application ?

La deuxième partie de ce travail, apportera certains éléments de réponses à ces questions à partir d'observations empiriques qui feront ensuite l'objet d'une discussion.

Partie 2 : Des pratiques de contrôle ambiguës : une étude de cas

Le cas présenté ci après s'appuie sur une intervention de longue durée en entreprise. En termes de démarche de recherche, l'approche relève de l'observation participante en ce sens que le chercheur a agi sur le terrain au même titre que les observés, sans que son statut de chercheur ne soit explicitement mis en avant dans la relation. Cette intervention s'est inscrite dans le cadre d'une mission de conseil. Les réflexions à la base de ce travail procèdent davantage d'un processus réflexif du chercheur sur sa pratique et d'une interprétation *a posteriori* des données de l'expérience, que d'un processus de recherche planifié dès le départ.

2.1 Présentation générale de l'entreprise F

L'entreprise F est une société française prestataire de services d'études et de conseils qui emploie un millier de personnes. Son périmètre d'intervention est principalement européen et elle fait partie des quelques entreprises leaders de son secteur. La société jouit d'une forte notoriété sur le marché, et est considérée comme une référence technique. Elle dégage une rentabilité élevée.

Son organisation est pyramidale. Environ soixante directeurs supervisent les projets réalisées par les consultants répartis en plusieurs niveaux hiérarchiques liés à leur degré de compétence et d'expérience (les consultants, superviseurs, chefs de projet).

Chaque directeur est responsable des projets qu'il vend et qu'il supervise sur le plan technique. Il se voit chaque année assigner des objectifs de CA et de marge.

Les collaborateurs, quel que soit leur niveau, tiennent chaque semaine des fiches de temps où ils indiquent le temps passé sur chacun des projets sur lesquels ils ont travaillé. Ce suivi des temps permet de calculer la rentabilité des projets. Celle-ci est analysée en comparant le CA facturé pour le projet, et le total des temps passés valorisés à un taux horaire propre à chaque niveau hiérarchique (on parle du niveau de « production »). Ce taux correspond au prix de vente souhaité par l'entreprise (prix cible), et non au coût du consultant qui n'apparaît jamais dans le système de gestion des projets.

Ainsi, un projet qui dégage un résultat nul est un projet pour laquelle les temps passés ont été vendus en totalité, et au prix cible. Si dans la terminologie de l'entreprise, ce projet est « à zéro », il dégage en fait une marge significative si on l'analyse par rapport au coût réel des consultants. En rapprochant les salaires des consultants des tarifs, on peut estimer que le rapport entre le coût d'un consultant et son tarif cible est de l'ordre de 3. Un projet qui dégage un résultat facial de zéro dégage donc en fait une marge sur coût direct réelle de l'ordre de 66%.

Pour chaque projet, un devis préalable est adressé au client. Ce devis est basé sur une estimation des temps à passer, et du niveau des consultants prévu.

Les projets dont le CA est inférieur à la production dégagent une « perte ». A l'inverse, lorsque le CA est supérieur à cette production, ce qui est plus rare, on parle de « profit ». Un taux de perte jusqu'à 10% est accepté sans difficulté. Au-delà, le directeur doit fournir des explications détaillées au service de contrôle rattaché à la direction générale. Une perte peut s'expliquer soit par le fait que les temps réellement passés sont supérieurs aux temps prévus au moment du devis (écart dit de production), soit par le fait que les heures ont été vendues à un tarif inférieur au tarif cible (écart dit financier), soit par le fait que la structure d'équipe fait intervenir des consultants plus expérimentés que prévus, donc plus chers (écart non identifié en tant que tel et noyé dans l'écart financier). Le cas le plus fréquent est celui où les écarts financier et de production sont défavorables et sont partiellement compensés par un écart de structure favorable.

Les directeurs sont jugés sur l'atteinte de leur objectif de CA et sur leur taux de profit ou de perte global. Leur prime variable, qui représente une part importante de leur rémunération, est calculée sur ces critères.

