

Cahiers du CRISES

Collection
Études théoriques

no ET9904
Le contrôle de gestion dans la
modernité avancée : une analyse
structurationniste

Louise Briand

février 1999

Cahiers du Centre de recherche sur les innovations sociales (CRISES)
Collection Études théoriques - no ET9904
« **Le contrôle de gestion dans la modernité avancée : une analyse structurationniste** »

Louise Briand

ISBN : 2-923140-70-2

Dépôt légal : 1991

Bibliothèque nationale du Québec
Bibliothèque nationale du Canada

RESUME

Ce texte propose une re-conceptualisation de l'objet «contrôle de gestion» permettant de relativiser le caractère fonctionnel et objectif des pratiques comptables dans les entreprises et d'explorer les modes de régulation dans l'entreprise.

Par l'adoption d'une analyse structurationniste, l'auteur soulève de nouvelles interrogations visant à explorer le caractère structurant et structuré des pratiques du contrôle de gestion et à contribuer à la compréhension de la génération du pouvoir administratif.

Le texte est constitué des deux premiers chapitres d'une thèse en cours et porte exclusivement sur la définition de la problématique et sur la présentation et la schématisation du cadre théorique.

Remerciements

L'auteure désire remercier vivement les membres de son comité de thèse pour leurs support et encouragements dans sa démarche de recherche :

Hugues Boisvert, professeur titulaire, Service de l'enseignement des sciences comptables de l'École des Hautes Études Commerciales (Montréal)

Marie J. Bouchard, professeure, département des sciences administratives de l'Université du Québec à Montréal

Richard Déry, professeur agrégé, service de l'enseignement de la direction et de la gestion des organisations de l'École des Hautes Études Commerciales (Montréal)

Benoît Lévesque, professeur, département de sociologie de l'Université du Québec à Montréal et coordonnâtes du CRISES.

Enfin, l'auteur tient à souligner le support financier de l'ordre des comptables agréés du Québec dont elle bénéficie pour mener à bien ses études doctorales.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
LE MODÈLE STRUCTURO-FONCTIONNALISTE : DÉFINITION, DÉBATS, DÉFIS	
1.1 La définition du modèle structuro-fonctionnaliste	3
1.2 Les origines comptables du contrôle de gestion	6
1.3 Le contrôle de gestion : débats et défis de renouvellement	10
1.3.1 Le modèle de Guedj et als	14
1.3.2 Le modèle de Simons	15
1.3.3 Le modèle de Lorino	16
1.3.4 Les propositions des praticiens	16
1.4 Pour de nouvelles interrogations	20
LE CADRE THEORIQUE	
2.1 Modernité et modernité avancée	25
2.1.1 De la tradition à la modernité	25
2.1.2 Modernité, modernité avancée et confiance	28
2.1.3 Confiance et contrôle de gestion	33
2.1.4 Contrôle de gestion et surveillance	35
2.1.5 Modernité, modernité avancée et contrôle de gestion	37
2.2 La théorie de la structuration	39
2.2.1 Éléments fondamentaux de la théorie de la structuration	39
2.2.2 Théorie de la structuration et entreprise	43
2.2.2.1 Définition de l'entreprise - premier état	43
2.2.2.2 Définition de l'entreprise - second état	44
2.2.2.3 Définition de l'entreprise - état final	46
2.2.3 Théorie de la structuration et analyse du contrôle de gestion	48
2.2.4 Théorie de la structuration, entreprise et contrôle de gestion	50
2.3 Théorie de la structuration, théorie de la modernité avancée, entreprise et contrôle de gestion	53
CONCLUSION	56
LISTE DES RÉFÉRENCES	58

INTRODUCTION

Ce texte est constitué des deux premiers chapitres d'une thèse en cours dans le champ du contrôle de gestion. La recherche s'inspire des travaux d'Anthony Giddens et s'inscrit dans le courant de l'«épistémologie dérivante» puisqu'elle constitue un effort de re-conceptualisation de l'objet «contrôle de gestion» et s'appuie sur un protocole de recherche visant à «élucider les pratiques concrètes des producteurs et productrices de connaissances dans le champ» (Audet et Déry, 1996). Surtout, la recherche vise à contribuer à la compréhension de la génération du «pouvoir administratif» qui permettrait d'«élucider les procès sociaux contemporains» (Giddens, 1987).

Les travaux de Giddens sur la modernité et sa théorie de la modernité avancée (1990 et 1993 a) permettent d'inscrire le contrôle de gestion dans le circuit de la modernité et de reconnaître sa contribution à la modernisation de l'entreprise. La théorie de la structuration (Giddens, 1987), laquelle constitue un effort de re-conceptualisation de la structure et de l'action, permet de proposer que le contrôle de gestion est, à la fois, un système structuré par l'activité humaine et un système de structuration de l'activité humaine. Un système qui conditionne et est conditionné par les propriétés institutionnelles, les propriétés organisationnelles de l'entreprise et les rapports sociaux (Bélanger et Lévesque, 1992) et que l'on peut expliquer par la structuration.

L'analyse de type «structurationniste» ouvre ainsi sur un nouvel univers dans le champ du contrôle de gestion : un univers *explicatif* du contrôle de gestion qui se précise - et se précisera - au fur et à mesure que des réponses, à la question «le contrôle de gestion : pourquoi et comment?» seront découvertes et analysées.

Dans un premier temps, le modèle structuro-fonctionnaliste est présenté et ses défis et pistes de renouvellement sont examinés. L'examen conduit à la formulation d'une proposition de

recherche. Le cadre théorique, constitué de la théorie de la modernité avancée (Giddens, 1990) et de la théorie de la structuration (Giddens, 1987), est développé et aboutit sur la reformulation de la proposition de recherche. En conclusion, les contributions espérées de la recherche sont présentées.

LE MODELE STRUCTURO-FONCTIONNALISTE : DÉFINITION, DÉBATS, DÉFIS

1.1 La définition du modèle structuro-fonctionnaliste

Le contrôle de gestion est né de la nécessité d'appréhender la complexité (Kaplan, 1984, Bouquin, 1994) : il peut se concevoir comme un outil de la conquête de l'espace (l'extension spatiale des activités - industrialisation, nationalisation puis mondialisation des échanges) et du temps (coûts standard, cycle budgétaire, cycle comptable, etc.). Le contrôle de gestion renvoie au «fait pour des dirigeants d'avoir la maîtrise de l'organisation qu'ils gèrent, notamment par l'orientation des actions de ceux auxquels ils délèguent une autonomie et le soin de diriger le personnel : les *managers*» (Bouquin, 1994). Le contrôle de gestion «se manifeste comme un processus permanent organisé pour intervenir avant, pendant et après l'action» (Bouquin, 1994)¹.

Ce que l'on désigne aujourd'hui par contrôle de gestion, c'est un ensemble de processus et de dispositifs qui dans les organisations, orientent les actions, les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à moyen et à long terme, et qui s'appuient sur des systèmes d'information de gestion. Leur finalité est d'organiser la performance de l'entreprise et, si possible, d'en identifier les causes et d'en effectuer la mesure. (Bouquin, 1994, p. 7)

C'est à Robert N. Anthony que l'on attribue la conceptualisation de ce processus issu du mouvement de développement économique des entreprises, auquel ce processus a par ailleurs contribué (Bouquin, 1994).

¹Bouquin (1994) spécifie les origines nord-américaines de l'expression «contrôle de gestion» et signale qu'elle une «traduction pauvre» de l'expression *management control* parce qu'elle renvoie à une simple activité d'inspection. L'expression «contrôle de gestion» semble comporter des ambiguïtés. Pour certains chercheurs de langue française, le contrôle de gestion désigne le processus de contrôle managérial ; dans la présente étude, le contrôle de gestion désigne les processus de planification stratégique, de contrôle managérial et de contrôle opérationnel.

Pour Anthony (1965 et 1988), une entreprise est un regroupement de personnes qui travaillent à un ou quelques buts, lucratifs ou non lucratifs. Lorsque les ressources matérielles, financières et énergétiques sont combinées au travail humain, l'entreprise est une «entreprise économique» et le contrôle de gestion constitue un système de gouverne, de coordination et de surveillance visant à assurer l'intégration harmonieuse de l'ensemble des ressources de l'entreprise : «la gouverne, la coordination et la surveillance sont trois dimensions cruciales de l'administration, créatrice d'ordre.» (Audet et Déry, 1996).

Dans la définition du cadre général du contrôle de gestion, Anthony retient trois éléments essentiels : la notion qu'un ou des buts sont décidés, l'idée que ce sont des humains qui mettent en oeuvre des activités pour réaliser les buts et, finalement que pour réaliser des buts, des individus doivent travailler ensemble. En conséquence, le contrôle de gestion est composé :

d'activités non systématiques de planification stratégique visant à définir les orientations. Des activités que réalisent les dirigeants (*leaders*) habiles à mesurer les menaces et à saisir les opportunités de l'environnement externe ; et

d'activités systématiques de coordination et de surveillance visant pour les dirigeants à décider des activités à mettre en oeuvre, à communiquer les stratégies et les tâches à accomplir, à assurer la combinaison optimale «tâche à accomplir/personne», à motiver les individus, à évaluer la performance individuelle et d'ensemble et à apporter les actions correctives au besoin.

Ainsi, dans le cadre du contrôle de gestion défini par Anthony, le dirigeant détermine des orientations, le *manager* est un professionnel qui peut prendre des décisions en relation avec son domaine d'expertise, et le personnel réalise les activités afin d'atteindre les buts fixés.

D'autre part, le contrôle de gestion est constitué d'activités de planification stratégique, de contrôle managérial et de contrôle opérationnel. Il s'appuie :

- sur une structure hiérarchisée composée de centres de responsabilités (centres d'investissement, de profit ou de coûts), par laquelle les dirigeants définissent les ressources allouées à chacun et les performances anticipées

There are three classes of planning and control activities : strategic planning, management control and task control. The three types constitutes an approximate hierarchy in the sense that task control takes place according to decision rules arrived at in management control, and management control exists to achieve the goals and strategies decides on in strategic. (Anthony, 1988, p. 20)

- sur un système d'information comptable centralisé qui seconde les dirigeants dans leurs fonctions de gouverne, de coordination et de surveillance.

