



HAL
open science

Le contrôle de gestion entre une dérangeante complexité et une indispensable simplification

Fabien de Geuser, Michel Fiol

► **To cite this version:**

Fabien de Geuser, Michel Fiol. Le contrôle de gestion entre une dérangeante complexité et une indispensable simplification. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00593092

HAL Id: halshs-00593092

<https://shs.hal.science/halshs-00593092>

Submitted on 13 May 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.

LE CONTRÔLE DE GESTION ENTRE UNE DERANGEANTE COMPLEXITE ET UNE INDISPENSABLE SIMPLIFICATION

Fabien DE GEUSER
Doctorant
Groupe HEC
F-78351 Jouy-en-Josas Cedex
Tel: (33) 1 39 67 72 93
Fax: (33) 1 39 67 70 86
E-mail: degeuserf@hec.fr

Michel FIOL
Professeur
Groupe HEC
F-78351 Jouy-en-Josas Cedex
Tel: (33) 1 39 67 72 81
Fax: (33) 1 39 67 70 86
E-mail: fiol@hec.fr

Résumé

Dans cette communication, nous essayons de montrer que de nombreux instruments du contrôle de gestion semblent céder à une idéologie de la complexité. Ceux-ci semblent en effet invoquer la complexité et leur capacité à aider les managers à la prendre en charge sans pour autant réellement la définir. Ce faisant, la complexité ne relèverait que de la rhétorique mais dans le même temps dévaloriserait la simplicité qui semble inhérente à l'action. Nous proposons alors un cadre théorique associant simplicité pragmatique et complexité cognitive pour construire un autre type d'instrument de contrôle de gestion dont nous donnons un exemple.

Mots-clés: idéologie, complexité, simplicité, ergonomie

Abstract

In this communication, we try to show that numerous management control instruments use an ideology of complexity as a legitimising mean. Indeed they base themselves on the fact that they could help managers to cope with this complexity without giving a proper definition of complexity itself. Doing so, we argue that complexity is only a rhetoric issue and that it also belittles simplicity which yet seems inherent to action. We therefore propose a conceptual frame which could associate pragmatic simplicity and cognitive complexity in order to elaborate more appropriate management control instruments and we give an example of what these could be.

Keywords: ideology, complexity, simplicity, ergonomics

Le contrôle de gestion, et plus généralement le management, en tant que science de l'action dans les organisations, est pris dans un couple en tension opposant la dérangeante complexité des situations à l'indispensable simplification pour l'action.

Face à une complexité tendant à paralyser l'action, les sciences de gestion ont eu tendance à développer des modèles, des démarches, des méthodes et des instruments de gestion fondés sur des postulats et des pré-supposés simplificateurs mais considérés comme utiles à la compréhension des phénomènes de management et à l'action au sein des organisations. Depuis longtemps, des théoriciens du management sont conscients de la complexité des organisations et des situations de gestion : il suffit pour s'en convaincre de relire les pages écrites par M.P. Follett entre 1924 et 1930, ou de se rappeler les titres de certains ouvrages comme ceux d'Etzioni (*A comparative Analysis of Complex Organizations*) ou de Galbraith (*Designing Complex Organizations*). Mais, ils ont généralement tenté, au prix de simplifications parfois réductrices, souvent justifiées, d'apporter des éclairages nouveaux en vue d'appréhender des situations jusqu'ici difficilement compréhensibles, voire parfois impénétrables. En comptabilité et en contrôle de gestion, les méthodes et instruments mis en œuvre comme les états financiers, les plans et les budgets, les méthodes de calcul des coûts, les tableaux de bord reposent sur des postulats simplifiant les situations de gestion : malgré leurs évidentes limites, ils ont néanmoins fortement contribué à faciliter ou étayer les décisions et les actions.

Or, ces dernières années, plusieurs courants sociologiques ont critiqué sévèrement la caricature de certaines démarches ou méthodes apportées par les sciences de gestion pour aider les managers à faire face à leurs situations de management. Les idéologues de la complexité en particulier (Morin ou Le Moigne) partent du constat que le monde des organisations est infiniment plus complexe que celui que s'inventent les théoriciens classiques du management et reprochent à ces derniers de ne pas s'en rendre compte : « *c'est mal ce que vous faites*, leur disent-ils, *parce que c'est faux* ». Slogan auxquels les seconds répondent : « *c'est bien parce que c'est utile* ».

Pour nous les deux courants de pensée pèchent par excès. Certes, toute situation de management est complexe, mais une prise en compte hypertrophiée de la complexité inhibe l'action ou complique l'analyse au point de la rendre inopérable. De même, une simplification des situations de gestion en soi n'a rien de condamnable car indispensable à l'action ; elle devient dangereuse pour le manager à partir du moment où il oublie qu'il a simplifié pour agir. Les deux points de vue de la complexité et de la simplification tendent à se détruire mutuellement mais ils peuvent aussi se renforcer ; de même, ils ont l'un et l'autre les faiblesses de leurs forces respectives. Ils sont donc pour nous en contradiction¹. Nous proposons la thèse qui consiste à tenir ensemble les deux bouts de cette contradiction, c'est-à-dire à rechercher la simplification comme « facilitatrice » de l'action, sans jamais oublier les faiblesses de la simplification, et à appréhender la complexification comme un moteur de la réflexion.

Dans cette communication, nous mettons en évidence cette dialogique² entre simplification et complexité à l'aide d'un dispositif de recherche sur les modes de raisonnement mis en jeu par

¹ Nous entendons par contradiction entre deux pôles, la relation qui les incite à la fois à se détruire et à s'enrichir mutuellement. Par exemple, la prise en compte de la complexité tend à rejeter toute simplification comme grossièrement réductrice ; amis en même temps, il peut y avoir une simplification qui ne nourrisse de la complexité).

² selon le terme proposé par Morin.

les cadres dirigeants de grandes entreprises lorsqu'ils ont à prendre une décision face à une situation complexe. Ce dispositif consiste en un processus d'expérimentation en laboratoire que nous avons développé ces six dernières années avec de nombreux managers en formation continue. Nous avons constaté que, dans l'immense majorité des cas, les managers ont tendance à apporter immédiatement des solutions sans avoir cerné les problèmes auxquelles elles sont censées répondre, à focaliser leur attention sur un périmètre limité de la situation à laquelle ils ont à faire face en appauvrissant leur champ de vision, à limiter leurs analyses à une dimension socio-historique très restreinte et, plus généralement, à simplifier leur monde et cela de manière inconsciente.

Nous appelons déformation professionnelle ce refoulement, cet oubli de la simplification ; nous constatons que celle-ci se manifeste par des réflexes mentaux simplificateurs (repli sur les certitudes, mentalité solution, vision étroite des situations, filtre réaliste, logique d'opinions, fuite dans l'action, recherche du consensus, etc.). Ces réflexes mentaux sont classés en deux catégories : les réflexes de managers visant à simplifier les situations et ceux qui tendent à simplifier leurs propres processus cognitifs. Les réflexes mentaux recensés présentent deux facettes, l'une formatrice (l'aide à la prise de décision), l'autre déformatrice (l'oubli qu'il y a eu simplification). Notre propos n'est pas de remettre en question cette simplification car nous savons combien elle est nécessaire à la prise de décision « managériale ». Pour nous, un cadre déformé n'est pas un cadre qui simplifie les situations auxquelles il se confronte, mais quelqu'un qui oublie qu'il les simplifie.

Ce travail vise d'abord à montrer, à travers des exemples, que les instruments de contrôle de gestion reposent sur des postulats simplificateurs des situations managériales. On pourrait donc penser que c'est le caractère simplificateur de ces instruments qui contraignent les managers à avoir une vision réductrice des situations de gestion auxquelles ils ont à faire face. Nous soutiendrons, dans une deuxième partie, l'hypothèse inverse : ce sont les managers eux-mêmes qui développent des réflexes mentaux simplificateurs pour agir au plus vite et qui ont recours à des instruments de gestion dans la mesure où ils satisfont leurs besoins de simplification et constituent en même temps des garde-fous sécurisants. Dans une troisième partie, nous montrerons qu'il ne suffit pas, comme le font les spécialistes de la complexité, de critiquer les instruments du contrôle de gestion parce que trop simplificateurs ; il est aussi indispensable de fournir aux managers les moyens de faire face à leurs situations en simplifiant celles-ci de manière opérationnelle, balisée et partagée sans pour autant qu'ils oublient qu'ils les ont simplifiées. C'est cette dialogique entre simplification et complexité qui constitue, selon nous, le principal défi du contrôle de gestion : un exemple d'application de ce renforcement mutuel est proposé à titre d'illustration.

I. Contrôle de gestion et simplification

Le contrôle de gestion comme la comptabilité reposent sur un postulat sous-jacent, mais pas toujours conscient, de simplification des situations : face à la très grande complexité des situations de gestion auxquelles sont confrontés les managers dans l'exercice de leur travail, ces disciplines proposent des modèles relativement simples d'évaluation du patrimoine, de mesure de l'activité périodique, de calcul et de suivi des coûts qui aident à la décision et à l'action. Le calcul des coûts et le balanced scorecard en sont deux excellentes illustrations en comptabilité de gestion et en contrôle de gestion.