Les consultants ont pour essentielle fonction de réaliser techniquement les projets. Les superviseurs travaillent techniquement sur les projets, et encadrent plusieurs consultants. Ils ont pour rôle de veiller au respect des temps prévus, et à la qualité du travail réalisé. Les chefs de projet coordonnent plusieurs projets. Ils les valident sur le plan technique et interviennent en appui des superviseurs sur les aspects les plus complexes. Ils sont responsables de la relation client et de la satisfaction de ceux-ci. Les directeurs s'appuient largement sur les chefs de projets, tant sur le plan technique que pour la gestion de la relation client, ou pour la maîtrise de la rentabilité. Les chefs de projet ont également un rôle de développement commercial et ont des objectifs de CA à respecter.

Le principal critère d'appréciation de la performance des consultants est le « taux d'activité » calculé par le ratio :

Total des heures imputées sur des projets / objectif d'heures facturables

L'objectif d'heures facturables est déterminé pour chaque niveau hiérarchique. Il est d'autant plus faible que le niveau hiérarchique est élevé. Les consultants ont un objectif d'imputation de 1 600 heures par an, les superviseurs qui réalisent des tâches administratives, de 1 450, et les chefs de projets, qui, en plus de tâches administratives diverses, consacrent une partie de leur temps au développement commercial, de 1 150 heures. Pour les chefs de projet, l'analyse de la performance en terme de taux d'activité est complétée par les deux autres critères que sont le taux de perte moyen des projets gérés, et le volume de CA généré.

2.2 Analyse critique du contrôle de gestion de F

Le système de contrôle de gestion de F repose sur l'attribution d'objectifs financiers à chaque département, et à chaque directeur, qui sont ensuite déclinés au niveau de chaque individu. Le système de suivi des temps passés détermine chaque semaine la rentabilité des projets par comparaison entre les temps imputés valorisés et le CA. Il s'agit d'une comptabilité de gestion en coûts directs très classique dans ce secteur où la masse salariale représente 80% des coûts. Un compte de résultat en coûts spécifiques est établi pour chaque département (correspondant à des secteurs d'activités ou des zones géographiques).

Dans une première approche le système de contrôle apparaît rationnel, conforme aux pratiques de entreprises du secteur.

Pourtant, une connaissance plus intime de cette entreprise met en évidence des incohérences et des pratiques contraires aux principes généralement admis en contrôle de gestion. Ces incohérences apparentes tranchent à la fois avec l'impression de rationalité qui se dégage d'une première analyse de la société, et avec ses discours.

- Les consultants font l'objet d'informations contradictoires sur les critères de performance. Le discours officiel de l'entreprise est que tous les consultants doivent sur leurs fiches de temps, indiquer tous les temps passés afin que le système de gestion reflète la rentabilité réelle des projet. Ce discours est tenu de façon régulière par les membres de la direction et est relayé avec force par les contrôleurs de gestion. Pourtant, parallèlement à ce discours officiel, les consultants font l'objet de pressions permanentes des chefs de projets et des superviseurs pour limiter les temps imputés. Les superviseurs indiquent aux consultants les heures que ceux-ci sont autorisés à imputer sur les projets. Ces heures sont bien entendu la plupart du temps largement inférieures aux temps réellement passés. Cette pratique officieuse connue et pratiquée par tous a pour finalité de limiter les pertes apparentes sur les projets.

Toutefois, pour les consultants, mais également pour les superviseurs et chefs de projets qui sont soumis aux mêmes pressions, ces injonctions apparaissent contradictoires avec le fait qu'ils seront en fin d'année appréciés en fonction de leur taux d'activité. On les juge donc sur un critère qu'ils ne maîtrisent dans les faits que très partiellement. Ainsi un consultant qui aurait travaillé sur plusieurs dossiers « mal vendus » et qui n'aurait donc été autorisé à n'imputer qu'une part limitée des temps

réellement travaillés verrait son taux d'activité calculé par le système de gestion très largement sous estimé.

- Le même type d'incohérence frappe les chefs de projet. Ceux-ci sont en effet jugés à la fois sur la rentabilité des projets et sur le taux d'activité. Or la satisfaction d'un de ces critères entraîne en général une dégradation du second. Les chefs de projet sont ainsi soumis à un dilemme permanent entre la nécessité d'imputer suffisamment peu de temps pour préserver la rentabilité apparente de leurs projets (d'autant que, leur taux cible étant élevé, l'impact de leurs temps sur la rentabilité est en général significatif), et la nécessité d'en imputer suffisamment pour s'assurer un taux d'activité conforme aux objectifs. Cette observation semble contradictoire avec l'idée généralement admise en contrôle de gestion selon laquelle les objectifs fixés doivent être cohérents entre eux.

