

# Les frontières de la recherche en contrôle de gestion : une analyse des cadres théoriques mobilisés

Marc Bollecker, Wilfrid Azan

▶ **To cite this version:**

Marc Bollecker, Wilfrid Azan. Les frontières de la recherche en contrôle de gestion : une analyse des cadres théoriques mobilisés. 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, May 2008, Cergy-Pontoise, France. pp.CD Rom. halshs-00522395

**HAL Id: halshs-00522395**
**https://shs.hal.science/halshs-00522395**

Submitted on 30 Sep 2010

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

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

# Les frontières de la recherche en contrôle de gestion : une analyse des cadres théoriques mobilisés

**Marc BOLLECKER et Wilfrid AZAN**

**Résumé** : De nombreux auteurs mettent l'accent sur la nécessité d'une ouverture disciplinaire dans les travaux de recherche. Notre article vise à analyser l'importance d'une telle démarche au travers de l'étude de ses enjeux et des pratiques des chercheurs en contrôle de gestion. Plus précisément, nous avons tenté de cerner le degré de perméabilité des travaux en contrôle à des cadres conceptuels externes. Pour ce faire, les numéros de revues françaises – *Comptabilité, Contrôle, Audit* et *Finance, Contrôle, Stratégie* – et d'une revue américaine – *Management science* – ont été analysés pour la période 2000 – 2007.

**Mots clefs : épistémologie, contrôle de gestion, cadres théoriques**

**Abstract :** A lot of contributions state out the importance of transdisciplinarity in research. Our research deepens the practices and the objectives of interdisciplinary approach in controlling. It analyses the impact of interdisciplinary approach. More precisely, we aim to measure the importation in business science of other theoretical frameworks especially from other sciences which proximity is relevant i.e. organization theory or any close science. Thus, we analysed some French reviews like *Comptabilité, Contrôle, Audit or Finance, Contrôle, Stratégie* and one American review *Management Science between 2000-and 2007.*

**Keywords : epistemology, management control**

**Marc BOLLECKER**
Université de Haute Alsace
GRAICO
Tél : 33 (0)3 89 33 74 61
courriel : marc.bollecker@uha.fr

**Wilfrid AZAN**
Université de Haute Alsace
CEREFIGE
Faculté des Sciences Economiques et des Sciences Juridiques
Tel : 0389568260
Courriel : Wilfrid.azan@uha.fr

# Introduction

Depuis les années soixante dix, la recherche en contrôle de gestion se caractérise par une ouverture disciplinaire marquée. Bien que développant ses propres outils et concepts à l'intersection de l'audit et de la comptabilité (Dupuy, 2002), le contrôle de gestion se diversifie. Ses relations avec la sociologie (Amintas, 1999, 173), les théories économiques (Langevin, 1999), la sociologie et la philosophie (Bessire, 2002), la science des systèmes (Lacroux, 1999) montrent son ouverture vers d'autres disciplines. Les thématiques de certains numéros spéciaux de la revue *Comptabilité, Contrôle, Audit* témoignent également d'une telle ouverture : sociologie de la comptabilité (CCA, 2004), histoire de la comptabilité, du management et de l'audit (CCA, 2005).

Une telle tendance nous a conduit à nous interroger sur les frontières de la discipline en analysant les pratiques des chercheurs en matière d'emprunt théorique. Les travaux de ce type, qui visent à faciliter la visualisation du cœur du champ d'une discipline, de sa périphérie, des principaux programmes de recherche qui la constituent ainsi que de leurs liaisons (Igalens et Roussel, 1998, 57), se développent depuis plusieurs années. Qu'il s'agisse de l'analyse de l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité (Gendron et Baker, 2001), de l'étude des auteurs, revues et centres de recherche les plus productifs (Charreaux et Schatt, 2005, Lowe et Locke, 2005) de la structure des connaissances dans la discipline (Chtioui et Soulerot, 2006) ou encore des caractéristiques des articles publiés dans un support (Bhimani, 2002, Gosselin, 2005), les publications sont nombreuses. Malgré la pluralité de ces travaux, aucune contribution ne porte, à notre connaissance, sur le degré de perméabilité des travaux en contrôle de gestion à des cadres conceptuels externes susceptibles de porter un éclairage sur les relations entre les disciplines.

Cet article analyse, dans un premier temps, les enjeux d'une démarche d'emprunt pour les Sciences de gestion et surtout pour le contrôle de gestion (1.). Dans un second temps, les pratiques des chercheurs dans le domaine sont cernées à partir de l'analyse de huit années de publications dans deux revues scientifiques françaises - *Comptabilité, Contrôle, Audit (CCA)* et *Finance, Contrôle, Stratégie (FCS)* et dans une revue américaine généraliste - *Management science (MS)* - (2.). Enfin, les enseignements tirés de cette analyse sont présentés dans un troisième temps (3).

# 1. L'importance d'une ouverture disciplinaire en contrôle

L'analyse des pratiques des chercheurs en contrôle de gestion (1.2.) nécessite la définition préalable d'un cadre général qui détermine les enjeux de ces pratiques pour le contrôle de gestion (1.1.).

## 1.1. Les enjeux théoriques et pratiques

Les emprunts disciplinaires sont fréquents en Sciences de Gestion à l'instar de la théorie des organisations qui construit ses propres modèles et emprunte largement à d'autres disciplines (Rojot, 2005, 15). Une telle démarche est encouragée par le CNRS, non seulement au sein des Sciences de Gestion, mais aussi entre les Sciences humaines et sociales et les Sciences de l'Ingénieur (Guillot-Soulez et Soulez, 2004). Elle présente à la fois des avantages et des risques pour les Sciences de gestion, et plus précisément pour le contrôle de gestion.

Les emprunts théoriques sont de nature à diversifier les analyses et à enrichir la recherche. Comme le souligne Rojot (2005, 14) « *dans l'état actuel des sciences de gestion*, (il faut défendre) *la possibilité de maintenir une capacité à conserver une pluralité d'approches, indépendamment des frontières disciplinaires, et de choisir parmi elles en fonction des besoins… La capacité d'utiliser plusieurs cadres conceptuels constitue un atout fondamental autant pour le théoricien que pour le praticien de l'organisation* ».

Pour les praticiens, l'ouverture disciplinaire présente également un intérêt. En effet, les savoirs mobilisés par le contrôle de gestion permettent aux contrôleurs de maîtriser l'ensemble des facettes de leur métier : didactique, modélisation, animation, ingénierie de connaissances… (Burlaud et *ali*, 2004, 326). Pour les managers, les travaux consacrés par exemple à l'apprentissage (Bollecker, 2002, Batac et De la Villarmois, 2003), qui se traduisent par des emprunts théoriques, peuvent les préparer à être des créateurs de savoir (Bouquin et Fiol, 2007). Pour les chercheurs, l'ouverture vers d'autres disciplines est de nature à *élargir et à enrichir un débat théorique* (Amintas, 2002). L'élargissement est susceptible d'amener une *reformulation des interrogations et d'inciter à des problématisations renouvelées*. En effet, « *un savant a plus de chances d'innover en s'éloignant des noyaux traditionnels de sa discipline pour avancer vers ses zones frontalières. Le progrès s'accomplit de manière*

*croissante aux interstices des disciplines* » (Dogan et Pahre, 1991). Pour Amintas (2002, 11), citant les travaux de Bachelard, une science ne se construit que lorsqu'elle accepte de s'interroger sur elle-même. Ainsi, et comme le souligne Burlaud et *ali*. (2004, 326) les éclairages scientifiques qu'apporte la théorie des organisations contribuent à de telles capacité d'innovation en permettant de renouveler sans cesse les réflexions sur la place du contrôle de gestion.

