



HAL
open science

Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion

Caroline Virginie Lambert, Eric Pezet

► **To cite this version:**

Caroline Virginie Lambert, Eric Pezet. Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558063

HAL Id: halshs-00558063

<https://shs.hal.science/halshs-00558063>

Submitted on 20 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.

Discipliner et agir sur soi

La double vie du contrôleur de gestion

Caroline LAMBERT

Professeur assistant

HEC School of Management, 1 rue de la Libération, 78351 Jouy-en-Josas Cedex,
+ 33 1 39 67 95 65, +33 1 39 67 70 86
lambert@hec.fr

Eric PEZET

Maître de conférences

Université d'Evry Val d'Essonne, Boulevard François Mitterrand, 91025 ÉVRY Cedex
+ 33 (0)1 69 47 70 00
Chercheur à M-Lab (Dauphine Recherche en Management UMR 7088)
eric.pezet@mlab.ens-cachan.fr

Résumé

Dans le courant dit critique, de nombreux travaux montrent que le contrôle des individus est obtenu en ayant recours à des effets de domination. Les travaux de Michel Foucault inspirent ce type de recherches en comptabilité et en contrôle, et la métaphore du Panoptique est devenue une référence lorsqu'il s'agit de s'interroger sur l'application de normes dans l'entreprise. Toutefois, si des organisations assimilables à un panoptique ont été identifiées, notamment par Hopper et Macintosh (1997), la plupart des recherches se limitent à comparer ces structures au panoptique, sans le questionner.

Comment est instaurée et se maintient une structure panoptique ? Telle est la question à laquelle nous cherchons à apporter des réponses dans cet article.

L'étude du cas d'Equipauto, un équipementier automobile, montre qu'il existe dans l'organisation, un lien entre un contrôle de type disciplinaire –associé au panoptique- et un contrôle exercé par les individus sur eux-mêmes. Chez Equipauto, le contrôleur de gestion est ainsi soumis à des épreuves de vérité face aux clients, aux ingénieurs, à sa hiérarchie, et doit montrer qu'il est celui qui produit et fait respecter la norme. En décidant ce au nom de quoi on exclut, il devient le producteurs d'un « savoir vrai » sur l'activité économique, acteur clé de la conception et du maintien du panoptique. Mais cette position implique également un travail permanent sur soi, ce que nomme Foucault « la subjectivation ».

En s'intéressant à la conception et au maintien du panoptique plutôt qu'à sa mise en oeuvre, nous montrons ainsi qu'il est possible de dépasser la métaphore disciplinaire et de mettre en évidence l'engagement du sujet dans des jeux de vérité (Foucault, 1984b). De plus, nous choisissons une perspective très rarement adoptée, celle d'observer le panoptique du point de vue du gardien, i.e., le contrôleur de gestion.

Mots clés

Foucault, subjectivation, épreuve de vérité, contrôleur de gestion, étude de cas, automobile

Discipliner et agir sur soi.

La double vie du contrôleur de gestion

1. INTRODUCTION

La norme est un concept central du contrôle et de la comptabilité. La transparence de l'activité économique s'impose aux entreprises sous la forme de normes comptables et de contrôles exercés sur elles par les autorités boursières (AMF) pour le compte des actionnaires, par les pouvoirs publics (commissions parlementaires permanentes des affaires économiques et monétaires¹) et par les clients (enchères inversées, *open-book accounting*). Les exigences de transparence des parties prenantes façonnent les systèmes internes de contrôle des organisations. Pour ces parties prenantes, les systèmes de contrôle peuvent être appréhendés comme des systèmes visant à produire sur l'entreprise des données sincères mais surtout pouvant être considérées comme « vraies ».

La question de la production de la vérité est centrale dans l'œuvre de Foucault. De nombreuses recherches, qualifiées de critique, en comptabilité et en contrôle font référence aux travaux de Foucault. Il a ainsi été montré que les systèmes de contrôle pouvaient être décrits comme des systèmes de surveillance, des systèmes panoptiques. Toutefois, ces recherches se sont, jusqu'à aujourd'hui, très peu emparées de la question de la production de vérité.

Cet article montre, à partir d'une étude de cas menée chez un équipementier automobile, comment le contrôleur de gestion, si souvent décrit comme le gardien de la norme, est également un producteur de vérité sur l'entreprise. Dans le monde automobile, la pratique des enchères inversées s'est largement répandue. Les constructeurs demandent à leurs fournisseurs de s'engager, au cours de réunions en ligne, sur des prix pour la fabrication d'une pièce. Chez Equipauto, le cas étudié ici, le contrôleur de gestion participe activement à l'engagement de l'entreprise en faisant les offres de prix. A l'interface entre les parties prenantes externes à l'organisation et le cœur même de son activité, il est le principal artisan de l'émergence des normes de contrôle. Pour mettre en place et maintenir le panoptique, le contrôleur doit prouver sa capacité à faire respecter ces normes. Cela suppose également que le contrôleur agisse sur sa propre manière d'être dans l'entreprise, ce que Foucault nomme la subjectivation.

¹ Journal Officiel de l'Union Européenne, 29/01/2004

L'étude de cas présenté ici est issue d'une recherche portant sur le rôle organisationnel des contrôleurs de gestion dans les grandes organisations en France. Au total, 90 entretiens de contrôleurs de gestion ont été réalisés, dont 70 dans le cadre d'études de cas comparées. Parmi les organisations étudiées, une s'est particulièrement distinguée en ce qu'elle s'apparentait, dans sa structure comme dans ses mécanismes de contrôle mis en place, à un panoptique foucauldien, c'est-à-dire un système où chacun est contraint d'agir d'une certaine façon parce qu'il est observé et que ses écarts peuvent être sanctionnés. L'occasion était donnée d'analyser une organisation que l'on pouvait qualifier de « panoptique » en raison de la précision de son système de contrôle de gestion, sans avoir cherché à en trouver une, mais de façon plus nouvelle, le cadre spécifique de cette étude nous permettait d'aborder l'analyse foucauldienne d'un point de vue privilégié et peu étudié jusqu'à présent : celui du gardien, i.e. du contrôleur de gestion.

Dans un premier temps, nous allons voir comment la littérature comptable d'inspiration foucauldienne a jusqu'alors abordé la question de la surveillance et de la subjectivation des individus. Après avoir présenté la méthodologie employée, nous analyserons ensuite, grâce à l'étude de cas, comment le contrôleur de gestion, au-delà de son rôle traditionnel de gardien, agit sur lui-même pour discipliner les autres et produire un savoir vrai de l'organisation.

2. REVUE DE LA LITTERATURE

La recherche d'inspiration foucauldienne en contrôle a exploré les effets disciplinaires de la recherche de la vérité (2.1). Toutefois, dans l'œuvre de Foucault, la vérité n'est pas seulement ce au nom de quoi s'exerce la domination, elle est avant tout ce au nom de quoi on choisit et on exclut. Ce peut être un ensemble de principes, comme l'économie politique, à partir desquels un pays est réputé « bien » gouverné (Foucault, 1966), un savoir, comme le savoir psychiatrique, à partir duquel on décide de soigner plutôt que d'emprisonner (Foucault, 1973). Dans les processus de formation et de la vérité, un rapport de pouvoir lie les acteurs et des mécanismes d'action sur soi doivent être menés pour produire un savoir vrai sur l'entreprise (2.2).