Le calcul des coûts

A travers un exemple bien connu, Destoeuf (1977) constate qu'un coût est une opinion et que cette opinion n'a de sens que si elle est étayée. Toutes les personnes qui suivent un cours de comptabilité de gestion reconnaissent cela après une justification. A la différence d'un prix, un coût n'est pas une réalité économique ; c'est une construction de ce que peut coûter un produit, un service, une commande ou un centre de responsabilité, par la personne qui doit estimer ce coût. Dans le cas extrême où une entreprise ne fabrique qu'un seul type de produit, on peut soutenir, mais toujours avec beaucoup de prudence³, que tous les coûts afférents à l'achat des matières premières, à la fabrication et à la distribution des unités de produit, et à la gestion de l'entreprise dans son ensemble) entrent dans l'estimation du coût complet du produit. Mais, dès qu'une entreprise fabrique plus d'un produit, les calculs de coûts se compliquent terriblement. Ainsi, par exemple, se pose la question de la répartition des frais généraux de gestion entre les types de produits fabriqués. Faut-il répartir les coûts des services de comptabilité ou de Direction Générale entre les produits ? En dépend la justesse et la pertinence des coûts calculés. Si la décision de répartir ces coûts entre les différents types de produits fabriqués est prise, comment les répartir ? Comme aucune clé de répartition (au poids, à la valeur, aux mètres carrés utilisés dans l'atelier de fabrication etc.) n'est parfaite, le choix de cette clé devient crucial. Ce choix est-il pérenne ? Si l'on décide par exemple de modifier substantiellement la gamme de produits fabriqués, le choix de la clé de répartition risque de ne plus être approprié. Intervient l'objectif de celui qui estime le coût : car on ne mesure pas un coût de la même façon selon que l'on souhaite s'en servir pour calculer un prix de vente ou pour déterminer la cause principale du coût. Donc un coût en tant qu'opinion est un concept très complexe qui requiert, pour être calculé, des simplifications souvent caricaturales.

De même, on a l'habitude de classer les coûts en différentes catégories. Une des classifications classiques est celle qui sépare les coûts variables des coûts fixes. On définit un coût variable comme un coût qui varie proportionnellement au volume d'activité du produit et un coût fixe comme celui qui ne varie pas en fonction du volume d'activité. Mais ces définitions sont tout de même simplistes : elles ne sont que des artifices facilitateurs de calcul et, en conséquence, de décision et d'action : il n'y a aucun coût vraiment fixe dans l'entreprise (même le loyer du local de vente et le salaire du P-DG varient au fil du temps) et aucun coût vraiment variable (pour fabriquer mille unités d'un produit, on peut avoir besoin de 10 € de matière première par unité ; mais pour en fabriquer dix mille, peut-on raisonnablement penser que les 10 € de matière par unité n'auront pas varié ? Les ristournes obtenues pour des achats plus conséquents de matière peuvent, par exemple, réduire le coût d'achat de la matière, ou au contraire l'importation d'une partie de la matière de l'étranger peut affecter le coût moyen de la matière). En fait, on se donne des coûts que l'on décide de considérer comme variables ou comme fixes, alors que la plupart de ces coûts se comportent de façon difficilement modélisable (plusieurs auteurs recommandent de considérer les coûts comme mi-fixes et mi-variables à la fois ; mais ceci est aussi une simplification).

Enfin, le calcul du point mort, dont beaucoup d'entreprises se servent pour déterminer à partir de quel volume elles arrêtent de perdre de l'argent et commencent à en gagner, est

³ La comptabilité analytique peut utiliser des charges supplétives qui ne sont pas prises en compte par la comptabilité financière, comme par exemple une rémunération des capitaux investis ; elle ne prend pas en compte des charges non incorporables comme des pertes non liées aux opérations de l'entreprise (par exemple des moins-values lors de la vente d'actifs boursiers). Même pour une entreprise qui ne fabrique qu'un seul produit, il n'y a pas automatiquement concordance entre la perspective de la comptabilité financière et celle de la comptabilité de gestion.

vraisemblablement une des caricatures les plus connues et les plus utilisées de la comptabilité de gestion. Le calcul du point mort traditionnel repose sur un certain nombre de postulats totalement irréalistes. Ainsi :

- le comportement du chiffre d'affaires et des coûts est linéaire sur une certaine plage d'activité ;
- les coûts peuvent se diviser entre coûts variables et coûts fixes ;
- les coûts fixes restent constants sur la plage d'activité retenue ;
- les coûts variables fluctuent proportionnellement au volume d'activité ;
- le prix de vente ne varie pas lorsque le volume de ventes augmente ;
- la valeur des facteurs composant les différents coûts ne varie pas en fonction de l'activité ;
- la productivité de l'entreprise reste inchangée ;
- les catégories de clients et les zones de vente restent constantes ;
- le nombre d'unités produites est égal au nombre d'unités vendues ;
- les niveaux de stock initial et final sont identiques ;
- il n'y a aucun déphasage temporel entre la production et la vente ;
- tous les facteurs pris en compte ont été déterminés à l'aide d'études statistiques qui tiennent compte de l'expérience de l'entreprise ;
- la composition des ventes se maintient si l'entreprise fabrique plusieurs produits ;
- etc. (Du Tilly et Fiol, 1980)

Ces postulats sont des simplifications grossières des situations réelles, tout le monde le reconnaît. Et pourtant, le concept de point mort, simple et plein de bon sens, et son expression chiffrée, simpliste au regard des postulats qui lui sont attachés, donnent et donneront encore pendant longtemps un point de repère très utile aux entreprises, indispensable à l'action.

En revanche, telles qu'elles sont développées par l'analyse microéconomique, les analyses de l'évolution du chiffre d'affaires et des coûts conduisent à des équations infiniment plus compliquées et à des courbes représentatives beaucoup plus subtiles montrant qu'il y a en fait au moins deux points morts (Mattesich, 1958, Baumol, 1965, Du Tilly et Fiol, 1980). Néanmoins, leur complexité théorique et leur non opérationnalité les condamnent à rester au placard des curiosités intellectuelles, sans effet sur la vie pratique des entreprises.

Avec le point mort, nous sommes face à un exemple d'instrument de gestion, selon nous, représentatif d'une forte simplification au service d'une appréhension rapide d'une situation de gestion et d'une action conséquente. Reste à ne pas oublier que le point mort n'est qu'un le résultat de multiples simplifications, toujours extrêmement discutables.

Le balanced scorecard

Selon ses concepteurs (Kaplan et Norton, 1992, 1996), le balanced scorecard s'inscrit en progrès significatif de complexité par rapport au reporting financier traditionnel, peu sensible aux relations de l'entreprise avec les deux parties prenantes fondamentales que sont les clients et les salariés, plus enclin à mesurer les résultats qu'à suivre l'évolution des processus, calqué sur l'architecture hiérarchique alors que la gestion est devenue plus transversale, trop orienté vers le constat de résultats d'actions passées et donc peu prospectif et peu proactif, etc.

Le balanced scorecard serait, aussi, plus pertinent que le tableau de bord à la française, car plus et mieux adapté aux besoins actuels des entreprises modernes selon Epstein et Manzoni (1997) : le tableau de bord, selon ces auteurs, passe en effet sous silence plusieurs éléments

essentiels de la gestion des entreprises d'aujourd'hui, entre autres le suivi de la relation aux clients. En d'autres termes, le balanced scorecard serait une amélioration du tableau de bord car plus moderne, plus généralisable et plus actualisé dans sa représentation des situations d'entreprise⁴. Cet outil complexifierait davantage les représentations des situations de gestion ; il serait moins simpliste en prenant davantage en compte la complexité actuelle des organisations.

En fait, à la différence du tableau de bord, le balanced scorecard tel qu'il est présenté par ses concepteurs repose sur deux postulats qui atténuent fortement le caractère complexe de l'instrument: d'abord, la stratégie de l'entreprise est rationnellement définie, clairement explicitée, connue de tous et acceptée par tous au sein de l'entreprise ; ensuite, la structure est transparente et ne donne lieu à aucune ambiguïté dans la répartition des responsabilités (Mendoza et Zrihen, 1999a et 1999b). Ce sont là, à notre avis, deux simplifications de la vie des organisations qui atténuent considérablement la portée de cet instrument, au moins en milieu latin où les deux postulats ne tiennent pas à l'épreuve des faits. Il s'agirait donc d'une vraie-fausse complexification des représentations des situations de gestion pour le balanced scorecard : on complexifierait ces représentations par l'ajout d'éléments qu'il est en fait relativement simple d'injecter dans le tableau de bord et on simplifierait abusivement en parallèle la vie des organisations en faisant reposer la pertinence de l'instrument sur deux postulats intenable. En parallèle, le tableau de bord, qui ne retient pas du tout ces postulats, serait accusé d'une injuste simplification expliquée en fait par le contexte historique (milieu du siècle dernier) dans lequel il a été conçu⁵.

Néanmoins, si l'on juge la pertinence de chacun des deux outils à l'aune de leur pénétration dans les grandes entreprises mondiales, il est clair que le balanced scorecard est de très loin largement gagnant face à son homologue français qui n'est jamais vraiment sorti de ses frontières nationales. Peut-on vraiment en conclure que le balanced scorecard reflète mieux la complexité des organisations ?

Alors que le risque d'oublier les postulats économiques de base lors de l'utilisation du point mort était relativement faible dû à leur évidence, ce risque est beaucoup plus fort dans le cas du balanced scorecard car ses postulats de nature socio-politique sont beaucoup plus facilement refoulés par les organisations.

Dans ces exemples de base de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion, ce n'est pas la mesure du concept ou les modalités d'application de l'instrument de gestion qui constituent l'enjeu de la mise en pratique, c'est le choix et la conscience des fondements mobilisés. On estime ou on apprécie un coût ou une situation de gestion « à la louche », avec des approximations, avec en toile de fond des postulats, des pré-supposés, des convictions.