- Pour les chefs de projet, la difficulté est renforcée par le fait qu'on leur fixe des objectifs commerciaux et qu'on les pousse à faire des efforts de développement commercial, alors que, dans la pratique chacun sait dans l'entreprise que le taux d'activité reste le critère essentiel pris en compte pour les promotions et l'attribution des primes.

- Le système de suivi de la rentabilité donne, du fait des pratiques décrites ci-dessus, une vision faussée de la rentabilité, parfois dans des proportions importantes. Ce système de suivi qui apparaissait assez rationnel dans une première analyse s'avère donc gravement faussé. La rentabilité de certaines prestations est surestimée ce qui entraîne en contre partie une sous-évaluation des taux d'activités des consultants. A l'inverse, la rentabilité de certaines prestations est sous estimée, même si ce cas de figure est moins fréquent. En effet lorsqu'un projet dégage un profit, celui-ci est la plupart du temps utilisé pour imputer des temps relatifs à d'autres projets moins rentables. Lorsqu'un profit est réalisé, il est donc rare qu'il apparaisse. Ces pratiques génèrent des phénomènes de subventionnements croisés et tendent à niveler la rentabilité affichée des projets.

- Cet état de fait est connu de tout le monde dans l'entreprise. La direction générale ne faisant rien pour y remédier, on peut considérer qu'elle l'accepte, même si elle ne peut pas l'exprimer. Comme indiqué ci-dessus, elle rappelle d'ailleurs régulièrement la règle officielle, mais son discours, apparemment accepté par tous, ne convainc personne.

Ce sujet est, au sein de l'entreprise, frappé d'un fort tabou. Il n'est pas de bon ton de critiquer le système ni de mettre en avant ses limites.

- Un autre exemple d'incohérence apparente concerne les décisions de segmentation du marché. F réalise des prestations pour des clients de taille très différente, dans divers secteurs d'activité (industrie, services, établissements de santé et de protection sociale, collectivités locales et établissements publics), à Paris, en province et à l'étranger. Ces différents segments de marché sont caractérisés par des capacités contributives et par une intensité concurrentielle très différentes. Les projets vendus à des grandes entreprises sont plus gros et plus rentables que ceux vendus à des PME. Les projets internationaux sont en général mieux vendus qu'en France, où le marché provincial est beaucoup moins rentable que le marché parisien. De même,

les prestations réalisées dans le secteur public sont la plupart du temps beaucoup moins bien vendues que dans le secteur privé.

Malgré cette réalité connue de tous et que tous les concurrents de F ont également à subir, Les exigences de rentabilité de ces différents domaines d'activité sont les mêmes. Les prix cibles pris en compte dans le système de gestion sont en effet indifférenciés, alors que l'on pourrait imaginer par exemple l'application de tarifs différents selon les marchés. De fait, pour s'adapter aux prix du marché, l'entreprise applique des tarifs moins élevés qui génèrent donc des pertes (écart financier). L'entreprise ne prend officiellement ni la décision d'abandonner ces segments de marché moins rentables, ni la décision de les conserver en acceptant d'en retirer une rentabilité moins élevée, ce qui est de toutes façons le cas. Dans cette approche, la rentabilité apparente des différents secteurs n'est pas comparable car les tarifs ne tiennent pas compte des contraintes spécifiques à chaque secteur. De même, l'appréciation de la performance des individus s'en trouve faussée. Pour atteindre un même niveau global de rentabilité un directeur installé en province et travaillant pour le secteur public aura ainsi beaucoup plus d'efforts à réaliser qu'un directeur parisien travaillant pour des grandes entreprises.

Cette position ambiguë de l'organisation fait que les individus ne disposent pas de directive claire à appliquer et sont donc conduits à s'adapter comme ils le peuvent.

De même que pour les pratiques consistant à contourner les règles d'imputation des heures sur les dossiers, on est ici en présence d'un sujet tabou qui ne peut être officiellement abordé au sein de l'entreprise.