2.1. L'HISTOIRE DE LA DISCIPLINE COMPTABLE ET LA PRODUCTION DE SUJETS DISCIPLINES

« Les disciplines fonctionnent comme des techniques fabriquant des individus utiles » écrivait Foucault dans *Surveiller et punir* (1975). La recherche en comptabilité et en contrôle a montré la contribution de la comptabilité à la formation de comportements utiles, et s'est largement

inspirée des travaux foucauldien à cette fin (Gendron et Baker, 2005). La première forme de subjectivation permise par la comptabilité est de rendre l'individu « calculable » selon la formule de Miller et O'Leary (1987) et Miller et Rose (1993). La comptabilité n'est pas seulement une technique de production de données pour décider, elle est aussi une technique sociale et politique (Loft, 1986). Elle est une technologie calculatoire qui, dès les années 1930, a permis de gouverner les individus en articulant des techniques comme les coûts standards et la budgétisation avec des savoirs et des techniques d'observation des individus comme la psychologie industrielle et management scientifique (Miller et O'Leary, 1987). Cette technologie s'est historiquement développée à la faveur d'une évolution du marché du travail provoquant l'apparition de certains métiers et la disparitions d'autres (Hopper et Armstrong, 1991).

La technique comptable permet de produire des sujets disciplinés. Une première forme de subjectivation est celle des contrôleurs eux-mêmes, effectuée dans les lieux d'apprentissage qui sont le point de départ de la diffusion de pratiques comptables (voir par exemple Hoskin et Macve, 1988). Dans l'entreprise, les managers agissent dans le cadre de programmes de gouvernement et le panoptique comptable est adaptatif et évolutif en fonction de critères organisationnels. Ces programmes induisent des changements de critères financiers à partir desquels les managers doivent régler leurs comportements jusqu'à promouvoir une nouvelle citoyenneté économique (Miller, 1994). Grâce à la technologie comptable, le gouvernement managérial dispose d'un panoptique qui le rend « *à la fois absolument indiscret, [] partout et toujours en éveil, [] ne laisse en principe aucune zone d'ombre et [] contrôle sans cesse ceux là même qui sont chargés de contrôler* » (Foucault, 1975). Parce qu'il est connu de tous, ce contrôle discret influence les comportements, les formes de subjectivation.

Toutefois, le panoptique comptable comporte des limites : il suppose l'existence d'un sujet docile qui en fait n'existe pas (Bhimani, 1994; Boyne, 2000) et des mécanismes de résistance se déploient (Miller, Hopper et Laughlin, 1991; Miller et Napier, 1993; Alvarez-Dardet Espejo, Sanchez-Matamoros et Carrasco-Fenech, 2002). De plus, dans l'entreprise, la subjectivation n'est pas obtenue par la seule surveillance, elle s'appuie sur des discours qui inspirent les comportements (du Gay, Salaman et Rees, 1996). Ces phénomènes de résistances et de développement de discours pour agir sur les comportements montrent que la recherche ne peut s'en tenir à mettre en évidence les effets de domination d'un panoptique. Ils conduisent à développer l'étude des processus de subjectivation liés à des pratiques analysées jusque-là du seul point de vue de la surveillance et de disciplinarisation. Pour cela, il est possible de se référer aux travaux développés par Foucault à partir de 1984 (1984b; 1984a)

selon lesquels, la subjectivation n'est pas seulement produite par un rapport de domination mais aussi par l'engagement des individus dans des jeux de vérité.

2.2. AU-DELA DE LA DISCIPLINE, LE FACE A FACE COMME EPREUVE DE VERITE

Un jeu de vérité est un « *ensemble de règles de production de la vérité [...], un ensemble de procédures qui conduisent à un certain résultat, qui peut être considéré en fonction de ses principes et de ses règles de procédure, comme valable ou pas, gagnant ou perdant* » (Foucault, 1994). Le rapport du sujet à la vérité est présent tout au long de l'œuvre de Foucault. Il existe un rapport de la vérité au pouvoir, un rapport de la vérité à la science et un rapport de la vérité à soi (Foucault, 1994). Dans le rapport de la vérité au pouvoir, Foucault montre que le savoir vrai prend la forme de normes. C'est en reconnaissant et en expliquant ses manquements à la norme que l'individu se pense comme sujet : le mécanisme de subjectivation est celui de l'aveu. Le rapport de la vérité à soi a été étudié par Foucault à partir de l'histoire de l'homme de désir. Pour Foucault, cette histoire de l'homme de désir n'est pas un histoire des interdits mais une histoire de la problématisation de soi à partir de la sexualité. Elle n'est pas un comportement normé mais un domaine à partir duquel l'individu produit des normes de conduite pour lui-même.

La recherche en sciences de gestion a commencé il y a peu à reconnaître l'importance des mécanismes d'action sur soi pour produire un savoir vrai sur l'entreprise. En management, la production du savoir vrai a été étudiée à partir de travaux sur l'information financière. Ce régime de vérité est celui du reporting financier c'est-à-dire d'un ensemble d'institutions (Security Exchange Commission, Financial Accounting Foundation, American Institute of Certified Public Accountants...), de règles (Generally Accepted Accounting Principles définis par le Financial Accounting Standards Board) et de procédures d'audit. Ces institutions génèrent ce que Gray *et al.* (1997) appellent des « quasi-lois », lesquelles façonnent la façon dont la société conçoit la responsabilité (*accountability*) des entreprises. Dans le cas de la France, ces règles sont établies par l'Autorité des Marchés Financiers, le Conseil National de la Comptabilité, entre autres. Ces institutions ne sont pas les seules à constituer ce régime de vérité. Les analystes financiers, les firmes de courtage, la presse économique y sont aussi associés (Ekbja et Kling, 2003). Les règles établies par ces institutions et les analystes contribuent à la définition d'un régime de vérité dans la mesure où les rapports annuels des entreprises établis suivant ces procédures fonctionnent comme « vrais » pour les investisseurs qui les utilisent. En comptabilité et en finance, un savoir certifié par des auditeurs est réputé être un savoir vrai (Pentland, 2000; MacLulich, 2003).

