



HAL
open science

Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg

Stéphanie Chatelain-Ponroy

► **To cite this version:**

Stéphanie Chatelain-Ponroy. Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et Management public*, 2010, 27 (3), pp.73-102. halshs-00556868

HAL Id: halshs-00556868

<https://shs.hal.science/halshs-00556868>

Submitted on 18 Jan 2011

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

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

UNE VOIE DE COMPREHENSION DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS NON MARCHANDES : LA METAPHORE DE L'ICEBERG¹

Stéphanie CHATELAIN-PONROY²

Résumé

Le contrôle de gestion est un système de management caractérisé par une dimension visible, formalisée – exprimée au travers de techniques, de procédures et d'outils – et une dimension plus cachée, informelle, relative aux contrôles à distance des comportements et comprenant, de ce fait, des aspects humains et managériaux. Nous en proposons ici une représentation qui articule les phases d'adoption, d'adaptation et d'appropriation.

Mots-clés : Contrôle de gestion, métaphore, modélisation

Abstract

A way of comprehension of management control: the Iceberg metaphor

Management control is a system of management characterized by a visible, formalized dimension - expressed through techniques, through procedures and through tools - and a more hidden, informal dimension, relative to the controls of the behavior and including, therefore, human and managerial aspects. We propose here a representation which articulates phases of adoption, adaptation and appropriation.

Key words : Management control, metaphor, modelling

¹ Cet article est le fruit d'un retour partiellement critique sur une activité de recherche, comme enseignant-chercheur, menée de 1996 à 2007 et qui a conduit l'auteur à préparer une habilitation à diriger des recherches. Les développements constituent une synthèse du document rédigé pour l'obtention de ce titre. L'annexe 2 fournit la liste des recherches et publications sur lesquelles s'appuie cet article.

² Conservatoire National des Arts et Métiers, GREG (EA 2430) – Centre de recherche en comptabilité.

Depuis de nombreuses d'années, des réformes sont expérimentées et mises en œuvre dans la plupart des organisations publiques des pays de l'OCDE. Bien que des différences existent ici ou là selon les pays (Bezes, 2008), ces réformes sont rassemblées sous le terme de « *New Public Management* » ou celui de « nouvelle gestion publique », et leur mise en œuvre passe essentiellement par le développement d'instruments de gestion dont on espère une amélioration de la « performance » publique. Pourtant, les tentatives de bilan qui en ont été réalisées montrent que les objectifs ambitieux affichés et, en particulier, les promesses de rationalisation sont loin d'être tenus (Biondi & alii, 2008). Différentes explications sont avancées pour expliquer ces relatifs échecs. Ainsi, la rencontre, souvent problématique, entre les outils de gestion et l'organisation qui est censée les accueillir peut être attribuée au fait que, bien souvent, comme l'a souligné Moisdon (1997, 2005), les organisations restent ancrées sur l'imposition des solutions et la normativité instrumentale et qu'il existe, de ce fait, une difficulté importante pour faire passer les outils de gestion du statut de conformation à des normes à celui d'apprentissage.

Les systèmes de contrôle de gestion n'échappent pas à ces constats et de nombreux auteurs ont bien montré combien l'importation de ces systèmes dans des organisations non marchandes pouvait être souvent décevante et parfois risquée. En fait, en idéalisant les instruments de gestion au travers d'un mythe rationalisateur et en faisant porter leurs efforts sur eux seuls, les réformes mises en œuvre « n'ont pas abouti aux changements de comportement et de culture nécessaires à plus long terme » (OCDE, 2005b). La mise en œuvre d'un ensemble de techniques managériales issues du secteur privé (Hood, 1991, Kurunmaki & Miller, 2006), dont on attend une amélioration de l'efficacité et de l'efficience des organisations, a en effet été réalisée souvent de façon très normative comme l'a montré récemment en France le premier cahier de la Direction Générale de la Modernisation de l'Etat publié en mars 2007³.

Dans cet article, nous postulons que ces échecs peuvent être expliqués en partie par le fait que les réformes se sont concentrées sur les stades d'adoption des instruments en négligeant ceux de leur appropriation (Chatelain-Ponroy, 2008). Autrement dit : qu'elles ont réduit les systèmes de contrôle à leur dimension visible, formelle, instrumentale en omettant la dimension plus cachée, moins directement perceptible, celle sur laquelle se fonde pourtant leurs succès. En effet, il nous semble que la description des systèmes de contrôle donnée par ces réformes s'appuie encore souvent sur une représentation cybernétique⁴ qui correspond à une vision mécaniste et déterministe de l'organisation et aux principes de la direction scientifique de l'entreprise, battus en brèche depuis longtemps. Nous proposons donc ici une représentation alternative du contrôle de gestion sous la forme d'un iceberg, dont il faudrait découvrir les dimensions visibles et cachées pour en avoir une claire compréhension et ainsi mieux mesurer les implications organisationnelles des choix instrumentaux. Le recours à la métaphore de l'iceberg nous permet donc de présenter les apports de différents travaux⁵ en les intégrant progressivement à un modèle pour les mettre en perspective. Comme Morgan⁶ (2006) nous croyons, en effet, tout en étant bien consciente du risque de distorsion de la

³ La modernisation de l'État en action. Les Cahiers de la DGME, mars 2007.

⁴ Pensons à la LOLF et à ses PAP, RAP, indicateurs et autres cibles de résultats.

⁵ Il ne s'agit nullement de présenter une anthologie de nos travaux mais, plus simplement, de s'appuyer sur les enseignements d'un certain nombre d'entre eux pour illustrer et représenter cet objet de recherche qu'est le contrôle de gestion dans les organisations non marchandes.

⁶ Mais bien avant lui, Aristote avait le premier montré l'importance de la métaphore dans la production du savoir.

réalité que comporte le recours à une image, que l'utilisation de la pensée métaphorique permet d'engendrer une gamme d'idées complémentaires et concurrentes sur la nature des organisations et sur la façon de les planifier et de les gérer. En d'autres termes : qu'une « métaphorisation de l'organisation [est] indispensable dès que l'on cherche à comprendre un phénomène organisationnel ou, plus globalement, à concevoir l'organisation et la multiplicité de ses formes concrètes ».

Filant la métaphore de l'iceberg nous exposerons notre proposition de représentation du contrôle de gestion dans des organisations non marchandes (cf. annexe 1) en en décrivant, dans un premier temps, la dimension visible, émergée, immédiatement perceptible, pour ensuite nous intéresser à la partie cachée, immergée, invisible au sens de Berry, plus vaste mais aussi plus difficilement discernable, celle qui questionne les dimensions sociales et politiques des systèmes de contrôle. Nous nous interrogerons, alors, en conclusion, sur le recours à la métaphore comme moyen d'améliorer notre compréhension du contrôle de gestion.

1. LA DIMENSION VISIBLE DU CONTROLE DE GESTION : ADOPTER LES OUTILS

Travailler sur le contrôle de gestion nécessite, au moins dans un premier temps, de s'intéresser à « la partie visible de l'iceberg », celle que l'on découvre en première approche : les outils, les procédures, les techniques de contrôle de gestion utilisés par les organisations. C'est ce qu'en perçoivent et ce qu'en disent la plupart de ceux qui décident de doter une organisation de systèmes de contrôle : une fonction technique, centrée sur des outils quantitatifs, singulièrement monétaires. Les travaux qui portent sur cette partie visible de l'iceberg nous apprennent que les outils de contrôle sont sollicités et implantés lorsqu'ils sont ressentis comme pouvant répondre à un besoin de l'organisation et/ou de ses managers, mais aussi parfois pour permettre aux institutions de satisfaire des injonctions externes. Ces travaux s'inscrivent dans le courant de recherche structuro-fonctionnaliste, qui a fait de l'émergence du contrôle une réponse aux besoins de coordination, de surveillance et d'expertise. Ils questionnent les outils et méthodes traditionnels du contrôle.

1.1. Répondre à un besoin organisationnel ou une injonction externe

L'émergence de systèmes de contrôle de gestion peut s'expliquer par la nécessité d'apporter une réponse – sous forme d'outils – aux besoins des gestionnaires. Cette perspective est celle qui est défendue par les représentants du courant managérial, au premier rang desquels Anthony (1960...) – qui fit du gestionnaire un élément du contrôle et œuvra pour que la comptabilité de gestion soit au service des managers et en interaction avec la stratégie, et pour que le contrôle de gestion produise des informations « qui aident le manager à prendre des décisions » – ou Fayol (1916) dont « l'outillage administratif » devait permettre à l'administrateur de « brasser la masse sociale », à la direction de l'entreprise de conduire cette dernière « vers son but en cherchant à tirer le meilleur parti possible des ressources dont elle dispose », et au contrôle « de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour ». On pourrait encore citer Sloan (1919), qui s'est principalement adressé aux gestionnaires, responsables – dans son modèle d'organisation – de l'application de la

politique de l'entreprise et véritables professionnels du management. Ou encore Kaplan (1971...) dont les travaux visent à réconcilier les techniques de gestion et les aspirations des managers à disposer d'une information pertinente lors des prises de décision. Ces réflexions s'inscrivent dans la théorie classique des organisations selon laquelle les sciences sociales doivent être mobilisées pour aider les responsables d'organisations à améliorer l'efficacité de leur fonctionnement en le rationalisant (Desreumaux, 2005).

Cette perspective managériale peut éclairer les raisons de la mise en place de systèmes de contrôle dans des organisations non marchandes. Dans une perspective structuro-fonctionnaliste les chercheurs en contrôle de gestion interrogent et identifient les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. La conception est alors déterministe : en matière de développement de dispositifs de contrôle, les organisations n'adopteraient pas une démarche volontariste mais subiraient la pression de l'environnement et chercheraient à y répondre⁷. C'est la conception, que défendait Chandler dès 1977, selon laquelle on peut expliquer l'émergence de la fonction contrôle de gestion comme une réponse des structures organisationnelles aux contraintes de leur environnement. C'est aussi ce que montrent Abernethy & Chua (1996) selon lesquels les systèmes de contrôle dépendent des demandes de l'environnement institutionnel et des choix stratégiques de l'organisation.

Certains de nos travaux corroborent cette affirmation dans la mesure où nous avons toujours observé, dans les organisations étudiées, des évolutions pouvant expliquer le développement d'outils de management et de contrôle. Ces évolutions tiennent à la fois à des facteurs environnementaux, externes aux organisations, et à des facteurs organisationnels⁸. Nous présenterons ici, dans un souci simultané de complétude et de parcimonie, les trois facteurs environnementaux principaux et les trois facteurs organisationnels majeurs auxquels ont été confrontées les organisations étudiées.