Parallèlement, l'emprunt théorique contribue à structurer la vision du contrôle, son statut, ses finalités, ses modes de fonctionnement. Par exemple, Bessire (2002) se fonde sur la philosophie pour structurer le courant critique en contrôle de gestion. Bouquin (1997) mobilise des paradigmes sociologiques pour catégoriser les recherches en contrôle de gestion, en distinguant le structuro-fonctionnalisme de l'interprétativo-constructivisme. Langevin (1999) se base sur l'économie pour structurer les travaux en contrôle de gestion en s'appuyant sur une approche contractualiste et une approche conventionnaliste. Par ailleurs, les intersections entre les disciplines scientifiques facilitent la lecture de certains phénomènes. Comme l'indique Amintas (1999, 184), le recours à la sociologie des organisations par les chercheurs en Sciences de gestion, et notamment en contrôle de gestion, facilite la compréhension des mécanismes complexes mais fondamentaux du contrôle organisationnel. Il conduit au dépassement d'un certain réductionnisme imposé par le découpage disciplinaire. Le recours à d'autres disciplines est également de nature à faciliter le travail du chercheur. Elle lui permet d'expliciter ses propres idéologies ou ses conceptualisations implicitement normatives (Savall, Zardet, 2004, 141) et de connaître les limites de son propre travail (2004, 143).

Cependant, l'emprunt de cadres conceptuels externes présente, pour certains auteurs, des risques pour les Sciences de gestion, et pour le contrôle de gestion. En effet, l'emprunt fait à de multiples sciences conduit à s'interroger sur la nature véritable de l'objet des sciences de gestion (Hatchuel et Moisdon, 1993). Comme le souligne David et *ali* (2000, 12), la tentation est grande de continuer à voir les sciences de gestion comme un champ pluridisciplinaire, ce qui suscite des interrogations sur le véritable horizon d'une discipline pensée comme un carrefour. Pour les auteurs, une telle démarche présente des risques d'épuisement d'un programme de recherche, ou un « aggiornamento » que les difficultés accumulées rendent inévitables. Les interactions avec les autres disciplines scientifiques peuvent présenter des risques de dilution du contrôle de gestion. De tels risques sont présents dans les relations qu'entretient le contrôle de gestion avec la science des systèmes. De ce fait, une démarche

prudente s'impose car le contrôle a certes des racines cybernétiques, mais n'est pas un processus « automatique » (Lacroux, 1999, 225).

### 1.2. Identification des tendances générales d'emprunt

Au-delà de l'identification de ces enjeux, notre recherche a consisté à analyser les pratiques de la communauté scientifique en contrôle. Une première lecture des travaux montre que les emprunts disciplinaires sont fréquents. Différents types de contributions peuvent être distinguées :

- Les recherches réalisées sur *deux champs spécifiques des Sciences de gestion* : entre le marketing et le contrôle de gestion (Bollecker et Niglis, 2006), la gestion des ressources humaines et le contrôle (Naro, 1995, Defélix, 1999).
- Les publications qui font référence *à des théories transversales en gestion* et notamment aux théories des organisations[1], à l'instar de la théorie de la contingence mobilisée dans les contributions sur le calcul des coûts dans le secteur bancaire (Godowski, 2000), le Balanced scorecard dans le secteur hospitalier (Nobre, 2001), les systèmes de mesure de performance dans les PME (Germain, 2004)...
- Les travaux qui empruntent des cadres conceptuels à des disciplines voisines aux sciences de gestion. Certaines de ces contributions *visent à structurer la recherche du champ analysé* (Bouquin, 1997, Bessire, 2002, Langevin, 1999). Par ailleurs, d'autres travaux se réfèrent à des théories de disciplines scientifiques voisines aux Sciences de gestion pour *enrichir l'analyse des problématiques étudiées* : la mobilisation de la théorie de la régulation sociale dans les travaux consacrés aux budgets (Thomas, 2003), de la théorie de la reproduction et de la sociologie de l'économie des grandeurs pour la dimension culturelle des outils de gestion (Bourguignon), de l'analyse stratégique pour le balanced scorecard (Ponssard et Saulpic, 2000) ou encore de la théorie des réseaux sociaux pour la comptabilité analytique (Lemarchand et Leroy, 2000), constituent plusieurs illustrations de ces pratiques d'emprunt.

L'ensemble de ces travaux montre l'ouverture de la recherche en contrôle de gestion à des cadres conceptuels externes. Quand bien même certaines contributions cherchent à analyser l'influence sur le contrôle de gestion, le poids réel de ces cadres conceptuels dans la recherche

n'est pas définit. Afin de caractériser les relations entre le contrôle de gestion et d'autres disciplines, notre contribution a consisté à analyser la nature et le poids de ces emprunts.

# 2- Résultats

Avant de présenter les résultats de l'étude (2.2. et 2.3.), la méthodologie d'analyse est exposée (2.1.).

## 2.1. Méthodologie d'analyse

Notre contribution s'inscrit dans une perspective scientométrique qui a pour principe « *l'analyse de l'activité scientifique comme un système d'énoncés rendant compte de raisonnements logiquement structurés et communiqués* » (Callon et al., 1993). Elle peut s'effectuer selon deux méthodes alternatives : l'analyse bibliométrique et l'analyse thématique (Denis et Czellar, 1997). La première consiste à analyser les références bibliographiques des articles étudiés. La seconde se traduit par l'examen du contenu des articles en recensant les thèmes d'étude privilégiés par une discipline scientifique et en classant les publications en fonction de leur thème d'étude principal. Compte des objectifs de notre recherche, cette dernière a été retenue.

La méthode a consisté à recenser les pratiques d'emprunt théorique à partir des publications en contrôle de gestion des revues *Comptabilité Contrôle Audit*, et *Finance Contrôle Stratégie*. Par ailleurs, la revue *Management Science* a été analysée. La méthodologie retenue consiste à recenser les articles comportant la notion de contrôle ou de performance dans une revue classée comme généraliste par le CNRS et anglo-saxonne, afin d'éviter l'effet « microcosme » lié à l'analyse de revues uniquement françaises spécialisées. A la lecture de plusieurs classements dont celui du CNRS 2003 ou encore 2007, plusieurs revues apparaissent comme «généralistes » en sciences de gestion. Nous posons ici que ce terme amène qu'elles traitent de plusieurs domaines de la gestion avec plusieurs types de méthodologies issues de plusieurs paradigmes. Parmi elles, nous trouvons la revue Administrative Science Quarterly. Y figure également la revue Management Science. Les revues généralistes traitent donc entre autres du contrôle de gestion mais pas seulement et proposent une mixité théorique et objective. Il est particulièrement intéressant pour être complet dans notre étude de nous pencher sur l'étude d'une revue décrite comme « généraliste » afin d'observer si les cadres théoriques

mobilisés sont différents de ceux mobilisés dans des articles de CCA et de FCS et portant sur le contrôle de gestion.[2]

L'analyse s'est focalisée sur la période 2000-2007 dans la mesure où les articles publiés dans la revue CCA (depuis sa création en 1995 jusqu'à l'année 2000) ne font que peu référence à des disciplines voisines comme la sociologie ou la philosophie (Gendron et Baker, 2001).[3] La démarche a consisté à sélectionner dans un premier temps les articles en contrôle[4] puis, dans un second temps, à identifier ceux qui font référence à un cadre conceptuel externe. Les contributions retenues sont ordonnées par thème de recherche et par construits fondateurs à partir de la lecture des titres, résumés, et mots clefs des contributions. Il en ressort la classification suivante :

- Les articles à *thématique organisationnelle* et relatifs aux systèmes de contrôle de gestion (cohérence entre différents modèles de contrôle, analyse dans des contextes particuliers : PME, organisations sportives…). D'autres thématiques « organisationnelles » ont été identifiées, notamment « contrôle de gestion et changement » (évolution du système, de la fonction, diffusion d'outils de contrôle innovants), « contrôle des comportements » (équipes virtuelles, pratiques de surveillance, responsabilité, relation client-fournisseur), « contrôle organisationnel » (de réseaux d'entreprise, dans des contextes de système d'information différenciés, dans la grande distribution…), « contrôle de projet » (de système d'information R&D, équipes) « contrôle d'efficience des politiques publiques » (lutte contre la drogue, don d'organes), « contrôle des TIC » (place de marché, supply chain management).
- Les travaux consacrés à *l'instrumentation* ont été également sélectionnés (même en l'absence du terme « contrôle ») : calcul de coût, coût cible, comptabilité par activité (ABC), budget, valeur ajoutée économique, méthode GP-UVA, évaluation et indicateur de performance, tableaux de bord, balanced scorecard, ERP, PCI *etc*. Certaines difficultés peuvent néanmoins apparaître : considérer la méthode de la valeur ajoutée économique comme une méthode de contrôle de gestion est discutable dans la mesure où la finance peut également en revendiquer la paternité et l'appartenance.
- Une thématique spécifique se distingue dans l'analyse de la revue *Management science* : *information et décision*… il s'agit de travaux consacrés à la supply chain,

aux spécifications clients dans les contrats, à la valorisation de projets en situation d'incertitude notamment

- Ont été retenus, par ailleurs, les articles traitant de problématiques relatives aux *comportements des acteurs*, et plus précisément les managers et les contrôleurs de gestion.
- Enfin, les articles développant des analyses *épistémologiques et méthodologiques* en contrôle de gestion ont également fait partie des contributions choisies.