Le régime financier de vérité n'est pas seulement constitué de règles formelles, il est aussi fait de subjectivité. La vérité sociale produite est influencée par la perception du pouvoir par ceux qui mobilisent ces procédures pour produire des informations sur l'entreprise. Roberts *et alli* (2005) montrent comment la préparation des directeurs financiers à leur face à face avec les managers de fonds d'investissement agit sur leur rôle parce qu'ils tentent d'anticiper les attentes des investisseurs. Ces auteurs observent l'anxiété des managers de fonds d'investissement dans la préparation de ces réunions. Dans une perspective foucauldienne, ces directeurs financiers ne sont pas les sujets observés par un panoptique mais des sujets soumis à une épreuve de vérité. Le même constat de subjectivation a été fait par MacLulich (2003) à propos d'auditeurs en situation de face à face avec leurs clients. Il s'agit pour ces auditeurs de surveiller de leur propre jugement en cours d'entretien. Cette modalité de la relation savoir-pouvoir, où la surveillance de soi est prépondérante, est aussi observable à l'intérieur de l'entreprise notamment à propos des contrôleurs de gestion.

3. METHODOLOGIE

Les entretiens avec les contrôleurs de gestion d'Equipauto constituent l'essentiel de la collecte de données de cette étude de cas. Ils ont été menés à trois niveaux hiérarchiques : la division, la branche et l'usine et ont duré entre 45 minutes et 1h30. Enregistrés et retranscrits dans leur intégralité, ils ont généré une masse d'information d'une centaine de pages.

		Années expé. Contrôle	Années expé. Poste	Effectif Service Contrôleur	Formation	Intitulé du poste	Position hiér.	Rattachement opérationnel	Type d'unité
Olivier	Usine	5	1	16	Université	Contrôleur financier	N-1	Directeur d'une usine	Usine
Laura	Site	5	2	12	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion	N-1	Directeur Financier	Usine
Rachel	Site	10	3	12	Sciences politiques	Contrôleur financier	N	Directeur d'une usine	Usine
Félix	Usine	3	1	12	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion usine	N-1	Directeur d'une BU	Usine
Boris	Division	7	3	12	Université	Contrôleur financier	N	Directeur d'une usine	Usine
Edouard	Division	12	2	12	Ecole de commerce	Contrôleur financier	N	Directeur de Division	Division
Vincent	Division	3	1	4	Ecole de commerce	Contrôleur de gestion	N-1	Directeur Financier	Division
Bernard	Branche	12	1	100	Ecole de commerce	Contrôleur zone /branche	N-1	Directeur d'une branche /zone	Branche
Georges	Siège	32	15	3	Ingénieur + formation gestion	DCG	N	Directeur général	Central

Tableau 1. Personnes interviewées dans l'étude de cas EquipAuto

Le codage a été réalisé à l'aide du logiciel NUD*IST NVivo2, à partir d'une grille de codage émanant de la revue de la littérature. Des sources secondaires, tels que le site internet et les rapports annuels de l'entreprise étudiée, ont permis de compléter l'analyse.

4. CONCEVOIR ET UTILISER UN NOUVEAU PANOPTIQUE

Le système de contrôle mis en place par la direction générale d'Equipauto peut être analysé à deux niveaux. Après avoir présenté les caractéristiques de la structure panoptique, nous mettrons en évidence les effets du dispositif sur la subjectivation du contrôleur lui-même, notamment via les épreuves de vérité auxquelles il est soumis.

4.1. LA MISE EN PLACE D'UNE STRUCTURE PANOPTIQUE

L'histoire et les motifs de mise en place du dispositif du panoptique permettent d'en appréhender la logique sous-jacente (4.1.1). Les éléments clés de l'instrumentation et de ses objectifs montrent que le contrôleur de gestion s'impose, dans ce cadre, comme un concepteur du panoptique (4.1.2).

4.1.1. Histoire et motifs de la mise en place d'une structure panoptique

Avant 1987, l'entreprise est dirigée par une équipe qui valorise la culture d'ingénieurs. Trois branches majeures composent l'organisation, et chacune semble avoir développé une culture et des méthodes qui sont propres à son « cœur de métier ». A partir de 1988, une nouvelle équipe de direction s'installe et lance une profonde réorganisation pour répondre à la problématique du « coût, qualité et délais ». Du point de vue du contrôle de gestion, la mise en œuvre d'un tel système a d'abord une double justification historique et stratégique : la pression concurrentielle exercée sur les constructeurs automobiles s'est vue répercutée sur l'ensemble des équipementiers. Toutefois, au-delà du discours rationnel d'efficacité, il apparaît que ces changements de structure correspondent à une volonté évidente de la part de la direction de centraliser le pouvoir dans ses mains. Pour cela, la direction de l'entreprise a fait le choix d'inverser les statuts respectifs des ingénieurs et des contrôleurs de gestion. Cela mérite d'être souligné parce que les ingénieurs ont joué un rôle central² dans l'industrie automobile³ et jouissent, en France, d'un statut reconnu (Bourdieu, 1989; Lane, 1995;

² C'est à leur initiative que des techniques centrales du contrôle de gestion (modèle Sloan-Brown du ROI et de sa pyramide dans les années 20 chez General Motors), et de l'organisation du travail (fordisme) ont émergé et se sont diffusés

³ Loubet (1999) dresse un « Who's Who » de l'automobile française. 32% des personnes citées étaient des Polytechniciens, dont 80 % ont été ou sont soit directeurs généraux, soit présidents de l'une ou l'autre des firmes. Et 23% sont des Centraliens, Ingénieurs des Mines et des Ponts ou de Supélec.

Suleiman et Mendras, 1997). Ils font partie de l'élite économique (Levy-Leboyer, 1979; Fayolle, 1999) voire même politique (Marnot, 2000). A l'opposé, les contrôleurs de gestion, dans bien des cas, remplissent des rôles divers et leur influence est souvent bien plus faible que celle des puissants « business partners » (Bouquin, 1995; Lambert, 2005), futurs « CEO » des entreprises anglo-saxonnes (Sathe, 1978; Sathe, 1983; Armstrong, 1985; Loft, 1986; Fligstein, 1990).

Le déplacement du pouvoir des opérationnels vers les contrôleurs s'inscrit dans une histoire des rapports de force entre financiers et ingénieurs. Dans le cas d'EquipAuto, le choix a été d'opter pour une structure organisationnelle extrêmement décentralisée dans laquelle le réseau des contrôleurs est conçu comme une « colonne vertébrale ». Les tâches exercées par les contrôleurs de gestion s'étendent alors à la fois aux fonctions support connexes, telles que les méthodes ou la comptabilité, mais également aux décisions liées à la production, qui seraient dans n'importe quelle autre organisation du secteur, l'apanage des ingénieurs.