1.1.1. Trois facteurs environnementaux principaux

Trois facteurs environnementaux principaux ont influencé, selon nous, le besoin d'outils de contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : une évolution de la société vers le *managérialisme*, des réformes structurelles de modernisation de la gestion publique et des restrictions budgétaires.

Les évolutions politiques majeures récentes auxquelles nous nous sommes intéressée sont celles qui s'inscrivent dans le courant du Nouveau Management Public (NPM) et de ses affluents et, plus généralement, du mouvement d'extension de la pensée managériale à toutes les organisations, qui se traduit par une amplification des préoccupations managériales dans les organisations publiques. Le NPM a été défini par Hood (1991) comme « l'ensemble des doctrines administratives sensiblement similaires qui a dominé le programme de réforme bureaucratique dans de nombreux pays membres de l'OCDE depuis les années 1970 ». Pour les organisations publiques, ce mouvement de NPM constitue un paradigme de réinvention du gouvernement (Osborne & Gaebler, 1992), une nouvelle idéologie de gestion (Enteman, 1993), voire une brisure radicale (Pollitt, 1993) qui vise à conduire le secteur public comme une entreprise en y développant l'autonomie de gestion, l'évaluation des résultats et la mise

⁷ Berland (1999), par exemple, montre ainsi que le développement du contrôle budgétaire en France est lié à la fois aux nouvelles idéologies managériales du début du siècle et au degré de prévisibilité de l'environnement qui rend possible un contrôle cybernétique.

⁸ Même si nous n'ignorons pas le côté un peu artificiel d'une distinction entre facteurs internes et facteurs externes et avons conscience des interactions entre ces éléments.

en place de mécanismes de contrôle renouvelés. On assiste alors à un changement de modèle dans les études en administration publique qui évoluent du paradigme bureaucratique classique à un paradigme post bureaucratique (Hernandez, 2006) orienté vers la gestion plutôt que l'administration (Saint Germain, 2001). Associé à ce mouvement, le *managérialisme* – c'est-à-dire le « système de description, d'explication et d'interprétation du monde à partir des catégories de la gestion » (Chanlat, 1999) – envahit à présent toutes les organisations et irrigue le débat public des notions de pilotage, performance et autres responsabilisations. Les concepts principaux du contrôle de gestion pénètrent alors les organisations et le modèle de son application – réelle ou fantasmée – dans les entreprises privées devient une norme incontournable, signe de bonne gestion, que se doivent d'appliquer les autres organisations. Dans ce contexte de « managérialisation » de la société, les réformes de la gestion publique⁹ portent en elles des outils, des techniques, des concepts familiers aux gestionnaires. L'évolution idéologique de la société vers les valeurs de l'entreprise pousse ainsi les administrations et les organisations publiques à se tourner vers les outils du management. Ces réformes sont d'ailleurs qualifiées de « gestionnaires » dans la mesure où elles visent à apporter au secteur public des idées et des méthodes nouvelles, inspirées pour la plupart de techniques de gestion empruntées au secteur privé, et entendent mobiliser le levier du changement des pratiques de gestion pour réformer l'État.

Les outils, techniques et concepts du contrôle de gestion sont les premiers concernés par cette importation et, d'ailleurs, en France, le Comité interministériel pour la Réforme de l'État a érigé, en octobre 2000, la généralisation du contrôle de gestion dans les services comme moyen de modernisation de la gestion publique. Plus récemment, la réforme budgétaire, portée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), a créé les conditions institutionnelles et légales pour que la dépense publique puisse être désormais gérée par les résultats et a fait de la « gestion par la performance » la pierre angulaire de la réforme de l'État et l'antithèse de son mode de gestion traditionnel, présenté comme archaïque et contre performant. Dans ce contexte, le contrôle de gestion est présenté comme une « fonction centrale [...] qui doit permettre aux gestionnaires d'assurer leur responsabilité de pilotage des politiques publiques, et les aider à identifier les leviers permettant d'améliorer l'efficacité et la qualité de leur action »¹⁰. Par ailleurs, en faisant de l'autonomie et de la responsabilisation des gestionnaires l'un des piliers de la modernisation de la gestion publique, ces réformes ont conduit à une multiplication des centres de décision et, de fait, à l'émergence d'une demande de management pour soutenir et accompagner ces centres dans leurs nouvelles responsabilités. Tous ces changements dans leur environnement ont fait émerger peu à peu l'idée que les organisations publiques devaient dorénavant être gérées dans une optique économique et gestionnaire, et non plus seulement administrées dans leur fonctionnement opératif quotidien, comme c'était le cas jusque là.

Cette idée connaît un écho d'autant plus fort que le contexte budgétaire est marqué par des déficits publics importants qui contribuent à renforcer le besoin d'outils de contrôle et de pilotage pour faire face à la demande accrue d'efficacité financière¹¹. Dans un tel contexte,

⁹ Celles entreprises depuis le début des années 80 dans la plupart des pays de l'OCDE.

¹⁰ Minefi, PLF 2007 – les grandes orientations. De même, le comité interministériel d'audit des programmes indiquait, dans son rapport d'activité de novembre 2006, que le « pilotage par la performance [requérait] que [...] les responsables de programmes [soient dotés] d'outils de contrôle de gestion ».

¹¹ Paradoxalement, ce besoin d'outils de contrôle et de pilotage peut également apparaître dans un contexte d'accroissement des ressources. C'est ce qu'ont vécu les musées en France au début des années 80 et cette

limiter les déficits publics tout en conservant des services publics forts implique d'améliorer l'efficacité de ces derniers et de prendre en compte la divergence entre logique budgétaire et efficacité. C'est, en effet, la tension entre ces deux éléments qui explique la volonté affichée de faire évoluer la culture de gestion des moyens vers une logique de programmes et d'objectifs et, pour ce faire, de recourir aux outils développés dans les entreprises pour répondre à des préoccupations similaires. En outre, dans des champs comme celui de la culture, ces tensions budgétaires ont été souvent subies très durement par les organisations, leurs budgets servant fréquemment de variables d'ajustement pour éviter des déficits publics trop importants.

Les organisations ont alors été contraintes de s'outiller pour faire face à deux phénomènes induits par ces restrictions budgétaires. Le premier est lié à la justification de la dépense publique, ces institutions étant, en effet, souvent perçues comme des structures « budgétivores ». Elles éprouvent donc le besoin de justifier le bien fondé des subventions qui leur sont accordées pour faire face à leurs missions, de faire parfois même la démonstration de leur utilité économique. Les outils de contrôle de gestion leur permettent alors de mettre en relation les moyens qui leur sont octroyés et l'activité qu'elles réalisent, voire les résultats qu'elles obtiennent, mais ils leur permettent également de faire la démonstration qu'elles ne sont plus les organisations affranchies des réalités économiques sous les traits desquelles elles furent longtemps dépeintes, mais bien des structures « sous contrôle », conscientes des enjeux économiques et financiers et gérant de façon responsable leurs moyens. Les outils de contrôle jouent, dans ces deux cas, le rôle de signaux destinés aux observateurs externes des organisations et, en particulier, à leurs bailleurs de fonds. Le second phénomène induit par les restrictions budgétaires est lié au besoin qu'éprouvent les organisations à gérer en interne la pénurie budgétaire et, par conséquent, à se doter des outils appropriés afin d'utiliser de manière optimale leurs ressources et de faire évoluer leurs modes de fonctionnement. Nous y reviendrons.

1.1.2. Trois facteurs organisationnels majeurs

Si les facteurs environnementaux, et les évolutions qu'ils traduisent, produisent des effets dans les organisations qui observent, de leur fait, un écart croissant entre leurs modalités de fonctionnement et leurs besoins, ils ne sont pas suffisants pour justifier le recours aux outils de contrôle au-delà du simple rôle de signaux que nous avons mentionné ci-dessus. Les évolutions qui expliquent le développement d'outils de management et de contrôle dans les institutions que nous avons étudiées tiennent, en effet également aux évolutions qu'ont connues récemment ces organisations et, notamment, à l'élargissement de leurs missions, leur ouverture à de nouveaux partenaires et la modification de leurs modalités de fonctionnement. Premier type d'évolutions : celles qui concernent la définition des missions dévolues aux organisations. Les organisations étudiées ont toutes eu, en effet, à faire face à un élargissement plus ou moins important de leurs missions, élargissement lié tout autant à une demande de leurs autorités de tutelle qu'à une évolution des attentes de leurs publics, qui s'est traduit au sein des organisations par un développement des activités réalisées et par la nécessité de faire sans cesse la démonstration de la qualité du service rendu à l'utilisateur. Or, cette multiplication des missions – et des activités – génère des charges et oblige les

manne supplémentaire, conjuguée à la diversification des sources de financement, les a conduits à développer de nouveaux outils de gestion.

institutions à s'interroger sur la hiérarchisation de leurs missions. Lorsque cette croissance des charges s'accompagne, comme nous l'avons vu, d'une grande incertitude quant aux ressources – voire d'une diminution sensible de celles-ci – la rigueur s'impose d'elle-même dans les institutions qui cherchent à s'outiller pour y faire face. En outre, la diversification de leurs activités conduit parfois les organisations à intégrer des activités marchandes qui doivent être fiscalisées. C'est le cas, par exemple, des cycles de formation continue dans les universités. Cette intégration justifie doublement le besoin d'outils de gestion. Tout d'abord la fiscalisation de ces activités oblige les institutions à se doter d'une comptabilité analytique permettant d'isoler les coûts de ces seules prestations afin d'en déterminer les résultats pour en permettre l'imposition. Ensuite, ces activités marchandes, parce qu'elles ne participent pas à proprement parler du cœur de mission de l'organisation, n'ont vocation à être maintenues que si elles sont rentables, voire si les bénéfices qu'elles permettent de dégager bénéficient aux activités non marchandes. Là encore, seule la mise en place d'outils de contrôle permet de fonder un jugement sur la pertinence de pérenniser de telles activités.

Les évolutions des missions et l'élargissement de leurs activités produisent donc dans les organisations des effets multidimensionnels. Elles conduisent, par conséquent, les institutions à affronter de nombreuses questions qui les obligent à s'outiller – en ayant recours aux instruments de gestion – pour éclairer leurs choix.