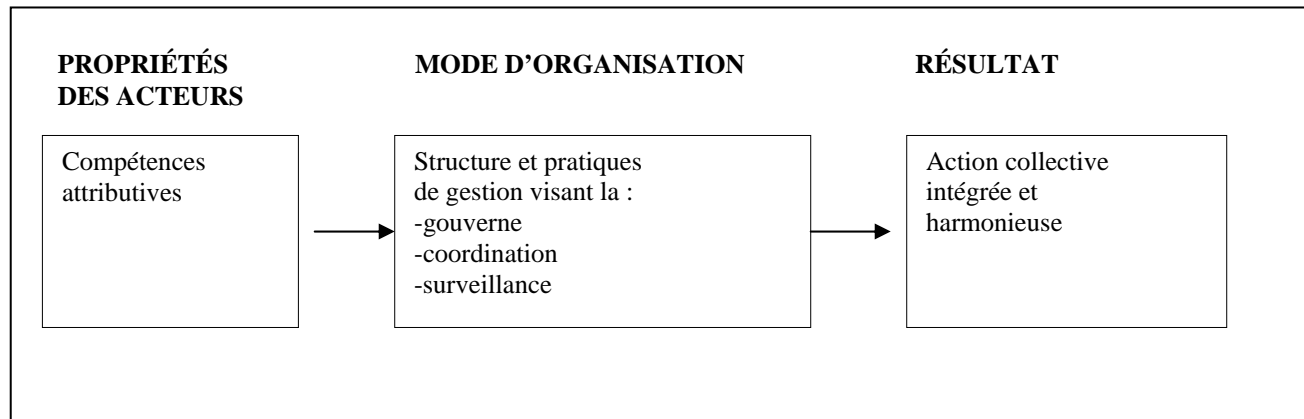
The management control System should be a unified, total system because its separate pieces will be aggregated into information about the entity as a whole. This requires that it be built around a financial core because money provides a common denominator that permits this aggregation. (Anthony, 1988, p. 17)

L'entreprise, selon cette perspective, suppose une définition stable des rôles et des responsabilités des acteurs - compétences attributives - et une structure et des pratiques de gestion visant à composer l'intégration et l'harmonisation de l'action collective (Figure 1). Le contrôle de gestion, selon cette perspective, joue un rôle central dans l'entreprise et, conformément à ses assises structuro-fonctionnalistes, il représente un système qui oriente la conduite humaine mais n'en fait pas partie intégrante².

²La structure représente alors [dans le structuro-fonctionnalisme] un ensemble de contraintes pour l'action humaine : elle restreint la liberté d'action, mais elle ne fait pas partie intégrante des conduites humaines. (Giddens, 1987, p. 15)

Figure 1

Le modèle structuro-fonctionnaliste de fonctionnement de l'entreprise



Le contrôle de gestion procède donc de la mise en oeuvre de pratiques de gestion qui font jouer un rôle déterminant aux mécanismes de coordination et de surveillance dans un effort d'organisation sociale : *In the broad sense control has the purpose of conforming behavior of some person or thing to a desired state of affairs* (Anthony, 1988).

1.2 Les origines comptables du contrôle de gestion

Kaplan (1984) a montré que la comptabilité de gestion, issue de la tenue de livres, est née d'un besoin d'organiser : le besoin d'organiser divers processus dans un effort de coordination des activités de transformation de matières premières en produits finis ou de transport de passagers et de marchandises. Dans l'essor du capitalisme du début du siècle, du mouvement de fusion de petites entreprises artisanales et du développement de l'industrie des chemins de fer, la

nécessité d'orienter l'avenir, voire de *gouverner*, est reconnue. Sous l'impulsion de l'organisation scientifique du travail et des principes d'administration³, la comptabilité de gestion a incorporé peu à peu des techniques et des moyens concourant à la *coordination* des activités (production de fiches, de bons de commande, etc.). Par la suite, émergent des pratiques permettant de gérer la complexité et la distance (le temps⁴ et l'espace).

Le premier quart du 20^e siècle se caractérise par l'apparition de grandes entreprises diversifiées. La Dupont Powder est le type même de cette nouvelle forme d'entreprise. C'est à Donaldson Brown, son vice-président aux finances, qu'on attribue un nombre important de techniques de contrôle opérationnel et budgétaire visant à mieux coordonner les activités de multiples unités administratives de la Dupont Powder. On lui doit en particulier le rendement du capital investi (RCI) et sa décomposition en deux ratios principaux, le taux de bénéfice net et le coefficient de rotation du capital, qui sont eux-mêmes à l'origine de plusieurs ratios. (Boisvert, 1991, p. 10)

La comptabilité de gestion a été caractérisée par un effort de *surveillance* qui vise l'organisation des activités et la supervision directe de ces activités dans des environnements sociaux de manière à favoriser une intégration systématique⁵ de l'activité humaine.

³Un modèle de rapports de production et de rapports salariaux. Un modèle capitaliste d'organisation du travail en deux volets : le volet exécutif par la structure d'organisation scientifique et le volet législatif par les principes et éléments d'administration. Taylor (1912) et Fayol (1917) n'auraient pas eu l'attention qu'il ont connue sans l'intervention de la comptabilité (Zarifian, 1990). La comptabilité de gestion de par ses définitions de la formation des coûts et de leurs comportements a soutenu le discours de l'organisation scientifique du travail et les principes d'administration : «Ainsi se trouvent concentrées dans la division tayloriste du travail une pensée économique de la productivité et une gestuelle de production qui se prolongeront dans des méthodes de calcul et de comptabilité» (Bélangier, Grant, Lévesque, 1997, p. 19). Inversement, l'organisation scientifique du travail et les principes d'administration ont offert à la comptabilité un potentiel de développement. «D'un *point de vue socio-historique*, la sociologie du travail a insisté sur Taylor «l'ingénieur» mais a négligé Taylor le *comptable*, comme elle n'a pas pris toute la mesure de la montée en puissance des catégories professionnelles liées à l'univers des comptables à la tête des entreprises et l'évolution différenciée avec l'Allemagne et le Japon. L'analyse de l'oeuvre de Taylor ou des actes des premières années de l'existence de l'ASME (American Society of Mechanical Engineers), montre qu'on y discute autant d'organisation de la production et du travail que des moyens pour en venir à construire des systèmes comptables et de contrôle de «l'ingénieur considéré comme un économiste». (Bellemare, 1992, p. 62)

⁴Weber (1970 et 1991) insiste sur l'importance de la comptabilité dans le développement du capitalisme en montrant sa capacité à mesurer et à organiser le temps.

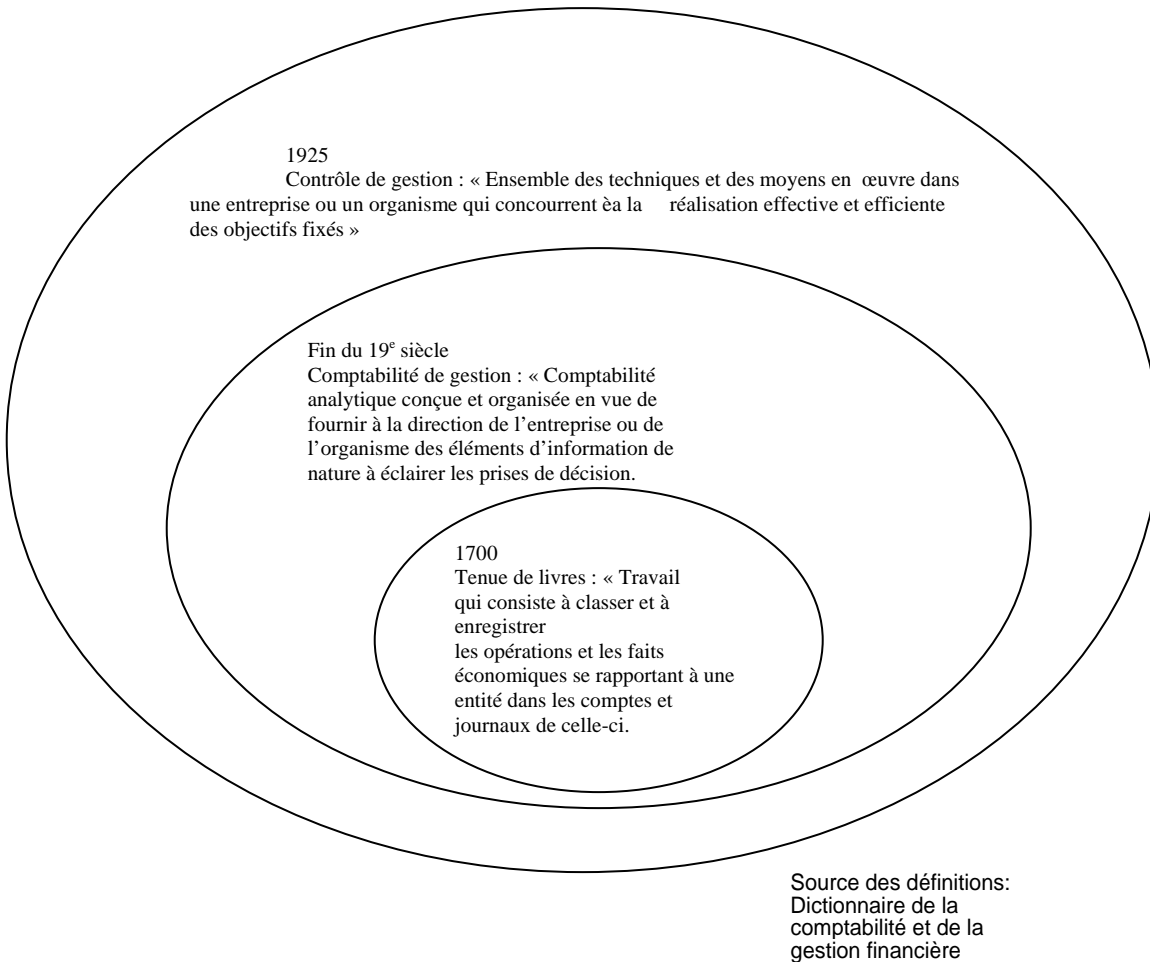
⁵«L'intégration se réaliserait désormais par le biais de protocoles standardisés qui allaient spécifier le contenu des fonctions et les modes de fonctionnement. Ce faisant, on pouvait intégrer avec un minimum d'efforts les contributions d'un grand groupe, prédire les comportements, réduire les risques d'interprétation discrétionnaire et incorporer les principales contraintes de la technologie sans qu'aucun des acteurs n'ait à transiger avec les autres.» (Schneider et Collette, 1990, p. 23)