Plusieurs de ces travaux sont caractérisés par une hybridité. Ainsi ceux portant à la fois sur la comptabilité par activité et la gestion par activité peuvent relever autant de contributions « instrumentales » qu' « organisationnelles » (dans ce cas précis, nous avons opté pour la thématique « organisation »). De la même manière, l'impact de l'implantation d'ERP sur la fonction de contrôle relève aussi bien de « l'instrumentation » que de « l'organisation ». Le critère retenu pour réaliser le regroupement a alors été celui de la thématique dominante qui reste éminemment subjectif.

Ce travail de sélection nous a conduit à retenir **123 articles** (79 pour CCA et FCS - 44 pour *Management Science*) dans les sources précédemment citées. L'analyse a alors consisté à identifier les cadres conceptuels n'étant pas reconnus comme faisant partie du contrôle de gestion, pour cerner l'importance des emprunts théoriques par les chercheurs. Le critère retenu pour le dénombrement des cadres conceptuels repose sur le principe de citation de ces dernières. Différents termes pouvant être utilisés pour citer un cadre conceptuel identique, nous avons retenu ceux qualifiés par les auteurs de « théorie », « paradigme », « approche » ou encore de « courant ». En l'absence de tels qualificatifs dans le texte, une quelconque référence implicite n'a pas été retenue, même dans le cas de sollicitations d'auteurs majeurs appartenant à un cadre qui les identifieraient et les singulariseraient.

### 2.2. Des pratiques d'emprunts variées

L'étude a donc consisté, dans un premier temps, à identifier les thématiques traitées dans les revues analysées.

**Tableau 1 : Les thématiques abordées dans les publications en contrôle de gestion**

| *Revues* | *CCA et FCS* | | *Management Science* | |
|---|---|---|---|---|
| **Thématiques** | **Nombre d'articles** | **Fréquence** | **Nombre d'articles** | **Fréquence** |
| Instrumentation | 40 | **50,63%** | 8 | 18,18% |
| Organisation | 23 | 29,11% | 12 | 27,27% |
| Information et décision | 0 | 0,00% | 22 | **50,00%** |
| Acteurs | 10 | 12,66% | 2 | 4,55% |
| Epistémologie et méthodologie | 6 | 7,59% | 0 | 0,00% |
| **TOTAL** | **79** | **100%** | **44** | **100,00%** |

Les articles analysés dans les deux revues françaises traitent majoritairement des outils de contrôle (50,63 %). La thématique relative au calcul des coûts est plus souvent traitée que celle liée aux tableaux de bord, aux budgets ou à l'évaluation de la performance. Pour la revue *Management Science*, les articles traitant de problématique du contrôle sont plus orientés vers l'optimisation et la modélisation pour la prise de décision (information et décision : 50 %). Près de 30 % des contributions traitent, dans les trois revues, de problématiques liées à l'organisation : le nombre significatif de travaux portant sur le contrôle des comportements (équipes virtuelles, pratiques de surveillance, responsabilité, relation client-fournisseur…), le contrôle organisationnel (réseaux d'entreprise, dans des contextes de système d'information différenciés, dans la grande distribution…), le management par les activités ou encore l'innovation et le changement, témoignent de préoccupations scientifiques plus larges. De telles préoccupations résultent, nous semble t-il, de questions théoriques et pratiques sur les risques d'opportunisme et de coordination (Besson, 2000) et sur les modalités d'évolution du contrôle de gestion soumis à un environnement mouvant pouvant générer des innovations managériales (CCA, 2003). Le tableau 1 témoigne d'une faible représentation de contributions sur les acteurs du contrôle de gestion, même si certains auteurs soulignent qu' « *après avoir privilégié les aspects purement techniques le contrôle de gestion intègre des éléments socio-politiques pour tenir compte notamment des comportements des acteurs dans l'organisation* » (Nobre, 1999, p. 147).

Par ailleurs, l'analyse montre que des cadres conceptuels, qui se situent en dehors du champ du contrôle de gestion, sont cités à plusieurs reprises dans un même article. En excluant les doublons, 131 citations théoriques ont été recensées, soit en moyenne 1,06 citation par contribution (1,2 pour les revues françaises étudiées et 0,81 pour *Management Science*).

Néanmoins, ce résultat cache une variété de pratiques dans la mesure où celles qui n'en citent aucune sont très nombreuses et celle qui y recours fréquemment sont plutôt rares.

**Tableau 2 : Fréquence de citation de théories externes au contrôle**

| ***Revues*** | ***CCA et FCS*** | | ***Management Science*** | |
|---|---|---|---|---|
| **Nombre de théories citées** | **Nombre d'articles** | **Fréquence** | **Nombre d'articles** | **Fréquence** |
| 0 | 37 | 46,84% | 16 | 36,36% |
| 1 | 15 | 18,99% | 21 | 47,73% |
| 2 | 15 | 18,99% | 6 | 13,64% |
| 3 | 6 | 7,59% | 1 | 2,27% |
| 4 | 1 | 1,27% | 0 | 0,00% |
| 5 | 4 | 5,06% | 0 | 0,00% |
| 8 | 1 | 1,27% | 0 | 0,00% |
| | 79 | 100% | 44 | 100% |

En effet, plus de 46 % des articles publiés dans CCA et FCS ne font pas référence à un cadre conceptuel externe. Moins de 34 % des travaux exploitent au moins 2 théories externes au contrôle de gestion. Pour la revue *Management Science*, près de 64 % des publications en contrôle empruntent un à trois concepts à d'autres disciplines. L'analyse par thématique s'avère plus riche d'enseignements.

**Tableau 3 : Les théories par thématique**

| ***Revues*** | ***CCA et FCS*** | | | ***Management Science*** | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Thématiques** | **Nombre de citations théoriques** | **Nombres d'articles** | **Moyenne par article et par thématique** | **Nombre de citations théoriques** | **Nombres d'articles** | **Moyenne par article et par thématique** |
| Instrumentation | 26 | 40 | 0,65 | 11 | 8 | 1,37 |
| Organisation | 43 | 23 | 1,87 | 10 | 12 | 0,83 |
| Information et décision | / | / | / | 15 | 22 | 0,68 |
| Acteur | 15 | 10 | 1,50 | 0 | 2 | 0 |
| Epistémologie et méthodologie | 11 | 6 | 1,83 | 0 | 0 | 0 |
| **TOTAL** | **95** | **79** | | **36** | **44** | |

Les articles techniques sont largement moins ouverts que ceux consacrés aux thématiques liées à l'organisation, aux acteurs, à l'épistémologie et la méthodologie dans les revues FCS et CCA. Une telle orientation peut s'expliquer par la spécificité de l'objet d'étude

qui n'a pas ou peu d'équivalent dans d'autres disciplines scientifiques. Elle témoigne, nous semble t-il, d'une certaine autonomie des travaux voire d'une maturité.

Inversement, les travaux relatifs à l'innovation et au changement, au contrôle des comportements, au contrôle organisationnel ainsi qu'à l'évaluation de la performance présentent un potentiel *a priori* à l'ouverture théorique plus prononcé que les articles techniques. Il s'agit, en effet, de thématiques analysées également dans d'autres champs des Sciences de gestion (GRH et stratégie…) voire dans d'autres disciplines scientifiques (sociologie, psychologie…). Une telle ouverture permet le recours à des modèles théoriques externes afin de structurer la recherche, d'élargir la compréhension de la problématique, d'inciter à la reformulation des interrogations, de faciliter l'explicitation des propres idéologies notamment (cf partie 1).