La question de l'influence de ces simplifications sur la façon dont les managers appréhendent les situations complexes auxquelles il sont confrontés se pose donc. Dans quelle mesure le caractère réducteur de la complexité des instruments de contrôle de gestion déforme-t-il le mode de pensée et d'agir des managers ?

Les travaux de recherche que nous menons (De Geuser et Fiol, 2003 et 2003b) sur la façon dont les managers prennent leurs décisions de gestion nous incitent à penser que ce ne sont pas les instruments de gestion qui altèrent la capacité des managers à appréhender la complexité. Ces derniers sont naturellement poussés à simplifier les situations de gestion qu'ils affrontent pour pouvoir agir. Et les instruments de gestion ne leur sont utiles que s'ils facilitent et encadrent cette simplification.

⁴ Ce papier n'a pas pour objet de comparer les deux outils et de débattre de l'originalité de leur originalité respective. On pourra lire à ce propos l'article de Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2002, qui soutient la thèse selon laquelle les deux instruments de gestion auraient des fondements culturels largement différents.

⁵ On pourra lire à ce propos Mendoza et Zrihen (1992), Nørreklit (1999), Bourguignon, Malleret et Nørreklit (2002 et 2004).

II. Les réflexes mentaux des managers face à des situations complexes

La mise en évidence des réflexes mentaux des managers lorsqu'ils sont confrontés à une situation difficile s'est organisée autour de plusieurs expériences de laboratoire qui se sont déroulées sur les huit dernières années.

Les fondements de l'expérimentation

De nombreux théoriciens se sont intéressés à la façon dont les dirigeants prennent leurs décisions (Simon 1947, 1977-1980, March et Simon 1958-1974, Cyert et March 1963, Allison 1971, March 1988-1991, Mintzberg 1984, Sfez 1981, Eisenhardt 1990, Solé 1996, Mintzberg et Westley 2001). Parmi eux, Simon (1977-80) s'est particulièrement intéressé aux modes de raisonnement des décideurs. Il met en garde contre la tendance qu'ont de nombreux managers à négliger la phase d'identification du problème et à privilégier celle de sélection de la solution. Mais, cette classification de Simon ne prend en compte que la décision, à peine le processus de décision (dans ce cas-là, n'aurait-il pas été plus pertinent de parler de décisions programmables et non programmables ?) et pas du tout la situation dans laquelle le manager doit prendre une décision. Il ne prend pas ainsi ce que nous pourrions appeler l'écologie de cette décision et s'inscrit alors, pour citer Pesqueux (2000), plus dans une éthologie que dans une ethnologie.

Nous avons fait, quant à nous, trois hypothèses : H1 : dans la prise de décision des managers, il faut considérer à la fois leur mode d'appréhension de la situation et le processus de décision (Abraham et De Geuser, 2001) ; H2 : face à une situation complexe, les managers simplifient à la fois cette situation et le processus de décision ; H3 : les managers n'ont pas conscience de ces deux simplifications.

Les expériences en laboratoire

Comme les modes individuels de raisonnement des managers sont inobservables par nature⁶, il fallait inventer un dispositif au sein duquel les managers pourraient dévoiler leurs processus cognitifs et donner ainsi aux observateurs la possibilité d'en proposer une reconstruction.

Le dispositif d'observation et d'objectivation consiste à répartir des managers d'une même entreprise, en formation permanente au HEC Executive Development Center, en plusieurs groupes de quatre personnes. Chaque groupe est placé dans une même situation fictive de management dans laquelle les participants ont à s'identifier, individuellement et collectivement, à un dirigeant de division qui doit prendre une décision lourde de conséquences pour lui-même, ses collaborateurs, sa division et l'entreprise en général. Le cas de décision utilisé s'inspire d'une situation réelle d'entreprise : il est présenté en trois pages. Chaque groupe a un temps limité de discussion du cas, pendant lequel les participants sont observés par un chercheur et toutes leurs réactions orales enregistrées. Le groupe doit ensuite répondre par écrit et successivement aux questions suivantes : 1. Quelle est la décision prise ? 2. Pourquoi ? 3. Quel est le mode de raisonnement suivi pour arriver à cette décision ? Chaque groupe doit enfin présenter, à tour de rôle, les résultats de leur travail aux autres groupes et répondre à leurs questions.

⁶ Interrogés sur leur mode de management individuel, les managers ont classiquement tendance à le rationaliser a posteriori.

Le protocole de recherche consiste à placer les managers face à cette situation complexe de management, et à analyser l'influence de sept variables de contrôle sur nos hypothèses : le format de présentation du cas, la situation fictive de décision c'est-à-dire le cas lui-même, le temps de discussion, le caractère opérationnel ou fonctionnel des managers, l'appartenance à une même entreprise ou à des entreprises différentes, la culture nationale des participants, le caractère fictif ou réel de la situation de décision. Nous avons fait varier chacune de ces sept composantes. Nous sommes en particulier passés de situations fictives de cas à des situations vécues concrètement par les participants et dans lesquelles ils sont directement et personnellement impliqués (Fiol 1998, Fiol 2001, De Geuser et Fiol, 2001). Cette implication personnelle représente un saut qualitatif important selon nous. Grâce à cette variable, nous avons la possibilité de vérifier que les éventuels réflexes mentaux ne dépendent pas de l'aspect extérieur de la situation.

Au total, près de trois mille managers ont contribué à enrichir notre connaissance des modes de raisonnement mis en jeu dans des situations difficiles. Cette expérimentation continue aujourd'hui.

Les résultats de l'expérimentation

Jusqu'ici, nous avons identifié huit réflexes mentaux sur lesquels nos sept variables de contrôle n'ont eu aucun effet significatif. Nous avons également constaté que ces réflexes mentaux pouvaient être classés en deux catégories : les réflexes des managers visant à simplifier la situation et les réflexes des managers visant à simplifier le processus de décision.

Les réflexes visant à simplifier la situation.

Le repli sur ses certitudes. Lors de la présentation de leurs situations complexes, les managers observés ont tendance à prendre pour des faits objectifs et validés leurs postulats, impossibles, hypothèses, certitudes, convictions, alors même que la complexité de ces situations devrait les amener à remettre en question ces derniers. Ils se donnent l'illusion qu'ils sont sûrs de quelque chose et atténuent ainsi son angoisse face à l'incertitude.

La vision étroite de la situation. Les managers focalisent leur attention sur des espaces restreints des situations auxquelles ils sont confrontés. Sous l'influence de leurs enjeux, leur rôle organisationnel et leur fonction, mais aussi de leur milieu social, leur formation, leur expérience professionnelle, ils ont pris l'habitude d'appréhender une situation à travers une paire de lunettes qui les enferme progressivement dans le monde que celles-ci leur construisent. Ce faisant, ils perdent en champ de vision ce qu'ils ont gagné en focalisation.

Le filtre réaliste. Les managers sont à la recherche d'une réalité objective qu'il convient de toujours plus et mieux connaître afin de pouvoir s'y adapter. Les managers donnent ainsi l'impression d'avoir été formés, voire formatés au cours de leurs études dans un mode de pensée réaliste qui les amène à appréhender le monde comme une donnée extérieure à eux : cet héritage intellectuel empêche ou du moins freine l'appréhension de la complexité, constituant une sorte de *filtre réaliste*. Ce filtre n'est pas condamnable en soi, mais il ne paraît adapté que pour des faits objectifs ou « objectivés ».

La logique d'opinions et de jugements de valeur. En groupe, les managers, influencés par leurs propres valeurs et émotions, tendent à s'inscrire dans une logique de conflit d'opinions et expriment différentes opinions similaires ou opposées sur la situation étudiée, ce qui les

conduit à des positions d'alliance ou d'affrontement. Il est fréquent que la discussion entre eux devienne difficile : chacun essaie d'imposer son opinion aux autres en s'appuyant sur des jugements de valeurs, renforçant ainsi sa vision de certains aspects de la situation étudiée tout en se rendant, en même temps, aveugle à certains autres. Il est alors difficile pour les managers de constituer un collectif riche en diversité de points de vue.

Les réflexes visant à simplifier le processus de décision.

La mentalité solution. On pourrait attendre des managers qu'ils adoptent, face à une situation, une démarche consistant à effectuer un diagnostic, et à cerner le problème avant de rechercher une solution, comme le suggère Dewey (1910) et Simon (1980). Cependant, la démarche est renversée : les managers que nous avons pu observer raisonnent d'abord en termes de solution et essaient ensuite de trouver un « problème » qui corresponde à cette solution. Ainsi, s'ils disposent d'une compétence particulière, d'une grille de lecture spécifique, d'un instrument de gestion précis, ils vont les plaquer sur la situation et déclarer que « c'est un problème d'informatique », de « calcul de coûts », de « point mort »,... La mentalité solution se matérialise alors par la faible définition pratique de ce qu'est le problème, par la confusion entre la logique du « que faire ? » et celle du « quelle solution ? », et surtout par la confusion entre la situation, le problème, les causes, les manifestations, les symptômes, les solutions ... ;⁷

La recherche du consensus. Les situations complexes engendrant une multitude de points de vue possibles sont sources de conflits. C'est ce que nous venons d'appeler la logique d'opinions. Néanmoins, les managers qui vivent mal ces oppositions recherchent un consensus aussi minimal soit-il. Celui-ci est forcément réducteur et simplificateur puisqu'il suppose que l'on peut ramener une situation complexe à une seule opinion, même partagée par tous. Cette réduction par le consensus peut prendre deux formes : la réduction du champ et la réduction du sens. La première consiste à se mettre d'accord sur un élément très particulier de la situation, élément que l'on isole du reste et qu'ainsi on « dé-contextualise ». C'est le « on est au moins d'accord sur ceci ». La seconde aboutit à un consensus sur des interprétations vides de contenu prescripteur ou normatif. On peut ainsi qualifier les accords sur des stratégies comme celle du « gagnant-gagnant » ou du « client-roi ». Chacun est d'accord car cela ne veut rien dire ou peut vouloir dire n'importe quoi.