L'exercice de la surveillance suppose au moins une des activités suivantes : premièrement, la collecte et l'entreposage d'une information censé être utile sur [c'est nous qui soulignons] les gens et les objets ; deuxièmement, la supervision des activités de personnes ou d'objets par **l'émission d'instructions ou par la configuration physique de l'environnement** [c'est nous qui soulignons], naturel ou construit. En pareil contexte, l'architecture a son importance dans la supervision des gens, par exemple en milieu carcéral ou urbain. Troisièmement, enfin, **l'utilisation des activités de collecte d'information** [c'est nous qui soulignons] pour surveiller le comportement de ceux et celles qui y sont soumis et pour s'assurer de leur obéissance aux instructions. (Dandeker, 1993, p. 236)

C'est donc un processus technique, la tenue de livres, transformé en un outil de gestion, la comptabilité de gestion, qui a fondé cet «ensemble de techniques et de moyens» visant à gouverner, coordonner et surveiller les efforts individuels dans le but d'atteindre des objectifs «globaux» (figure 2).

Figure 2

Évolution du contrôle de gestion



Le contrôle de gestion témoigne de la prise de contrôle managériale sur le processus de production (Chandler, 1988). Le contrôle de gestion traduit par ailleurs un élargissement de la sphère comptable sur les rapports sociaux dans l'entreprise. Il révèle l'émergence d'un projet d'organisation sociale ayant : 1) pour noyau dur, la théorie économique néo-classique, la gestion scientifique du travail (Taylor, 1912) et les principes d'administration (Fayol, 1917); 2) pour impératifs, l'efficacité, l'efficience et l'économie (Burchell et als, 1980), et; 3) pour modes opératoires, *l'attention-directing*, le *scorekeeping* et le *problem solving* (Burchell et als, 1980).

1.3 Le contrôle de gestion : débats et défis de renouvellement

Le contrôle de gestion connaît actuellement une crise : «né avec la nécessité de gérer la complexité, le contrôle d'aujourd'hui est confronté au défi d'une complexité différente» (Bouquin, 1994). L'environnement des entreprises est instable, hostile, complexe, diversifié et commande des techniques et des moyens d'intégration renouvelés. La comptabilité de gestion doit dorénavant assurer la lecture de l'environnement et supporter les orientations stratégiques, la décision, la gestion des ressources et l'adaptation continue des entreprises. La fonction comptable qui standardise et normalise doit s'ouvrir à une vocation «service». Cette vision semble largement partagée tout autour du globe (International Fédération of Accountants, 1994) avec des nuances quant à la «centralité» du rôle du comptable de gestion.

D'autre part, parce que la comptabilité de gestion a, au cours de la période 1925-1950, été subordonnée à la comptabilité financière⁶ (Kaplan, 1984) et à la théorie économique néo-classique⁷, elle est devenue porteuse d'illusions (Cibert, 1977) : l'illusion d'assurer une saine gestion et l'illusion d'offrir une mesure de la performance de manière objective et précise. Aussi, parce que la comptabilité de gestion a peu évolué⁸ depuis le début du siècle, elle est rapidement dénoncée (Kaplan, 1984). Un diagnostic est posé : la comptabilité de gestion doit se renouveler. Bien que la comptabilité de gestion ait retrouvé son identité distincte au cours de la période 1950-1980, distinction qui se manifeste essentiellement par la mise sur pied de cours de comptabilité de gestion dans les universités (Boisvert, 1991), elle est incapable de soutenir la décision (Chewning et Harrell, 1990) et elle demeure inadéquate à mesurer, à

⁶ *There was apparently less pressure for short-term financial performance in the 1920s and 1930s than exists in the 1970s and 1980s...It was recognized that, for a cyclical business, an appropriate goal needed to be defined as an average over the entire business cycle. Years of slack demand were recognized as "normal" and not the signal to contract expenditures on new development, marketing, or other intangibles.* (Kaplan, 1984, p. 411)

⁷ Transposition de l'hypothèse de l'efficience des marchés dans les entreprises organisées par divisions ou fonctions (Kaplan, 1984 et Chandler, 1988), substitution de la productivité par la rentabilité (Zarifian, 1990), adoption des théories économiques de la délégation et des coûts de transactions (Perrow, 1986).

⁸ Seuls trois éléments marquent la période 1925-1970 soit : l'actualisation des flux monétaires, l'introduction des coûts pertinents, l'intégration d'outils mathématiques et statistiques (Boisvert, 1991).

contrôler la performance des gestionnaires et des travailleurs (Kaplan, 1984 et 1993, Johnson et Kaplan, 1987).

Des propositions explicites de renouvellement de la comptabilité sont avancées : la comptabilité par activités et la comptabilité de gestion stratégique. Deux solutions, qui s'inspirent des enseignements du champ de la stratégie et qui commandent, entre autres, une rupture 1) avec la comptabilité financière et des principes qui en découlent et, 2) avec le modèle traditionnel d'analyse de comportement des coûts (fixe, variable, semi-fixe).

Les modèles paraissent bien fondés sur le plan conceptuel. La comptabilité par activités s'inscrit en continuité avec le modèle traditionnel (trace des coûts) mais y ajoute une dimension importante : les produits en soi ne consomment pas de ressources, ce sont les activités qui sont consommatrices de ressources (Boisvert, 1991). La comptabilité par activités permettrait ainsi une meilleure lecture de l'organisation et conduirait à de meilleures décisions tant sur le plan stratégique que pour l'opérationnalisation de la stratégie. La comptabilité de gestion stratégique s'inscrit dans la foulée des constats du champ de la stratégie. Pour se positionner dans une industrie, l'entreprise doit mesurer les forces qui agissent sur elle et dans son industrie : le pouvoir de négociation des acheteurs, des vendeurs, la menace de produits de substitution, etc. (Porter, 1979). Cette lecture s'actualise par les concepts de chaîne de valeur (par opposition à valeur ajoutée) et de *cost driver* (un concept qui rejoint le cadre conceptuel de la comptabilité par activités). Ce modèle, qui ne s'enferme pas dans l'entreprise, permet donc une stratégie de positionnement dans l'industrie et des choix conscients de stratégies et des moyens d'exécution.

Les modèles ne s'actualisent pas dans la pratique. Les expériences d'implantation de la comptabilité par activités de même que celles de la comptabilité de gestion stratégique connaissent des difficultés (Shank, 1989, Shank et Govindarajan, 1992).

D'autres innovations portant sur les techniques et moyens de contrôle sont introduites. Snell et Dean (1992) montrent, par une étude empirique, que les technologies nouvelles, qui visent

à rétablir les liens entre les fonctions, ne sont pas accompagnées par des changements en ce qui a trait à la gestion des ressources humaines, à la mesure de la performance et à la structure et que les implantations échouent. Ils concluent que les innovations ont dans l'ensemble pour effet 1) de déqualifier les travailleurs en les éloignant de plus en plus de la production réelle et 2) de créer un degré plus grand d'isolement alors que les théories des nouvelles technologies prévoient l'habilitation des individus et des liens plus étroits entre les fonctions.

Les difficultés d'implantation des systèmes comptables et des techniques et moyens de contrôle seraient attribuables au fait que des changements sont introduits sans tenir compte du lien information/surveillance et de l'importance du système comptable dans le contrôle social et sur les rapports entre les individus (Scapens et Roberts, 1993). De plus, la connaissance dans le champ de la comptabilité de gestion consisterait essentiellement en un rassemblement de techniques sans assises nettes sur le plan conceptuel et, concurrentes à la pratique⁹ (Ryan, Scapens et Theobald, 1992). Bref, les chercheurs s'inscriraient dans un courant d'objectivation¹⁰ de la comptabilité alors que les difficultés d'implantation seraient le témoignage que la comptabilité comporte une forte dimension sociale qui se manifeste dans la pratique mais qui a été évacuée dans la théorisation.

Accounting is no longer seen as a disinterested technical activity, but as one in which various potentially conflicting interests become intertwined. (Scapens et Roberts, 1993, p. 2)

La comptabilité conçue comme un phénomène objectif, rarement problématique, mériterait d'être étudiée dans une perspective plus globale i.e. dans le contexte dans lequel elle s'inscrit (Hopwood, 1983) : les chercheurs sont invités à réexaminer le contrôle en considérant ses limites d'application dans des ensembles humains (Argyris, 1990).

Il semble que le renouvellement du contrôle de gestion dépasse celui de la recherche de

⁹ Many of the techniques advocated by the textbooks writers are not widely used in practice. Furthermore, techniques such as absorption costs which are criticized in textbooks are widely used in practice. (Ryan, Scapens and Theobald, 1989, p. 44)

¹⁰ [...] accounting is seen to have an essence, a core of functional claims and pretensions (Burchell et al., 1980, p. 9).

nouvelles techniques et instruments (Bouquin, 1996 et 1994, Boisvert, 1991). Le taylorisme et la structure" sont alors accusés.