Deuxième type d'évolutions : celles liées à l'ouverture des institutions à des partenaires inédits et, notamment, aux entreprises. Cette ouverture est d'abord justifiée par la nécessité de développer de nouvelles sources de financement pour faire face à l'extension des missions et l'intensification des exigences du public. Les organisations sont donc incitées à se tourner vers des partenaires privés ce qui les conduit à composer avec les exigences de ceux-ci, à infléchir parfois leurs choix d'activité pour les rendre plus adaptés aux attentes de ces partenaires et à intégrer un nouveau langage et de nouveaux outils permettant de nouer un dialogue avec ceux-là. D'autant que cette ouverture des institutions à de nouveaux partenaires ne prend pas seulement la forme d'accords financiers, elle concerne également les produits diffusés par les institutions, ou encore certains de leurs salariés. Ainsi, les recrutements récents de responsables administratifs, de secrétaires généraux ou encore de contrôleurs de gestion formés dans le secteur privé a fait pénétrer dans de nombreuses organisations publiques des modes de raisonnement, des techniques, des outils, un vocabulaire différents de ceux qui y préexistaient. Cette « confrontation » du modèle traditionnel – bureaucratique professionnel – de ces organisations avec un modèle entrepreneurial, managérial, a contribué à faire émerger des besoins nouveaux d'information, de gestion et de souplesse de fonctionnement permettant d'impliquer ces nouveaux partenaires au-delà de leur simple participation financière.

Troisième type d'évolutions : celles qui concernent le cadre juridique et administratif et, plus généralement, les modalités de fonctionnement des institutions dont la rigidité est apparue de plus en plus insupportable au fur et à mesure que celles-ci s'ouvraient sur la société et devaient assumer des fonctions nouvelles dont les exigences semblaient contradictoires avec celles que les établissements connaissaient traditionnellement. Il en est ainsi des questions de partage des responsabilités, de gestion de personnel, d'affectation des recettes, d'autonomie de gestion, de périodicité budgétaire ou encore de manque de précision des instruments de gestion ne permettant pas de connaître les coûts d'une institution, d'en poser un diagnostic financier complet ou encore de répondre de façon satisfaisante à une demande de compte-rendu (*reporting*). Ces éléments témoignent du besoin de souplesse de ces institutions en

matière de conduite de leur gestion. Les travaux empiriques menés ont ainsi montré que bien des outils ont été développés par les organisations afin de contourner les règles de gestion publique jugées souvent trop lourdes face à un environnement en constante évolution. Il faut cependant signaler que des évolutions majeures sont en train de se produire, dans les domaines comptable et budgétaire mais également dans le domaine plus vaste de la gestion publique, à la suite du mouvement amorcé par la mise en œuvre de la LOLF et que ces évolutions devraient contribuer à desserrer certaines contraintes. Ainsi, la lame de fond de la responsabilisation, poussée par le mouvement du NPM, s'inscrit et répond au besoin exprimé d'autonomie. Elle témoigne d'un principe contractuel bien connu en contrôle de gestion : davantage d'autonomie en échange de plus de responsabilité.

Ces évolutions, environnementales et organisationnelles, multiples et interdépendantes – ce que ne rend pas bien la présentation séquentielle qui en a été faite – placent schématiquement les institutions étudiées dans un environnement marchand, potentiellement porteur d'antagonismes avec leurs objectifs opérationnels et leurs modes de fonctionnement traditionnels. Elles contribuent alors à y faire émerger un besoin d'instrumentation de gestion et conduisent leurs gestionnaires à développer la partie visible de l'iceberg du contrôle de gestion (cf. annexe 1) : des outils, permettant de prendre en charge ces évolutions afin de ne pas trop les subir, des techniques permettant de concilier les exigences du service public et les principes de gestion d'une entreprise, des procédures intégrant les tensions entre le court terme et le long terme, l'usager et le client, les ressources privées et les ressources publiques, les ressources propres et les ressources allouées... Ce sont donc essentiellement des procédures d'autocontrôle qui sont mises en place et les outils traditionnels du contrôle de gestion ont pu apparaître comme porteurs de solutions et en mesure de faire face à ces nouveaux besoins.

1.2. Adopter des outils de contrôle

Mais si l'on a coutume de penser que les systèmes de contrôle visent à manœuvrer des organisations complexes, c'est-à-dire à mettre en cohérence les capacités de ces organisations et les potentialités de leur environnement (Bouquin, 2005b), on pourra être surpris de constater que, dans les organisations étudiées, la motivation de développement des outils de gestion semble davantage tenir à la réponse à une demande externe qu'à une réaction au besoin d'informations d'aide à la décision de leurs dirigeants et gestionnaires.

Les évolutions mentionnées conduisent à rendre nécessaires des changements organisationnels et une modernisation de la gestion des établissements. Elles visent donc à faire de ces institutions des organisations plus rationnelles et plus responsables dans leur gestion. Le concept d'autonomie est au cœur de cette question puisqu'il semble acquis qu'une certaine autonomie de gestion et une marge raisonnable de liberté d'initiative sont indispensables pour piloter ces institutions. D'ailleurs le contrôle de gestion ne peut trouver sa place qu'au côté de l'autonomie : lorsque l'organisation – ou l'acteur – qui doit être contrôlée ne dispose d'aucune autonomie, il n'y a pas d'incertitude : connaissant les entrants, on connaît forcément les « extrants » ; l'expertise du manager est inutile et le contrôle un processus cybernétique parfait. On peut donc considérer que le but même des dispositifs de contrôle est d'organiser l'autonomie, voire de la favoriser (Bouquin, 2005b). Pour cela, les outils du contrôle de gestion doivent répondre à deux besoins principaux : un besoin d'information, sans lequel toute vision stratégique est impossible, et un besoin de pilotage permettant de

suivre l'application des décisions stratégiques et leurs déclinaisons.

Ces besoins existent à l'intérieur même des organisations mais également à l'interface entre les institutions et leurs partenaires extérieurs : autorités de tutelles, bailleurs de fonds publics et privés, etc. Les outils du contrôle ont donc également pour objet de faciliter le dialogue avec ces partenaires, de le formaliser. On peut cependant considérer que cette dimension n'appartient pas véritablement au contrôle de gestion et qu'elle relève davantage d'une logique de *reporting* qui participe de l'appréhension des politiques publiques et de leur évaluation. Il s'agit, en effet, de rendre compte, de remonter des informations vers les autorités de tutelle, et non de piloter à proprement dit l'organisation. Pour que le système de contrôle de gestion fonctionne ces deux éléments devraient être liés et une dynamique de gestion devrait être créée entre les indicateurs de compte-rendu et ceux de pilotage, autrement dit entre les enjeux stratégiques nationaux et les objectifs opérationnels des organisations, c'est-à-dire entre la ligne générale stratégique énoncée par l'autorité de tutelle et sa traduction opérationnelle, par les responsables des organisations, indiquant les voies de sa mise en œuvre dans le contexte particulier que constitue chaque institution. C'est l'idée du management contractuel par les chiffres, à la base du contrôle de gestion par les centres de responsabilité : il s'agit de fixer des objectifs clairs aux responsables des centres (ou des organisations lorsque l'on se situe à la charnière entre l'autorité de tutelle et les organisations) en laissant à ces derniers une relative liberté d'action pour les réaliser en mobilisant les moyens qui leur sont alloués¹². On suppose alors que le cadre fixé par les objectifs limitera les comportements opportunistes des responsables tout en décentralisant la prise de décision vers ceux qui, plus proches du terrain, seront à même de sélectionner les moyens les plus pertinents pour réaliser les objectifs. Or, les recherches que nous avons réalisées montrent que cette articulation entre les indicateurs de compte-rendu et les systèmes de pilotage n'est pas toujours réalisée. Loin s'en faut. Les responsables des organisations attendent des outils de contrôle qu'ils leurs permettent avant tout de satisfaire aux demandes d'informations qui leur sont adressées, de répondre à une injonction qui leur est faite (Dejean & alii, 1998) ou encore de dialoguer avec des partenaires extérieurs. Les outils de contrôle sont, dans ces trois cas, utilisés comme des outils « signaux », c'est-à-dire des outils dont l'objet est d'envoyer un signal à l'extérieur de l'organisation pour adresser un message, légitimer certains choix, ou encore signifier que l'organisation répond formellement aux requêtes de ses partenaires. Ils appartiennent donc, selon nous, à la dimension visible, formelle, émergée de l'iceberg du contrôle de gestion. L'une des voies d'explication de ce découplage *reporting/pilotage*, externe/interne, se trouve certainement dans le conflit de légitimité induit par l'insertion d'outils de gestion, qui procèdent d'une légitimité économique, dans des organisations au sein desquelles la légitimité traditionnelle est plutôt opérationnelle (Burlaud in Colasse, 2000). Nous reviendrons sur ces tensions dans notre seconde partie.

Plusieurs de nos travaux montrent que, dans les organisations étudiées, les outils de contrôle de gestion mobilisés le sont essentiellement avec le souci d'influencer favorablement les bailleurs de fonds (tutelle et externes) ou encore de promouvoir la visibilité de l'institution. On peut penser alors, avec Laufer & Burlaud (1980) que si le management est légitime dans

¹² Les « contrats de performance » conclus dans le cadre de la LOLF entre le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat et certains ministères gestionnaires poursuivent ces finalités puisqu'il s'agit, pour les ministères gestionnaires, de programmer des actions de modernisation afin de dégager des gains de productivité à travers de la réorganisation des services et de leurs modalités d'action, et de recevoir, en contrepartie, une visibilité sur l'évolution pluriannuelle de leurs crédits de fonctionnement et de personnel.

ces organisations, c'est parce que celles-ci en ont besoin pour... se légitimer. On retrouve là également la thèse de Meyer (1986) selon lequel les systèmes de contrôle servent, non à satisfaire des besoins de l'organisation, mais à afficher une rationalité permettant à celle-ci d'être légitime dans son environnement institutionnel. Les théoriciens néo-institutionnels postulent, en effet, que la recherche de conformité à la logique institutionnelle de leur champ organisationnel amène les entreprises à adopter des pratiques dans un but cérémoniel davantage que dans une optique d'amélioration de l'efficacité (Meyer & Rowan, 1977). Dans cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion peuvent être vus comme le reflet de processus isomorphiques. Cela pourrait expliquer que l'utilité des systèmes de contrôle de gestion pour l'institution elle-même semble plus difficilement perçue que leur intérêt à des fins externes.