La fuite dans l'action, dans l'agitation. Le manager peut aussi se replier sur l'action immédiate, directe. C'est la logique du fonceur pour qui le problème s'éclairera dans l'action. Cependant, sans appréhension de la situation dans sa totalité ou du moins sans un point de vue, le manager tend plus à « s'agiter » qu'à agir efficacement.

La paralysie de décision. Face à une situation difficilement appréhensible, le manager a parfois tendance à fuir son obligation de décision en la repoussant ; il considère l'analyse comme insuffisante. Les prétextes le plus fréquemment avancés pour justifier cette paralysie de décision sont la quête d'informations complémentaires ou de nouveaux conseils, la recherche d'une synthèse des opinions ou du consensus absolu, le besoin de temps pour

⁷ Toute démarche du type « diagnostic de la situation – identification du problème – détection de possibles solutions – sélection de la solution la plus pertinente » est pervertie dès la première phase ; des propositions de solutions, appréhendées comme des éléments du diagnostic et induisant implicitement chacune un problème sous-jacent, émergent assez rapidement, rendant ainsi caduques les autres phases.

préparer le terrain avant la décision à prendre, ou la recherche d'un raisonnement imparable ou de l'objectivité.

Bien entendu, ces réflexes mentaux ne sont pas tous présents dans toutes les situations. Mais, ils apparaissent les uns et les autres très régulièrement dans nos expériences. Lorsque, en tant que chercheurs, nous mettons en évidence ces réflexes mentaux à la fin de chaque expérimentation, nous constatons toujours la surprise des personnes concernées. Par exemple, dans l'exposé d'une situation réelle à laquelle l'un des participants est confronté, celui-ci introduit presque à chaque fois une solution, matérialisant ainsi le réflexe que nous avons appelé « mentalité solution » : quand nous restituons ce fait à la personne concernée, elle marque toujours un grand étonnement. Nous validons ainsi notre troisième hypothèse.

III. Contrôle de gestion et idéologie de la complexité

La complexité invoquée par les balanced scorecards et la simplification négligée du point mort semblent traduire, selon nous, une tendance à la « complexification » des systèmes de comptabilité qui céderaient à une idéologie de la complexité. En effet, comme nous avons essayé de le montrer plus haut, la complexité ne semble pas réellement prise en charge par ces nouveaux instruments. Ceux-ci n'utilisent la complexité, ou du moins risquent de n'utiliser la complexité, que comme une incantation (Baechler, 1976), une antienne purement rhétorique masquant peut être d'autres enjeux. Cette hypothèse n'est pas nouvelle: le détournement idéologique de la complexité a déjà été dénoncée en philosophie (Ellul, 1967), en sciences politiques (Zin, XXX) ou même en management stratégique (Le Goff, 2002). Ramirez et Vasconcelos font une synthèse claire de ce détournement en management général en montrant que si les sources de la complexité en management ont été largement étudiées ("compétition accrue, dérégulation (ou plus de régulation), internationalisation, accélération des changements technologiques", Ramirez et Vasconcelos, XXX) ainsi que les conséquences de cette complexité sur les situations de gestion, la nature et la définition même de cette complexité n'est que très peu élucidée. Ils en déduisent que ce concept n'a été traditionnellement utilisé en management que comme " un argument rhétorique". Nous appellerons cela l'idéologie de la complexité. Nous nous inscrivons dans la continuité de la critique de Ramirez et Vasconcelos mais nous souhaitons ajouter à cette perspective ce que peut "cacher" cet argument rhétorique, cette idéologie de la complexité et adapter ce modèle critique à une analyse de l'usage particulier que les instruments du contrôle de gestion font de cette idéologie.

Idéologie de la complexité et idéologie de l'impuissance

Au travers des exemples cités plus haut, on peut en effet avoir l'impression que les instruments comptables « montent en complexité ». Nous voulons dire ici qu'ils visent à faire face à une complexité de plus en plus avérée des situations de gestion. Par conséquent, et suivant l'adage de Ashby (1958), ces systèmes sacrifieraient à la « requisite variety » ou, ici à la « requisite complexity ». Ainsi, leur fonction de représentation homologique tendrait à augmenter leur complexité interne pour prendre en compte les conséquences de cette complexité des situations ; ils tentent alors de multiplier les axes d'analyses (ex : les 4 axes du balanced scorecard).

La justification de ce mouvement se ferait alors au nom d'une modernité et d'une validité croissante. Modernité car la complexité irait dans le sens de l'histoire. La complexité croissante serait alors un critère de progrès. Validité car la complexité des instruments garantirait leur représentation plus fine des phénomènes observés. La complexité deviendrait alors la condition de l'acceptabilité des instruments comptables ainsi que leur objectif. En cela, nous pensons qu'ils cèdent à *une idéologie de la complexité*.

En effet, la complexité semble constituer une idéologie, c'est-à-dire un système de croyances partagées (Laufer, 1982, p.181), non réinterrogées et mobilisées comme justification légitimante. C'est ce que Baechler (1976) appelle le rôle incantatoire de l'idéologie et que l'on semble retrouver dans les instruments comptables actuels qui invoquent la complexité de la situation comme leur source de pertinence.

Or, cette idéologie nous semble être porteuse de postulats forts et souvent discutables. Sans reprendre l'ensemble des postulats et des conclusions liés à la complexité (on pourra lire Girin 2000), on peut retenir de ceux-ci que la complexité est la science des limites, c'est-à-dire la reconnaissance d'une impossibilité à tout savoir, à tout prévoir et à tout maîtriser.

La complexité fonderait alors la conception limitée de l'homme, incapable de saisir la totalité du monde qui l'entoure, ni même du monde qui le compose. Cette complexité engendrerait alors une quatrième blessure narcissique (De Geuser et Fiol, 2003) liée aux limites mêmes de l'homme connaissant. On retrouve là toute l'importance fondatrice des travaux de Simon sur la rationalité limitée, comprise comme l'inadéquation entre les moyens de connaissance et l'objet à connaître.

Le danger repose alors dans la tendance que peut engendrer cette science des limites à ne plus permettre que le scepticisme ou le relativisme (Le Goff, 2002, Zin XXX). En effet, au nom de la complexité, il n'y aurait plus de vérité. C'est bien sûr confondre l'inatteignabilité de la vérité avec son inexistence. Mais cette confusion constitue peut être un des soubassements de la constitution de la complexité en tant qu'idéologie.

On voit alors aussi le risque de faire disparaître la responsabilité individuelle au nom des causalités circulaires et des effets d'imprévisibilité mais aussi, en raison de l'éparpillement inéluctable des individus, l'idée même d'un sujet collectif agissant, car toute construction collective est impossible dans ce modèle. C'est ce qui permet, par exemple, à Hayek (1946) et à une certaine forme de libéralisme d'interdire toute action sur les marchés au nom même d'une « épistémologie » de la complexité (Zin XXX).

Plus généralement, cette idéologie de la complexité fait, selon nous, le postulat darwinien selon lequel le seul objectif collectif serait la survie du système complexe lui-même. La volonté collective, le projet, la stratégie n'y aurait donc que peu de place.

Ellul (1967) résume cela en écrivant qu'il « s'agit aussi de l'impuissance à modifier l'universel concret. Nous ne pouvons strictement rien sur la croissance bureaucratique, sur la technicisation de la vie, sur la mécanisation de tous les facteurs. Voilà ce dont témoignent le souci de l'ambiguïté, l'affirmation de la complexité » (p.292). Et il ajoute que les tenants de cette impuissance cherchent alors à « proclamer qu'elle est la réalité » (Ellul, 1967, p.293). C'est en effet tout l'enjeu de la complexité en tant qu'idéologie que de transformer cette « impuissance » en une « vérité » incontestable, seule rescapée du scepticisme et du relativisme.

Il y a donc un double danger de renforcement de « l'ordre établi » : d'une part par la nature générale des idéologies (c'est ce qu'ont montré par exemple Ricoeur (1997) ou Manheim

(1929) (cités par Pesqueux (2000)) mais aussi par le caractère particulier de l'idéologie de la complexité qui dégrade les capacités d'actions en les rendant vaines.

Il nous semble que l'on retrouve ces postulats dans les instruments comptables actuels se réclamant de la complexité. Ainsi le Balanced Score Card ou les démarches ABC. Ces dernières dérivées des travaux de Porter sur le positionnement et la chaîne d'activités, font découler les actions et les décisions d'une analyse du marché et donc d'un « fit », d'une adaptation à ce dernier. La volonté propre, l'intentionnalité de l'entreprise concernée est faible ; seule la bonne compréhension du positionnement décide des activités à garder. En cela, nous avons l'impression que ces systèmes acceptent l'impossibilité de comprendre la totalité du système (d'où la nécessité de la segmentation et de la spécialisation) et la nécessité de se plier aux données extérieures. Ils institutionnalisent alors le comportement suiveur ou dépendant.