Partie 3 : Discussion et interprétation

Dans cette troisième partie nous commenterons les pratiques de contrôle de l'entreprise F (3.1), puis nous tenterons de leur donner du sens au-delà de leur incohérence apparente (3.2), pour enfin en tirer des enseignements plus généraux (3.3).

3.1 Des pratiques de contrôle ambiguës et un comportement hypocrite

Les pratiques de contrôle observées dans le cas F semblent contredire les postulats de rationalité du contrôle de gestion, en particulier de son aversion à l'ambiguïté et à l'incohérence. Elles fournissent une illustration d'hypocrisie organisationnelle et de découplage entre les pratiques qui utilisent l'ambiguïté et l'incohérence, et les discours qui affichent une rationalité conforme aux mythes ambiants et aux attentes de l'environnement institutionnel de l'entreprise.

Les incohérences et décalages entre les discours et les pratiques sont nombreux dans l'entreprise F. On peut notamment citer les contradictions suivantes :

- l'injonction officielle d'indiquer tous les temps passés n'est pas respectée et la direction ne fait rien pour la faire réellement appliquer,
- le système de suivi des marges des projets est basé sur des informations fausses qui génèrent des subventionnements croisés volontaires importants (sous-

estimation du temps passé sur de nombreux projets, surestimation des temps des projets plus rentables, ...). Ce système est, malgré cette réalité connue de tous, utilisé pour l'analyse de la rentabilité des projets, et pour l'appréciation de la performance des individus.

- Les objectifs donnés aux individus sont contradictoires sans aucune priorité claire : avoir un taux d'activité élevé mais ne pas imputer trop de temps sur les projets pour ne pas affecter la rentabilité, mener des actions de développement pour augmenter le CA tout en travaillant sur les projets de façon à atteindre un taux d'activité suffisant, travailler sur des secteurs moins rentables en pratiquant les mêmes tarifs et en générant la même marge, ...

Ces pratiques apparaissent peu conformes aux principes habituels de rationalité, de cohérence et d'exactitude du contrôle qui, au contraire, introduit ici de l'ambiguïté et de l'incohérence pour les individus plutôt que de les réduire.

Compte tenu de la performance économique de l'entreprise, de sa pérennité, on ne peut toutefois raisonnablement pas considérer ces pratiques comme des dysfonctionnements, des erreurs de gestion. Elles ont vraisemblablement une logique en terme d'efficacité qu'il s'agira de décrypter. Toutefois, n'étant pas « affichables » car contraires aux mythes dominants de rationalité, elle se traduisent pas un découplage entre ces pratiques dont on peut à ce stade postuler l'efficacité, et les discours conformes aux attentes institutionnelles et sociales.

3.2 La logique de l'ambiguïté et de l'incohérence

Nous expliquerons ci après que les ambiguïtés et contradictions apparentes du système de contrôle de F poursuivent en fait une logique d'efficacité qui utilise l'incohérence psychologique que ces pratiques engendrent sur les individus, pour les conduire à des comportements de sur-investissement et d'adaptation (3.2.1). Ces pratiques s'inscrivent dans un mode de régulation sociale plus global qui permet à ces incohérences de ne pas bloquer le fonctionnement de l'organisation (3.2.2)

3.2.1 l'incohérence psychologique, facteur d'efficacité

Pour comprendre les mécanismes à l'œuvre au sein de l'entreprise F, il est nécessaire de distinguer, à la suite de Bourguignon et Jenkins (2004), les notions de cohérence instrumentale qui fait référence aux finalités des pratiques et à leur alignement avec les objectifs de l'entreprise, et de cohérence psychologique qui fait référence à l'expérience vécue par les acteurs et qui s'exprime en termes de perceptions, d'émotions et de représentations.

Les pratiques de l'entreprise F créent de l'incohérence psychologique chez les individus en leur assignant des objectifs contradictoires, en tolérant des comportements contraires aux instructions officielles et en appréciant la performance des individus et des projets sur la base d'informations fausses et connues comme telles. Les injonctions paradoxales qui résultent de ces pratiques créent pour les individus une double contrainte contradictoire qui est fortement anxiogène. Depuis les travaux de Festinger (1962) sur la dissonance cognitive, on connaît la préférence des individus pour la consonance et leurs tentatives de réduction de la dissonance par une modification des représentations ou des comportements.