Un jour, j'ai demandé à un opérationnel : « **T'es sûr que, quand tu décides, tu décides vraiment? T'es sûr d'être le décideur ?** ». Alors il m'a regardé en souriant. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

La parole ou l'action d'un directeur financier vaut celle d'un directeur de site. (Bernard, Contrôleur de gestion branche)

Ces propos témoignent de l'assurance des financiers dans une activité industrielle où les ingénieurs ont traditionnellement une influence primordiale. Ce discours montre l'importance que lui accorde la direction générale. Cependant, ce soutien n'est effectif que si des résultats sont produits. En l'occurrence, l'évaluation des contrôleurs par la direction de l'entreprise est faite à partir de critères qui sont de deux ordres :

- La production d'une information dans les délais attendus
- La production d'une information permettant d'appliquer une norme d'action pour atteindre les objectifs stratégiques

Pour se préparer à ces évaluations, le contrôleur mobilise un système d'information focalisé sur quelques priorités :

- Surveiller l'absentéisme des opérateurs pour les faire travailler davantage
- Surveiller les opérationnels pour éviter la dérive des frais généraux
- Surveiller les opérationnels pour limiter les investissements
- Surveiller les opérationnels pour limiter les rebuts
- Veiller au respect des logiques formelles de décision

Chez Equipauto, le contrôleur de gestion a un rôle de concepteur de panoptique. Ceci s'explique par la place centrale qu'il occupe dans la négociation commerciale en amont

(auprès des clients) et en aval (auprès des fournisseurs). Cette négociation est menée sur internet, sur des plateformes virtuelles dans le cadre d'enchères inversées qui mettent en concurrence Equipauto et ses concurrents, ou les fournisseurs d'Equipauto entre eux. Toutes les offres faites au cours de l'enchère sont engageantes pour l'entreprise. Le contrôleur de gestion, au cours de l'enchère, se trouve en position d'arbitre.

Les dernières affaires que l'on a cotées, vous êtes à quatre, vous êtes sur Internet, et vous voyez les courbes de prix de vos concurrents, et vous devez réajuster vos prix comme cela pendant deux heures. Ce sont des enchères inversées en gros. Vous voyez que si vous n'avez pas ce type de garde-fou [i.e. les analyses préalables des contrôleurs], vous allez rapidement faire des conneries. **Vous prenez des marges à 5, en vous disant: "Je m'en fous, dans trois ans, on verra, de toute façon, on ne sera plus là, et puis les gens assumeront nos conneries". Donc, c'est bien d'avoir ce type d'outils pour dire: "Attendez, là, avec votre portefeuille, vous êtes à 10% de marge, qu'est-ce que vous faites?"**. (Olivier, Contrôleur financier site)

« Grâce aux enchères inversées sur Internet (Electronic reverse auctions), les fournisseurs de Equipauto peuvent obtenir un retour immédiat sur leur niveau de prix en se comparant avec la concurrence. Ces enchères leur permettent aussi d'augmenter rapidement leur chiffre d'affaires avec Equipauto. Pour Equipauto comme pour ses clients, les enchères inversées sur Internet constituent désormais une voie classique d'attribution des nouveaux projets. **Seuls les fournisseurs sélectionnés et validés par Equipauto peuvent prendre part aux enchères. Si vous en faites déjà partie, préparez-vous à entrer dans la compétition !** » (Source : site Equipauto date de consultation : nov.2005)

Le moins disant est celui qui est retenu. Dans le contexte d'innovation et de baisse des coûts propres au secteur de l'automobile, la mobilisation de références permettant un arbitrage sûr entre les offres est difficile. A la clôture de l'enchère inversée, le contrôleur de gestion n'est plus seulement le surveillant utilisateur d'un panoptique, il en devient le concepteur parce qu'il doit établir des normes de production conformes avec les résultats de la négociation et veiller au respect de ces normes. Le processus de conception d'un dispositif de contrôle, dans lequel s'engage le contrôleur de gestion, est examiné à différentes étapes par les clients d'Equipauto qui veulent s'assurer de la véracité des coûts de production de l'entreprise et par la direction d'Equipauto. Ces examens par les clients sont autant d'épreuves de vérité auxquelles se prépare le contrôleur.

4.1.2. L'instrumentation et ses objectifs

Le reporting, mensuel chez EquipAuto « est l'équivalent d'un arrêté annuel dans d'autres organisations », selon l'expression d'un contrôleur de gestion. Il n'est que l'un des multiples outils constitutifs du panoptique managérial. A cet outil s'ajoute en effet le manuel administratif et financier, les audits et les réunions « 5 minutes » (voir tableau 2).

Outil	Forme	Fréquence de mobilisation de l'outil	Individus impliqués	Rôle du contrôleur
Reporting	Batterie d'indicateurs commentés	Mensuelle	Contrôleurs de gestion sollicitant les	Le reporting englobe un compte de résultat complet mensuel, un bilan

			opérationnels	mensuel, et tout ce qui va avec, c'est-à-dire toute une batterie d'indicateurs physiques . Les cinq axes, vous voyez de quoi il s'agit? Il doit y avoir quatre indicateurs par axe qu'on remonte de façon mensuelle, systématique. Après, il y a tous les tableaux d'analyse, qui sont aussi remontés de façon mensuelle. Donc, il y a la trésorerie, l'analyse du cash, méthode directe, méthode indirecte, le ROA , qui est calculé en conséquence. Je dirais qu'on réalise tous les mois chez EquipAuto, quasiment, l'équivalent d'un arrêté annuel pour certaines boîtes. (Olivier, Contrôleur financier site)
Manuel Administratif et Financier	Manuel de procédures	Quasi quotidienne	Tous les directeurs d'usine, les contrôleurs de gestion de tous niveaux	Au niveau des procédures et des règles de gestion, on a un book qui s'appelle le MAF , le manuel administratif et financier, c'est la bible , qui se pratique partout. (Bernard, Contrôleur de gestion branche)
Audit EAQ, 5 axes, Equipauto 5000, Tchekov	Questionnaires	Annuel	Tous les directeurs et tous les ingénieurs	Et puis il y a tout un système de contrôle interne, d'audit interne. Avec des questionnaires EquipAuto 5000 etc. qui, en fait, font un classement des différents sites . Les directeurs de site, quand ils se retrouvent dans leur comité de direction, au siège de la branche, et qu'on les montre du doigt et qu'on dit: « Toi, tu as eu 56% à ton dernier EquipAuto 5000, ça craint. Regarde, lui. Il a eu 83% » . Ça, c'est le genre de truc qui pique les gens au vif. Et c'est vrai que c'est utilisé comme outil de pression, outil de management chez EquipAuto. (Laura, Contrôleur de gestion, site)
Réunion 5 minutes	Réunion formelle	Quotidienne voire Pluri quotidienne	Tous les membres de l'organisation en sous-groupes	J'ai trois réunions de cinq minutes . La première réunion, c'est la réunion du comité de division, à huit heures et quart. Ensuite il y a une réunion usine, où il y a les quatre ou cinq UAPistes ⁴ plus les qualitiens plus les méthodes, etc. En général, 80% du temps sont dédiés à expliquer le pourquoi des volumes ou des performances de la veille. Les 20% restants, c'est alerter sur quelque chose qui ne va pas dans la journée et peut-être rappeler quelques grands moments de la journée. Et puis, j'ai la réunion du contrôle financier. (Boris, Contrôleur financier usine)

Tableau 2. Principaux dispositifs formels de contrôle

⁴ Unités Autonomes de Production

L'activité opérationnelle est rendue totalement « calculable », au sens de Miller et O'Leary (1987). Qu'il s'agisse de l'absentéisme des opérateurs, la dérive des frais généraux ou des investissements, les contrôleurs de gestion interviennent sur des sujets variés.