Le double rôle des instruments comptables : représentation et action

Cette remarque concernant le risque idéologique que véhiculent les instruments de contrôle de gestion n'impliquent pas selon nous que l'on abandonne la notion de complexité et surtout l'appréhension de la complexité des situations de gestion. Cette complexité est inhérente aux situations (Girin, 2001). Mais le processus idéologique se matérialise dans la confusion entre la complexité de ces situations et la "nécessaire" complexité des instruments de gestion.

En effet en déplaçant la question de la complexité dans le domaine de l'idéologie, il nous semble, pour paraphraser Foucault (1966, cité par Pesqueux (2000), p.189), que nous risquons de « loger toute [la comptabilité de gestion] dans l'espace des représentations » et, ce faisant, de perdre la spécificité de ces instruments qui associent connaissance et action. Cette spécificité les caractérise alors comme des instruments plutôt que comme des outils. A travers leur utilisation, ces derniers ne visent que l'action alors que les premiers cherchent aussi à instruire les situations c'est-à-dire à engendrer des représentations du monde. En conséquence les instruments comptables de gestion couplent un rôle cognitif et un rôle pratique ou pragmatique, pour reprendre la distinction que fait Delorme (2000) à propos de la complexité. Cette distinction entre les deux niveaux (connaissance et action) nous permet alors de distinguer un niveau de complexité cognitive et un niveau de simplicité pratique.

Or le fait que les situations de gestion soient complexes semble être indéniable. Les instruments comptables, en tant que système de représentations, doivent le prendre en considération et viser à augmenter leur représentativité de cette complexité. La complexité cognitive des instruments de gestion doit alors augmenter

Mais le fait que l'action, rapide, efficace, repose sur une simplification de cette situation est autant indéniable. Les instruments comptables, en tant que système d'action, doivent contribuer à cette simplification. On comprend alors le paradoxe interne de ces instruments, porteurs à la fois d'un impératif de complexité cognitive et de simplification pragmatique; Pour ne pas céder à l'idéologie de la complexité et se complaire alors dans l'inaction, les managers doivent, selon nous, comprendre la double nature de leurs instruments: cognitif et pragmatique ou encore complexe et simple.

Schizophrénie des instruments comptables

Mais cette double nature des instruments (cognitifs et pragmatiques) peut se transformer en contradiction voire en opposition et expliquer, selon nous, l'ambiguïté de ces instruments accusés soit de simplification excessive, soit de complexité trop élevée. Cette double

contrainte, ce double bind pour reprendre l'expression de Bateson (1977) explique une certaine schizophrénie des instruments de gestion. Les réponses possibles ont été de spécialiser les instruments. Certains instruments visent une meilleure représentation (complexité cognitive : ABC) tandis que d'autres visent l'action (point mort). On transfère alors le débat concernant la contradiction entre vérité et efficacité des instruments vers les personnes, les utilisateurs. Cependant, on perd la spécificité des instruments de gestion en leur ôtant peut-être ce qui en faisait l'utilité. Ainsi ABC, en oubliant la dimension pratique garde-t-il une pertinence ? De la même manière, le point mort en oubliant ces simplifications a-t-il encore un sens ?

La réponse dualiste qui sépare la comptabilité générale (représentation) et la comptabilité de gestion (action) constitue un autre exemple de réponse à cette schizophrénie des instruments comptables.

Le degré acceptable de simplification: vers une ergonomie des instruments du contrôle de gestion?

Pour garder le double rôle des instruments comptables, il faudrait tenir ensemble les deux logiques de la complexité et de la simplification. Or l'idéologie de la complexité dévalorise la simplification. La double nature des instruments est déniée par l'idéologie de la complexité et empêche les managers de faire co-exister les deux logiques. La simplicité est condamnée et avec elle l'utilisabilité des instruments au profit de leur représentativité.

Pour éviter cela, il nous faudrait alors réfléchir d'une part à une ré-évaluation de la simplification et du degré d'acceptabilité cognitive de la simplification pratique. En effet, toute la difficulté de la dialogique entre complexité et simplicité en comptabilité revient à la délibération concernant le niveau de simplification, sachant que celui-ci sera toujours condamné par la complexité, mais inéluctable.

L'acceptabilité dépendra, entre autres, du risque encouru par le déni ou l'oubli de « ce qui a été simplifié », c'est à dire ce qui a été laissé de côté. L'acceptabilité devient donc une question de risque. En effet, à oublier par exemple les aspects politiques ou les conséquences écologiques, on s'expose au risque que ces dimensions, non gérées car non reconnues, faussent les décisions au point d'engendrer des effets pervers quelques fois dramatiques. (ex : les catastrophes écologiques pétrolières du genre de celle de l'Erika en France)

C'est ce degré acceptable de simplification qui est la condition de l'utilité des instruments de gestion et qui constitue l'enjeu d'une ergonomie de ces instruments.

Sans ce débat, la simplification relèvera toujours et exclusivement des managers eux-mêmes. Ceux-ci devront non seulement simplifier leur représentation de la complexité mais aussi le faire *contre* les instruments comptables qui cherchent, au nom de l'idéologie que nous avons ici présentée, à intégrer toujours plus de complexité.

C'est dans cet esprit visant à faire tenir ensemble complexité cognitive et simplicité pragmatique que nous avons essayé de construire un instrument de gestion ergonomique: OVAR.

IV. Dialogique entre simplification et complexité : un exemple

Les insuffisances des systèmes de tableaux de bord

Les tableaux de bord de gestion⁸, comme les autres instruments de contrôle de gestion sont des instruments de gestion supposés aider à l'amélioration de la cohérence de la gestion au sein d'une équipe de direction. Leur élaboration et leur fonctionnement reposent sur quelques postulats fondamentaux :

- la stratégie de l'organisation est rationnellement définie, clairement expliquée, connue de tous et acceptée par tous au sein de l'entreprise ;
- la structure de l'organisation est dénuée d'ambiguïté ; l'organisation est un ensemble de parties juxtaposables ;
- faits et valeurs, objectifs de fait et objectifs de valeur, jugements de fait et jugements de valeur sont facilement dissociables ; il est donc possible de séparer les faits, les objectifs de fait et les jugements de fait et de ne travailler que sur eux ;
- face à une même situation, les membres de l'équipe de direction partagent les mêmes chaînes de causalité entre causes et effets ;
- pour chaque membre, définir des objectifs est un exercice naturel et facile.

Sur la base de ces postulats, assurer la cohérence des responsabilités, des décisions et des actions au sein d'une équipe de direction paraît un exercice relativement facile à réaliser. Il suffit pour tout responsable d'une équipe de direction de définir une stratégie, de la communiquer, de formuler des objectifs organisationnels, de les décliner en objectifs opérationnels au niveau de chaque membre de l'équipe en fonction de la structure existante et de s'assurer que ces objectifs sont atteints dans les conditions prévues (ressources, délais, etc.). La direction par objectifs et son aboutissement technique, les tableaux de bord, constituent la démarche et l'instrumentation privilégiées pour maintenir ou renforcer cette convergence des buts ; la mise en place de l'architecture du système de tableaux de bord n'est plus qu'une difficulté technique à surmonter.

Dans la pratique, cette manière de faire n'est pas dénuée de bon sens : elle conduit à une certaine cohérence de façade entre les décisions et les actions individuelles au sein d'une équipe de direction, et cela avec un minimum d'efforts et en un minimum de temps. Mais la cohérence obtenue de la sorte est une pseudo - cohérence, une cohérence forcée : elle est décrétée, elle n'est pas construite collectivement et ne permet pas à chacun d'y trouver sa place. De plus, elle privilégie la conformité hiérarchique des collaborateurs directs vis-à-vis de leur dirigeant et néglige l'harmonie latérale entre ces derniers. Enfin, étant plus subie que volontaire, elle pousse les collaborateurs à mettre en oeuvre des « activités adaptatives de protection » pour reprendre l'expression consacrée par Argyris (1952), ce qui entame au fil du temps la cohésion susceptible d'exister au sein de l'équipe de direction. Dit en d'autres termes, dans la construction de tableaux de bord, le « comment » a éclipsé le « pourquoi ».

Or, les postulats qui fondent la démarche sont très discutables, voire irréalistes. La stratégie n'étant que très rarement explicitée et communiquée de façon claire, elle est peu ou mal perçue par les collaborateurs de l'entreprise. La structure organisationnelle est souvent floue et sujette à diverses interprétations ; chaque acteur a une représentation de sa fonction qui est loin de coïncider avec celles que s'en font les autres acteurs au sein de l'équipe de direction.

⁸ Le balanced scorecard repose sur les mêmes postulats (voir Mendoza et Zrihen 1999)

Les faits et les valeurs sont si fortement intriqués qu'ils sont difficilement dissociables ; isoler un fait le rend peu interprétable. Face à une même situation, les chaînes de causalité varient d'un individu à l'autre ; il arrive même qu'elles puissent être contraires. Enfin, à cause des chaînes fins-moyens, il est toujours difficile d'identifier si la formulation d'un objectif se réfère à une fin ou à un moyen ; c'est pourquoi, s'il est correctement effectué, le processus de fixation d'objectifs est délicat. L'élaboration et le fonctionnement des tableaux de bord apparaissent donc comme une simplification abusive du processus de renforcement de la cohérence au sein d'une équipe de direction.