Il apparaît ici qu'une des réponses des membres de F à cette dissonance consiste à s'adapter aux contraintes contradictoires en prenant à leur charge cette contradiction et en trouvant par eux-mêmes le moyen de la dépasser. L'effet le plus concret de cette prise en charge et de l'effort d'adaptation consiste pour ces individus à se surinvestir en accumulant des heures de travail bien supérieures à la durée légale afin d'atteindre un taux d'activité suffisant, sans sacrifier la qualité de réalisation des projets, et sans affecter leur rentabilité. Cette adaptation est faite de manière volontaire par les individus, mais peut difficilement se comprendre si l'on ne prend pas en compte l'inconfort psychologique qu'ils tentent de réduire par ce biais.

Dans leurs travaux sur les changements organisationnels, Bourguignon et Jenkins (2004) indiquent que ce qui est en jeu dans tout processus de changement, est le maintien ou la restauration des cohérences instrumentale et psychologique. Le cas F semble à l'inverse montrer que l'incohérence psychologique peut servir à renforcer la cohérence instrumentale c'est-à-dire la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Dans le cas étudié il est en effet évident que, si les individus n'avaient pas à résoudre ces injonctions contradictoires, ils auraient moins d'effort d'adaptation à fournir et qu'ils travailleraient moins ou de façon moins productive. Si des priorités claires étaient établies entre taux d'activité et rentabilité, entre développement en production, les individus auraient moins de difficulté à atteindre ce qui est attendu d'eux et seraient moins poussés à se surinvestir, à tenter sans cesse d'optimiser leur efficacité. Les individus sont ainsi placés dans une situation « d'exploration » au sens de March (2006) les obligeant à développer par eux-mêmes des solutions optimisantes sans se contenter d'appliquer des consignes rationnelles et non ambiguës qui ne font jamais que répéter des schémas habituels et logiques.

Vues sous cet angle, les pratiques de F sont bien cohérentes au regard des objectifs de rentabilité de l'entreprise car elles permettent d'améliorer leur degré de réalisation. L'ambiguïté et l'incohérence psychologique sont des moyens utilisés pour atteindre ces objectifs, et non des dysfonctionnements ou des erreurs.

La dimension manipulatoire des pratiques décrites ici, leur impact négatif sur le bien-être des salariés à travers le stress qu'elles génèrent, expliquent en partie les comportements hypocrites des organisations qui les utilisent et leur impossibilité à les afficher, d'où le découplage entre discours et pratiques.

3.2.2 Des pratiques de contrôle intégrées dans des dispositifs plus globaux de régulation sociale.

Pour comprendre comment les pratiques décrites ci-dessus conduisent à une adaptation volontaire des individus sans provoquer de rejet ou de blocage, il est nécessaire de prendre en compte le fait qu'elles s'inscrivent au sein de dispositifs de contrôle social plus global.

Pour cela il est utile de se référer au travail de Brunel (2004) qui a décrit et interprété le système de valeur de ce qu'elle appelle les « multinationales de l'excellence » auxquelles l'entreprise F s'apparente nettement. Elle appuie d'ailleurs sa recherche sur l'étude de cas d'un grand cabinet de conseil international qui présente de très fortes analogies avec l'entreprise F.

Brunel montre que ces entreprises ont développé une nouvelle forme de régulation sociale subtile et peu coercitive basée sur une forme de pouvoir trop euphémisée et intériorisée pour être perçue comme telle. Cette forme de pouvoir s'appuie notamment sur des pratiques de développement personnel reposant sur le postulat selon lequel le potentiel humain peut être renforcé de manière à atteindre l'idéal du sujet sans écart entre ce qu'il pense être, ce qu'il veut être et ce qu'il est. Cette approche basée sur une représentation simplifiée du psychisme, est inspirée de la psychologie humaniste de Carl Rogers, et relève d'une tradition psychothérapeutique dite réparatrice qui vise à renforcer le moi et à le rendre plus puissant. Lacan dans ses *Écrits* avait dénoncé ces pratiques dont il qualifiait les partisans de « managers de l'âme », pour la fonction adaptative qu'ils assignaient au Moi, le transformant en objet de régulation sociale.