Le taylorisme qui morcelle et cloisonne est le grand accusé : en découpant un processus en tâches élémentaires confiées à des personnes différentes, et surtout à des entités distinctes, sans avoir prévu la fonction de coordination transversale, les entreprises ont inconsidérément parié sur la capacité d'une hiérarchie à coordonner. Hypothèse controuvée : plus on segmente, plus il faut remonter haut pour trouver celui qui dispose de la vue du processus; lorsque celui-ci est routinier, le responsable a confié au contrôle organisationnel, à la bureaucratie, la charge de la coordination, avec les désillusions qui s'en suivent. (Bouquin, 1994, p. 114)

Le contrôle de gestion est confronté au défi d'orienter les actions «d'acteurs autonomes» (Bouquin, 1996) et au défi de dissiper l'ambiguïté sur le rôle du contrôle de gestion¹². Le contrôle de gestion aurait en quelque sorte le défi de rompre avec la surveillance tout en assurant la transparence¹³ des processus : des modèles renouvelés du contrôle de gestion sont alors proposés.

¹¹ «C'est tout un système bureaucratique d'un type particulier, bureaucratico-comptable, qui s'est constitué autour des années 1870, et sur la base duquel se sont construits les autres outils de gestion (comptabilité analytique, contrôle de gestion, modèles de la décision, de la planification et de l'évaluation). Ce modèle aurait permis l'extension de l'entreprise moderne, sa concentration de la centralisation de la coordination. Cette évolution a produit différents effets pervers dont certains ont été illustrés dès la fin des années 1960 par Crozier et par la crise de la comptabilité analytique. Avec la crise de la comptabilité analytique et de la régulation fordiste, ce seraient les modes d'organisation et de coordination des entreprises et les critères de gestion qui seraient remis en question.» (Bellemare, 1992, p. 67).

¹² *The central idea at the time [Robert Anthony's three-tiered framework, strategic, managerial and operational] was that control Systems had a lot more to do with the motivation of managers and employees than it did with providing accurate, neutral, factual accounting data to rational, utility-maximizing decision makers.* (Macintosh, 1995, p. i).

¹³ L'idéal probable des directions générales est de limiter la délégation à des cas de grande transparence, c'est-à-dire à des situations où la connaissance des processus et la performance des systèmes d'information permettent à la fois de spécifier l'allocation des moyens et d'intervenir rapidement en cas d'amorce de dérive. (Bouquin, 1994, p. 52)

1.3.1 Le modèle de Guedj et als

Dans un effort d'amélioration de la gestion des entreprises, Guedj et als (1991) font un diagnostic de la problématique des systèmes de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion, tel qu'il existe¹⁴, comporte trois paradoxes : 1) il y a rupture entre la stratégie et le contrôle opérationnel, 2) le lien entre les systèmes d'information comptable et les systèmes d'évaluation de la performance est trop étroit et, 3) l'information comptable est incapable de permettre la prévision et de soutenir la prise de décision.

Les auteurs suggèrent des solutions diverses : 1) une meilleure communication entre les acteurs de l'organisation, 2) un rôle plus grand et différencié, davantage formateur que technique, du contrôleur de gestion, 3) une distanciation entre les systèmes de gestion au titre d'outil de surveillance et les systèmes de gestion au titre d'outil de mesure de la performance par l'introduction d'objectifs complémentaires et, 4) la redéfinition de la performance, laquelle pourrait être actualisée par l'introduction du budget à base zéro, de la qualité totale, du projet d'entreprise ou d'une structure de gestion par projet. Enfin, ils proposent un modèle de gestion et d'animation : le OMAR (Objectifs, Maîtrise, Régulation et Reconnaissance).

Leur modèle n'échappe pas à la critique : les innovations qu'il contient représenteraient le projet d'entreprise de nouvelles catégories socioprofessionnelles à la direction de l'entreprise ouvrant sur de nouvelles tensions (Bellemare, 1992 et 1995) ou seraient assimilables à des opérations de camouflage des relations de pouvoir dans les organisations et d'extension du contrôle. (Ferguson, 1984).

The evolution of organizational theory reveals a history not a progress toward greater elucidation and clarity or toward more humane forms of organization but of continuing extension and integration of techniques of control. (Ferguson, 1984, p. 62-63)

¹⁴ Sans qu'ils y tassent explicitement référence, on comprend qu'il s'agit essentiellement du modèle classique d'Anthony (1965 et 1988) (planification stratégique, contrôle managérial et contrôle opérationnel).

1.3.2 Le modèle de Simons

Pour Simons (1994), le modèle de contrôle de gestion renouvelé passe par la communication, la transparence et la volonté individuelle avec, pour modes de fonctionnement, un système de valeurs, un système de démarcation des comportements, un système de contrôles interactifs et un système de contrôle diagnostique. Les systèmes sont activés par des *leviers* de contrôle. C'est en somme un modèle qui tente de réconcilier l'informel, le modèle de contrôle traditionnel de Robert Anthony et la vision stratégique de Michael Porter. C'est la naissance de l'entreprise qui apprend à contrôler ses acteurs par l'affect, à opérer par une structure de contrôle laquelle demeure ancrée dans une perspective formelle, téléologique et hiérarchisée de l'action. Sa proposition est une réponse à la reconnaissance des limites de la rationalité formelle¹⁵ et s'inspire de l'individualité marchande et de la liberté taylorienne au titre de mécanismes de coordination. Surtout, il s'agit d'un projet de rationalisation, d'efficacité et de responsabilisation (*accountability*) qui évacue le questionnement 1) de la structure, 2) du rôle de surveillance de la comptabilité, 3) du langage comptable, du cloisonnement, de la centralisation de la stratégie et de la mesure traditionnelle de la performance, 4) de *l'économisme* (Zarifian, 1990), et 5) de la vision informatique de l'information¹⁶. C'est un modèle qui innove en pénétrant le domaine des valeurs et qui tend à prolonger le territoire de la gouverne, de la coordination et de la surveillance.

¹⁵ *Because attention is limited, individuals will attend to specific problems only if there is some inducement to do so [...]* (Simons, 1994, p. 51)

¹⁶ La vision «informatique» renvoie à l'information «qui se nourrit d'une culture scientifique, qui privilégie la logique et l'évidence rationnelle» (Breton, 1992). Cela se traduit par la mise en oeuvre de pratiques de gestion et de moyens de communication qui font jouer un rôle *décisif* 'aux mécanismes de coordination et de surveillance dans un effort d'intégration économique et d'organisation sociale.

1.3.3 Le modèle de Lorino

La proposition de «Comptes et récits de la performance» de Lorino (1995) vise à ouvrir la communication par la re-définition du système des significations. Pour Lorino, les travailleurs et les gestionnaires ont atteint une maturité qui justifie un modèle de contrôle de type *inside-out* et *bottom up*. Il dénonce la proximité du contrôle de gestion avec la comptabilité de gestion qui cloisonne et freine la coopération et l'apprentissage. Il faut se «re-présenter la performance», refondre les systèmes d'information et remettre en question de l'appareillage comptable et de la gestion scientifique. Le contrôle de gestion par la «gestion des ressources» (modèle de surveillance traditionnel) est transformé en un modèle de pilotage des processus. Un modèle qui se rapproche de plus en plus du «centre opérationnel» afin de réunir la décision et le bon acteur et de mettre fin à l'immobilisme bureaucratique et aux conflits. Son analyse de la dimension cognitive met en relief le pouvoir des indicateurs (de concert avec la structure) à normaliser et à mécaniser les comportements, à banaliser l'initiative personnelle et à paralyser l'entreprise. L'analyse de Lorino repose essentiellement sur une réflexion au sujet de l'action individuelle et, de ce fait, néglige les difficultés d'interaction inhérentes à la gouverne, la coordination et la surveillance.

1.3.4 Les propositions des praticiens

Pour les praticiens, la crise du contrôle de gestion traduit des efforts de réaménagement de la fonction financière (CMA, 1997) et de re-définition des critères de contrôle et de la gouverne (ICCA, 1995a et 1995b). Les innovations visent à favoriser l'émergence du «contrôle efficace» (ICCA, novembre 1995, p. 1) et «à privilégier une participation active [des porteurs de la fonction financière] à la quête incessante de l'entreprise pour parvenir à l'excellence en matière de compétitivité» (CMA, 1997, p. 9).

[...] le volet traitement des opérations traitement des opérations et le volet contrôle et gestion des risques représentent plus de 84% des activités des nombreux systèmes financiers. On consacre peu de temps à appuyer la prise de décision ou à planifier l'avenir. Une étude récente démontre en fait que la fonction financière consacre moins de 4% des ressources et du temps dont elle dispose à la réflexion sur l'avenir ou au soutien à l'analyse des perspectives de valeur. (CMA, 1997, p. 6)

Les propositions traduisent la montée d'activités d'analyse, de stratégie et de création de valeur centrées sur une amélioration continue de la performance.

Pour accroître la valeur qu'ajouté la fonction financière, il faut commencer par réduire l'importance de son rôle traditionnel de «marqueur» de l'organisation. [...] En d'autres termes, la fonction financière émergente se caractérise par les éléments suivants : elle est axée sur l'analyse, la stratégie et la création de valeur ; elle est un partenaire consultatif et un conseiller ; elle participe à la prise de décision et la guide ; elle est centrée sur l'amélioration de la performance. (CMA, 1997, p. 6-7)

Il ne s'agit pas d'abandonner les activités traditionnelles¹⁷ mais plutôt de faire en sorte que celles-ci soient effectuées de manière plus efficace.