Cette primauté des outils de compte-rendu sur les outils de pilotage, et ce découplage de ces deux systèmes qui devraient pourtant être liés, soulignent le rôle du mouvement centripète auquel semblent devoir se soumettre les systèmes de contrôle pour trouver leur place dans ces organisations. Les outils du contrôle de gestion doivent d'abord faire la démonstration de leur utilité au service de l'éclairage des choix politique et stratégique (dimension visible, « externe » de l'iceberg) avant de pouvoir pénétrer dans les organisations et y produire les changements organisationnels nécessaires (dimension invisible, « interne » de l'iceberg). On aurait donc, dans un premier temps, une diffusion du contrôle de gestion par capillarité : les outils du contrôle sont adoptés pour répondre à des évolutions environnementales et organisationnelles et/ou à une injonction externe¹³ ; ils demeurent alors « à la surface » des organisations dans la mesure où ils sont mobilisés essentiellement pour instrumenter l'interface entre l'organisation et son environnement mais ne produisent pas véritablement de changements dans la gestion même de ces organisations. Nous dirons alors, dans cet essai de modélisation, que lorsque les organisations ne font qu'en adopter des outils traditionnels, elles réduisent le système de contrôle à sa dimension formelle, ce que nous appelons la « partie visible de l'iceberg ». Autrement dit : elles se conforment à sa lettre mais en méconnaissent l'esprit. Dans cette fonction d'interface, les outils du contrôle de gestion demeurent donc réduits pour l'essentiel à leur dimension formelle ; ils ne prendront leur pleine mesure que s'ils pénètrent au cœur des organisations, c'est-à-dire si celles-ci passent du stade de l'adoption des outils à celui de leur appropriation. C'est l'objet de notre seconde partie.

2. LA DIMENSION CACHEE DU CONTROLE DE GESTION : ADAPTER LES OUTILS ET SE LES APPROPRIER

Le contrôle de gestion ne peut être réduit à la mise en œuvre d'une collection d'outils et de procédures orientés vers l'optimisation économique. Il suppose, en effet, une mobilisation des acteurs, qui ne peut être réalisée lorsque les outils restent « à la surface » des organisations, sont connus uniquement des dirigeants ou sont concentrés dans les seules mains du contrôleur. Il est, par conséquent, caractérisé non seulement par une dimension visible, formalisée – exprimée au travers de techniques, de procédures et d'outils – mais aussi par une dimension cachée, informelle, relative au contrôle à distance des comportements et

¹³ Les facteurs d'adoption peuvent d'ailleurs être « invisibles », ou tus, ou non conscients : c'est le cas de la plupart de ceux qui conduisent à une adoption cérémonielle des outils de contrôle.

comprenant, de ce fait, des aspects humains et managériaux. En d'autres termes, pour en saisir la complexité et comprendre ainsi la manière dont les acteurs construisent l'organisation, il convient d'en enrichir la lecture structuro-fonctionnaliste par des approches interprétativistes. Les outils de gestion ne sont pas, en effet, « de simples instruments permettant le calcul économique dans les entreprises, [...mais] des normes, des règles ou des habitudes socialement construites et acceptées par les acteurs qui les utilisent » (Lemarchand & Leroy, 2000). Travailler sur le contrôle de gestion suppose donc également de s'intéresser à la partie immergée de l'iceberg, à la partie « invisible » de la technologie, celle qui questionne les dimensions sociale et politique des systèmes de contrôle de gestion. Nous traiterons ici de deux questions relatives à ces aspects « invisibles » : celle de l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion et celle de leur appropriation par les acteurs.

2.1. Adapter les outils du contrôle

L'adoption des outils du contrôle de gestion par des organisations qui n'en constituent pas le terreau naturel relève d'une idée simple : « Pour répondre au besoin de gestion apparu dans notre organisation, adoptons les modèles “ disponibles sur le marché ” et qui ont fait leur preuve dans d'autres secteurs ». Au-delà du postulat controversé quant à la capacité rationalisatrice des outils de contrôle (Boussard & Maugeri, 2003), cette simplicité apparente cache un problème de taille : celui de la pertinence de ces outils dans un contexte différent de celui qui les ont vus naître c'est-à-dire de la possibilité de transférer des techniques vers des champs nouveaux. L'ancrage théorique est alors celui des modèles contingents selon lesquels l'organisation doit adapter ses structures aux caractéristiques de son environnement ou de sa stratégie : il s'agit donc d'examiner l'influence de variables – internes ou externes – sur l'organisation et ses structures et, plus particulièrement, de mettre en relation caractéristiques organisationnelles et formes des systèmes de contrôle en reconnaissant avec Bouquin (2005b) que « le contrôle de gestion [...] est sujet à différentes variantes dites “ de contingence ” ».

Les recherches menées dans cette perspective s'inscrivent dans les études des déterminants des pratiques organisationnelles et, dans le champ du contrôle, s'appuient sur les affirmations d'Anthony (1988) qui reconnaît qu'il existe des variations dans les pratiques de contrôle de gestion liées aux « influences externes dues à l'environnement, [aux] facteurs internes à l'organisation et [aux] facteurs spécifiques à l'industrie ». Dans le champ des organisations non marchandes, deux facteurs de contingence « spécifiques à l'industrie » méritent une attention particulière. Y coexistent, en effet, deux rationalités : la rationalité politique, qui s'exprime dans les missions de service public dévolues aux institutions et dans la volonté des élus de satisfaire leurs administrés, et la rationalité professionnelle, portée par les acteurs opérationnels, prestataires de service, qui se manifeste par des objectifs de qualité de service. Or, l'insertion du contrôle de gestion dans ce champ y fait pénétrer une troisième rationalité, la rationalité économique, liée à la nécessité de réguler les dépenses publiques, et y révèle des antagonismes entre rationalité économique et rationalité politique, d'une part, et rationalité économique et rationalité professionnelle, d'autre part¹⁴.

2.1.1. Les tensions entre rationalité économique et rationalité politique

¹⁴ Nous n'oublions pas cependant que des antagonismes peuvent aussi naître entre les rationalités politique et professionnelle mais ceux-ci jouent un rôle moins important du point de vue de l'insertion du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes et nous ne les développerons donc pas ici.

En sciences sociales, la rationalité caractérise une conduite cohérente, voire optimale, par rapport aux buts de l'individu ou de l'organisation. On parlera ainsi de rationalité économique quand les choix des organisations correspondront à leurs intérêts pécuniaires. Les systèmes de contrôle de gestion, parce qu'ils traitent avant tout de la ressource financière et de son utilisation, sont porteurs de cette rationalité économique.

Dans les organisations non marchandes, une tension existe entre rationalité économique et rationalité politique qui s'exprime par la nécessité de réguler les dépenses publiques tout en satisfaisant des missions de service public. Ces organisations posent, en effet, des questions spécifiques aux systèmes de contrôle de gestion qui conduisent leurs concepteurs à s'interroger, par exemple, sur la mesure de l'efficacité, la prise en compte de la régulation financière, la façon d'intégrer en leur sein des contraintes telles que l'égalité des usagers ou encore la définition d'un produit complexe que l'on caractérise plus volontiers par les moyens que l'on va mettre en œuvre que par les résultats que l'on en attend. Ces particularités doivent être prises en charge par les systèmes de contrôle de gestion, soit parce qu'elles agissent comme des freins à leur introduction, soit parce qu'elles constituent des raisons de développement de modes de contrôle de gestion mieux adaptés. Parmi ces questions, nous nous sommes intéressée aux effets pervers et aux limites du modèle traditionnel de contrôle de gestion dans un tel contexte mais aussi au lien entre contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques.

Les limites et effets pervers des systèmes de contrôle de gestion ne sont pas propres aux organisations non marchandes. Ils tiennent principalement au fait que l'évaluation de la performance suppose la sélection d'indicateurs considérés comme représentatifs de celle-ci. Or, les théoriciens du contrôle savent depuis longtemps que cette sélection revient à centrer l'attention sur ces seuls éléments chiffrés : le mesurable est alors surpondéré par rapport au non mesurable (Burlaud & Simon, 2006). D'ailleurs, Hopwood (1972) avait souligné à ce propos que la présence d'informations comptables dans les budgets pouvait conduire à un déplacement des objectifs organisationnels. Le choix d'un indicateur revient donc à formater le cadre de l'action de l'organisation – dans la mesure où l'indicateur devient l'objectif à atteindre – et de son pilotage – l'indicateur traduit le critère de jugement de la qualité de l'action. En outre, nous savons que la gestion par les résultats conduit à du stress, des comportements opportunistes et des manipulations visant à améliorer l'apparence des résultats (Hopwood, 1972). Enfin, le démembrement de l'organisation en centres de responsabilité, voulu par le contrôle de gestion, peut être un obstacle à la coopération, chacun étant focalisé sur sa propre performance, fût-ce au détriment de la performance globale.

Dans les organisations non marchandes, ces effets pervers sont accentués en raison de la double fonction de production et du lien non automatique entre produits et externalités qui impliquent de s'intéresser à la notion d'impact pour rendre compte de la performance des organisations et supposent une description détaillée de ce que chaque programme est censé accomplir. Ils vont également conduire à une distinction entre le contrôle de gestion, centré sur les aspects plus opérationnels de la première fonction de production, et l'évaluation des politiques publiques, axée davantage sur la seconde fonction de production. Pour Gibert (2003), ces deux systèmes doivent ainsi être rassemblés en raison de leur identité de préoccupation mais différenciées dans leurs approches. La difficulté tient alors au lien entre les deux. Un découplage des deux aboutissant à la dichotomie mise en évidence par Rochet (2003) entre « bien faire les choses » et « faire les bonnes choses », autrement dit entre « gérer », qui suppose rigueur, cohérence des processus, stabilité, et « gouverner », basé sur

une vision, une pertinence des choix, l'étude de *scenarii*.

Ces limites et effets pervers des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations étudiées expliquent que l'introduction de tels systèmes ne puisse être réalisée par la transposition sommaire d'outils et de méthodes développés dans un tout autre contexte¹⁵. Or, l'instrumentation de gestion des organisations publiques a pu sembler marquée à la fois par un certain déficit conceptuel et par l'importation plus ou moins naïve par des consultants de modes managériales issues du secteur privé (Nioche, 1991)¹⁶. Nos travaux ont montré que, s'il n'était pas incongru de s'interroger sur la gestion des organisations de service public, il était cependant nécessaire de ne pas se contenter de transposer directement les outils développés pour le secteur privé mais, au contraire, de faire preuve d'imagination pour développer des outils de définition et de mesure appropriés aux spécificités du secteur public.