Le reporting d'EquipAuto est l'outil de centralisation par excellence. Tous les contrôleurs de gestion, quel que soit leur niveau, sont impliqués dans le processus. Le budget est un instrument clé de la « mise sous tension » des équipes. La pression est particulièrement élevée car ne pas respecter le budget « relève de la faute professionnelle ». Mais ces chiffres ne peuvent être efficacement utilisés que par des spécialistes qui de ce fait préparent la décision. Du point de vue des contrôleurs, cette architecture d'instruments de gestion permet un contrôle efficace, notamment grâce à l'intervention des plus hautes strates hiérarchiques :

Cette fameuse ligne de produit qui ne marchait pas très bien, qui plombait même la rentabilité de la branche, **tous les mois, elle est envoyée à Thierry Relais** (président directeur général). **Et tous les mois, il suit cela.** Il y a une considérable amélioration... (Olivier, Contrôleur financier site)

En construisant le raisonnement et le savoir comptable et financier, grâce à l'élaboration et au suivi régulier des indicateurs, les contrôleurs de gestion prennent une part active dans la décision :

Et c'est effectivement aussi la connaissance de petits indicateurs qui permet ensuite de construire ce type de raisonnements macro. C'est ce qui fait l'intérêt du boulot. C'est que 1/on connaît très bien nos usines, et 2/ **ça nous permet ensuite d'avoir un poids sur des décisions du type implantation de lignes**, du type transfert d'activité d'une usine sur l'autre, du type même construction d'une usine. (Olivier, Contrôleur financier site)

Le contrôleur dispose d'un savoir qui permet de trancher, mais la relation savoir pouvoir est instable. Tantôt consolidée, tantôt fragilisée, elle est régulièrement transformée par le jeu d'épreuves de vérité. Ces épreuves de vérité s'articulent sur le « savoir du terrain ». Quelle qu'en soit l'issue, ces épreuves de vérité témoignent d'un état de la relation savoir pouvoir. Si cette « connaissance macro » des contrôleurs se montre ou s'impose comme suffisante, les contrôleurs apportent alors un savoir supplémentaire aux opérationnels en les sensibilisant aux problématiques financières. Ils sortent victorieux d'une d'épreuves de vérité à laquelle les soumettent les ingénieurs.

La mise en oeuvre de ces outils intensifie le contrôle en le rendant plus fréquent et établit entre les opérationnels et les contrôleurs une dynamique de relation sur la base des insuffisances des premiers. Edouard illustre cela à propos des retards de livraison sur les commandes deuxième monte :

On est sortis de l'été avec un retard de livraison sur les commandes deuxième monte très important. Ici, **on avait plus d'un million d'euros de retard de livraison en deuxième monte.** Donc là on a mis en place un indicateur qu'on suivait de manière hebdomadaire sur le retard. **Maintenant le retard, à fin janvier, février, a été réduit à zéro. Donc, moi, je supprime l'indicateur.** (Edouard, Contrôleur financier site)

Les informations doivent être produites en coopération avec les ingénieurs et les techniciens de façon à renseigner les tableaux de bord. La connaissance fine des petits indicateurs, la compréhension des mécanismes ne peut être obtenues qu'en relation avec eux. Cela suppose pour le contrôleur de régler son comportement de façon à obtenir cette information.

4.2. LA SUBJECTIVATION DES CONTROLEURS DE GESTION

La subjectivation des contrôleurs de gestion passe tout d'abord par l'assimilation d'une certaine image d'eux-mêmes (4.2.1). Conscients de leur statut privilégié au sein de l'organisation, ils sont amenés à assumer les droits et les devoirs qui y sont associés et acceptent alors endosser des rôles organisationnels apparemment incompatibles (4.2.2). Le stade ultime de la subjectivation est alors la mise en œuvre d'un code tacite de travail sur soi. Celui-ci touche à la fois l'organisation du temps au travail et hors travail, les attitudes qu'ils doivent adopter afin d'être en cohérence avec leurs rôles variés, et les nuances et l'auto-discipline qu'ils mettent en œuvre afin de rester à leur « juste » place (4.2.3).

4.2.1. La subjectivation par l'image de soi

Le seul métier que présente le site internet d'Equipauto est celui de financier, montrant ainsi un statut privilégié dont les contrôleurs sont conscients :

Chez EquipAuto, ce sont clairement les financiers qui sont rois. (*Laura, Contrôleuse de gestion site*)

Outre le sentiment de toute puissance, les contrôleurs de gestion ont une image d'eux-mêmes très fortement marquée par le fait d'appartenir à une « famille » de contrôleurs.

Au niveau des fonctions, **la finance, c'est la fonction royale** ici. La finance se recrute elle-même. La DRH n'intervient pas. (*Félix, Contrôleur de gestion usine, EquipAuto*)

Ce sentiment est renforcé par le fait que les contrôleurs financiers, et plus particulièrement les contrôleurs de gestion, « s'auto-recrutent ». Les contrôleurs de gestion des branches comptent parmi leurs responsabilités de rechercher en interne ou en externe les profils les mieux adaptés aux besoins des divisions. Les ressources humaines n'interviennent qu'au niveau des questions administratives. Cependant, cette « grande famille des contrôleurs de gestion » marque clairement ses limites en excluant les contrôleurs de gestion qui ne relèvent pas de « l'industriel ». Les contrôleurs de gestion R&D et les chiffreurs, sont ainsi régulièrement omis par les contrôleurs de gestion industriels lorsqu'ils présentent les équipes au sein desquelles ils évoluent.

4.2.2. Epreuves de vérité et subjectivation du contrôleur

L'entrée dans le groupe des contrôleurs de gestion est marquée symboliquement par la signature d'une lettre d'engagement co-signée avec le directeur de la division et le directeur financier. Elle est le signe de la prise de responsabilité de l'équipe du contrôle de gestion dans la direction des affaires opérationnelles. En effet, le directeur financier, et derrière lui, son équipe s'engagent à ce que les opérations menées soient en ligne avec les règles édictées dans le manuel administratif et financier, véritable code de conduite défini par les contrôleurs de gestion niveau branche.

Chez EquipAuto, tous les ans, le directeur de la division et le directeur financier doivent signer une lettre d'engagement en disant : "**Je m'engage à respecter et à faire respecter toutes les règles MAF.**" **Si tu signes, et que tu ne respectes pas, c'est... Out. Dehors direct.** (Vincent, Contrôleur de gestion, Division)

La loyauté du contrôleur financier vis-à-vis de sa ligne hiérarchique n'est pas uniquement garantie par cet engagement moral écrit et solennel. Ce n'est pas un jugement moral qui est porté sur lui par sa hiérarchie, c'est d'abord à partir d'une mesure de sa performance qu'est jugé le contrôleur. La lettre d'engagement stipule que le contrôleur de gestion est responsable des moyens utilisés pour atteindre les résultats (respect des règles définies dans le manuel administratif et financier). Il est également tenu pour responsable des résultats atteints, selon un accord tacite mais matérialisé le budget.