Pour que cette étape soit réussie [réduire l'importance du rôle de marqueur], il faut effectuer les tâches traditionnelles ayant trait à la communication de l'information, la mesure, le contrôle, la conformité et la production de données avec une efficacité exceptionnelle et diminuer les ressources qui y sont affectées. (CMA, 1997, p. 6)

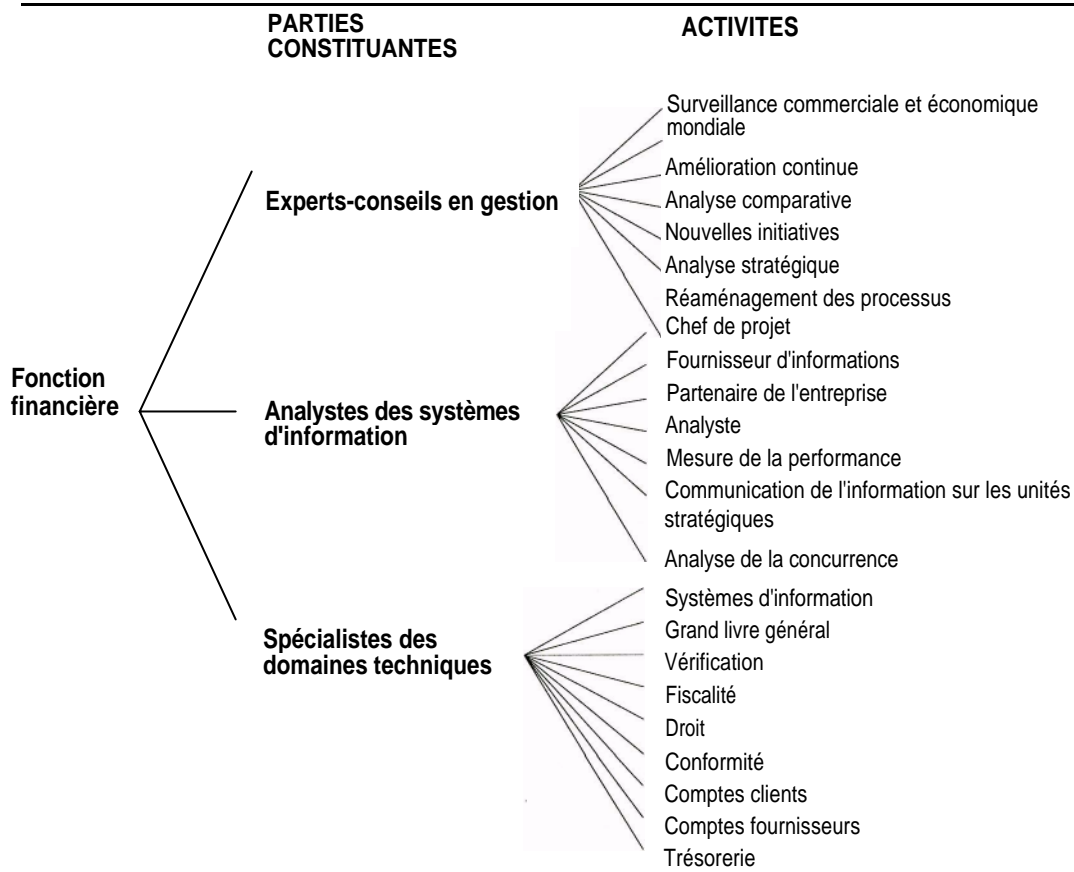
Ainsi, aux activités «traditionnelles» de la fonction financière (traitement des opérations, contrôle et gestion des risques) assumées par les «spécialistes des domaines techniques»

¹⁷ Les activités traditionnelles se divisent en deux catégories soit «contrôle et gestion des risques» et «traitement des opérations». Les activités de contrôle et de gestion des risques sont : établissement du budget, information sur la performance, gestion de la trésorerie, vérification interne, planification fiscale, gestion de l'encaisse. Les activités de traitement des opérations sont : comptes fournisseurs, comptes clients, déplacements et dépenses, immobilisations, comptabilité générale, comptabilité des coûts de revient, paie, comptabilité fiscale, production des déclarations fiscales, facturation des clients. (CMA, 1997).

doivent s'ajouter des activités de soutien et d'orientation de la prise de décision à être effectuées par des «analystes des systèmes de gestion» et des «experts-conseils en gestion» (Figure 3)

Figure 3

Le réaménagement de la fonction financière



Source : *Le réaménagement de la fonction financière*, Politique de comptabilité de management 43, CMA, 1997, p. 8

1.4 Pour de nouvelles interrogations

Dans l'ensemble, les propositions constituent des innovations visant à offrir au contrôleur de gestion des outils de vigilance, à lui offrir «la vision la plus large possible» (Guedj et als, 1991) des activités dans l'entreprise. Les propositions traduisent une position ambivalente entre l'habilitation¹⁸ et une surveillance exacerbée par les nouvelles technologies.

Thereafter, [après 1950] new ways of thinking about the topic and new techniques for applying the basic ideas have been developed. These developments have not changed the basic structure, nor is it likely to change. However, there is much room for improvement, especially in taking advantage of the power of computer. (Anthony, 1989: 1)

Si le discours déligitime le modèle rationnel bureaucratique, il importe de ne pas le confondre avec les formes concrètes d'organisation du travail.

Le discours [dépassement du taylorisme] déligitime le modèle rationnel bureaucratique qui introduit une séparation stricte entre conception et exécution du travail et annonce l'entreprise fondée sur la polyvalence et le travail en équipe. Ainsi **surgit une première controverse** : le discours, par ailleurs «bien réel» dans son champ d'activité, correspond-il à l'organisation concrète du travail?»(Bélangier, Grant, Lévesque, 1997, p. 17)

Le contrôle de gestion a contribué à la complexification : la complexité étant définie par la multiplication des chaînes de décisions, d'interactions, de relations de causes à effets qui engendrent des conséquences imprévues (Giddens, 1998). Le contrôle de gestion s'est alimenté de, et a rendu possible, la création de grandes entreprises. Il a soutenu le modèle rationnel

¹⁸ «La ré-ingénierie» [des processus] suppose l'autonomie et la disparition de l'encadrement hiérarchisé découlant du modèle tayloriste. Les nouvelles technologies d'information constituent le levier pour les transformations projetées, puisqu'elles permettent une intégration des tâches qui serait impensable sans elles.». (Grant et Lévesque, 1997, p. 232). Pour Cawsey, Deszca et Teal (1994), les nouvelles technologies de l'information signalent l'apparition de «laisses électroniques». «Enfin, le passage d'un mode tayloriste fondé sur la coordination par les règles et la surveillance, à un mode de fonctionnement faisant appel à la polyvalence et à une coordination reposant sur l'intériorisation des règles et contraintes par les travailleurs, suppose une transformation en profondeur du rôle des cadres, notamment ceux qui sont en contact direct et soutenu avec les travailleurs de la production.» (Grant et Lévesque, 1997, p. 235)

bureaucratique et a alimenté les pratiques de la gouverne, la coordination et la surveillance d'acteurs divers et grandissant en nombre. Ce faisant, le contrôle de gestion a aussi habilité la spontanéité et l'autonomie des acteurs.

Webers's characterization of bureaucracy is inadequate. Rather than tending inevitably towards rigidity, organisations produce areas of autonomy and spontaneity - which are actually often less easy to achieve in smaller groups. We owe this counterinsight to Durkheim, as well as to subsequent empirical study of organisations. The closed climate of opinion within some small groups and the modes of direct sanction available to its members fix the horizons of action much more narrowly and firmly than in larger organisational settings. (Giddens, 1990, p. 138)

Le contrôle de gestion évolue actuellement dans un contexte de complexité croissante et différencié, caractérisé par :

- 1) l'indétermination du comportement de l'homme (Crozier et Friedberg, 1977, March 1991, Friedberg, 1993);
- 2) la politisation du processus de décision (Mintzberg, Raisinghani et Théorêt, 1976, March, 1991) ;
- 3) l'affaiblissement de la rationalité formelle au profit de rationalités multiples (Sfez, 1984);
- 4) la complexification de la combinaison des comportements dans un cadre d'action collective (Oison, 1978, Reynaud, 1989) ;
- 5) le caractère indéfini des modes de régulation de l'activité humaine (Friedberg, 1993, Thévenot, 1993) ; et,
- 6) l'historicité et la perméabilité des structures (Morin, 1986).

Surtout, le contrôle de gestion doit désormais composer avec la réflexivité¹⁹ et l'ouverture de

¹⁹Le comportement des acteurs varie en fonction des connaissances qu'ils ont de la situation :«la connaissance ne donne pas seulement un nouvel éclairage sur le monde, elle le pénètre et le transforme» (Giddens, 1987). «Notre époque de modernité avancée se caractérise par une production continue de connaissances nouvelles qui, en s'intégrant aux actions humaines, viennent constamment modifier les conditions même de la reproduction et de la transformation des sociétés. Ce n'est pas dire que l'histoire est aujourd'hui plus prévisible et maîtrisable qu'autrefois, seulement les actions humaines qui l'engendrent sont,

l'avenir²⁰. La réflexivité renvoie à l'idée que les comportements des acteurs varient en fonction des connaissances qu'ils ont de la situation et que ces connaissances transforment les conditions de l'action et réduit les possibilités de prévoir et de contrôler.

Ainsi, les tentatives de renouvellement du contrôle de gestion ne sauraient se concevoir comme des réponses à des problématiques successives mais plutôt comme une des manifestations d'un «problème majeur» de nos sociétés qui consiste à vouloir tout maîtriser au lieu d'apprendre à gérer les risques (Giddens, 1998) ce qui, en conséquence, exprime l'idée que le pouvoir et la domination sont inhérents à toute action humaine et, en particulier, à l'action dans l'entreprise. Le contrôle de gestion dérive donc de la mise en oeuvre de pratiques de gestion qui font jouer un rôle fondamental aux mécanismes de coordination et de surveillance dans un effort d'organisation sociale et il procède de la domination - la domination étant définie comme la chance pour des ordres de trouver obéissance de la part d'un groupe déterminé d'individus (Weber, 1970), laquelle dépend du système de surveillance.

[...] la possibilité de maintenir l'«obéissance» des subordonnés dans un système de gouverne dépend certainement de la disponibilité d'une information fiable obtenue grâce à un système de surveillance. (Jenkins, 1993, p. 268)

Mais, parce que dans un monde réflexif :

- il serait impertinent de tenter la construction de généralisations reconnues et stables (Giddens, 1987 et 1993a);
- il serait inutile de penser aux systèmes sociaux comme des mécanismes permettant de résoudre le «problème de l'ordre»²¹ (Giddens, 1987);

pour une part croissante, conditionnées par la **connaissance** [c'est nous qui soulignons] plutôt que par la tradition.» (Eraly, 1993, p. 329).