Les théories managériales appelant au développement personnel appellent à la gestion des problématiques organisationnelles par une prise en charge individuelle. Elles reposent sur une « norme d'internalité » au sens de Beauvois et Joule (1981) qui postule que l'individu est à la source de ce qui lui arrive, que ses interactions avec autrui dépendent en premier lieu de lui-même et des affects inconscients qu'il projette sur le monde, et qu'il peut les contrôler. Elles exploitent ainsi le mythe de maîtrise de soi qui induit un processus d'intériorisation des contraintes externes et d'adaptation volontaire de l'individu à son environnement.

Plus généralement, Brunel explique que l'ensemble des pratiques managériales de l'entreprise est basé sur des ambivalences et sur des valeurs suffisamment contradictoires pour s'adapter à tous les contextes, ces valeurs n'étant pas faites « pour que l'on y croie », mais « pour que le système marche ». Dans ce contexte, la seule manière pour les individus, d'échapper aux contradictions du système, est de se sur-adapter à ce qui est attendu, phénomène observé dans l'entreprise F.

Elle montre également comment ces entreprises sont liées avec leurs salariés par un « contrat narcissique » puissant qui offre des reconnaissances symboliques et financières fortes en échange d'une implication massive et d'une non remise en question des valeurs. Elle parle ainsi d'un mode de management de type « pastoral² narcissique » qui constitue selon elle une manière efficace de produire de la conformité et de la régulation sociale dans la mesure où les individus n'identifient pas cette forme de pouvoir comme telle et ne s'y opposent donc pas. Ainsi, en contrepartie du fait qu'ils « internalisent » les contradictions qui leur sont imposées en les prenant à leur charge, les salariés de F perçoivent un « salaire narcissique » et adhèrent plus ou moins consciemment au pouvoir pastoral dont la nature n'est pas clairement affichée. Ceci explique la faible remise en question du système et de ses contradictions, la faiblesse des oppositions alors que, dans d'autres contextes, on assisterait probablement à un rejet violent qui conduirait à un conflit social ouvert.

3.3 De nouveaux leviers de contrôle ?

Dans le cas étudié plus haut les dispositifs de contrôle utilisent l'ambiguïté pour améliorer la réalisation des buts de l'entreprise et peuvent donc à ce titre être considérés comme rationnels. L'incohérence qui semblait les caractériser n'est

² La notion de pouvoir pastoral qui consiste à conduire les individus selon leurs intérêts et à les protéger est empruntée à Michel Foucault.

cependant pas qu'apparente. Elle est créée et entretenue volontairement pour induire des comportements allant dans le sens d'une plus grande efficacité, en combinant des valeurs opposées de telle sorte que celles-ci « restent en état de tension créatrice et de freinage mutuel », créant ainsi un cercle vertueux (Hampten-Turner, 1992).

Alors que dans les approches habituelles du contrôle l'ambiguïté et l'incohérence sont des résidus, des bruits à réduire, elle apparaissent ici être des instruments du contrôle, ce qui change fondamentalement leur statut.

Il est important de noter que ces pratiques portent en particulier sur les dispositifs les plus traditionnels du contrôle, c'est-à-dire ceux vis-à-vis desquels les postulats de rationalité, d'exactitude, d'objectivité sont les plus forts. On pourrait dire pour reprendre les concepts de Simons, qu'il s'agit d'une utilisation « interactive » des outils de contrôle de type « diagnostic ». Or, cet usage change la nature même de ces outils. En relativisant l'exigence d'objectivité et d'exactitude c'est leur fondement même qui est remis en question et qui les fait sortir *de facto* de la catégorie d'outils de diagnostic pour en faire des instruments de régulation sociale.

Compte tenu de la très forte réputation d'objectivité de ces outils, renforcée par leur apparence comptable, on peut d'ailleurs considérer que l'usage qui en fait par l'entreprise F est hypocrite au sens de Brunsson, et relève d'une intention manipulatoire.

On peut également considérer que l'exemple étudié ci-dessus illustre un lien inattendu entre le contrôle de gestion et la complexité. Au lieu d'appréhender la complexité pour mieux la comprendre, et de la réduire pour favoriser l'action, le contrôle introduit au sein de l'organisation de la complexité pour les acteurs (par exemple en fixant des objectifs contradictoires) ou choisit de ne pas la traiter (par exemple en ne tranchant pas la question du retrait ou non des secteurs moins rentables) afin d'induire les comportements d'adaptation et de prise en charge de la complexité par les acteurs eux-mêmes. Le contrôle de gestion fait ici un usage fonctionnel et comportemental de la complexité alors qu'il en a habituellement une approche cognitive visant à la comprendre, la représenter, et la réduire pour faciliter l'action, ce qui a pour effet de dynamiser l'organisation, et de faciliter l'exploration de solutions nouvelles.