Les résultats sont confrontés avec les objectifs définis préalablement. Des résultats décevants exposent le contrôleur financier à devoir les justifier au cours comme d'un contrôle inopiné du PDG, durant lequel il devra montrer « qu'il est le responsable ».

Il faut savoir que si une division fonctionne mal, ça se voit régulièrement, vous pouvez très bien avoir Thierry Relais [PDG] qui débarque, et qui vous [i.e. le contrôleur financier] dit : « Quel est votre plan pour vous sortir de là? ». **Et vous devez avoir un plan construit, et c'est vous le responsable.** (Olivier, Contrôleur financier site, EquipAuto)

La présentation des résultats par le contrôleur prend la forme d'une véritable épreuve de vérité. Cette épreuve porte sur la maîtrise des données financières.

On sait **qu'on a en tête tous les ratios financiers** vers lesquels on doit tendre. Les taux de rotation, les résultats, le chiffre d'affaires, quel pourcentage de frais généraux par rapport aux chiffres d'affaires.... Et l'on essaye de tendre vers cela en optimisant la structure. (Bernard, Contrôleur de gestion branche)

Dans cette maîtrise des résultats, le contrôleur doit être en mesure de justifier des procédures suivies pour établir ce résultat et des mesures prises par lui auprès des opérationnels pour atteindre l'objectif visé initialement. Par son engagement dans cette épreuve de vérité, le fonctionnel devient, un responsable opérationnel.

L'étude du fonctionnement de cet édifice de surveillance montre qu'il repose sur une surveillance attentive du contrôleur lui-même. Cette surveillance n'est pas faite en comparant

sa prestation à une norme préétablie, mais à partir d'épreuves de vérité qui portent sur les procédures suivies pour établir les résultats. Au cours de cette épreuve, le contrôleur de gestion est questionné et confronté à d'autres, devenant ainsi un surveillant surveillé.

M. Rossignol, le contrôleur financier du groupe, connaît tous ses contrôleurs financiers. Quand on lui parle d'Olivier, moi, ça me sidère, **il sait où je suis, et il sait ce que je fais. Et c'est vrai pour tous ses contrôleurs.** Avec les contrôleurs financiers de branche, on est en contact téléphonique au moins trois fois par mois, au moins, parce qu'il y a les résultats, les problèmes particuliers à gérer. [...] Et au niveau du budget, je présente mon budget au directeur de branche. Et le directeur de branche, lui présente à Relais [le PDG]. **Donc, ça retombe tout de suite en direct.** (Olivier, Contrôleur financier site, EquipAuto)

On demande également au contrôleur de gestion, et ce, sans le formuler par écrit, de devenir en même temps un contre-poids du directeur opérationnel, un « gardien du temple », dont la « loyauté première ira toujours vers sa ligne hiérarchique ». Il doit ainsi jouer assumer en permanence un « double je ».

Le contrôleur, il joue la partie mais, en même temps, il est l'arbitre. C'est-à-dire que c'est lui qui compte le nombre de buts. C'est lui qui va siffler les hors-jeu. Même hors-jeu de sa propre équipe. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

Il faut savoir que ma «loyauté première», je la dois à mon domaine fonctionnel. Et si j'ai un problème ou un litige entre mes deux «directeurs», paradoxalement, c'est le directeur fonctionnel qui prendra le dessus. (Olivier, Contrôleur financier site)

Le contrôleur de gestion, en tant que surveillant surveillé des divisions, responsable opérationnel et fonctionnel, se voit déléguer un grand nombre de responsabilités, une grande autonomie, mais en subit également, le corollaire, une pression colossale.

4.2.3. Agir sur soi au quotidien

Pour atteindre les objectifs assignés, c'est-à-dire devenir ceux que l'organisation souhaite qu'ils soient, les contrôleurs de gestion doivent élaborer eux-mêmes des pratiques d'action sur soi. Les contrôleurs de gestion soulignent ainsi que l'importance des responsabilités qu'ils doivent assumer les conduit à prendre du temps sur leur vie personnelle. Ceci est d'autant plus marqué lorsque les résultats de l'entreprise ne correspondent pas aux objectifs préalablement fixés.

A la fin, ce genre de choses, on finit par les faire la nuit. Oui. Et, en général, le mieux, pour ce genre de sujet, c'est de travailler entre neuf heures et onze heures. Parce que la journée, c'est parfois trop agité. Entre les coups de fil, les mails, les réunions, c'est extrêmement difficile. (Boris, Contrôleur financier usine, EquipAuto)

L'emploi du temps du contrôleur est la première forme d'action que le contrôleur mène sur lui-même mais n'est pas la seule. En tant que responsable opérationnel, il se doit d'atteindre les objectifs budgétaires, coûte que coûte. En stigmatisant les plus performances insuffisantes il rappelle ainsi qu'il détient le pouvoir de punir ou de faire punir.

Evidemment, [dans un classement], **il faut mettre les moins bons!** [Rires]. Pour les pousser un peu. (Olivier, Contrôleur financier site)

Il cherche à montrer qu'il garde une fermeté vis-à-vis des managers opérationnels, qu'il manifeste, dès que l'occasion se présente.

L'une des difficultés du contrôle fi, c'est qu'il faut garder le rôle et **la fermeté qu'on a parce que c'est une des clés de la réussite d'EquipAuto**. Mais on a régulièrement des conflits. (Olivier, Contrôleur financier site)

Le contrôleur de gestion, il faut qu'il s'impose. C'est une force de proposition. **Il faut qu'il persuade**. (Georges, Directeur du contrôle de gestion, Siège)

Maîtrise de son temps, fermeté de ton face aux opérationnels et loyauté face à la direction générale sont les axes principaux de l'action sur soi. Cette action sur soi se prolonge également dans la gestion des tensions auxquelles les contrôleurs sont exposés.

Oui, tu as vraiment la pression. [...] Généralement, tu as beaucoup de pression sur les résultats... **Tu es là pour passer pour un con et te faire engueuler** : « Mais vous n'avez pas atteint le budget!!! » (Félix, Contrôleur de gestion usine)

Il y a de la pression. **Mais, pour moi, le stress, c'est la manière... C'est aussi la résultante de la pression sur soi**. Donc il faut savoir aussi **garder son calme** et prendre un peu de recul. (Edouard, Contrôleur financier site)

Par ailleurs, les contrôleurs doivent assurer ainsi leur loyauté au domaine fonctionnel, notamment en respectant et faisant respecter toutes les règles du MAF [Manuel Administratif et Financier] :

La règle d'or, c'est qu'on ne cache rien à la branche. On leur présente les choses comme elles sont. (Edouard, Contrôleur financier site)

Pour se préparer à tout dire, il faut d'abord avoir tout vu. L'épreuve de vérité consiste à s'assurer par des questions et des confrontations que les procédures établies pour lui-même par les contrôleurs lui permettent bien de tout voir.