²⁰ «Dans un monde plus réflexif, la capacité de prévoir l'avenir disparaît. [...] Les anticipations que vous faites sur l'avenir peuvent accélérer ou au contraire, abolir les conditions dans lesquelles les choses vont se produire.» (Giddens, 1998, p. 40)

²¹ Ce serait l'héritage d'une sociologie «instrumentale», visant la prédiction et le contrôle, qui néglige la relation entre la connaissance et les sujets humains (Giddens, 1987) et qui explique à la fois l'exacerbation du contrôle. Giddens (1990) suggère que le caractère erratique de la modernité n'est pas attribuable à un design fautif des systèmes ou à un mauvais fonctionnement mais qu'il est un phénomène lié 1) à la complexité et 2) à la réflexivité qui caractérise la modernité et rend instable le monde social.

- il serait inconséquent de croire que la connaissance contribue à discriminer entre différentes positions de valeur (Giddens, 1987);
- la perte de contrôle est réelle (*the lack of control which many of us feel about some of the circumstances of our lives is real*, Giddens, 1990)

il est proposé que le défi de la recherche en contrôle de gestion consiste à découvrir «les rapports que les humains entretiennent entre eux et le reste de l'univers» (Audet et Déry, 1996) et à attribuer une place conceptuelle beaucoup plus large à la domination et au pouvoir (Giddens, 1987).

La «domination» et le «pouvoir» ne peuvent se concevoir uniquement en termes d'asymétries de distribution : il faut leur attribuer une place conceptuelle beaucoup plus large et reconnaître qu'ils sont inhérents à toute action humaine. A partir de là, il faut aussi admettre que le pouvoir n'est pas réductible à un phénomène intrinsèquement malsain, nocif, ni à la seule capacité de «dire non», et que la domination ne pourra être «transcendée» dans une sorte de société purative du futur, contrairement à une croyance typique de certains courants de pensée socialiste.» (Giddens, 1987, p. 81)

Alors, le renouvellement de la recherche dans le champ ne passe pas par la redéfinition des finalités du contrôle de gestion ou par la ré-ingénierie des pratiques de la gouverne, de la coordination et de la surveillance mais plutôt par leur explication. Aussi, puisque le contrôle de gestion se conçoit comme un mode de gestion centralisé qui «tire sa force de la cohérence étroite entre la technique, l'économique et le social, mais aussi de sa cohérence avec d'autres dimensions de la société» (Bélanger, Grant et Lévesque, 1997, p. 19), il requiert une *compréhension*²² de sa constitution. Bref le contrôle de gestion exige de nouvelles interrogations²³ qui permettront de le contextualiser, d'appréhender la réflexivité et de découvrir les pratiques d'intégration qui en dérivent et qui le soutiennent. Il est suggéré que

²² *It is difficult to resist the conclusion that the break with foundationalism is a significant divide in philosophical thought, having its origins in the mid- to late nineteenth century. But it surely makes sense to see this as "modernity coming to understand itself" rather than the overcoming of modernity as such.* (Giddens, 1990, p. 48)

²¹ «D'emblée je tiens pour acquis que l'explication est contextuelle et consiste en l'élucidation d'interrogations.» (Giddens, 1987, p. 29)

l'effort de recherche doit s'organiser autour de l'identification et de l'interprétation des éléments (connaissances et pratiques) qui lient un système social dans le temps et dans l'espace et il est proposé d'explorer les connaissances et les pratiques à la lumière de la théorie de la modernité avancée et de la théorie de la structuration d'Anthony Giddens.

LE CADRE THEORIQUE

2.1 Modernité et modernité avancée

2.1.1 De la tradition à la modernité

Pour Giddens (1990) la modernité naît de la rupture avec le destin, la cosmologie religieuse et la tradition : elle engendre chez l'acteur le sentiment que l'avenir est désormais ouvert. La modernité est par ailleurs caractérisée par la séparation du temps et de l'espace et entraîne le désenchantement des relations de co-présence dans le temps et l'espace : *Modernity "displaces" in the sense previously analyzed- place becomes phantasmagoric* (Giddens, 1990, p. 140).

La séparation du temps et de l'espace et le désenchantement des relations de co-présence favorisent la transmutation des pratiques de coordination du temps et de l'espace et l'abandon de la tradition comme mécanisme d'intégration des activités d'un système social dans l'espace-temps. L'abandon de la tradition nourrit et s'alimente de la métamorphose de la réflexivité : la réflexivité devient un bagage de connaissances organisées contribuant à orienter l'avenir et à organiser le social. De plus, la réflexivité signifie que les pratiques sociales sont constamment réexaminées et réformées à la lumière des nouvelles connaissances sur ces pratiques qui, de manière constitutive, en modifient la nature.

Alors que les systèmes sociaux traditionnels assuraient l'insertion d'activités dans le temps (le passé, le présent et le futur) sur la base d'une coordination de l'espace et que la réflexivité constituait un mécanisme de ré-interprétation²⁴ de la tradition, les systèmes sociaux modernes

²⁴ «Alors que dans les civilisations prémodernes, la réflexivité est encore limitée à la réinterprétation et à la clarification de la tradition - par exemple des *Écritures* -, la modernité marque une extension spectaculaire du rôle de la réflexivité dans la reproduction des systèmes sociaux. Et la tradition perd donc pouvoir de légitimation : elle ne vaut plus par elle seule. La référence à l'expérience des générations passées est frappée de suspicion : il devient impossible de justifier une pratique, un

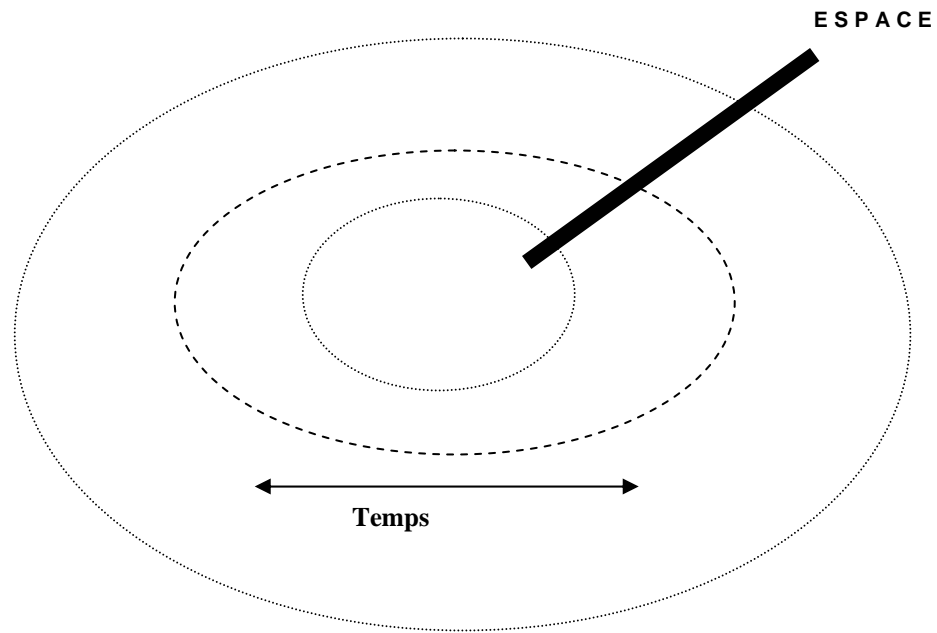
tendent vers un nouveau mode d'organisation. Un mode d'organisation sociale «délocalisée» (*disembedding*) qui évolue rapidement (*pace of change*) dans un espace-temps étendu (*scope of change*). «Organiser» signifie désormais inscrire «la présence dans l'absence» et a pour conséquence de connecter des contextes locaux au contexte global²⁵. La modernité signale le passage à mode d'organisation différencié, fondé sur des pratiques distinctes de la coordination de l'espace et du temps, qu'on peut illustrer par deux schémas comparatifs de l'organisation sociale (Figure 4).

rituel en arguant du fait «qu'on a toujours fait comme ça». De plus en plus, la validation s'effectue par le biais du discours réflexif.» (Eraly, 1993, p. 336)

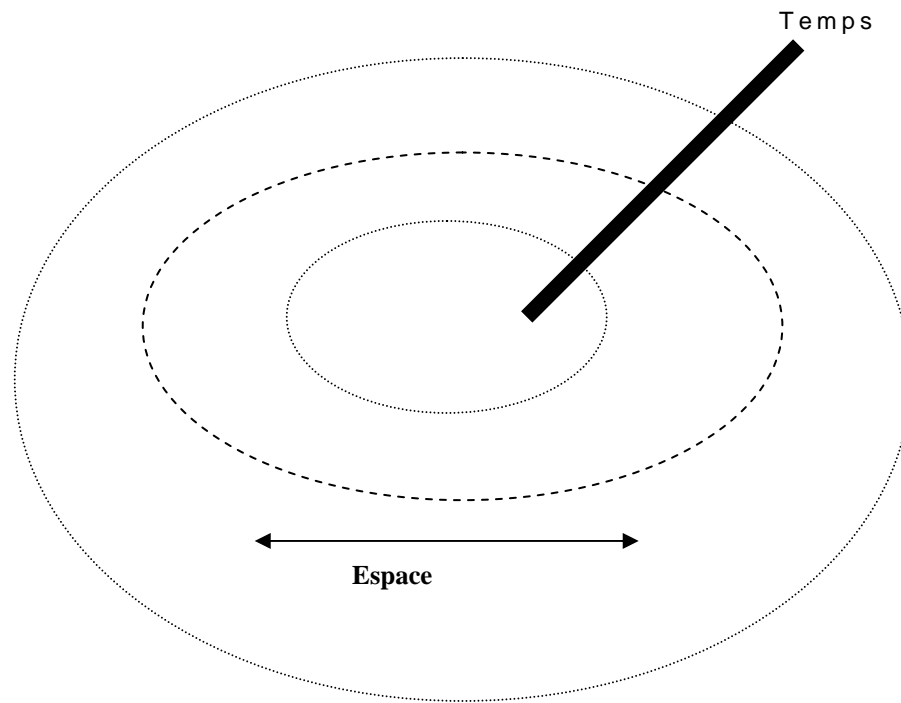
²⁵Cela signifie qu'on ne peut étudier une «localité» sans tenir compte des facteurs globaux et vice-versa. En particulier pour l'entreprise cela renvoie à l'idée que ses frontières sont poreuses et qu'elle ne saurait être analysée que sur la base de ses éléments internes.