Parce que les postulats de base ne tiennent pas, parce que la finalité s'évapore au fil de l'élaboration technique, parce que la cohérence est imposée du sommet sans être automatiquement acceptée par les managers, parce que les relations latérales sont sacrifiées au profit des relations hiérarchiques, parce que la sélection des indicateurs est plus quantitative que qualitative, et pour bien d'autres raisons encore, le système de tableaux de bord de gestion serait à rejeter aux yeux des théoriciens de la complexité. Néanmoins, de très nombreuses entreprises se sont dotées de tableaux de bord de gestion, les utilisent régulièrement et en tirent des enseignements utiles. Alors, faut-il jeter le bébé avec l'eau du bain ?

Plutôt que de partir de la complexité la plus large possible au risque de déboucher sur des « machines à gaz » et de ne jamais aboutir à l'action, il nous semble plus prudent d'accepter le système des tableaux de bord de gestion dans sa simplicité et d'en complexifier l'approche. C'est ce que fait la démarche OVAR⁹.

La mise en œuvre de la démarche OVAR

Avant de montrer combien cette démarche prend en compte la complexité des situations de gestion, découvrons-en les deux grandes phases de mise en oeuvre.

La première phase se décompose en deux étapes.

La première étape consiste d'abord à demander à chaque manager membre d'une équipe de direction (y compris son dirigeant, bien entendu) de penser, projeter, construire sa fonction à horizon d'un an, tel qu'il le souhaiterait s'il avait la liberté de planifier et d'agir. Chacun se pose les trois questions suivantes : quels sont les objectifs de progrès que je souhaite me donner dans la fonction que j'occupe ? Quels sont les moyens qu'il m'est nécessaire de mobiliser pour atteindre mes objectifs ? quels sont les acteurs que je considère comme impliqués ou concernés dans l'atteinte de mes objectifs et dans la mobilisation de ces moyens pour y parvenir?).

Les réponses à ces trois questions s'insèrent dans une grille (matrice) qui représente en colonnes les principaux objectifs de progrès que souhaite se fixer le manager, et en lignes les variables d'action ou moyens que celui-ci propose de mettre en œuvre pour atteindre ses objectifs. Le croisement des objectifs et des variables d'action est très utile : il permet de vérifier les modèles de causalité (les relations de cause à effet) entre variables d'action et objectifs, la qualité et la pertinence des objectifs proposés (un objectif est un vœu pieux s'il n'est pas épaulé par au moins deux variables d'action), la nature et la force de l'impact de chaque variable d'action sur les objectifs, etc. (voir figure 1).

⁹ La démarche OVAR a été mise au point au début des années 80 par les professeurs du Département Comptabilité-Contrôle de Gestion du Groupe HEC. D'abord conçue pour élaborer des tableaux de bord et faciliter le suivi des plans d'action et des indicateurs de gestion, elle est davantage utilisée maintenant pour renforcer la cohérence et la cohésion d'équipes de direction. (Fiol, Jordan et Sulla, 2004)

OBJECTIFS	RESPONSABLES									
	Obj.1	Obj.2	Obj.3	Obj.4	Manager	Collaborateur 1	Collaborateur 2	Collaborateur 3	Contributeur 1	Contributeur 2
VARIABLES D'ACTION										
V.A. 1	X	x		X		<u>X</u>				
V.A. 2	X						X			
V.A. 3	X	X	x	X		X		X		
V.A. 4		X			X				X	X
V.A. 5		X		x			X	<u>X</u>		
V.A. 6			X			X		X		
V.A. 7	x		X	X	X			X	<u>X</u>	
V.A. 8		x		X	X		X			

Figure 1 : Exemple de grille OVAR

Légende de la figure 1 : *Intersection objectifs –variables d'action :*

X : impact important sur l'objectif

x : impact faible sur l'objectif

Responsables

• Manager

• Collaborateurs 1,2 et 3 (col. directs du manager)

• Contributeurs 1 et 2 (clients ou fournisseurs de services de même niveau hiérarchique que le manager)

Intersections responsables-variables d'action

X : responsabilité ou co-responsabilité de la V.A.

X : participation sans responsabilité à la mise en œuvre de la V.A.

Techniquement, l'élaboration de la grille objectifs-variables d'action est beaucoup plus difficile qu'il n'y paraît. D'abord, faire émerger la représentation qu'un manager a de sa fonction en devenir est toujours un exercice complexe : c'est le résultat d'un exercice de maïeutique au cours duquel le non-dit est souvent plus important que ce qui est exprimé. En outre, dans une relation objectifs-moyens, le concept d'objectif n'est pas absolu mais relatif (un objectif peut toujours être considéré comme le moyen d'un objectif d'ordre supérieur) ; par conséquent, on n'est jamais sûr qu'un énoncé soit celui d'un objectif. Enfin, l'expérience montre que la formulation pratique d'un objectif n'est pas aussi évidente qu'on pourrait le penser (il est beaucoup plus facile de formuler des variables d'action que les objectifs eux-mêmes, peut-être parce que l'esprit humain est plus naturellement orienté vers le « comment » que vers le « pourquoi »).

Cette première partie se termine par la désignation, par chaque manager, d'un ou plusieurs responsables pour la mise en œuvre de chacune des variables d'action de sa grille (voir figure

1). Ces responsables sont souvent lui-même ou ses collaborateurs directs ; mais ils peuvent être aussi ses pairs, son supérieur ou des acteurs externes à l'entreprise (fournisseurs, clients, etc.) qui sont tous des contributeurs à la réalisation future de ses objectifs. C'est au cours de cette désignation que chaque manager tente de se représenter la fonction de son supérieur, et de construire mentalement les fonctions de ses subordonnés et celles de ses pairs. C'est ainsi que la colonne correspondant au collaborateur 2 illustre la représentation qu'a le manager de la fonction de son collaborateur.

Enfin, l'élaboration de cette grille permet de cerner et de comprendre comment le manager ressent, vit et traite les différentes contradictions qui se présentent dans l'exercice de son travail. En d'autres termes, l'élaboration d'une grille n'est pas une fin en soi. Lors de son élaboration, elle est surtout un support pour cerner les logiques de management de chaque responsable, ses réflexes mentaux, ses chaînes de causalité, son mode de gestion des contradictions qui sont des composantes à prendre en compte au cours de la démarche de renforcement de la cohérence et de la cohésion au sein d'une équipe dirigeante.

La deuxième étape de cette phase I consiste en une réunion de l'équipe de direction au cours de laquelle le dirigeant et chacun des membres de l'équipe de direction présentent, à tour de rôle, leur grille aux autres. Cette réunion est le moment le plus fort de la démarche :

□ Elle aide le dirigeant à comprendre comment chacun de ses collaborateurs se représente sa propre fonction, ses relations avec son supérieur hiérarchique et ses interrelations avec ses pairs. Elle encourage le dirigeant à écouter les différentes propositions de ses collaborateurs directs, à apprécier leurs efforts de créativité et d'innovation, à recadrer leurs objectifs par rapport aux siens, à repérer les objectifs ou variables d'action qui leur manquent, à se rendre compte de leurs difficultés ou de nouvelles opportunités de collaboration latérale entre eux. Elle l'invite également à enrichir sa propre grille grâce aux suggestions souvent très pertinentes de ses collaborateurs, ce qui contribue à renforcer la cohérence de l'équipe de direction.

□ Elle permet à chaque collaborateur de découvrir la grille de son dirigeant et de se sentir ainsi plus et mieux dirigé. Elle lui donne l'occasion de présenter sa propre grille, c'est-à-dire son projet d'action à horizon d'un an tel qu'il souhaiterait le développer, de recueillir des suggestions de la part de son supérieur et de ses pairs, et de se donner la possibilité de montrer sa capacité à générer et promouvoir des idées nouvelles. Elle l'informe sur la façon, dont ses pairs se représentent mentalement les fonctions des uns et des autres, en particulier la sienne. Elle contribue là aussi à l'amélioration de la cohérence de l'équipe.

□ Si tous les acteurs, en particulier le dirigeant, sont prédisposés à faire de la réunion d'intégration des grilles un espace authentique de dialogue, la réunion d'intégration des grilles permet de renforcer substantiellement non seulement la cohérence, mais aussi la cohésion de l'équipe de direction. Au cours de cette réunion, la plupart des grilles, dont celle du dirigeant, s'enrichissent des points de vue, suggestions et recommandations des uns et des autres et sont en conséquence modifiées dans le sens d'une meilleure interpénétration des logiques et des intentions. C'est en se confrontant que les logiques de raisonnement (réflexes mentaux, schémas de représentation, modèles de causalité, prise en compte des contradictions, etc.) ont la possibilité de se respecter et de s'intriquer au bénéfice de tous.

La phase II de la démarche OVAR est plus classique et présente un caractère plus technique : elle n'a de sens et ne peut se dérouler intelligemment qu'après qu'il y ait eu accord sur l'harmonisation des grilles des membres de l'équipe de direction.

Elle consiste pour chaque membre de l'équipe de direction à :

- élaborer (seul ou à plusieurs selon les cas) le plan d'action correspondant à chacune des variables d'action dont il est reconnu responsable,
- à sélectionner les indicateurs les plus pertinents pour suivre la réalisation de ses objectifs, de ses variables d'action et de ses plans d'action,
- à construire à partir de ces indicateurs son propre tableau de bord en fonction des ses priorités et à en informatiser le maniement.

La sélection des indicateurs peut arriver à modifier l'énoncé insuffisamment précis de certains objectifs ou variables d'action.

La finalité de la démarche

La finalité de la démarche OVAR est de contribuer à renforcer les deux composantes complexes d'une équipe de direction que sont la cohérence et la cohésion, c'est-à-dire la convergence des buts au sein de cette équipe. Pour ce faire, elle s'appuie sur une méthode technique qui consiste à faire travailler chaque membre de l'équipe de direction, par étapes successives, sur ses objectifs, ses plans d'action, ses indicateurs et, in fine, son tableau de bord individuels, et à organiser à chaque étape les échanges nécessaires pour harmoniser les positions des uns et des autres.