Dans *Management Science*, les articles catalogués dans l'instrumentation relèvent des sciences de l'ingénieur. Les construits fondateurs s'articulent autour de la science des systèmes et l'éloignement disciplinaire des contributions est particulièrement élevé. Les contributions importent des savoirs des sciences de l'ingénieur que les auteurs doivent positionner dans le domaine des sciences de gestion et donc qu'ils doivent ordonner en regard des théories existantes. Ces préoccupations sont probablement moins présentes dans des contributions dans ce que nous avons appelées « information et décision » et qui renvoient au paradigme économique. Les théories utilisées sont déjà connues et l'effort de modélisation porte sur leur adaptation à des situations de gestion crédibles, actuelles et pertinentes.

### 2.3. Le recours à six disciplines scientifiques différentes

Notre analyse visait également à recenser le type de théories sollicitées dans les contributions. Les 131 citations théoriques concernent finalement 52 cadres conceptuels différents. Ces cadres sont empruntés à différentes disciplines :

- *sociologie* : néoinstitutionnalisme sociologique, analyse stratégique, paradigme structuro fonctionnaliste, paradigme interprétativo constructiviste, sociologie de l'économie des grandeurs, sociologie des sciences et de l'innovation, théorie de la déviance, théorie de la régulation sociale, théorie de la structuration, théorie de la reproduction, théorie de la diffusion des innovations, théorie de l'encastrement,

courant sociologique des réseaux sociaux, théorie des réseaux sociaux, théorie de la traduction.

- *économie* : théorie de l'agence, théorie des parties prenantes, évolutionnisme, théorie de l'efficience X, théorie du signal, théorie contractualiste, théorie des ressources, approche conventionnaliste, théorie des contrats, théorie de la rationalité économique, théorie des coûts de transaction, économie de l'information, théorie des options réelles, théorie des jeux.
- *gestion* : théorie de la contingence, théorie de l'apprentissage organisationnel, théorie du changement organisationnel, théorie des relations humaines, théorie des conventions, théorie du contrôle organisationnel, théorie du lead user.
- *psychologie* : théorie de la communication, théorie de la confiance, théorie psychologique de la cohérence cognitive, théorie cognitive de la connaissance.
- *philosophie* : postmodernisme, structuralisme, humanisme, idéalisme, matérialisme, théorie de l'idéologie, théorie de la cohérence.
- *science de l'ingénieur* : théorie des systèmes, théorie des fractales, théorie des réseaux (mathématiques), théorie des files d'attentes, théorie du contrôle optimal

Une telle classification est tout à fait discutable. Ainsi, les théories de la contingence peuvent relever aussi bien des sciences de gestion que de la sociologie. Pour la théorie des conventions, elle est sollicitée à la fois en économie, gestion et sociologie. Malgré ces limites, un dénombrement a été réalisé globalement pour l'ensemble des revues étudiées.

**Tableau 4 : Les citations théoriques par disciplines scientifiques**

| | **Nombre de théories citées (1)** | | **Nombre de citations théoriques (2)** | | **Concentration des Citations (2/1)** |
|---|---|---|---|---|---|
| Economie | 14 | **26,92%** | 34 | 25,95% | 2,42 |
| Gestion | 7 | **13,46%** | 36 | **27,48%** | **5.14** |
| Philosophie | 7 | 13,46% | 9 | 6,87% | 1,28 |
| Psychologie | 4 | 7,69% | 5 | 3,81% | 1,25 |
| Sociologie | 15 | **28,85%** | 39 | **29,77%** | **2,9** |
| Science de l'ingénieur | 5 | 9,62% | 8 | 6,10% | 1,6 |
| **Total** | **52** | **100%** | **131** | **100%** | |

Les contributions analysées permettent de mettre en évidence le recours à une variété de théories sociologiques (28,85 %) et économiques (26,92 %). En revanche, l'ouverture théorique des articles de contrôle de gestion à d'autres champs de la gestion (13,46 %), à la psychologie (7,69 %), à la philosophie (13,46 %) est plutôt faible. Eu égard au nombre de citations théoriques, la sociologie et les Sciences de gestion sont les plus mobilisées par les auteurs des articles : ce résultat permet de conclure à une forte concentration de citations sur quelques cadres conceptuels des Sciences de gestion (ces cadres étant cités en moyenne à 5,14 reprises) contrairement à la sociologie ou l'économie (respectivement 2,9 et 2,42 citations). Par ailleurs, les travaux en contrôle de gestion empruntent moins de cadres conceptuels aux sciences de l'ingénieur (6,10 % des citations).

Une analyse par thématique conduit à affiner l'analyse. Une telle concentration est davantage constatée dans les articles « organisationnels » (1,79 : 43 citations pour 24 théories) que dans les contributions « techniques » (les théories externes sont citées en moyenne à 1,52 reprise : 26 citations concernent 17 cadres conceptuels différents) sur les acteurs (1,5), la méthodologie et l'épistémologie (1,1).

**Tableau 5 : Les citations théoriques par discipline et par thématique**

| | **Instrumentation** | **Organisation** | **Acteur** | **Epistémologie** |
|---|---|---|---|---|
| Economie | 26,92% | 16,28% | 13,33% | 0,00% |
| Gestion | **34,62%** | **30,23%** | **40,00%** | 0,00% |
| Philosophie | 0,00% | 2,33% | 6,67% | **54,55%** |
| Psychologie | 3,85% | 6,98% | 6,67% | 0,00% |
| Sociologie | **30,76%** | **41,85%** | **33,33%** | **45,45%** |
| Science des systèmes | 3,85% | 2,33% | 0,00% | 0,00% |
| Total | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% |

Les articles techniques, organisationnels et sur les acteurs font principalement appel à des cadres conceptuels des Sciences de gestion et de la sociologie.

*Dans le premier cas (articles techniques),* des contributions comme le calcul des coûts dans le secteur bancaire (Godowski, 2000), le Balanced scorecard dans le secteur hospitalier (Nobre, 2001), les systèmes de mesure de performance dans les PME (Germain, 2004) ou les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises (Cauvin et Bescos, 2005) font références à des théories de gestion (la théorie de la contingence). Les théories sociologiques sont, par ailleurs, mobilisées dans 30,77 % des articles

techniques ce qui peut prouver d'une recherche de compréhension du contexte de l'objet d'étude.

*La thématique instrumentale dans Management Science* mobilise les théories en sciences de l'ingénieur comme bien sûr la théorie des systèmes et plus précisément la théorie des réseaux ou encore la théorie des fractales. Si la théorie des réseaux a été utilisée par exemple en comptabilité et contrôle (Azan, 2003), les disciplines d'emprunt dans les articles évoqués sont relativement éloignées. Les thèmes traités renvoient souvent à la technologie et aux systèmes d'information dont le contrôle n'est qu'une variable parmi d'autres. Faraj and Sproull (2000) s'interrogent sur comment coordonner de manière efficiente les savoirs techniques dans les équipes de développement logiciels. Harter et al. (2000 & 2003) conduisent une étude empirique sur des projets logiciels afin de lier la performance de la qualité logicielle et la performance de l'entreprise. Park et al. (2000) proposent une modélisation de la conception d'un système de télécommunication en prenant comme critère sa capacité à assurer sa survie et en procédant à une simulation des nœuds constituant le réseaux. En 2006, Gal & Raz, mobilisent la théorie des fractales afin d'analyser la performance de systèmes de production. Ba et al. (2001;2005) s'interrogent sur la conception des places de marché et notamment sur la performance des mécanismes d'enchères. Les préoccupations sont parfois sociales. Van Mieghem (2007) s'intéressent au contrôle optimal de la lutte contre la drogue. Son propos face à ce qu'il considère comme une épidémie est d'améliorer l'efficience des politiques publiques de lutte contre la consommation de stupéfiants. L'auteur mobilise notamment les bifurcations de Hopf et les systèmes d'équation non linéaires avec à la clef la conclusion que la croissance des coûts de traitement est exponentielle et que la prévention doit être privilégiée. Zenios (2002) propose un système de donneurs d'organes (reins) utilisant la théorie des files d'attente et optimisant les échanges sur la base d'une approximation brownienne.