Si nous avons souligné, dans un premier temps, que l'adoption d'outils de contrôle de gestion pouvait en grande partie être expliquée par des phénomènes d'isomorphisme et la volonté de donner une image d'organisation « gérée », il nous donc faut à présent préciser que pour que ces outils permettent une véritable instrumentation des organisations étudiées, il convient de les adapter aux spécificités des organisations afin de remédier au déficit conceptuel que nous soulignons ci-dessus. Nos travaux nous ont permis de montrer que les outils du contrôle de gestion pouvaient être adaptés pour permettre d'instrumentaliser les organisations sans remettre en cause leur rationalité politique. En ce sens, l'adaptation des outils de contrôle de gestion permettrait donc de les mobiliser au service d'une nouvelle finalité : il ne s'agirait plus essentiellement pour les organisations de se conformer formellement à l'image d'organisations gérées mais également de disposer d'outils leur permettant d'améliorer leurs dispositifs de gestion. Nous pourrions dire alors, comme le firent Burchell & alii (1980) à propos des outils de comptabilité, qu'une fois implantés les systèmes de contrôle deviennent des phénomènes organisationnels et sociaux qui peuvent être utilisés à de nombreuses fins.

Mais nous pensons également que la contradiction apparente entre rationalité économique et rationalité politique, qui s'exprime dans la nécessité de doter les organisations publiques d'outils de gestion tout en affirmant que ces institutions sont « ingérables », illustre les difficultés de l'élargissement souhaitable de la discipline « contrôle de gestion ». Elle conduit à rechercher les voies d'intégration des objectifs et critères d'évaluation, résultant d'un processus politique de négociation, dans des systèmes de contrôle, c'est-à-dire à s'interroger sur le couplage entre système de contrôle de gestion et système d'évaluation des politiques publiques en reconnaissant qu'aucune technique d'aide à la décision, aucun outil de contrôle de gestion, aucune procédure budgétaire ne peut se substituer à l'arbitrage politique qui s'impose entre des intérêts conflictuels.

2.1.2. Les tensions entre rationalité économique et rationalité professionnelle

Les organisations non marchandes sont également souvent porteuses d'une rationalité professionnelle qui doit être intégrée par les systèmes de contrôle de gestion pour que ceux-ci

¹⁵ La mise en place des coûts complets dans de nombreux domaines (calcul du coût d'une heure de cours, d'une journée de soin, etc.) se heurte depuis plusieurs années au fait que la part des charges indirectes est très élevée. Or, très souvent, l'unité d'œuvre retenue pour répartir ces charges ne joue pas le rôle de variable explicative. Des études réalisées sur les coûts hospitaliers montraient ainsi que plus de 70 % des composantes du coût complet d'un groupe de malade étaient des charges indirectes déversées sur le produit théorique par l'intermédiaire d'une unité conventionnelle : la durée du séjour.

¹⁶ Abrahamson (1996) a montré combien la notion de mode jouait dans les phénomènes d'adoption de nouvelles pratiques de gestion.

y trouvent leur place. Ce sont, en effet, des organisations au sein desquelles les acteurs opérationnels possèdent une large autonomie et détiennent un pouvoir substantiel sur la réalisation de leur travail leur permettant d'agir de manière autonome sans nécessiter de contrôles administratifs et en minimisant l'influence de la technostructure¹⁷ sur leur travail. Or, les systèmes de contrôle de gestion relèvent de la technostructure ; ils rencontrent donc naturellement une résistance de la part des professionnels du centre opérationnel¹⁸ qui contrôlent leur propre travail mais cherchent également à maîtriser les décisions administratives qui les affectent. C'est à ce phénomène que faisait référence Rochet (2004) lorsqu'il indiquait que la force de la LOLF était d'impliquer le Parlement dans la réforme afin que les administrations, livrées à elles-mêmes, ne neutralisent la réforme comme elles l'avaient fait des tentatives précédentes. En effet, l'instrumentation de gestion vise à articuler les choix des acteurs avec l'intérêt de l'organisation dans son ensemble et réduit donc, de fait, l'autonomie des opérationnels. Chiapello (1998) définit ainsi le contrôle comme « une influence créatrice d'ordre » qui a pour objectif de réduire les degrés de liberté accordés aux individus dans les organisations, en encourageant – ou, au contraire, en dissuadant – certaines actions. On comprend donc qu'il puisse être rejeté par des acteurs jaloux de leur autonomie. La critique de la légitimité des outils de contrôle de gestion renvoie alors à la critique du pouvoir qui l'exerce (Laufer & Burlaud, 1980). Nous avons ainsi montré dans nos travaux que, dans les organisations culturelles par exemple, l'importance des réalisations artistiques par rapport aux autres enjeux, incitait les acteurs porteurs du projet culturel à revendiquer une marge de liberté excessive et, par conséquent, à refuser les outils et procédures du contrôle de gestion dans lesquels ils voyaient un risque de limitation de leur latitude dans la mise en œuvre de leur stratégie. Les systèmes de contrôle de gestion peuvent, en effet, diminuer la liberté d'action des professionnels et engendrer des phénomènes de résistance liés au *hiatus* entre le comportement des opérationnels, visant à préserver leur autonomie, et les systèmes de contrôle, cherchant à réduire cette autonomie (Abernethy & Stoelwinder, 1995). De même, la professionnalisation et l'intensification de la gestion peuvent contribuer à modifier l'équilibre des pouvoirs et rencontrer, de ce fait, une résistance de la part des acteurs opérationnels. L'enseignement principal de ces travaux, pour les chercheurs en contrôle de gestion, est que, dans ce type d'organisations, le changement ne peut venir des « administratifs » mais d'un processus d'évolution des professionnels qui ont la faculté, en adhérant ou non aux nouvelles règles de fonctionnement, de contribuer au succès ou à l'échec des réformes¹⁹. Dans ces organisations, peut être plus encore que dans d'autres, le modèle simpliste du pilote qu'affectionne le contrôle de gestion traditionnel est mis à mal par celui de l'autonomie cognitive et politique des acteurs (Lorino, 1995). Cette capacité de résistance des opérationnels oriente également notre attention sur les mécanismes d'appropriation et d'action des acteurs conduisant à la réussite ou à l'échec des changements portés par les systèmes de contrôle de gestion.

¹⁷ Composée des analystes qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres et sont les moteurs de la standardisation dans l'organisation.

¹⁸ Le phénomène n'est ni nouveau, ni spécifique à nos terrains : c'est ce même type de résistances qu'ont rencontré les services fonctionnels, et la fonction contrôle de gestion en particulier, lorsqu'ils sont apparus dans les organisations à la suite des travaux de Taylor, notamment.

¹⁹ Des études de Lapointe et Rivard (1999) portant sur l'introduction de systèmes d'information dans les hôpitaux montrent ainsi que la spécialisation horizontale des tâches, le pouvoir détenu par les médecins, la coalition des opérationnels autour de différents enjeux forment une résistance à l'innovation et constituent des barrières à l'adoption des nouveaux systèmes.

On ne saurait, de surcroît, négliger le risque d'adjoindre au système bureaucratique professionnel une « bureaucratie managériale », caractérisée par un poids plus important des acteurs gestionnaires, qui ajoute un niveau de complexité et augmente les coûts de fonctionnement des administrations (OCDE, 2005a). N'oublions pas que cette omniprésence de la régulation financière, caractérisée par une gestion par les chiffres, a parfois conduit de grandes entreprises à des situations difficiles (Bouquin, 2005b).

Finalement, la conjonction de trois rationalités, parfois antagonistes, nous suggère une grande incertitude quant à la fonction et aux rôles que doit y remplir le contrôle de gestion dans ces organisations. En l'absence d'un modèle de contrôle de gestion idoine à importer, la tentation est grande de prendre exemple sur les entreprises pour définir la fonction contrôle de gestion. Pourtant, il ne semble pas judicieux d'assimiler le fonctionnement de ces organisations à celui d'une entreprise. Il n'existe d'ailleurs pas un modèle unique de contrôle dans les entreprises privées. Comme pour les outils de contrôle de gestion (Sponem, 2004), on y constate une forte diversité des styles de contrôleurs de gestion et des modèles de contrôle. On peut donc penser que, pour que la fonction contrôle de gestion soit une aide au pilotage de ces organisations – qu'elle aide à identifier les causes de dérives, à établir des préconisations, à permettre aux décideurs de réviser leurs décisions et leurs actions en fonctions des informations fournies, et à encourager les opérationnels à œuvrer dans le sens défini par la stratégie –, il est nécessaire d'articuler les compétences « classiques » des contrôleurs de gestion aux spécificités de la gestion des organisations, en ayant soin de ne pas confondre besoin d'instrumentation et complexification des systèmes de contrôle. De nombreuses études ont montré la difficulté à importer un « modèle idéal » de contrôle de gestion dans des secteurs pour lesquels il n'était *a priori* pas prévu. En la matière, une simple importation des méthodes « du privé » dans ces organisations serait certainement vouée à l'échec. Les modèles traditionnels de contrôle de gestion peuvent ainsi indiquer la voie à suivre, mais ils doivent obligatoirement être transformés pour être pertinents. Il convient donc de travailler sur ces nouvelles formes de contrôle de gestion propres à ces champs particuliers, c'est-à-dire de considérer l'adaptation des outils et techniques de contrôle nécessaire pour instrumenter ces organisations sans remettre en cause leur nature même et leurs spécificités. C'est ce que décrivent, par exemple, Kurunmaki & Miller (2006) en soulignant la nécessité d'une hybridation.

Sur le plan de l'ancrage théorique, les travaux qui se rattachent à cette approche s'inscrivent, comme ceux décrits dans la première partie de cet article, dans la perspective structuro-fonctionnaliste et sont centrés sur la dimension instrumentale des systèmes de contrôle. Or, nous postulons que le contrôle de gestion n'est pas réductible à ses outils et qu'il doit également être perçu à la fois comme un langage permettant d'unifier les comportements et comme un processus de socialisation des managers. La perspective adoptée est alors interprétativiste et compréhensive ; elle vise à explorer la problématique de la construction de l'organisation par les acteurs et plonge, alors, encore davantage en profondeur dans l'iceberg du contrôle (cf. annexe 1).

2.2. Se les approprier

Bien des travaux en contrôle de gestion, les nôtres en font partie, s'intéressent, au moins en première intention, aux outils et procédures qui sont mis en œuvre. Cette primauté de la composante technique s'explique, dans le domaine du contrôle de gestion, par le recours à des

outils essentiellement financiers qui peut en faire oublier les autres composantes, et notamment les éléments plutôt informels. Pourtant, parce qu'ils simplifient le réel, conditionnent la cohérence d'une organisation, façonnent le comportement des acteurs ou encore disciplinent les rapports de force, les instruments de contrôle de gestion sont les éléments d'une technologie « invisible » (au sens de Berry) qui mobilise des ressources symboliques comme le langage et autres systèmes sémiotiques et constitue un élément décisif de la structuration des situations. Ils ont « leur source dans des jeux sociaux, en même temps qu'ils construisent d'autres jeux, qu'ils les " mettent en acte " selon l'expression heureuse de K. Weick (1979) » (Boussard & Maugeri, 2003). Nous avons donné, jusque là, une vision très fonctionnaliste du recours aux systèmes de contrôle de gestion et avons, par conséquent, négligé des aspects fondamentaux de cet objet, insoupçonnés lorsque ce dernier est réduit à sa dimension instrumentale, qu'il convient, à présent, d'éclairer, au moins partiellement.