L'ambiguïté et l'incohérence apparaissent ainsi être un levier de contrôle au sens de Simons, qu'il est cependant difficile de classer dans sa typologie. Par nature, ce levier est interactif, mais les pratiques que Simons décrit dans cette catégorie reposent sur des phénomènes d'apprentissage et d'ajustements collectifs qui accompagnent par exemple l'émergence de stratégies, dans un mode de coopération actif et conscient entre les individus. Ici l'interaction a une dimension plus manipulatoire, moins coopérative, car elle joue en partie sur l'inconscient des individus. L'incitation à l'innovation, à l'exploration, à la gestion des paradoxes est un aspect jusqu'à présent peu développé des leviers interactifs. Il s'agit peut-être d'une cinquième catégorie de leviers complémentaire à celles décrites par Simons.

Les pratiques observées dans l'entreprise F donnent une illustration concrète des technologies de la déraison prônées par March. On constate que, par un usage inédit de ces technologies, le contrôle stimule les capacités dynamiques de l'entreprise (Teece et al, 1997, Winter, 2003), et qu'il contribue, comme l'avait montré Simons (1990), à la création d'avantages concurrentiels.

Par ailleurs, l'exemple de l'entreprise F montre que l'hypocrisie organisationnelle n'est pas l'apanage des organisations politiques mais qu'elle concerne également les entreprises « dominées par la rationalité technologique » (Rojot, 2005, p442).

Conclusion

Cette recherche a montré que, contrairement à la conception dominante du contrôle de gestion, celui-ci pouvait utiliser l'ambiguïté et l'incohérence afin d'orienter les comportements des membres de l'organisation dans le sens de la réalisation de ses objectifs. Ces pratiques qui peuvent être interprétées comme des applications concrètes des technologies de la déraison prônées par March, s'accompagnent de découplages entre les discours et les pratiques caractéristiques de l'hypocrisie organisationnelle, car ces pratiques s'avèrent contraires aux mythes de rationalité dominants. En cela, l'ambiguïté, l'incohérence et l'hypocrisie qui les rend possibles peuvent être analysées comme des leviers de contrôle dans le sens qu'en donne Simons, et contribuer au renforcement des capacités dynamiques de la firme.

Cependant, ces pratiques peuvent également être vues comme destinées à renforcer la conformité des salariés aux attentes des dirigeants, et à permettre la reproduction des relations d'autorité et de l'ordre social. En euphémisant les relations de pouvoir sous-jacentes et en masquant hypocritement le renforcement du contrôle qu'elles induisent, elles apparaissent comme des instruments de légitimation du pouvoir dominant qui s'accompagnent d'une augmentation du stress au travail dont les conséquences physiques et psychiques, si elles restent à apprécier, ne doivent pas être ignorées. Les conclusions de notre recherche rejoignent sur ces points celles de Bourguignon (2003) qui avait mis en évidence la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion, et sa contribution à la pérennité de l'ordre social.

Bibliographie

- Anthony R.N, Dearden J., Vancil R., (1965), Management control systems, Homewood, Irwin.
- Argyris, C., (1990), The dilemma of implementing controls : the case of management accounting, Accounting, Organizations and Society, pp 503-512.
- Argyris, C., (1977), Organizational learning and management, information systems, Accounting, Organizations and Society, 2 (2), pp 113-123.
- Argyris, C., (1952), The impact of budgets on people, USA, The Controllershship Foundation.
- Avenier M-J., (1999), La stratégie chemin-faisant, Economica.
- Barney J., (1991), Firm resources and sustained competitive advantage, Journal of Management, vol 17, n°1, pp 99-121.
- Bescos P. L., Mendoza C., (1996), Le management de la performance, Editions comptables Malesherbes.

Bourguignon A., (2003), Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion, revue Comptabilité Contrôle Audit, n° spécial, mai, pp 27-53.