*Les travaux sur les acteurs dans FCS et CCA,* qui se réfèrent aux sciences de gestion (40 %), sollicitent les théories de la contingence objective et/ou subjective, l'apprentissage organisationnel, la théorie des conventions pour analyser l'influence des systèmes relationnels des acteurs (Oriot, 2004), la crise du statut de l'agent comptable (Eggrickx, 2004), l'évolution des rôles des contrôleurs de gestion (Bollecker, 2002, 2007). Par ailleurs, ces contributions se tournent *naturellement vers la sociologie des organisations* (33,33 %) en sollicitant l'analyse stratégique, la théorie de l'encastrement, la sociologie des sciences notamment.

Pour *Management Science* les approches cognitives sont de loin les moins représentées. Les contributions ont trait à l'étude du comportement de l'individu et de ses représentations. De fait, elles reprennent les acquis des sciences cognitives. Très symptomatique, l'article de Little (2004) est une réédition d'un texte de 1969 qui étudie la budgétisation d'un service marketing. L'auteur investit le concept de décision de gestion et montre notamment que la modélisation y est faible. Les processus de gestion résultent de procédures et d'impératifs moraux qui alignés les uns aux autres forment les décisions de gestion. Le calcul y est souvent simple et pourtant les approximations selon l'auteur génèrent des pertes de valeurs énormes. L'auteur prône donc une mise en place de modèles davantage pertinents, plutôt quantitatifs et surtout privilégiant l'usage qu'en font les décideurs, les modèles « modélisant » et donc non nécessaires devant être sélectionnés par l'usage. Cette réédition, peut être interprétée comme un rappel à l'ordre face à une anarchie de modèles non légitimés par l'usage. Plus loin dans cette introspection, le texte de Hendricks et al. (2002) nous invite à réfléchir sur le coût des dysfonctionnements dans les chaînes logistiques en étudiant 885 cas de sociétés cotées. Le papier établit notamment que la performance opérationnelle détermine le profit des sociétés étudiées. La mauvaise perception, par les acteurs, de l'environnement et du système d'offre à mettre en place pour satisfaire la demande est souvent à l'origine d'échecs financiers. L'auteur constitue une base de données à partir de l'information publique et cite le cas d'entreprises dont la chaîne logistique s'avère défaillante. Le cas d'Apple qui en 1995 selon le Wall Street Journal, au quatrième trimestre, revoit ses prévisions à cause d'une pénurie de composants lui permet d'illustrer le propos.

*Les articles consacrés à l'organisation dans FCS et CCA* (gestion par les activités, contrôle de gestion, changement et innovation, contrôle des comportements et contrôle organisationnel) sont *davantage influencés par la sociologie* (41,85 % des citations) que par les Sciences de Gestion (30,23 %). Le néoinstitutionnalisme, la théorie de la traduction, la théorie de la structuration, la théorie de la diffusion de l'innovation sont mobilisés dans ces contributions à l'instar des travaux de Kuszla (2003) et ceux de Bourguignon (2002) sur les innovations, de Briand (2004) sur la reconceptualisation du contrôle de gestion, de Briand et Bellemare (2005) sur l'évolution des pratiques de surveillance, ou encore de Alcouffe, Berland et Levant (2003) sur les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion. Les cadres conceptuels mobilisés en Gestion sont principalement la théorie de la contingence, l'apprentissage organisationnel, les théories du changement organisationnel, la théorie du contrôle organisationnel, la théorie des relations humaines dans des travaux aussi

variés que, le contrôle des équipes virtuelles (Langevin, 2002), le contrôle des relations clients-fournisseurs (Beaujolin-Bellet, Nogatchewky, 2005), l'innovation et le changement en contrôle de gestion (Bourguignon, 2000, Maurel, 2006).

*Pour MS*, la thématique organisationnelle regroupe l'ensemble des articles mobilisant les théories purement managériales comme l'analyse concurrentielle, la théorie du fit ; la théorie de la contingence, la *ressource based view* (Krishnan & Karan, 2007, Aviv, 2007, Nault, 2005, Mitchell & Nault, 2005; Anderson & Dekker, 2005, Kirsch et al., 2002 ; Davaraj & Kohli, 2003). *Les disciplines d'emprunt sont gestionnaires et la proximité théorique est relativement importante.* L'objet de contrôle est notamment le projet. Kirsch et al. (2002) s'interrogent sur les formes de contrôle dans les projets de système d'information et leur succès. Ils distinguent plusieurs formes de systèmes de contrôle, d'une part, le contrôle formel et d'autre part le contrôle informel qui revêt une importance considérable dans l'expertise en SI. Devaraj S. & Kohli R. (2003) mobilisent la théorie des ressources pour analyser l'impact de des TI sur la performance des organisations, ici les établissements hospitaliers. Mitchell et Nault (2005) s'intéressent au contrôle dans les phases d'ingénierie simultanée. Ils étudient dans les secteurs de la santé et des télécommunications plus de 150 processus. Ils constatent que la diminution des coûts de projets conçus en ingénierie simultanée et notamment les frais liés aux avenants (« *rework* ») peuvent résulter de meilleurs flux de communication entre clients et fournisseurs, en créant une planification coopérative entre les acteurs lors de la phase d'ingénierie simultanée, c'est-à-dire en associant les protagonistes du projet. Un autre constituant cette thématique renvoie à la théorie de l'innovation. La théorie du *lead user* ou utilisateur clef (Von Hippel (2002), est utilisée pour expliquer le processus de création de produits nouveaux (NPD). Bajaj et al. (2005) proposent une modélisation originale du coût de développement des produits à partir de trois variables : le degré d'interaction avec le client, le niveau de spécialisation et enfin le niveau de supervision des équipes de recherche et développement. Pour conclure sur cet axe, à signaler qu'une seule contribution porte nommément sur le contrôle de gestion (Anderson & Dekker, 2005). Elle combine la théorie de la contingence et la théorie des coûts de transaction. Une contribution porte sur la budgétisation des systèmes d'information et la mobilisation du concept de slack budgétaire (Arya et al., 2000). Ce dernier est une réponse aux problèmes de coordination budgétaire impliquant notamment la mise en place d'un SI.

Les contributions à thématique *épistémologique et/ou méthodologique* dans les deux revues françaises analysées sont ouvertes à la philosophie (54,55 %). En réalité, un seul article

fait explicitement référence à un ou plusieurs cadres théoriques de cette discipline : celui consacré à la catégorisation des recherches critiques en contrôle de gestion (Bessire, 2002). Ce type de travaux sollicite également la sociologie (45,45 %) aussi bien pour définir une méthodologie pour la recherche sur le contrôle interne dans les banques françaises (Heem, 2000) que pour mener une réflexion sur les identités et les dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables (Dupuy, Lacroix et Naro, 2006).

Enfin, la thématique *information et décision* mise en évidence dans *Management Science renvoie au paradigme économique.* Dans cet axe constitué de 15 articles, nous avons choisi de regrouper l'ensemble des contributions portant sur la détention d'une information facilitatrice de performance. La discipline fortement mobilisée est l'économie. Les théories investies sont principalement la théorie des coûts de transaction ; la théorie de l'agence ou encore la théorie des jeux. A noter que 4 articles ont trait à la performance d'une fonction, la *supply chain.* La théorie des options réelles et à travers elle l'économie financière est également mobilisée. Cachon et al. (2000) s'intéressent à la fonction logistique, au partage d'information et à la valorisation de cette dernière dans la *supply chain*, problématique également abordée par Perakis et Roels (2007) à travers la notion de contrat entre client et fournisseur fondé sur des prix fixes et en particulier à travers le concept de coût d'anarchie. Cachon et al (2000) s'interrogent notamment sur l'intérêt d'un système d'information interorganisationnel entre clients et fournisseurs au sein d'une supply-chain. Ils estiment que le partage de toutes les informations entre tous les acteurs génère des gains de performance supérieurs au risque lié à la fuite d'information sensibles. Dans une publication ultérieure (2002), Cachon et al. proposent une valorisation des économies d'échelle réalisées lors d'externalisations d'activités. La théorie des jeux est largement mobilisée. Arora et al. (2007) proposent un jeu comprenant des vendeurs sur un marché électronique. Les auteurs, se fondant sur l'étude de la place de marché Ariba, évoquent l'incertitude de marché à laquelle sont confrontés les vendeurs et leur apprentissage de la structure du marché sur lequel ils opèrent et démontrent notamment que la performance à l'achat est inversement liée à la connaissance détenue par les vendeurs de la structure de marché. Zhu (2004) s'intéresse aux relations B to B.