Nous avons ainsi souligné que, par leur dimension technique, les systèmes de contrôle de gestion donnaient aux organisations la possibilité de coordonner, de planifier, de suivre leurs activités et d'internaliser leur environnement, mais qu'ils englobaient également des fonctions de décentralisation, de motivation, d'évaluation et de formation des acteurs, conditions de leur succès. D'ailleurs, déjà en 1965, Antony indiquait que le contrôleur devait être chargé de construire et de faire fonctionner le système utilisé par les managers mais que l'exercice véritable du contrôle incombait à ces derniers. La partie cachée, informelle, internalisée, des systèmes de contrôle est donc liée aux notions d'interrelations entre acteurs et de comportements, dans la mesure où ils consistent à partager des représentations de la performance et des modes de coordination. En ces domaines, nous privilégierons ici deux axes : celui où le contrôle est étudié comme un langage permettant d'unifier les comportements et celui où il est perçu au travers de sa relation aux acteurs.

2.2.1. Le système de contrôle, un langage vernaculaire

Trop souvent encore, le contrôle de gestion est vu comme un outil de mesure qui énonce des vérités, des faits établis. L'idée selon laquelle les informations fournies par les contrôleurs de gestion seraient objectives, et donc incontestables, est, en effet, assez répandue : les acteurs interrogés considèrent ainsi volontiers que les outils du contrôle de gestion sont neutres et disent le vrai indispensable à toute décision (Porter, 1995). C'est un témoignage de l'illusion objectiviste qui a longtemps bercé les praticiens, mais aussi les chercheurs, en gestion. Or, ces attentes d'objectivité risquent fort d'être déçues puisqu'un système de contrôle de gestion, parce qu'il peut être considéré, comme tous les outils de gestion, comme une médiation symbolique entre les acteurs de l'organisation, ne peut qu'être le reflet de choix politiques et culturels (Burlaud & Simon, 2006), résultant d'un processus historiquement situé d'incompréhension raisonnable donnant lieu à la coproduction par les acteurs de représentations symboliques communes (Philippe & Rainelli, 2002).

Le contrôle de gestion est, en effet, d'abord un langage, en ce sens qu'il est un système de signes, qui constitue une courroie de transmission des informations qu'il produit et reçoit (Burlaud & Simon, 2006) et permet une représentation de l'organisation à un moment donné. Les sociologues ont ainsi bien montré qu'une langue porte en elle une « vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent » (Rocher, 1970) et qu'elle contribue donc à unifier les comportements, construire l'identité d'une organisation et coordonner les actions de ses différents membres en forgeant des attitudes homogènes. En outre, la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion revient souvent à adopter une forme de langage de la

rareté, qui doit contribuer à la prise de conscience des contraintes majeures (notamment financières) qui s'imposent à l'organisation et ainsi conduire à des comportements intériorisant ces contraintes et composant avec elles.

En outre, le système de contrôle de gestion, parce qu'il repose sur une modélisation de l'organisation, impose d'en réduire la complexité et donc la richesse en favorisant certains aspects du réel au détriment d'autres, ce que Boussard (2008) appelle l'effet d'aveuglement. Il privilégie ainsi ce qui peut être quantifiable et induit souvent, de ce fait, des effets pervers (Or & Renaud, 2009). Lorsque la mesure de la performance, par exemple, est réduite aux résultats financiers elle conduit les acteurs à infléchir leurs comportements pour privilégier les actions produisant un effet positif sur les résultats financiers, fut-ce, par exemple, en jouant leur propre jeu au détriment de l'intérêt de l'entreprise. C'est ce que soulignait Berry (1983) en rappelant que les systèmes de gestion étaient « des éléments d'une technologie invisible dont les effets nocifs [étaient] d'autant plus implacables qu'on la [laissait] jouer dans l'ombre ».

Par ailleurs, le langage monétaire du contrôle de gestion peut contribuer à infléchir les modes d'organisation en place. En conférant aux managers et aux financiers des pouvoirs accrus, le contrôle de gestion tend à généraliser son système de référence à l'ensemble des décideurs et ainsi à faire évoluer les rapports de force entre les groupes. Autrement dit, les instruments de gestion interviennent dans l'univers des forces sociales en imposant des arbitrages. Plus précisément, Fligstein (1987) montre bien comment les évolutions stratégiques propulsent certains acteurs aux manettes du pouvoir et comment ces derniers, une fois aux commandes, utilisent ce pouvoir pour faire valoir leurs vues en imposant leurs critères de décision. C'est ainsi que le contrôle de gestion, en sa qualité de langage vernaculaire, traduit une façon de voir l'organisation qui profite aux comptables, aux contrôleurs et aux financiers et leur permet d'atteindre les sommets des organisations en leur donnant l'illusion que tout peut être géré par les chiffres. Cette prise de pouvoir peut avoir des résultats positifs ; elle peut aussi conduire les entreprises à la catastrophe en donnant à leurs dirigeants une illusion de contrôle ou en leur faisant négliger des aspects plus qualitatifs du pilotage. Or, les spécificités des organisations que nous avons étudiées ne peuvent permettre de réduire la gestion au seul management par les chiffres. Mal outillé face à certaines questions, le système de contrôle peut les ignorer et donner ainsi l'illusion de leur inutilité ou de leur non pertinence. Dans ce cas, l'image prend le pas sur la réalité et l'altère ; et il existe, par conséquent, un risque de négliger des éléments importants de la réalité.

2.2.2. Le système de contrôle, un phénomène social

Dans une perspective compréhensive le contrôle de gestion est considéré comme un phénomène social, porté par un ensemble de pratiques et de discours, et nous avons vu qu'il était alors fécond de l'étudier comme un langage. Mais le contrôle de gestion est également reconnu comme un système de management régissant les comportements et les relations au sein de l'organisation, entre des hommes et des groupes sociaux. En tant que tel, il double sa composante instrumentale d'une dimension sociale et doit être étudié comme un processus d'animation « vertical et horizontal, l'ingrédient vivant des organigrammes froids, ce qui les fait fonctionner en pratique » (Bouquin, 2005a). S'intéresser à sa dimension compréhensive suppose, par conséquent, d'interroger la relation des acteurs à cet outil. Cette question revêt de multiples interrogations, de nombreux aspects. Nous en évoquerons ici deux. Le premier tient à l'influence qu'exerce le système de contrôle de gestion sur les relations de pouvoir internes et externes à l'organisation. Le second interroge les questions de responsabilisation

des acteurs et les processus de compréhension et d'appropriation²⁰ mobilisés par les acteurs. La question de la relation des acteurs à l'outil nous a conduite à nous intéresser aux notions de coopération²¹ et de pouvoir dans l'organisation. Boussard & Maugeri (2003) soulignaient ainsi que les dispositifs de gestion comportaient une dimension relative à la distribution et au maintien du pouvoir et que, de ce fait, ils participaient à l'organisation des rapports sociaux, à leur mise en forme, à leur régulation. L'activité économique d'une organisation, parce qu'elle est une activité sociale, contient et combine, en effet, la recherche du pouvoir, la relation de pouvoir et la rationalité dans l'emploi du pouvoir comme objectif et comme moyen économique. Cyert & March (1963) ont bien montré comment les décisions se prenaient dans les organisations dans une dynamique de rapports de force entre les groupes et Anthony (1957) indiquait que le contrôle avait un rapport avec les tentatives faites par une personne pour diriger ou influencer les actions d'autres personnes, ce qui signifie que le système de contrôle dit quelque chose de la distribution du pouvoir dans l'organisation et peut contribuer à faire évoluer celle-ci. Nous savons en effet que, dès leur création, les services fonctionnels tels qu'ils ont été pensés par Taylor, et la fonction contrôle de gestion en particulier, ont été amenés à jouer des rôles latents dans l'échiquier social de l'organisation, qui ont impliqué une redistribution du pouvoir au sein de l'organisation. Nous avons observé ce même phénomène dans les organisations étudiées avec la concentration initiale du pouvoir entre les mains des acteurs opérationnels et la nécessité pour le gestionnaire, pour y acquérir sa place, d'y gagner une part de pouvoir et de convaincre le centre opérationnel de son utilité, non seulement vis-à-vis de l'institution, mais surtout à l'égard du projet « professionnel ».

Mais si les systèmes de contrôle de gestion portent en eux des questions relatives aux relations de pouvoir dans l'organisation, ils ont avant tout pour objectif d'y régir les comportements. Les systèmes de contrôle portent ainsi en eux des normes de résultat au travers desquelles ils cherchent à induire des normes de comportement. L'observation des pratiques montre, en effet, que, trop strictement appliqué, le contrôle de gestion de type cybernétique mène à des conduites irresponsables, à la survalorisation du court terme et à l'oubli des besoins de coordination et de l'intérêt de l'organisation au profit des intérêts locaux. En outre, les situations managériales ne réunissent en général pas les conditions du contrôle cybernétique mises en évidence par Hofstede et cette « imperfection cybernétique » explique l'importance de la responsabilité exercée par les managers et de leur socialisation (Bouquin, 2005b). Au cœur de ces situations s'inscrit la notion de responsabilité (Moriceau & Villette, 2001) : le contrôle de gestion doit permettre de délimiter les responsabilités, de les rendre visibles et de sanctionner ou récompenser les responsables. Cette influence des outils du contrôle sur les comportements et les relations au sein de l'organisation place les acteurs au cœur des processus de gestion et l'amplification des préoccupations managériales dans les organisations étudiées s'accompagne ainsi d'une reconnaissance de la fonction d'encadrement qui se retrouve en charge de la gestion du changement, de l'articulation entre l'impulsion des politiques et leur mise en œuvre pratique, de la motivation des collaborateurs, de la décentralisation de la gestion et doit intégrer les contradictions potentielles entre les nouveaux modèles managériaux mis en place et les

²⁰ Etymologiquement l'appropriation est « l'action d'approprier, de rendre propre à un usage, à une destination » (Petit Robert). S'approprier un système de contrôle de gestion, c'est donc le faire sien, l'adapter à soi.