Bourguignon A., Jenkins A., (2004), Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique, Revue Finance Contrôle Stratégie, vol 7, n°3, septembre, pp 31-61.

Beauvois J-L., Joule R-V., (1981), Soumission et idéologies : psychosociologie de la rationalisation, Paris, PUF.

Brunel V., (2004), Les managers de l'âme, La découverte.

Brunsson N., (1989), The Organization of Hypocrisy, London, Wiley.

Brunsson N., (1985), The Irrational Organization, London, Wiley.

Chabin Y., Naro G., Travaillé D., (2003), Les Tableaux de bord stratégiques, entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention, congrès de l'AFC.

Chauvey J.N., Naro G., (2004), Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche intervention, revue Finance Contrôle Stratégie, vol 7, n°3, pp 63-89.

Cohen M., March J. G., Olsen J. P., (1972), A garbage can model of rational choice, Administrative science Quarterly, 17, pp 1-25.

Cooper D. J., (1981), Tidiness, muddle and things, Accounting, Organizations and Society, pp 269-286.

Denison D. R., Hooijberg R., Quinn R. E., (1995), Paradox and performance : toward a Theory of Behavioral Complexity in Managerial Leadership, Organization Science, vol 6 n°5, sept-oct, pp 524-540

DiMaggio P., Powell W., (1983), The iron cage re-visited : institutional isomorphism and collective rationality, American Sociological review, 38, pp 147-160.

Fernandez-Revuelta Perez L., Robson K., (1999), Ritual legitimation, de-coupling and budgetary process : managing organizational hypocrisy in a multinational company, Management Accounting Research, 10, pp 383-407.

Festinger L., (1962), Theory of Cognitive Dissonance, Standford University Press.

Hamel G., Prahalad C. K., (1994), Competing for the future, Harvard Business School Press, Boston.

Hampten-Turner C., (1992), La culture d'entreprise : des cercles vicieux aux cercles vertueux, Paris, éditions d'organisation.

Hofstede G., (1978), The poverty of management control philosophy, Academy of Management Review, vol 3, july.

Josserand E., Perret V., (2000), Logiques et enjeux des pratiques organisationnelles paradoxales, Management Internationale, fall, vol 5, n° 1, pp 31-44.

Landry M., (1995), L'ambiguïté comme outil de gestion, Revue Française de Gestion, septembre octobre 1995, pp 110-126.

Lorino P., (1997), Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage, les éditions d'Organisation.

- March J. G., (2006), Rationality, foolishness and adaptative intelligence, *Strategic management Journal*, 27, pp 201-214.
- March J. G., (1990), The technology of foolishness, in : *Organization Theory, selected readings*, DS PUGH.
- March J., (1987), Ambiguity and Accounting : the elusive link between information and decision making, *Accounting, Organizations and Society*, pp 153-158.
- March J. G., Olsen J. P., (1976), *Ambiguity and Choice in Organizations*, Bergen, Universitetsforlaget.
- Meyer J. W., (1983), On the celebration of rationality, *Accounting, Organizations and Society*, pp 235-243.
- Meyer J. W., Rowan B, (1977), Institutionalised organizations : formal structure as myths and ceremony, *American journal of sociology*, pp 340-363.
- Mintzberg H., (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod.
- Porter M., (1985), *Competitive advantage*, the Free Press, Mac Millan.
- Rojot J., (2005), *Théorie des organisations*, Eska.
- Simon H., (1982), *Models of bounded rationality*, Cambridge, MIT Press, T2.
- Simons R., (1995), *Levers of control, How managers use innovative controls systems to drive strategic renewal*, Boston, Harvard Business School Press.
- Simons R., (1990), The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, pp 127-143.
- Teece D.J., Pisano G., Shuen A., (1997), Dynamic capabilities and Strategic Management, *Strategic Management Journal*, 18:7, pp 509-533.
- Tuomela T.S., (2005), The interplay of different levers of control : a case study of introducing a new performance measurement system, *Management Accounting Research*, 16, pp 293-320.
- Wernerfelt B., (1984), A Resource-based view of the firm, *Strategic Management Journal*, vol 5, n°2, pp 171-180.
- Winter S.G., (2003), Understanding dynamic capabilities, *Strategic Management Journal*, 24:10, 991-995.