La théorie de l'agence est également largement utilisée (13,89% des articles sur le thèmes information et décision). Baiman et al. (2001) mobilisent la théorie de l'agence autour de l'étude de la relation entre l'architecture du produit, l'efficience de la supply chain et l'efficacité des mécanismes d'incitation. Schwartz et al. (2005) appliquent la théorie aux spécifications clients dans les contrats. De même, Gopal et al. proposent plusieurs études de cas

de sous-traitance off shore de contrats informatiques. Enfin, l'article de Lenox et al. (2006) part de l'hypothèse que l'aptitude à coordonner des activités interdépendantes explique l'hétérogénéité des performances entre les firmes. La performance est définie comme le coût variable ou la qualité du produit. De fait, l'aptitude à coordonner les processus de production au sein des entreprises et entre firmes influe selon les auteurs sur la distribution de profits à travers le PIA (ou potentiel d'interdépendance des activités). Le modèle de type principal-agent présenté est à la croisée de travaux reposant sur l'étude de la firme et d'études reposant sur l'étude d'industries ou de clusters.

Enfin, plusieurs contributions portent sur l'utilisation de la théorie des options réelles (8,4% des articles sur le hème information et décision). Schwartz et Zozaya Gorostiza (2003) s'appuyant sur cette théorie proposent deux modèles de valorisation des projets de SI selon que le projet soit clef en main ou qu'il s'agisse de développement spécifique et prenant en compte l'incertitude technologique. S'intéressant à la flexibilité dans les projets de R&D, Loch et al. (2001) mobilisent la théorie des options. Selon eux, la valeur augmente en situation d'incertitude. Ils proposent un modèle intégrant 5 types d'incertitude opérationnelle d'augmenter la flexibilité sur des projets de R&D (abandon, report, accélération, décélération ou encore échange).

## 3. Discussion et conclusion

La question de la perméabilité du contrôle de gestion à d'autres champs de la gestion et à d'autres disciplines scientifiques est également celle de l'unité de la discipline, *i.e.* sa spécialisation, ainsi que de son aptitude à l'ouverture. Une telle analyse a été menée à partir de l'étude de travaux contrôle de gestion, même si l'ouverture des frontières disciplinaires de la recherche participe vraisemblablement autant des actions des membres du champ importateur que des actions des membres appartenant aux champs exportateurs concernés (Gendron et Baker, 2001).

Les travaux étudiés, caractérisés par une ouverture disciplinaire, entretiennent des relations avec la gestion, l'économie et la sociologie. *La recherche en contrôle de gestion mobilise de nombreuses théories externes, mais reste marquée par une approche contingente particulièrement dans les travaux consacrés à l'instrumentation et aux acteurs.* L'explication d'une telle mobilisation réside dans le fait qu'une telle approche n'a probablement pas épuisé

toutes ses possibilités, même si de nombreux facteurs de contingence des systèmes de contrôle de gestion, parfois de plus en plus labyrinthiques (Bouquin, 1997), ont été définis. Elle présente l'intérêt de poser le contrôle de gestion comme adaptable à de multiples situations organisationnelles : « *contrairement à ce qui a pu être perçu parfois, ces approches, loin d'instrumentaliser le contrôle de gestion,* (peuvent) *lui donner une nouvelle jeunesse* » (Pariente, 1999, p. 83).

Un autre constat a été réalisé au niveau des relations avec l'économie et la sociologie. Quand bien même l'économie constitue une discipline fondatrice apportant aux travaux gestionnaires une validation théorique (Amintas, 1999), *les auteurs en contrôle de gestion semblent plus proche de la sociologie malgré la conflictualité des relations avec la gestion.* Ils se sont, en revanche, largement distancés des sciences des systèmes jugeant peut-être la relation au contrôle de gestion trop réductrice, car trop mécanisé par la cybernétique.

*Par ailleurs, les travaux étudiés ne privilégient qu'à la marge les cadres conceptuels issus de la philosophie.* Un tel constat mériterait que l'on s'y attarde plus longuement. Les travaux anglo-saxons en comptabilité et contrôle de gestion semblent davantage influencés par cette discipline. Par exemple, les travaux de Michel Foucault ont donné lieu, paradoxalement, à une littérature anglo-saxonne importante (Amintas, 2002) et exercent une influence forte dans diverses communautés scientifiques, notamment dans celle des chercheurs en comptabilité (Gendron et Baker, 2001). Le postmodernisme n'est pas absent dans l'analyse que nous avons réalisée. Il n'apparaît cependant explicitement qu'à deux reprises : dans une contribution épistémologique (Bessire, 2002) et une autre consacrée aux contrôleurs de gestion (Lambert et Pezet, 2007). La voie ouverte par Bessire (2002) peut être de nature à susciter des travaux à la croisée de cette discipline et du contrôle de gestion.

Notre contribution présente des limites classiques dans ce type de recherche. L'étude menée exclue les cahiers et contrats de recherche, les communications à des congrès et les ouvrages. Par ailleurs l'analyse citationnelle ignore la façon dont les articles sont cités. Quelque soit la raison pour laquelle une théorie est citée, cette dernière est prise en considération. Or, certaines citations sont négatives au sens où il ne leur est accordé qu'un intérêt limité et peuvent faire l'objet de critiques (Chekkar et Grillet, 2006). Des références peuvent être citées pour des raisons autres que leur impact sur la discipline : certains auteurs ont tendance à se citer ou citer des collègues de laboratoire, en dépit d'un apport parfois limité

(Chtioui et Soulerot, 2006). Il est notable que la méthode utilisée conduit à un schématisme parfois contestable des catégories d'emprunt. En effet, il est possible de contester le classement effectué, certains papiers aurait peut être pu être répertoriés dans d'autre familles théoriques car ils mobilisent et combinent plusieurs types de théories à la fois issues des sciences économiques et des sciences de gestion par exemple. Ainsi, l'article de Hopp et al. (2005) combine à la fois la théorie des coûts de transaction et la théorie de la contingence. De même, l'article de Baldenius et Reichelstein (2005) mêle comptabilité et théorie de l'agence. Par ailleurs, certains travaux issus des sciences de l'ingénieur sont passés et utilisés en sciences économiques et auraient pu être classés comme tels.

Les résultats de notre recherche sont à approfondir. L'étude de l'évolution des pratiques d'emprunts disciplinaires identifiés peut être riche d'enseignements pour la recherche en contrôle de gestion, notamment par le biais d'une analyse qualitative du contenu des articles. Par ailleurs, les facteurs explicatifs de ces résultats et notamment des différences de pratiques d'emprunt, entre les revues françaises et la revue américaine, sont à investiguer. Certaines explications ont été données dans des travaux antérieurs. Au-delà de la spécificité de l'objet d'étude, différents facteurs ou événements peuvent inciter à l'ouverture disciplinaire. Dans le domaine de la recherche comptable, Gendron et Baker (2001) soulignent que l'ouverture des chercheurs anglais à des écrits philosophiques peut être liée à :

- la formation extra-comptable que possèdent un certain nombre de chercheurs britanniques en comptabilité,
- la constitution d'un réseau entre certains de ces chercheurs qui participent à l'établissement de conférence interdisciplinaire (par exemple celle de l'université de Manchester)
- l'ouverture de revues aux recherches faisant appel aux perspectives philosophiques.