On entend par *cohérence* d'une équipe de direction sa capacité à rassembler des personnes et des rôles en respectant leur diversité, c'est-à-dire à différencier les rôles de façon à ce que chaque personne se comporte en tant qu'individu autonome et responsable, et à associer ces rôles dans un ensemble agrégé, fondé sur une hétérogénéité reconnue et harmonisée.

On entend par *cohésion* d'une équipe de direction la capacité de celle-ci à fonctionner comme une entité unitaire et solidaire, comme un tout soudé et homogène. Une équipe cohésive agit comme un acteur uni résultat d'une fusion : un seul corps, une seule voix, une seule âme.

Les résultats de recherche¹⁰ et d'expérience pratique obtenus à travers l'application de la démarche depuis une vingtaine d'années tendent à montrer que :

- si l'équipe de direction a déjà une certaine cohésion, la démarche OVAR améliore fortement sa cohérence, ce qui contribue à renforcer en retour la cohésion existante,
- si l'équipe est au départ peu cohésive, la démarche OVAR ne contribue que faiblement à améliorer sa cohérence.

En d'autres termes, une volonté commune de coopération et d'amélioration de la situation actuelle est un pré-requis indispensable à une application efficace de la démarche. Une fois, ce pré-requis corroboré, la première étape de la démarche contribue à consolider la cohérence au sein d'une équipe de direction en différenciant et en intégrant à la fois les rôles et leurs représentations dans la tête des personnes. La seconde est de se servir de cette amélioration de

¹⁰ On pourra à ce propos consulter le travail de thèse de doctorat de José Luis Pech Varguez sur la cohérence et la cohésion d'équipes dirigeantes dans l'hôtellerie du Yucatan au Mexique.

la cohérence comme d'un levier pour renforcer la cohésion de cette équipe dirigeante. Et ainsi de suite, selon un processus de nature dialectique, puisque cette cohésion plus forte aide à son tour à améliorer encore plus la cohérence.

Les fondements de la démarche

La démarche OVAR considère que :

- L'organisation, comme ses différentes composantes (identité, stratégie, structure, instruments de gestion, etc.) et situations, n'est pas une réalité objective qui s'impose à tous et qui est partagée par tous. Au sein d'une équipe de direction, chacun construit dans sa tête l'organisation, la stratégie, la structure, mais aussi et surtout sa propre fonction et celles des autres, son propre poste et ceux des autres, et cela en fonction d'enjeux qui restent flous et avec une cécité partielle à certains aspects de l'organisation, cécité qui demeure la plupart du temps inconsciente. Compte tenu de ces enjeux et de ces zones de cécité, le maintien de la cohérence et la cohésion dans une équipe de direction n'est pas une simple affaire qui puisse se régler mécaniquement.
- La stratégie n'est jamais clairement perçue et intégralement acceptée par tous, ce qui provoque une distorsion des points de vue des uns et des autres.
- La structure apparaît toujours floue, mouvante, sujette à des rapports de force et des enjeux de pouvoir.
- Confrontés à une même situation de management, les membres d'une équipe développent des chaînes de causalité différentes. Comme celles-ci sont rarement explicitées et encore moins confrontées, une certaine confusion règne au sein de l'équipe de direction avec le danger d'un conflit latent qui peut à tout moment générer des tensions et des affrontements.
- Tout objectif, même le plus quantitatif, est toujours imprégné de valeurs et chargé de subjectivité.
- Enfin, la définition d'un objectif n'est pas un exercice facile car, conceptuellement, on ne sait pas très bien ce qu'est un objectif dans une chaîne de fins et moyens. Quand un objectif cesse-t-il d'être une fin pour devenir un moyen ?

La démarche OVAR ne peut donc ignorer les questions suivantes : Peut-on imposer à ses collaborateurs des objectifs sans concertation ? Quels sont les effets pervers sur les relations latérales de la déclinaison des objectifs le long des lignes hiérarchiques ? La cohérence issue d'un emboîtement mécanique entre objectifs et sous-objectifs, entre les objectifs d'un supérieur et ceux de ses subordonnés a-t-il un sens pour tous les acteurs concernés ? Comment reconnaître les enjeux en présence et les rapports de forces, et comment canaliser leurs effets pervers ? Et surtout, comment permettre à chacun des membres d'une équipe de direction d'être partie prenante dans le maintien ou le renforcement de la cohérence et de la cohésion au sein d'une équipe ?

La démarche OVAR repose sur les principes épistémologiques suivants, qui la distinguent de la Direction par Objectifs classique :

- ❑ Au sein d'une équipe de direction, chaque manager se représente subjectivement sa fonction (ou son poste) ; il en résulte que cette fonction ou ce poste est davantage une représentation, une construction mentale qu'une réalité objective. Il n'existe pas une fonction dans un réseau de fonctions d'un côté, et une personne qui occupe cette fonction de l'autre,

mais un ensemble réseau-fonction-personne dans lequel les trois éléments sont fortement intriqués. Le manager se représente également les fonctions de ses principaux partenaires de travail, celles de son supérieur, de ses subordonnés, de ses collègues, de ses clients ou de ses fournisseurs internes ou externes de services ou de produits, etc. ; mais il ne s'assure jamais auprès d'eux de la qualité de cette représentation. Il se représente enfin le système d'actions et d'interactions qui le lie à ses partenaires de travail et qui lie ces derniers entre eux (en particulier les modèles de causalité, les relations de cause à effet, les relations de contingence, etc. qui sous-tendent ces actions et ces interrelations). Tous les membres de l'équipe de direction font de même. Mais ils n'ont pas l'habitude de communiquer sur ces représentations.

□ On pourrait penser que les descriptions ou définitions classiques de fonction (ou de poste) contribuent à clarifier les rôles de chacun et à faciliter cette compréhension mutuelle. Il n'en est rien car elles sont loin d'exprimer la complexité, la subtilité et la subjectivité de ces représentations ou constructions mentales. Elles se présentent sous la forme d'une énumération d'activités, généralement élaborée par des spécialistes de la Direction des ressources humaines ou par des consultants externes, et donc très rarement par ceux qui sont chargés de les faire vivre. Elles tendent à délimiter sommairement et, parfois à figer, le périmètre d'activité, et non à ouvrir de nouveaux possibles (stratégies de progrès ou de changement) qui émergent au fil du temps et en fonction des événements. Elles sont plutôt statiques, au moins sur une certaine période, alors qu'une fonction, en particulier celle des dirigeants, évolue en permanence. Elles ne traitent jamais des modèles de causalité entre les facteurs ou entre les actions. Elles n'appréhendent pas les réflexes mentaux des managers, le caractère politique de leurs rôles et de leurs interrelations, les contradictions inhérentes au management.

□ Plus généralement, les instruments formels de management (la recherche, la discussion et la sélection d'une stratégie, la construction d'un plan, l'élaboration d'un budget, etc.) sont des tentatives, des efforts de rationalisation de la délimitation des responsabilités, de la répartition des ressources, de la définition des résultats, des relations entre objectifs et moyens, des interrelations objectives entre les personnes ; mais ils ne créent pas les espaces de communication nécessaires à l'échange de ces représentations mentales des fonctions individuelles, des interactions et des contributions mutuelles. En outre, même si les personnes arrivent à se mettre d'accord sur les grandes orientations stratégiques, elles ne sont jamais certaines de se représenter de la même façon les modèles de causalité implicites qui les sous-tendent et d'appréhender la mise en œuvre de ces orientations dans les mêmes termes. Quand les membres d'une équipe de direction tentent de confronter leurs représentations, ils le font plutôt au cours de conversations informelles, chacun à sa manière, souvent de façon partisane (sur la défensive ou à l'offensive) ou politique (en termes de rapports de force). A la logique de confrontation de points de vue se substitue généralement une logique de conflits ou de connivence d'opinions. De cette non-communication sur les représentations qu'ont les uns et les autres de leurs fonctions respectives, naissent des interfaces négligées, des répétitions d'activités, des incompréhensions, des ressentiments et même des fractures dans les relations interpersonnelles. Ces fractures naissent en particulier des différences d'appréhension des contradictions qui fondent le management par les membres d'une équipe de direction (être dirigé par le sens - être autonome, être abstrait (réflexion, problèmes) – être concret (action, solutions), diriger - déléguer, être endogène (au service de l'entreprise) – être exogène (au service des clients), être local – être global, être individuel – être collectif, être proactif – être réactif, être prospectif – être rétrospectif, etc.)

□ Quand un responsable se voit imposer par son supérieur des objectifs et des moyens pour les atteindre, il considère que sa fonction n'est plus construite mentalement par lui, mais par son supérieur. Il a alors l'impression d'être nié en tant qu'acteur autonome et de n'«exister» qu'à travers ce supérieur. C'est souvent ce que ressentent les managers face à la démarche classique de direction par objectifs dans laquelle les objectifs partent d'en haut et descendent par déclinaison quasi-mécanique le long des lignes hiérarchiques. Pour qu'un responsable puisse s'approprier une fonction et le système d'actions, d'interactions et de représentations qui lui est associé, il doit être capable de contribuer activement à sa définition et d'imaginer son évolution en projection sur le futur, de la communiquer aux autres et d'en débattre. Mais, même ainsi, il n'est jamais certain que ses partenaires de travail se représentent sa fonction dans les mêmes termes que lui.