La préparation des réunions de présentation des résultats est minutieuse. Les contrôleurs de gestion sont également amenés à prendre du temps préalablement à leur journée de travail afin de collecter les informations et de créer le savoir qui va leur permettre d'être les gardiens irréprochables du panoptique. Cet engagement personnel ne relève pas seulement de la créativité financière et technique, il suppose aussi de savoir faire face aux opérationnels.

J'ai pris l'habitude d'arriver un petit peu avant la réunion de cinq minutes quand même. Parce que, bon, **il vaut mieux la préparer, avoir quelques balles d'avance**. Traditionnellement, **j'arrive vers sept heures**. (Rachel, Contrôleuse financière, site)

Cette préparation en encore plus intense lorsque les résultats de l'entreprise ne correspondent pas aux objectifs préalablement fixés.

Quand une entité ne fonctionne pas très bien, **vous devez vous impliquer totalement et il y a des aspects de la vie familiale, culturelle ou sportive, qui passent un peu à la trappe**. (Bernard, Contrôleur de gestion branche)

Les procédures dont le contrôleur doit faire état lors de ces épreuves de vérité ne sont pas seulement des procédures de calcul. Ce sont aussi des procédures de collecte d'information. A partir d'elles, il est en mesure de justifier les données produites pour rendre compte des résultats obtenus.

La maîtrise des processus de production rend particulièrement puissants les contrôleurs de gestion face aux ingénieurs. Rachel, contrôlease financière d'un site, expose très clairement cette situation en comparant ses expériences à la Cogema et chez EquipAuto.

A la Cogema, « la dépendance » vis-à-vis des ingénieurs, en termes de savoir, impliquait un investissement qu'il lui était parfois difficile de réaliser. Il était en effet aisé aux ingénieurs de garder un voile sur leur activité, la rendant ainsi en quelque sorte « incontrôlable » par les financiers.

Nos process ne sont pas très compliqués... Avec un petit peu de jugeote, un peu de curiosité, si vous prenez la peine d'aller voir sur le terrain, ce n'est pas très compliqué de comprendre et, à partir de là, **de capitaliser très vite**. Et on perçoit tout de suite les **failles des ingénieurs**. [...] Comme on a les outils, on a une capacité d'anticipation très forte par rapport au management. **Et la tentation est aussi très forte, quand le management est un peu léger, de le supplanter. De prendre le manche à sa place.** (Rachel, Contrôleur financier site)

Le discours de Rachel montre comment les contrôleurs financiers, une fois qu'ils sont parvenus à comprendre les processus de production, ayant toutes les informations nécessaires pour être à l'origine des décisions, doivent malgré tout « prendre sur eux », et « ne pas prendre le manche » à la place des opérationnels. L'organisation délivre aux contrôleurs toutes les conditions nécessaires à la prise de pouvoir, mais exige tacitement et quelque peu hypocritement qu'ils restent à « leur place ».

L'action quotidienne sur soi du contrôleur de gestion apparaît donc comme la condition du maintien du dispositif panoptique, sans laquelle la structure risque la sclérose. Le rôle du contrôleur est difficile, le ton doit être juste et le script est parfois ambigu ; seul un travail quotidien sur soi permet au contrôleur de « maintenir la fermeté », « sans prendre le manche », être « un copilote du manager opérationnel » sans jamais « oublier la loyauté à la fonction financière ».

5. CONCLUSION

Cette étude analyse l'inversement du rapport de force entre ingénieurs et contrôleurs au cours de la mise en œuvre de ce que les chercheurs en gestion s'inspirant des travaux de Michel Foucault nomment un panoptique. Dans le milieu des années 80, un ancien directeur financier dont l'objectif premier est de ramener le pouvoir entre ses mains et de mettre fin aux baronnies met en place un système de contrôle précis, à l'image d'un panoptique.

L'autonomie accordée aux divisions, toutes mises en concurrence et très faiblement intégrées, est contrebalancée par des dispositifs de contrôle puissants, pensés et orchestrés par des contrôleurs de gestion.

De prime abord, l'analyse de la prise de pouvoir des financiers chez EquipAuto ressemble à celle évoquée par Armstrong (1985) chez General Motors dans les années 20 ou Carter et Crowther (2000) plus récemment, et ses choix organisationnels pourraient faire l'objet d'une analyse proche de celle que Hopper et Macintosh (1997) ont produite sur ITT sous le règne d'Harold Geneen. Le processus de production de nouvelles normes de contrôle à la demande de la direction générale, elle-même pressée par les grands donneurs d'ordres, fait entrer le contrôleur de gestion dans une nouvelle relation savoir-pouvoir.

Cette recherche se distingue toutefois largement des travaux précédents sur la structure panoptique. En premier lieu, nous avons choisi une perspective rarement adoptée : celle d'aborder l'analyse de ce dispositif de contrôle à partir de l'activité du gardien, i.e. le contrôleur de gestion. Nous montrons ainsi, qu'au delà de sa figure de simple surveillant, il constitue en réalité la véritable pierre d'angle de l'architecture, parce qu'il en est le concepteur avant d'en être le gardien. De plus, l'analyse en profondeur du fonctionnement de cette structure amène à reconsidérer la stabilité des rapports de force établis au sein du panoptique. Le panoptique que le contrôleur met en place influence la subjectivation de ceux qu'il est censé contrôler, mais le fait également entrer dans un nouveau jeu de vérité qui a des conséquences sur sa propre subjectivation. Il participe à un jeu de vérité avec ceux qui évaluent son travail, sa hiérarchie et les clients, mais aussi avec les ingénieurs et les autres opérationnels, avec qui il devra coopérer pour atteindre ce but. Il se trouve dans une situation comparable à celle du directeur financier décrit par Roberts *et alli* (2005) mais l'épreuve n'est pas seulement un face à face. Elle est orientée vers la possibilité de produire un savoir vrai, d'en dégager des normes et d'être celui ou celle qui sera en mesure de veiller à leur mise en œuvre. Elle s'inscrit dans une durée plus longue et porte sur sa capacité à proposer un processus répétable de production d'un savoir qui permettra de définir de nouvelles normes de contrôle du travail. Pour préparer les épreuves de vérité auxquelles il est soumis, il est amené à pratiquer au quotidien un examen de son comportement.

Cette analyse en profondeur amène également à considérer les cas où les rapports de force établis peuvent vaciller. Les situations d'innovation, en particulier, marquent régulièrement les frontières du calculable et les limites de l'intervention des contrôleurs. L'analyse de la relation contrôleur de gestion-opérationnel chez EquipAuto montre ainsi qu'il ne s'agit pas

d'une donnée stable et suppose de prendre en compte la subjectivation du contrôleur lui-même et sa capacité à faire face aux épreuves de vérité qui jalonnent son activité quotidienne. En somme, cette étude conduit ainsi à souligner un aspect essentiel de la démarche foucauldienne qui est le lien entre la relation savoir-pouvoir et les formes de subjectivation. Grâce à l'identification des épreuves de vérité, elle met en exergue le caractère vivant et profondément instable de ce que l'on a jusqu'alors appréhendé comme une structure figée : le panoptique.