Adapté au contexte français, le degré d'exposition faible des doctorants en comptabilité aux perspectives d'analyse développées en sociologie ou en philosophie mérite d'être particulièrement étudié (Colasse, 1999). Par ailleurs, le contexte sociopolitique de la recherche mérite également une attention particulière Enfin la nature des relations qu'entretiennent les acteurs de la recherche est une piste intéressante à explorer dans le contexte français. Le degré d'autonomie des chercheurs par rapport aux praticiens peut expliquer la tendance à réaliser des études pour lesquelles l'intérêt des praticiens n'est pas immédiat (Gendron et Baker, 2001).

## Notes

[1] De tels emprunts aux théories des organisations semblent évidents dans la mesure où le contrôle de gestion est un sous-ensemble du contrôle organisationnel (Bouquin, 2004). Nous pouvons donc nous demander s'il est réellement question d'emprunt. Néanmoins, il nous a semblé intéressant d'analyser les pratiques de recours à ces théories (reconnues comme telles cf Rojot, 2005) par rapport aux cadres théoriques d'autres disciplines pour cerner les frontières de la discipline.

[2]Plusieurs études portant sur le comptage de citations ou de références ont mobilisé des revues généralistes. Ainsi, Charreaux et Schatt (2005) effectuent leur recensement à partir de revues classiques en comptabilité contrôle comme CCA et FCS mais également à partir de revues dites généralistes comme la RFG. Se pose la question des revues comme the Accounting review ou encore AOS ou MAR. Précisément parce qu'elles ne sont pas généralistes et que nous analysons en France les cas de CCA et de FCS, l'étude ne les a pas prises en compte. Dans une étude ultérieure, il est tout à fait possible d'imaginer d'étendre l'analyse à des revues spécialisées anglo-saxonnes ou à d'autres revues anglosaxonnes «généralistes » comme ASQ.

[3] L'analyse de l'évolution de ces pratiques depuis 1995 reste néanmoins intéressante et constitue un des prolongements de cette recherche

[4] La sélection des articles est, bien entendu, discutable et subjective aussi bien au niveau des choix réalisés (certaines contributions relevant du contrôle ont pu nous échapper dans la mesure où cette notion peut ne pas apparaître explicitement dans les rubriques étudiées) qu'au niveau de la catégorisation (la distinction entre ce qui relève du « contrôle des comportements » et du « contrôle organisationnel » n'est pas toujours évidente). Par ailleurs, la sélection réalisée peut présenter des biais dans la mesure où certains articles peuvent être caractérisés par une interdisciplinarité ce qui rend naturel la mobilisation de cadres théoriques d'autres disciplines.

## Bibliographie


ALCOUFFE S., N. BERLAND et Y. LEVANT (2003) « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, p. 7-26.

AMINTAS A. (2002) « Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault », *Actes du XXIII$^{ème}$ Congrés de l'AFC*, Toulouse.

AMINTAS, A. (1999) « Contrôle de gestion et sociologie des organisations », dans Y. DUPUY (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 173-186.

ANDERSON S. W., H.C. DEKKER (2005), "Management Control for Market Transactions:The Relation Between Transaction Characteristics,Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance", *Management Science*, Vol. 51, No. 12, December, pp. 1734–1752.

ARORA A. , A. GREENWALD, K. KANNAN, R. KRISHNAN (2007), "Effects of Information-Revelation Policies Under Market-Structure Uncertainty", *Management Science*, Vol. 53, n° 8, pp. 1234–1248.

ARYA A. , J. FELLINGHAM, J. G. & K. SIVARAMAKRISHNAN (2000)," Capital budgeting, the hold up problem, and information system design", *Management Science*, Vol. 46, N°2, pp. 205-216.

AVIV Y. (2007)," On the Benefits of Collaborative Forecasting Partnerships Between Retailers and Manufacturers", *Management Science*, Vol. 53, No. 5, May, pp. 777–794.

AZAN W. (2003), Evolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de culture : KonTraG et NRE, *Comptabilité Contrôle Audit*, pp. 29-50.

AZAN W. et al. (2007), *Systèmes de pilotage et performance*, ESKA, Paris.

BAJAJ, A., S. KEKRE, K. SRINIVASAN (2005), "Managing NPD: Cost and Schedule Performance", *Management Science*, Vol. 51, No. 12, December, pp. 1734–1752.

BALDENIUS T. E.T. REICHELSTEIN (2005),"Incentives for Efficient Inventory Management: The Role of Historical Cost", *Management Science* , Vol. 51, No. 7, July, pp. 1032–1045.

BATAC J. et O. DE LA VILLARMOIS (2003) « Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel : proposition d'une grille d'analyse », *XXIVème congrès de l'AFC*, Louvain.
BEAUJOLIN-BELLET R. et G. NOGATCHEWSKY (2005) « La rupture du contrôle par la confiance dans les relations client-fournisseur » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 11, vol. 2 pp. 39-60.
BELLEMARE G. et L. BRIAND (2005) « L'évolution des pratiques de surveillance par les usages d'une grande entreprise de transport en commun : de 1860 aux années 2000 » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, p. 149-166.
BEN KAHLA K. (2002) « De l'utilité de la recherche en sciences de gestion : quelques aspects méthodologiques et sociologiques » dans MOURGUES et *ali* (2002) *Questions de méthodes en Sciences de Gestion*, Editions EMS, pp. 339-386.
BESCOS P-L et E. CAUVIN (2005) « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique » *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 8, n° 1, mars, p. 5-25.
BESSIRE D. (2002), « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2, p. 5-28.
BESSON P. (2000), « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », *in* B. COLASSE (Éds.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Cestion et Audit*, Économica.
BHIMANI A. (2002), « European management accounting research : traditions in the making », *The European Accounting Review*, vol.11, n°1, pp. 99-117.
BOLLECKER M. (2002) « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, volume 2, novembre, pp. 109-126
BOLLECKER M. (2007) « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, vol.1, juin, pp. 87-106.
BOLLECKER M. et NIGLIS P. (2006) « La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion » *Actes du 27° congrès de l'AFC Tunis*.
BOUQUIN H. (1997) « Contrôle », in Simon Y, Joffre P. (1997) *Encyclopédie de gestion*, Economica, pp. 667-686.
BOUQUIN H. (2004) « Le contrôle de gestion », *PUF*.
BOUQUIN H. (2005) « Les grands auteurs en contrôle de gestion », *EMS*.
BOUQUIN H. et FIOL M. (2007) « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », *Actes du 28ème Congrès de l'AFC*, Poitiers.
BOURGUIGNON A et A. JENKINS (2004) « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale a la cohérence psychologique » *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, issue 3, pp. 31-61.
BRIAND L. (2004) « Reconceptualisation du contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, p. 283-295.
BURLAUD A. et *ali* (2004) *Contrôle de gestion*, Vuibert.
CACHON G. P., P. T. HARKER (2002), "Competition and Outsourcing with Scale Economies", *Management Science*, Vol. 48, No. 10, October, pp. 1314–1333
CACHON, G. P., FISHER M.*(*2000), "Supply Chain Inventory Management and the Value of Shared Information", *Management Science*, Vol. 46, Edition 8.
CHARREAUX G. et A. SCHATT (2005) « Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003 : un état des lieux », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 11, vol. 2 pp. 5-38.
CHEKKAR R. et C. GRILLET, (2006), « L'utilisation de la bibliométrie dans l'évaluation de la recherche en Comptabilité – Contrôle – Audit », *Actes du 27° congrès de l'AFC*, Tunis.