²¹ Les bons auteurs savent que vouloir atteindre des objectifs grâce à des outils perfectionnés en négligeant la nécessaire coopération de l'équipe ou en la supposant acquise d'avance, est une vision classique, bureaucratique, qui risque de déboucher sur une déception (Bouquin 2005a).

fonctionnements bureaucratiques et professionnels traditionnels. On voit bien que, au-delà de l'instrumentation des organisations, c'est la question de l'appropriation par les acteurs des dispositifs de contrôle de gestion qui est au centre de la construction d'un management public original. Or, cette question est peu présente, à notre connaissance, des travaux sur la Nouvelle Gestion Publique. Pourtant des exemples existent. Kurunmaki (2004) décrit ainsi comment, en Finlande, dans un contexte de réformes de *New Public Management*, les professions médicales ont adopté des pratiques comptables, allant jusqu'à « hybrider » leurs pratiques. Mais elle révèle aussi que ce processus d'adoption suppose une adhésion de la part des acteurs et un « contexte national particulier » (Kurunmaki, 2004). Ainsi, au Royaume-Uni, l'intrusion des pratiques comptables s'est heurtée à la résistance des professions médicales. Il semble donc que les changements de pratiques ne pourront produire les évolutions qui en sont attendues qu'à la condition qu'ils (s')accompagnent (d')un changement de la culture organisationnelle.

On le voit : poser la question de la relation des acteurs à l'outil cache une multitude de dimensions et conduit à explorer de nouveaux champs théoriques pour les nourrir. Elle implique également de mettre en évidence des dimensions cachées des systèmes de gestion et de souligner qu'au-delà de la légitimité technique de l'instrument pointent les enjeux politiques (Lascoumes & Le Galès, 2004). Un rapport de l'OCDE (2005a) montrait ainsi que les nouveaux systèmes de gestion publique généraient avant tout des effets pervers mais également quelques effets positifs, non attendus, sur les relations entre les acteurs. Celles-ci n'étaient pourtant pas envisagées dans les processus managériaux mis en place, réduits à leur dimension instrumentale et mécaniste. La clé serait ici. Au-delà de la responsabilisation de chacun dans une logique coercitive et disciplinaire, le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est aussi utilisé comme outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économiques et aux choix stratégiques de la direction. On voit bien que le contrôle s'éloigne alors d'une vision mécaniste de l'organisation. La prise en compte des jeux d'acteurs, des systèmes de contrôle formels et informels, visibles et invisibles, émergés et immergés, doit guider sa mise en œuvre et intégrer les questions des normes de comportements, de la distribution du pouvoir ou encore du rôle des acteurs.

CONCLUSION : LA METAPHORE DE L'ICEBERG COMME VOIE DE COMPREHENSION DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS NON MARCHANDES

Pour comprendre ce que deviennent les outils, objets, dispositifs de contrôle de gestion dans les organisations qui les ont adoptés et entre les mains des acteurs qui les instrumentent, et ainsi prétendre contribuer à la connaissance du contrôle de gestion, la vision instrumentale et mécaniste donnée dans la première partie de cet article doit donc être enrichie par les notions d'adaptation et d'appropriation. Ces enrichissements successifs témoignent de la prise en compte des dimensions multiples, et souvent cachées, d'un objet fréquemment réduit à sa dimension instrumentale. Ils reflètent également l'évolution des travaux de recherche d'un paradigme mécanique à un paradigme social, d'une approche structuro-fonctionnaliste plutôt positiviste, à une approche interprétativiste, plutôt constructiviste, à la recherche du sens que les acteurs donnent aux systèmes de contrôle et des modalités d'adaptation et d'appropriation par les acteurs de nouveaux outils mis en place dans leurs organisations.

Cette évolution nous a permis de mieux découvrir et comprendre « l'iceberg du contrôle de gestion » en articulant les dimensions instrumentale et compréhensive de cet objet qui nous ont conduit à associer, ainsi que le préconisait Habermas pour les sciences praxéologiques, les démarches herméneutiques aux démarches empirico analytiques.

La métaphore de l'iceberg, employée pour ses vertus heuristiques, nous a permis à la fois de communiquer la représentation que nous avons de notre objet de recherche et d'intégrer les différents enseignements tirés de nos recherches en les ordonnant. Comme Burlaud & Simon (2006), nous pensons que l'immersion du contrôle de gestion dans un environnement différent de son milieu « naturel » met en lumière des spécificités qui, sans cela, passeraient inaperçues, provoquant par là même un renouveau de la réflexion sur cette discipline.

Représenter le contrôle de gestion comme un iceberg ne vise donc pas à embellir notre discours mais témoigne de notre façon de penser, et de comprendre, notre objet de recherche. La complexité de celui-ci, les nombreuses dimensions qui le composent nous semblent pouvoir être révélées par l'usage de la métaphore dont l'intérêt tient avant tout aux intuitions qu'elle est capable de générer. La métaphore, parce qu'elle centre notre attention d'une manière particulière sur notre objet de recherche, nous sert ainsi à approfondir la connaissance de cet objet en en découvrant les dimensions importantes. Elle nous conduit à en réduire la complexité pour en révéler le modèle sous-jacent.

La métaphore de l'iceberg – et l'articulation des phases d'adoption, d'adaptation et d'appropriation – nous permet donc de proposer une modélisation du contrôle de gestion et nous fournit des pistes de recherche futures pour faire évoluer et enrichir ce modèle qui, à l'heure actuelle, tient davantage de la représentation que de la modélisation causale. Notre « modèle » donne ainsi une schématisation de la connaissance qu'il représente graphiquement, imitant en cela – toutes proportions gardées ! – l'*ingenio par le disegno* de Léonard de Vinci, la « pensée graphique » qui permet de modéliser la complexité. Sa cohérence interne pourrait être testée, améliorée ou enrichie par des travaux ultérieurs ou au contact de nouveaux cadres théoriques.

Nous n'ignorons pas cependant que l'usage de la métaphore comporte de nombreuses faiblesses et induit, notamment, des distorsions dans la perception de l'objet de recherche : en créant des façons de voir, la métaphore crée également des façons de ne pas voir. En effet, privilégiant certaines dimensions de l'objet de recherche, elle conduit le chercheur à en négliger d'autres. Elle est évidemment subjective. Ainsi, l'examen du contrôle de gestion au travers de la métaphore de l'iceberg, nous a-t-il amenée à focaliser notre attention sur une perspective pour comprendre les situations étudiées et à favoriser un point de vue : celui centré sur l'opposition entre dimensions visibles et dimensions cachées.

Références bibliographiques

ABERNETHY M.A., STOELWINDER J.U. (1995) "The role of professional control in the management of complex organizations", *Accounting, Organizations and Society*, n° 20, 1, p. 1-17.

ABERNETHY, M. A., CHUA, W. F. (1996). A field study of control system "redesign": The impact of institutional processes on strategic choice, *Contemporary Accounting Research*, 13, p.569-606.

ABRAHAMSON E. (1996) "Management Fashion", *Academy of Management Review*, vol. 21, n° 1, 1, p. 254-285.

ANTHONY R. N. (1988) *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press ; traduction française : La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993.

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 es sciences de

gestion, Université Paris Dauphine.

BEZES P. (2008) *Réinventer l'Etat – Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, PUF.

BIONDI Y., CHATELAIN-PONROY S., SPONEM S. (2008), *De la quantification comptable et financière dans le secteur public : promesses et usages de la gestion par les résultats*, Politiques et Management public, Volume 26, n°3, p. 113-126.

BOUQUIN H. (2005b) *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, « Que-sais-je ? », 3^e édition.

BOUQUIN H. (dir.) (2005a) *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, éditions EMS, collection Grands auteurs.

BOUSSARD V. & MAUGERI S. (dir.) (2003) *Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*, L'Harmattan.

BOUSSARD V. (2008) *Sociologie de la gestion. Les faiseurs de performance*, Belin.

BURCHELL S., CLUBB C., HOPWOOD A., & HUGHES J. (1980) "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organization and Society*, vol. 5, n°1, p.5–27.

BURLAUD A. & SIMON C.J. (2006) *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte, collection Repères.

CHANLAT J.F. (1999) *Sciences sociales et management, plaidoyer pour une anthropologie générale*, Ste-Foy, Les Presses de l'Université Laval, ESKA.

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 2008.

CHIAPELLO E. (1998) *Artistes versus managers – le management culturel face à la critique artiste*, Ed. Métailié.

COLASSE B. (dir.) (2000) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

CYERT R. & MARCH J. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall Inc.

DEJEAN J., BOURASSIN V., MORTREUX K. (1998) « Culture de l'évaluation et fascination pour les indicateurs », *Politiques et Management Public*, volume 16, n° 2, juin, p. 161-174.

DESREUMAUX A. (2005) *Théorie des organisations*, Editions EMS, 2e édition.

FLIGSTEIN N. (1987) "The intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1979", *American Sociological Review*, vol. 52, n°1, february, p.44–58.

GIBERT P. (2003) « L'évaluation de politique : contrôle externe de la gestion publique ? », *Revue française de gestion*, n°147, p. 259-273.

HERNANDEZ, S. (2006). "An Archetypal Approach to Bureaucratic and Post Bureaucratic Managements: the Case Study of a French Public Service Establishment", *EFMD Conference on Public Sector Management Development*, IMPGT, Aix-en-Provence, 14-16 Juin.

HOOD C. (1991) "A public management for all seasons?", *Public Administration*, 69 spring, p. 3-19.

HOPWOOD A. (1972) "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 156-182.

KITCHENER, M., KIRKPATRICK, I., WHIPP, R. (2000), "Supervising professional work under New Public Management: Evidence from an 'Invisible trade' ", *British Journal of Management*, 11, p. 213-226.

KURUNMAKI, L. (2004). "A hybrid profession – the acquisition of management accounting expertise by medical professionals", *Accounting, Organizations and Society*, 29, p. 327-347.

KURUNMAKI, L., MILLER, P. (2006). "Modernising government: The calculating self, hybridisation and performance measurement", *Financial Accountability&Management*, February 22(1).