Figure 4

L'organisation sociale comparée



Organisation sociale traditionnelle



Organisation sociale moderne

Dans les deux cas, l'organisation sociale se définit autour d'un pivot : le pivot «espace» pour les systèmes sociaux traditionnels (schéma du haut) et le pivot «temps» pour les systèmes sociaux modernes (schéma du bas). Les cercles représentent des pratiques d'organisation qui se définissent autour de chacun des pivots mais qui tendent en même temps à s'en éloigner dans un mouvement d'abstraction croissante avec, dans le cas des systèmes traditionnels, pour finalité de connecter le passé au futur dans des conditions de co-présence et, dans le cas des systèmes sociaux modernes, avec pour finalité de connecter «l'absence et la présence» dans un mouvement de suppression croissante des relations de co-présence. Dans les systèmes sociaux modernes, cela signifie et donne lieu à une accumulation de connaissances et de pratiques - systèmes abstraits²⁶ permettant la coordination de l'espace-temps (*time-space ordering device*).

Many aspects of life in local contexts continue to have a familiarity and ease to them, grounded in the day-to-day routines individuals follow. But the sense of familiarity is often mediated by time-space distanciation. It does not derive from the particularities of localised place. (Giddens, 1990, p. 140)

2.1.2 Modernité, modernité avancée et confiance

Dans un contexte de suppression des relations de co-présence des phénomènes se manifestent : «l'autre» devient invisible, son processus devient opaque et il y a carence d'information sur ses activités²⁷. La confiance sociale²⁸ n'est plus possible. Mais, parce que la confiance²⁹ serait

²⁶ *The development of faith in symbolic tokens or expert Systems, which, taken together, I shall term **abstract systems**, [en italique dans le texte original] (Giddens, 1990, p. 80)*

²⁷ *Infacework engagements themselves, the sustaining of basic trust is accomplished through the chronic monitoring of the gaze, bodily posture, and gesture, and the conventions of orthodox conversation (Giddens, 1990, p. 101). Voir aussi Goffman (1959).*

²⁸ *Trust relations which are sustained by or expressed in social connections established in circumstances of copresence. (Giddens, 1990, p. 80)*

²⁹ *Trust may be defined as confidence in the reliability of a person or a system regarding a given set of outcomes or events where that confidence expresses a faith in the probity or love of another, or in the correctness of abstract principles (technical knowledge). (Giddens, 1990, p. 34)*

le vecteur inné de la sécurité ontologique (*continuity of their self-identity and in the constancy of the surrounding social and material environments of action*, Giddens, 1990, p. 92) permettant de réduire l'anxiété³⁰ et de générer une mutualité de l'expérience, la suppression des relations de co-présence entraînent des efforts de re-construction d'une confiance : une confiance «systémique». L'effort de re-construction se manifeste par un mode spécifiquement humain de contrôle des dimensions physiques et sociales des contextes d'action (contrôle réflexif de l'action) permettant à l'acteur de stimuler un sentiment de confiance tout en étant tourné vers l'avenir.

De la confiance sociale fondée sur une certaine connaissance des intentions et sur la visibilité des activités de «l'autre» dans les systèmes traditionnels, on passe au développement de pratiques visant à construire la confiance, à connecter l'absence et la présence et à gérer le risque³¹. Dans la modernité ces efforts s'inscrivent dans un mouvement de rationalisation acquis³². Les modes de création de la confiance sont transformés tandis que la confiance est déplacée : la confiance est davantage investie dans des systèmes abstraits tandis que les systèmes abstraits contribuent à un désenchantement accru³³. Cela traduit l'émergence de pratiques d'organisation sociale constitutives et constituées de la science et la technologie, qui demeurent néanmoins empreintes de jugements de valeur parce qu'elles sont socialement définies (Giddens, 1987 et 1990, Gallon et Latour, 1991).

30 Pour Giddens, l'antonyme de la confiance n'est pas la méfiance mais plutôt un état persistant d'anxiété. Ceci explique le recours à la confiance systémique lorsque la confiance sociale n'est pas présente : *Trust thus brackets distance in time and space and so blocks off existential anxieties which, If they were allowed to concretise, might become a source of continuing emotional and behavioural anguish through life* (Giddens, 1990, p. 97).

31 *The notion [risque] originated with the understanding that unanticipated results may be a consequence of our own activities or decisions, rather than expressing hidden meanings of nature of ineffable intentions of the Deity. "Risk" largely replaces what was previously thought as fortuna (fortune or fate) and becomes separated from cosmologies.* (Giddens, 1990, p. 30-31).

32 *What is conveyed to the child in the teaching of science is not just the content of technical findings but, more important for general social attitudes, an aura of respect for technical knowledge of all kinds.* (Giddens, 1990, p. 89)

33 *Expert Systems are disembedding mechanisms because, in common with symbolic tokens, they remove social relations from the immediacies of context.* (Giddens, 1990, p. 28)

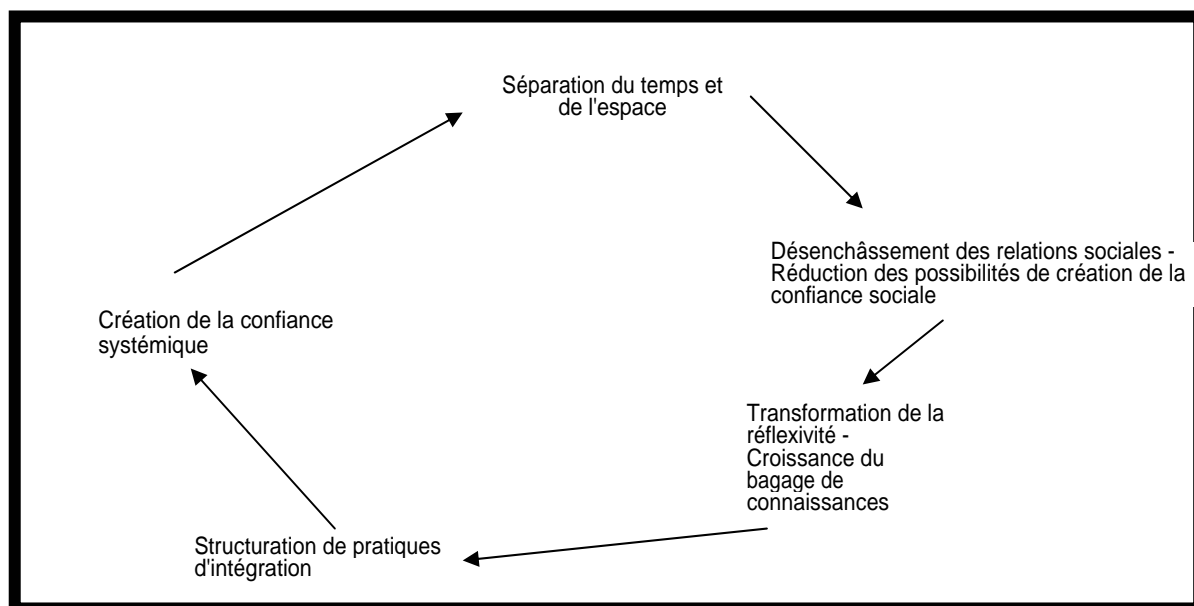
In conditions of modernity, trust exists in the context of(a) the general awareness that human activity - including the impact of technology upon the material world -is socially created, rather than given in the nature of things of by divine influence; (b) the vastly increased transformative scope of human action, brought about by the dynamic character of modern social institutions. (Giddens, 1990, p. 34)

A la lumière des propos qui précèdent, il est possible de représenter la modernité comme un circuit³⁴ Séparation- Désenchantement-Réflexivité- Pratiques d'intégration-Confiance³⁵ (Figure 5).

³⁴ La circularité témoigne de la réflexivité. Elle rappelle que les pratiques sont instables, toujours sujettes à révision, en raison de la réflexivité qui caractérise l'activité humaine : *But the social sciences are actually more deeply implicated in modernity than is natural science, since the chronic revision of social practices in the light of knowledge about those practices is part of the very tissue of modern institutions. [...] The point is not that there is no stable world to know, but that knowledge of that world contributes to its unstable or mutable character.* (Giddens, 1990, p. 40 et 45)

³⁵ *The three great dynamic force of modernity - the separation of time and space, disembedding mechanisms, and institutional reflexivity- disengages some basic forms of trust relations from the attributes of the local contexts.* (Giddens, 1990, p. 108). «C'est Anthony Giddens qui a formulé le plus clairement cette représentation de la modernité, qu'il appelle tardive, en l'organisant autour de trois thèmes majeurs» (Touraine, 1997, p. 164).