CHTIOUI T. et M. SOULEROT (2006) « Quelle structure des connaissances dans la recherche française en comptabilité, contrôle et audit ? » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 12, vol. 1 pp. 7-26.
COLASSE B. (1999) « Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, pp. 23-34.
COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT (2003) *Les innovations managériales*,, Vuibert.
COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT (2004) *Sociologie de la comptabilité*, Vuibert.
COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT (2005), *histoire de la comptabilité, du management et de l'audit*, Vuibert.
DAVID A. et ali (2002) « Sciences de gestion et sciences sociales : un déficit d'identité » dans DAVID A. et *ali*, *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert.
DEVARAJ S. & KOHLI *R.* (2003), "Performance impacts of information technology : is actual usage the missing link ?", *Management Science*, Vol. 49, pp. 273-289.
DOGAN M. et PAHRE R. (1991) *L'innovation dans les sciences sociales*, PUF.
DUPUY Y. (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert
DUPUY Y. (2002), Editorial de la *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai, pp. 2-3.
DUPUY Y., M. LACROIX et G. NARO (2006), « Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 12, vol. 2 pp. 9-26.
EGGRICKX A. (2004) « La crise du statut de l'agent comptable dans les organismes de sécurité sociale », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, p. 257-283.
GENDRON Y et C.R. BAKER (2001), « Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 7, vol. 2, pp. 5-23.
GERMAIN C. (2004) « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME » *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, issue 1, pages 33-52.
GODOWSKI C. (2000) « Appréciation du système de coûts bancaires : plaidoyer pour l'adoption d'un réseau d'analyse basé sur les activités », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Volume 3, issue 3, pp. 45-71.
GOPAL A., K. SIVARAMAKRISHNAN, M.S.KRISHNANTRIDAS *(*2007*),"* Contracts in Offshore Software Development: An Empirical Analysis", *Management Science*, Vol.49, No.12, December, pp.1671–1683.
GOSSELIN M. et C. PINET (2002), « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2 pp. 127-146.
GUILLOT-SOULEZ C. et S. SOULEZ (2004), « La transversalité des recherches en Sciences de Gestion : proposition de définition et application aux recherches sur le management des ressources humaines commerciales » *Cahier de recherche du Gregor*, n° 2004-04.
HARTER D. E. , S. A. SLAUGHTER, *(*2003*),"* Quality Improvement and Infrastructure Activity Costs in Software Development:A Longitudinal Analysis", *Management Science*, Vol. 49, No. 6, June, pp. 784–800.
HATCHUEL A. et MOISDON J.C. (1993), Modèles et apprentissage organisationnel, *Cahiers d'économie et sociologie rurales*, n°28.
DAVID A., HATCHUEL & R. LAUFER (2001), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, Paris.
HEEM G. (2000) « Quelle méthodologie pour la recherche sur le contrôle interne dans les banques françaises ? » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, pp. 43-55.
HENDRICKS K. B., (2005)," Association Between Supply Chain Glitches and Operating Performance", *Management Science, Vol. 51, No. 5, May , pp. 695–711.*

HOPP W.J. , SEYED M. R. IRAVANI, GIGI Y. YUEN *(2005*),"Operations Systems with Discretionary Task Completion", *Management Science, Vol. 51, No. 12, December, pp. 1734–1752.*
IGALENS J. et P. ROUSSEL (1998), *Méthodes de recherche en gestion des ressources* humaines, Economica
KEVIN ZHU, (2004)," Information Transparency of Business-to-Business Electronic Markets: A Game-Theoretic Analysis", *Management Science,* Vol. 50, No. 5, May, pp. 670–685.
KIRSCH J. L., SAMBAMURTHY V., DONG-GIL KO, R. PURVIS *(*2002*),* Controlling Information Systems Development Projects :The View from the Client, *Management Science,* Vol. 48, No. 4, April , pp. 484–498.
KRISHNAN A. & G. KARAN, (2007), "The Strategic Perils of Delayed Differentiation", *Management Science,* Vol. 53, No. 5, May, pp. 697–712.
KUSZLA C. (2003), De fausses innovations pour de vrais changements ? *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial, p. 169-248.
LACROUX F. (1999), « Fonder le contrôle de gestion sur la science des systèmes ? » dans DUPUY Y. (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, pp. 221-228.
LAMBERT C. et PEZET E (2007) « Discipliner les autres et agir sur soi. Les vies du contrôleur de gestion » *Finance, Contrôle, Stratégie,* Vol. 10 n°1.
LANGEVIN P. (1999), « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations », dans DUPUY Y. et *ali*., *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 187-219.
LANGEVIN P. (2002), « Efficacité et contrôle des équipes virtuelles » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2 pp. 87-108.
LEMARCHAND Y., LE ROY F. (2000), « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Revue Finance-Contrôle-Stratégie*, vol.3, n°4, p. 83-111.
LENOX, M. J., S. F. ROCKART, A. Y. LEWIN, (2006), "Interdependency, Competition, and the Distribution of Firm and Industry Profits", *Management Science,* Vol. 52, No. 5, May, pp. 757–772.
LITTLE JOHN D. C. (2004), Models and Managers:The Concept of a Decision Calculus, *Management Science, Vol. 50, No. 12* Supplement, December, *pp. 1841–1853.*
MARTINET A-C (2002), « Epistémologie de la connaissance praticable : exigences et vertus de l'indiscipline » dans DAVID A. et *ali*. (2002), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, pp. 111-124.
MAUREL C. (2006) « Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion » *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, issue 3, pages 105-134.
MITCHELL V., L. B. R. NAULT, (2005), Cooperative Planning, Uncertainty, and Managerial Control in Concurrent Design, *Management Science,* Vol. 51, No. 12, December, pp. 1734–1752.
NARO G. (1995), « Contrôle de gestion et GRH : transversalité des problématiques et enjeux communs », *Actes du 6ème congrès* de l'AGRH, Novembre.
NOBRE T. (2001), « Management hospitalier: du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du Tableau de Bord Prospectif », *Comptabilité, Contrôle, Audit*. Tome 7, Volume 2, Novembre.
NOBRE T. (1999) « Des méthodologies de recherche pour repenser le contrôle de gestion », in DUPUY Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, pp. 145-160.
ORIOT F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro thématique, juin, pp. 237-255.

PARIENTE P. (1999), « Les approches contingentes en contrôle de gestion » in Dupuy Y. (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion. ?* Vuibert, pp. 81-88.
PARK K., K. LEE, S. PARK, H. LEE, (2000), Telecommunication node clustering with Node Compatibility and network Survivability requirements, *Management Science*, Vol. 46, Edition 3, pp. 363-375.
PERAKIS G. & G. ROELS, (2007), The Price of Anarchy in Supply Chains: Quantifying the Efficiency of Price-Only Contracts, *Management Science*, Vol. 53, No. 8, August, pp. 1249–1268.
PONSSARD J-P et O. SAULPIC (2000), « Une reformulation de l'approche dite du "balanced scorecard" », *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 6, vol. 1, mars, p. 7-25.
QUIVY R., VAN CAMPENHOUDT L. (1988), *Manuel de recherche en sciences sociales*, Dunod.
RAZ G. & EVAN L. PORTEUS, (2006), *A Fractiles Perspective to the Joint Price/Quantity Newsvendor Model*
ROJOT J. (2005), *Théorie des organisations*, Editions Eska.
SAVALL H. et ZARDET V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche qualimétrique*, Economica.
SCHWARTZ E. S., C. ZOZAYA-GOROSTIZA, *(*2003*),* Investment Under Uncertainty in Information Technology:Acquisition and Development Projects, *Management Science* , Vol. 49, No. 1, January, pp. 57-70
SHIMING D., C. A. YANO (2006), "Joint Production and Pricing Decisions with Setup Costs and Capacity Constraints", *Management Science*, Vol. 52, No. 5, May, pp. 741–756
SONALI K. (2006), employee stock options; compensation; market valuation, *Management Science*, Vol. 52, No. 7, July, pp. 1000–1014
STANLAY BAIMAN: PAUL E. FISCHER& M. RAJA (2001), Performance measurement and design in supply chain, *Management Science*, Vol. 47 N°1, pp. 173-188.
THOMAS C. (2003), « Organisation matricielle et coordination transversale », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Numéro spécial pp. 127-146.
VAN MIEGHEM J.A (2007), Risk Mitigation in Newsvendor Networks : Resource Diversification, Flexibility, Sharing, and Hedging, *Management Science*, Vol. 53, No. 8, August, pp. 1269–1288.
ZENIOS S. A. (2002), Optimal Control of a Paired-Kidney Exchange Program, *Management Science*, Vol. 48, No. 3, March, pp. 328–342.
ZHANG J.(2005), Transshipment and Its Impact on Supply Chain Members' Performance, *Management Science*, Vol. 51, No. 12, December, pp. 1734–1752.