Enfin, au-delà d'une lecture purement interne à l'organisation, cette recherche replace les enjeux des mécanismes de contrôle dans un cadre plus large. Les contrôleurs de gestion sont sommés de produire une vérité dans le cadre des négociations commerciales vis-à-vis de leurs clients mais également dans leurs relations avec l'ensemble des parties prenantes. Les épreuves de vérité que constituent les enchères inversées, révèlent ainsi la diffusion d'un dispositif de création d'un savoir vrai à l'ensemble d'un secteur. Armstrong (1985) a montré que la compétition entre différentes fonctions (ingénieurs, comptables, responsables du personnel) dont a fait historiquement l'objet le contrôle du travail a été un facteur d'évolution de la relation savoir-pouvoir dans l'entreprise. Aujourd'hui, l'utilisation qui est faite des nouvelles technologies dans le cadre des enchères inversées bouleversent le rapport savoir-pouvoir dans le secteur automobile en imposant de nouvelles règles de production d'un savoir vrai.

6. BIBLIOGRAPHIE

- ALVAREZ-DARDET ESPEJO C., SANCHEZ-MATAMOROS J. B., CARRASCO-FENECH F. (2002), « Accounting and Control in the Foundings of the New Settlements of Sierra Morena and Andalucia, 1767-1772 », *European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, pp. 419-439.
- ARMSTRONG P. (1985), « Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accountancy and Other Organisational professions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, pp. 129-148.
- BHIMANI A. (1994), « Accounting and the Emergence of the "Economic Man" », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 8, pp. 637-674.
- BOUQUIN H. (1995), In *Paris-Dauphine, Vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, (Ed, Pen, C. L.), Editions Masson, Paris, pp. 73-89.
- BOURDIEU P. (1989), *La Noblesse d'Etat: Grandes Ecoles et esprit de corps*, Les Editions de Minuit, Paris.
- BOYNE R. (2000), « Post-Panopticism », *Economy and Society*, vol. 29, n° 2, pp. 285-307.
- CARTER C., CROWTHER D. (2000), « Unravelling a profession: The case of the engineers in a British regional electricity company », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11, pp. 23-49.
- DU GAY P., SALAMAN J. G., REES B. (1996), « The conduct of management and the management of the conduct: Contemporary managerial identity », *Journal of Management Studies*, vol. 33, n° 3, pp. 263-282.

- EKBIA H. R., KLING R. (2003) In *Annual Conference of the Academy of Management* Seattle, WA.
- FAYOLLE A. (1999), *L'ingénieur entrepreneur français*, L'Harmattan, Paris.
- FLIGSTEIN N. (1990), *The Transformation of Corporate Control*, Harvard University Press, Cambridge, MA.
- FOUCAULT M. (1966), *Les Mots et les Choses. Une archéologie des sciences humaines*, Gallimard, Paris.
- FOUCAULT M. (1973), *Moi, Pierre Rivière, ayant égorgé ma mère, ma soeur et mon frère. Un cas de parricide au XIXème siècle présenté par Michel Foucault*, Julliard, Paris.
- FOUCAULT M. (1975), *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Gallimard, Paris.
- FOUCAULT M. (1984a), *Histoire de la sexualité. Tome 2. L'usage des plaisirs*, Gallimard, Paris.
- FOUCAULT M. (1984b), *Histoire de la sexualité. Tome 3. Le souci de soi*, Gallimard, Paris.
- FOUCAULT M. (1994), In *Dits et écrits 1954-1988*, Vol. Tome 4, 1980-1988, Gallimard, Paris, pp. 708-729.
- GENDRON Y., BAKER C. R. (2005), « On interdisciplinary movements: The development of a network of support around Foucaultian perspectives in accounting research », *European Accounting Review*, vol. 14, n° 3, pp. 525-569.
- GRAY R., DEY C., OWEN D., EVANS R., ZADEK S. (1997), « Struggling with the praxis of social accounting. Stakeholders, accountability, audits and procedures », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 10, n° 3, pp. 325-364.
- HOPPER T. M., ARMSTRONG P. (1991), « Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5/6, pp. 405-438.
- HOPPER T. M., MACINTOSH N. (1997), In *Foucault, Management and Organization Theory. From Panopticon to Technologies of the Self*, (Eds, Starkey, K. and McKinlay, A.), Sage, London, pp. 126-150.
- HOSKIN K. W., MACVE R. H. (1988), « The Genesis of Accountability: The West Point Connections », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, pp. 37-73.
- LAMBERT C. (2005), *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université Paris Dauphine, Paris, 615 p.
- LANE C. (1995), *Industry and Society in Europe: Stability and Change in Britain, Germany and France*, Edward Elgar, Aldershot.
- LEVY-LEBOYER M. (1979), In *Le patronat de la seconde industrialisation*, (Ed, Levy-Leboyer), Les Editions Ouvrières, Paris, pp. 137-188.
- LOFT A. (1986), « Toward a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the UK, 1914-1925 », *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, n° 2, pp. 137-169.
- LOUBET J.-L. (1999), *Citroën, Peugeot, Renault et les autres*, ETAI, Boulogne.
- MACLULLICH K. K. (2003), « The Emperor 'New' Clothes? New Audit Regimes: Insights from Foucault's Technology of the Self », *Critical Perspectives On Accounting*, vol. 14, n° 8, pp. 791-811.
- MARNOT B. (2000), *Les ingénieurs au Parlement sous la IIIème République*, CNRS Edition, Paris.
- MILLER P. (1994), In *Accounting as Social and Institutional Practice*, (Eds, Hopwood, A. G. and Miller, P.), Cambridge University Press, Cambridge, pp. 1-39.
- MILLER P., HOPPER T., LAUGHLIN R. (1991), « The New Accounting History: An Introduction », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5/6, pp. 395-403.
- MILLER P., NAPIER C. (1993), « Genealogies of Calculation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 7/8, pp. 631-647.

- MILLER P., O'LEARY T. (1987), « Accounting and The Construction of the Governable Person », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- MILLER P., ROSE N. (1993), In *Foucault's New Domains*, (Eds, Gane, M. and Johnson, T.), Routledge, London, pp. 75-105.
- PENTLAND B. T. (2000), « Will Auditors Take over the World? Program, Technique and the Verification of Everything », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 3, pp. 307-312.
- ROBERTS J., SANDERSON P., BARKER R., HENDRY J. (2005), « In the Mirror of the Market: The Disciplinary Effects of the Company/Fund Manager Meetings », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 7, pp. 709-714.
- SATHE V. (1978), « Who Should Control Division Controllers? », *Harvard Business Review*, vol. September-October, pp. 99-104.
- SATHE V. (1983), « The Controller's Role in Management », *Organizational Dynamics*, vol. Winter, pp. 31-48.
- SULEIMAN E., MENDRAS H. (1997), *Le recrutement des élites en Europe*, La Découverte, Paris.