□ Pour que les différents membres d'une équipe de direction puissent expliciter les représentations qu'ils ont de leur propre fonction et de celle des autres, et les communiquer à ces derniers, ils doivent disposer en commun d'une démarche de décodage commune, d'un mode d'usage social partagé qui leur permettent d'explicitier ces représentations et de faciliter leur communication. Cette démarche doit être suffisamment simple pour être facilement comprise, expérimentée par tous, et reproductible dans le temps. Elle doit aussi être suffisamment sensible et fine pour refléter la double complexité des schémas mentaux des managers et des fonctions dont ces derniers ont la charge, fonctions fortement enchevêtrées et en changement permanent. Cette démarche ne peut relever que de la maïeutique.

La démarche OVAR tente de remplir cette fonction de «révélateur» des représentations (réflexes cognitifs, schémas mentaux, modèles de causalité, vécu des contradictions, etc.) qu'ont les uns et des autres de leur propre fonction, de celles des autres et surtout de leurs interrelations. Elle aide chaque responsable à exprimer la façon dont il construit sa propre fonction en connexion avec celles des autres, et à communiquer cette représentation aux autres membres d'une équipe de direction.

Conclusion

En résumé, nous visions dans ce texte à signaler que la plupart des chercheurs travaillant sur la complexité avait tendance à s'adresser au monde de l'action en adoptant une position extérieure contemplative, et distinguant en cela le monde des idées du monde du faire. Grâce à cette attitude, supérieure bien évidemment..., ils dénonçaient la fausseté des approximations et des simplifications des tenants de l'action. D'une certaine manière, on peut qualifier cette attitude de descendante, voire de condescendante. Nous opposons à ce comportement, un comportement de nature ascendante qui redonne aux simplifications non seulement une valeur pragmatique mais aussi une valeur épistémologique. En effet, nous ne distinguons pas le monde des idées du monde de l'action et nous estimons que dans le cadre d'une science de l'action comme le management, une représentation se construit, de par son utilité et de son efficacité, une validité épistémologique. En d'autres termes, le simple crée aussi du savoir ; c'est un apprentissage du complexe par le simple.

En donnant de l'importance au simple, nous avons cherché à explorer quelques-uns des modes cognitifs de la simplification chez les managers. Mais, ces modes de simplification peuvent à leur tour se transformer en réflexes mentaux, c'est-à-dire en une idéologie de la simplicité. C'est pourquoi, plutôt qu'à tenter d'introduire toujours plus de complexité dans des instruments qui semblent être peu adaptés en général à cet impératif, nous prêchons instamment pour des recherches visant à élargir le registre de ces simplifications et aussi à

inventer des heuristiques toujours plus pertinentes à partir de ces simplifications. Mais pour éviter encore une fois que ces heuristiques, même plus perfectionnées ne se transforment elles-mêmes en réflexes, nous estimons qu'un enjeu particulièrement important de la recherche peut être constitué par l'étude des manières dont ces heuristiques sont assimilées et accommodées par les managers.

Bibliographie

- ABRAHAM Y.M. et DE GEUSER F. (2001), "From anxiety to method: how fear turns management tools into anti-management tools", EGOS, 17th Colloquium, July, 5-7, Lyon.
- ALLISON G. T., 1971, *Essence of Decision : explaining the Cuban Missile Crisis*, Boston, Little, Brown.
- ARGYRIS C. (1952), *The impact of Budgets on People*, The Controllershship Foundation, Inc., Cornell University, The School of Business and Public Administration.
- ASHBY W. R.(1958), "Requisite variety and its implications for the control of complex systems." *Cybernetica*, 1(2):83-99
- BAECHLER J. (1976), *Qu'est-ce que l'idéologie ?*, Gallimard, Paris
- BATESON G. (1977), *Vers une écologie de l'esprit*, Paris, Seuil.
- BAUMOL W. (1965), *Economic Theory and Operational Research*. J. Wiley, New York
- BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NÓRREKLIT H. (2004), The American balanced scorecard versus the French tableau de bord : the ideological dimension, *Management Accounting Research*, forthcoming.
- BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NÓRREKLIT H. (2002), L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai, p. 7-32.
- CYERT R.M. et MARCH J.G. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, , N.J., Prentice Hall, (Traduction : *Processus de décision dans l'entreprise*, Dunod, Paris, 1970).
- DE GEUSER F. et FIOL M. (2003), Faire face à des situations complexes. La blessure narcissique des managers, in MOINJEON B. (Ed), *La formation des cadres dirigeants. L'apport de la recherche*, L'Harmattan.
- DELORME R. (2000), Théorie de la complexité et institutions en économie, *Colloque Organisations et institutions*, Amiens, 25-26 mai
- DETOEUF A. (1967), "Le probleme des prix de revient", *Echanges*, 2.
- DEWEY J. (1910), *How we think*, New York, Heath & Company.
- DU TILLY R. et FIOL M. (1980), *Planeación y control de costos*, México, Editorial Trillas.
- EISENHARDT K.M. (1990), Speed and strategic choice : How Managers accelerate Decision Making, *California Management Review*, vol 32, n° 3, printemps.
- ELLUL J. (1967), *Métamorphose du bourgeois*, Calman-Levy
- EPSTEIN, M. J., et MANZONI, J. F. (1997). The balanced scorecard and tableau de bord : translating strategy into action. *Management Accounting*, 79, 2, 28-36.
- ETZIONI A. (1961), *A comparative Analysis of Complex Organizations*, New York, The Free Press of Glencoe.
- FIOL M. (2001), "La toma de decisiones de directivos latinos", *Revista de Administração de Empresas*, vol. 41, n°4, pp. 16-25.
- FOUCAULT M. (1966), *Les mots et les choses*, Gallimard, Paris
- GALBRAITH J. (1973), *Designing Complex Organizations*, Reading, Ma., Addison-Wesley Publishing Co.

- GIRIN J. (2001), "Management et complexité, comment importer en gestion un concept polysémique? in LAUFER R., *Les Nouvelles Fondations des Sciences de Gestion*, Vuibert, Paris, pp. 125-139.
- HAYEK, F.A. (1946), *The Road to Serfdom*, Chicago, Université de Chicago Press (traduction : *La route de la servitude*, Paris, Librairie de Médecis, 1946).
- KAPLAN R. et NORTON D. (1992), "The Balanced Scorecard — Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79.
- KAPLAN, R.S et NORTON D.P. (1992), *The balanced scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business review, Janvier-Février 1992.
- KAPLAN, R.S et NORTON D.P. (1996), *The balanced scorecard*, Harvard Business School Press, Boston (MA).
- LAUFER R. (1982), *Le Prince Bureaucrate*, Paris, Flammarion.
- LE GOFF J. (2002), *La démocratie post-totalitaire*, Paris, La découverte.
- LE MOIGNE J.L. (1990), *La modélisation des systèmes complexes*, Paris, Dunod.
- MANNHEIM K (1929), *Ideologie et utopie*, Paris, Ed. Marcel Riviere.
- MARCH J. et SIMON H. A. (1958), *Organizations*, New York, John Wiley and sons.
- MARCH J.G. (1988), *Decisions and Organizations*, New York, Basil Blackwell Ltd (traduction : *Décisions et organisations*, Paris, Dunod, 1991).
- MATTESICH R. (1958), *Mathematical Models in Business Accounting*, *The Accounting Review*, Juillet 1958, pp. 472-481
- MENDOZA C. et ZRIHEN R. (1999), *Le tableau de bord, en VO ou en version américaine?*, *Revue Française de Comptabilité*, 309, 60-66.
- MINTZBERG H. (1984), *La profession de manager*, Paris, les Editions d'Organisation.
- MINTZBERG H. et WESTLEY F. (2001), *It's Not What You Think*, *Sloan Management Review*, Printemps, pp. 89-93
- MORIN E. (1990), *Introduction à la pensée complexe*, Paris, ESF.
- MORIN E. (1977-2001), *La méthode*, Tomes 1, 2, 3 4 et 5, Paris, Seuil.
- MORIN E. (2000), *Relier les connaissances*, Paris, Seuil.
- NÖRREKLIT H. (1999), *The Balance on the balanced scorecard – A critical analysis of some of its assumptions*, *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 65-88.
- PESQUEUX Y. (2000), *Le gouvernement de l'entreprise comme idéologie*, Paris, Ellipses.
- RICOEUR P. (1997), *L'idéologie et l'utopie*, Paris, Seuil.
- SCHENCK (1984), *Cognitive Simplification Processes in Strategic Decision-Making*, *Strategic Management Journal*, vol.5, p. 111-128.
- SFEZ L. (1981), *Critique de la décision*, Paris, Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques.
- SIMON H. (1947), *Administrative Behavior*, New York The Mc Millan Company, (Traduction : *Administration et processus de décision*, Paris, Economica, 1983).
- SIMON H. (1980), *The new Science of Management Decision (1977)* Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall Inc. (Traduction : *Le nouveau management. La décision par les ordinateurs*, Paris, Economica).
- SOLE A. (1996), "La décision : production de possibles et d'impossibles", in CAZAMIAN P., HUBAULT F. et NOULIN M. (Ed.), *Traité d'ergonomie*, Toulouse, Octares Editions, pp. 573-636.
- VASCONCELOS F. et RAMIREZ R. (XXX), *Competences and complexity: an exploration*, *Organizational Learning Symposium, Lancaster University*.
- ZIN J. (XX), *La complexité et son idéologie*, <http://perso.wanadoo.fr/marxiens/sciences/complexi.htm>