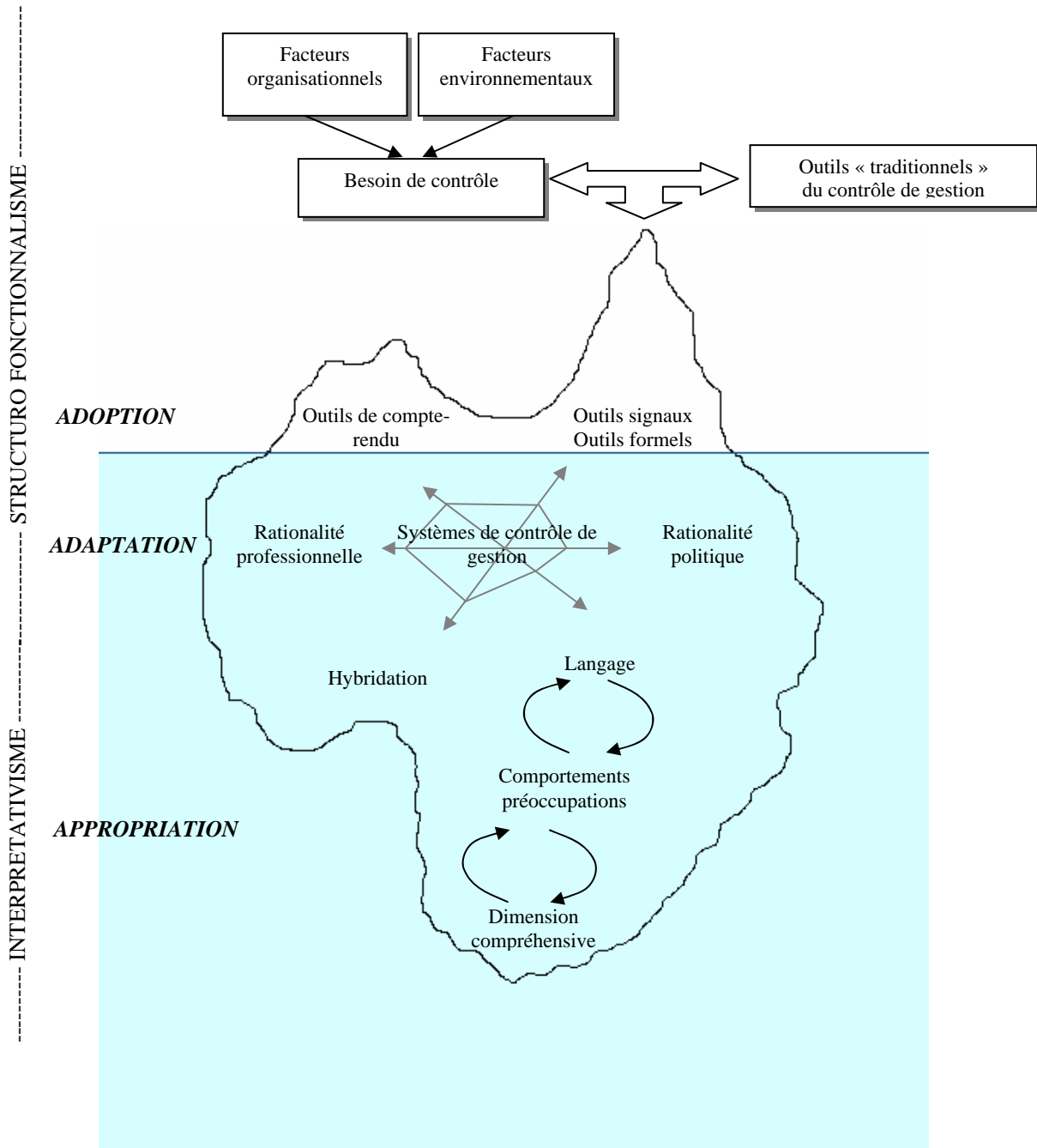
LASCOURMES P. & LE GALES P. (dir.) (2004) *Gouverner par les instruments*, Presses de Sciences Po.

LAUFER R. & BURLAUD A. (1980) *Management public. Gestion et légitimité*, Dalloz Gestion, Dalloz.

LEMARCHAND Y. & LE ROY F. (2000) « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 3, n°4, décembre, p. 83-

- LORINO P. (1995). *Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions d'Organisation.
- MEYER J.W. & ROWAN, B. (1977) "Institutionalized organizations: formal structure as mythe and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n°2, p. 340-363.
- MEYER J.W. (1986) "Social environments and organizational accounting", *Accounting, Organizations and Society*, n°4-5, p. 345-356.
- MINEFI, PLF 2007 – *les grandes orientations*.
- MOISDON J-C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion - les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Éditions Seli Arslan.
- MOISDON J-C. (2005), « Comment apprend-on par les outils de gestion ? Retour sur une doctrine d'usage » in collectif, *Entre connaissance et organisation : l'activité collective*, La Découverte.
- MORGAN G. (2006) *Images de l'organisation*, De boeck, 2° édition révisée.
- MORICEAU J.-L., Villette M. (2001) « EVA, le contrôle et...le fil qui hante », *l'Expansion Management Review*, septembre, p. 96-103.
- NIOCHE J-P. (1991) Management public : à la recherche de nouvelles régulations. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p.50-53.
- OCDE (2005a) *La rémunération liée aux performances dans l'administration*, éditions OCDE.
- OCDE (2005b), *Evaluer les réformes*, Observateur OCDE, novembre.
- OR, Z., RENAUD T. (2009), *Principes et enjeux de la tarification à l'activité à l'hôpital (T2A)*, working paper, DT n°23, IRDES (available on IRDES.fr).
- PHILIPPE MARTIN D., RAINELLI-LE MONTAGNER H. (2002) « Pour une approche compréhensive des sciences de gestion », in collectif, *Sciences de gestion et pratiques managériales*, Economica.
- ROCHER G. (1970) *Introduction à la sociologie générale: l'action sociale*, Éditions HMH Points.
- ROCHET C. (2003) « Un Etat plus stratège et moins gestionnaire », *Expansion Management Review*, n°109.
- ROCHET C. (2004) « Une seule flèche pour deux cibles: le pari ambitieux de la réforme budgétaire en France », *Management International*, vol.9, n°1.
- SPONEM S. (2004) *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.

Annexe 1 : une proposition de représentation du contrôle de gestion



Annexe 2 : Les travaux mobilisés

Recherches et Publications	Période	Objectifs de la recherche	Méthodes de recherche
<p>Le contrôle de gestion dans les musées</p> <p>Les nouvelles sources de financement des musées, <i>Groupe de recherche sur les musées et le patrimoine</i>, Paris, janvier 1997.</p> <p>Le contrôle de gestion dans les musées. Etude des pratiques françaises, <i>Congrès IAAER / AFC</i>, 23 - 25 octobre 1997, Paris.</p> <p><i>Le marketing mix</i> en milieu muséal. Une revue de la littérature, <i>Séminaire de recherche « Marketing de la culture et des loisirs »</i>, CREGO, IAE Dijon, 27 novembre 1997.</p> <p>Management control and the museums, <i>International Journal of Arts Management</i>, volume 4, number 1, fall 2001.</p> <p>Desafios de la gestion en los museos franceses, <i>M Museos de México y el Mundo</i>, février 2004.</p>	1992-1996	<p>Comprendre pourquoi les établissements muséaux ont besoin de systèmes de contrôle de gestion</p> <p>Expliquer pourquoi et comment se développent ces systèmes en construisant un modèle explicatif</p> <p>Proposer une réflexion sur un système de contrôle adapté aux contraintes muséales</p>	<p>Quantitatives et qualitative</p> <p>Collecte d'informations par questionnaires (1 719 envois) traitées par une étude statistique pour décrire la population et ses pratiques et en proposer une typologie</p> <p>Entretiens semi-directifs et six études de cas (échantillonnage théorique) pour comprendre et éclairer les résultats descriptifs</p>
<p>Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français</p> <p><i>Finance-Contrôle-Stratégie</i>, volume 1, numéro 3, septembre 1998.</p>	1992-1996	<p>Décrire et expliquer l'état du développement de l'outil budgétaire dans les musées français</p>	<p>Quantitatives et qualitative</p> <p>Collecte d'informations par questionnaires (1 719 envois) traitées par une étude statistique + entretiens semi-directifs</p>
<p>Etudes des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques</p> <p>Contrôle de gestion et organisations culturelles, <i>journée de recherche du Pésor « Quel avenir pour le contrôle de gestion ? »</i>, Université Jean Monnet – Paris Sud, 3 mai 2000.</p> <p>Difficultés d'analyse des coûts des organisations culturelles, <i>congrès de l'Association Française de Comptabilité</i>, Metz, 17 - 19 mai 2001.</p> <p>Quel avenir pour les théâtres lyriques ? <i>Revue Française de Gestion</i>, n° 142, janvier-février 2003.</p> <p>Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, <i>Comptabilité – Contrôle – Audit</i>, tome 9, volume 1, mai 2003.</p>	2005-2007	<p>Evaluer les retombées des organisations culturelles pour leurs principaux bailleurs de fonds : les municipalités</p> <p>Proposer des pistes d'évolution des opéras pour améliorer leur fonctionnement dans une optique de rénovation</p>	<p>Quantitatives et qualitative</p> <p>Collecte d'informations par questionnaires (population entière) : typologie des institutions et étude statistique des données</p> <p>Etudes de cas approfondies auprès de trois institutions représentatives pour compléter et éclairer les résultats statistiques</p> <p>Enquête auprès des spectateurs pour cerner leurs attentes : 3 006 questionnaires analysés (statistiques descriptives)</p>
<p>Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance</p> <p><i>Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et</i></p>	2005	<p>Contribuer à la réflexion sur les finalités et dimensions de la performance dans les collectivités locales en montrant comment celle-ci associe des logiques strictement financière et économique à des rationalités sociale, environne-</p>	<p>Qualitative</p> <p>Synthèse à partir d'une revue de la littérature et des entretiens menés dans le cadre de l'élaboration du</p>

<i>mesure</i> », Paris, décembre 2005.		mentale, politique, etc.	certificat de spécialisation sur la LOLF
Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion 1. Les outils, <i>Revue Française de Comptabilité</i> , novembre 2006. 2. Les hommes et les structures, <i>Revue Française de Comptabilité</i> , juillet 2007.	2006- ...	Décrire les systèmes de contrôle mis en œuvre par les établissements Comprendre comment les établissements d'enseignement supérieur et de recherche envisagent et utilisent leurs systèmes de contrôle de gestion	Quantitatives et qualitative Collecte d'informations par questionnaires (153 envois) traitées par une étude statistique + entretiens semi-directifs et rencontres
Évolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle <i>Economie et Management</i> , avril 2007.	2007	Présenter les évolutions récentes du contrôle de gestion en s'interrogeant sur les dimensions formelles et informelles de ces évolutions	Qualitative Synthèse à partir d'une revue de la littérature