Figure 5
Circuit de la modernité



Enfin, dans la modernité *avancée*, i.e. depuis le milieu du XXe siècle, il y aurait radicalisation des pratiques modernes de l'organisation sociale, ce que Giddens attribue :

- 1) à la réflexivité, à la compétence des acteurs et à l'impossibilité de fonder de manière permanente un corpus de connaissances en matière d'organisation sociale³⁶;
- 2) à l'ambiguïté liée aux situations de ré-enchâssement des relations de co-présence étant donné la force d'organisation qu'ont les systèmes abstraits (*juggernaut*) et l'autonomie que cette force leur confère (Giddens, 1990) ;
- 3) à la globalisation des risques et des menaces dans les sociétés (Giddens, 1990 et 1993a);

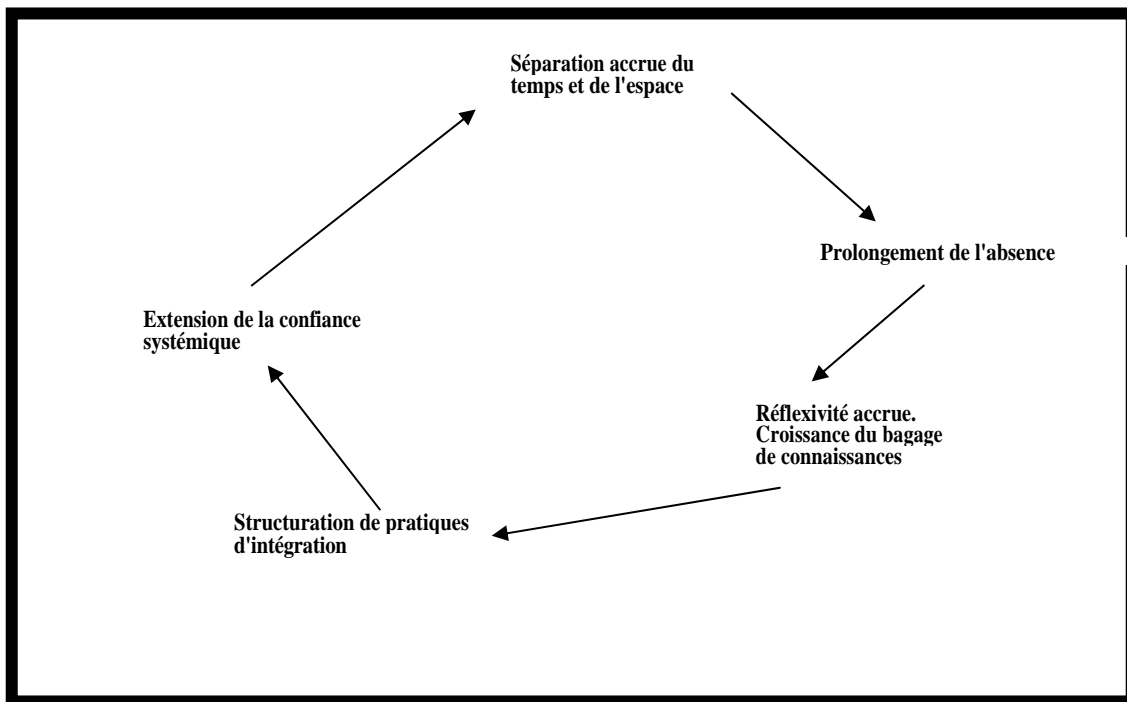
³⁶ Dans les sciences de la nature, vous pouvez étudier et prévoir le comportement d'un corps quand vous avez étudié ses caractéristiques et ses réactions à tel ou tel environnement. Dans les sciences sociales, on a affaire à des sujets dont le comportement varie en fonction des connaissances qu'ils ont de la situation. [...] La connaissance que l'on a de la société devient donc un facteur agissant sur la société elle-même. C'est ce qu'ont montré les sociologues qui envisagent le sujet social comme un acteur «compétent». (Giddens, 1998, p. 40)

4) au «problème majeur» des sociétés de vouloir tout maîtriser au lieu de gérer les risques (Giddens, 1998).

Il est alors vraisemblable de proposer que dans la modernité avancée, le bagage de connaissances *grandissant* permet la définition et la transmutation de pratiques d'intégration qui contribuent à *l'extension* de la confiance systémique, à *l'accroissement* de la séparation du temps et de l'espace et *au prolongement* de l'absence (Figure 6).

Figure 6

Circuit de la modernité avancée



2.1.3 Confiance et contrôle de gestion

L'analyse qui précède permet de proposer que le contrôle de gestion peut être analysé à la lumière des éléments qui agissent sur la confiance puisque le contrôle de gestion peut se concevoir comme la condition et le résultat d'actions orientées vers la création de la confiance et motivées par la sécurité ontologique. Dans cette perspective, le contrôle de gestion ne saurait être analysé comme un besoin fonctionnel ou en vertu de ses conséquences fonctionnelles mais plutôt comme un système qui s'alimente de, et qui contient les moyens de stabiliser³⁷, la confiance dans l'espace-temps dans un contexte de désenchâssement des relations de co-présence. Alors, le contrôle de gestion se conçoit comme un système d'organisation sociale qui se construit au gré de l'activité sociale et de l'accumulation des connaissances (notamment dans le champ des théories de l'organisation) dans la modernité et dans la modernité avancée. Aussi, il est possible de suggérer que le contrôle de gestion, en tant que corpus de connaissances, contribue à la modernisation et à la radicalisation de la modernité. Le contrôle de gestion devient alors assimilable à un ensemble de systèmes abstraits³⁸, qui habilitent et s'alimentent de la modernité et qui permettent l'organisation des activités dans un contexte de réduction des relations de co-présence. Le contrôle de gestion est ainsi, à la fois, la condition et le résultat de la confiance dans un espace-temps étendu.

Trust in abstract systems is the condition of time-space distancing and of the large areas of security in day-to-day life which modern institutions offer as compared to the traditional world. The routines which are integrated with abstract systems are central to ontological security in conditions of modernity.
(Giddens, 1990, p. 113)

Le contrôle de gestion, conçu comme un outil de la conquête de l'espace (industrialisation, nationalisation des échanges, mondialisation des échanges) et du temps, devient un outil d'organisation d'un système social qui prend appui sur le temps (standard, délai, cycle

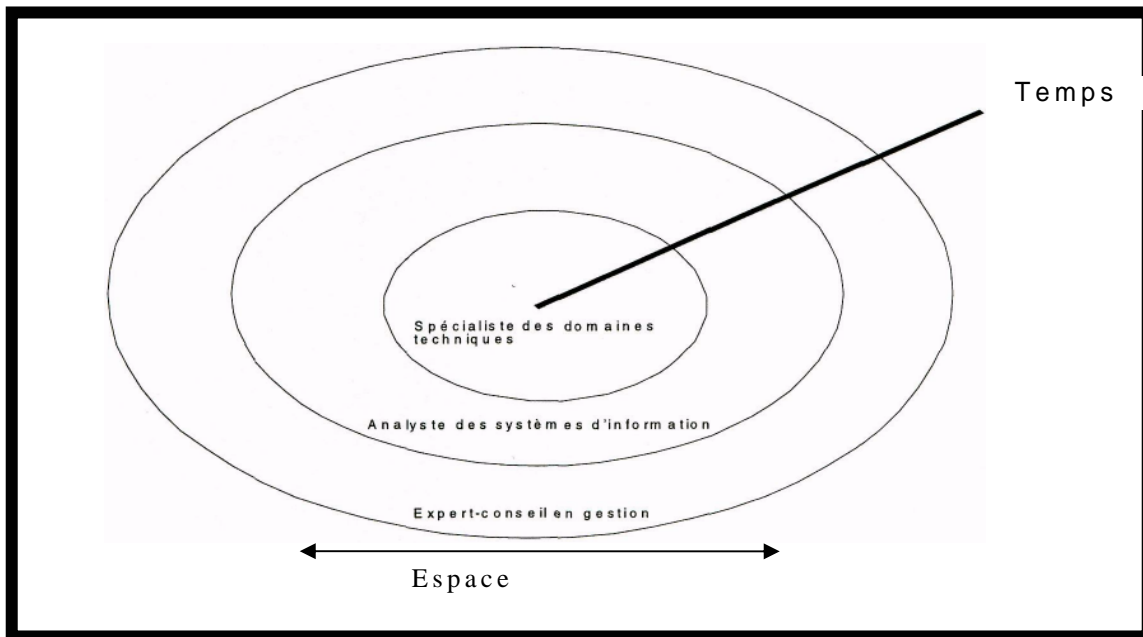
³⁷ *Abstract systems have provided a great deal of security in day-to-day life which was absent in pre-modern orders.* (Giddens, 1990, p. 112).

³⁸ «La comptabilité à double entrée est une sorte de machine à mesurer le temps en ce sens qu'elle permet l'expression et la quantification d'unités grâce auxquelles la performance d'une entreprise peut être jugé en temps organisé.» (Giddens, 1987, p. 208)

budgétaire, cycle comptable, périodicité des rapports, réaménagement des processus, etc.) et qui permet de pénétrer un espace étendu. *Coordination across time is the basis of the control of space.* (Giddens, 1990, p. 18). Cela permet de ré-interpréter les efforts de renouvellement du contrôle de gestion, notamment le réaménagement de la fonction du comptable de gestion (présentée dans la figure 3 dans le chapitre précédent) comme la montée du «comptable-coordonnateur du temps» dans un mouvement d'abstraction croissante visant une intégration accrue de l'activité humaine dans l'espace (figure 7).

Figure 7

Le réaménagement de la fonction financière ré-interprété



2.1.4 Contrôle de gestion et surveillance

D'autre part, puisque le contrôle de gestion évolue au gré de la réflexivité et des connaissances³⁹ et que tous les acteurs n'assimilent pas la connaissance de manière homogène (Giddens, 1990), le contrôle de gestion constitue un système qui comporte les moyens de «déchirer» un système social et de servir des intérêts sectoriels.

The world is "one" in some senses, but radically driven by inequalities of power in others. And one of the most characteristic features of modernity is the discovery that the development of empirical knowledge does not in and of itself allow us to decide between different value positions. (Giddens, 1990, p. 154)

³⁹ No expert System can be wholly expert in terms of the consequences of the adoption of expert principles. (Giddens, 1990, p. 125). How can one manage to eat "healthily", for example, when all kinds of food are said to have toxic qualities of one son or another and when what is held to be "good for you " by nutritional experts varies with the shifting state of scientific knowledge? (Giddens, 1990, p. 148)

Aussi, parce que le contrôle de gestion s'inscrit dans des relations de pouvoir et que les systèmes abstraits ne procurent pas une mutualité de l'expérience⁴⁰, le contrôle de gestion est à la fois conteneur d'information⁴¹, moteur de la surveillance et promoteur de son renforcement⁴².

For out of the mass of organizational actions and their consequences, accounting systems can influence those which become relatively more visible, particularly to senior management groups. And the visibility so established is very often an asymmetric one. The powerful are helped to observe the less powerful, but not vice versa, as a rather mode of surveillance is established. (Burchell et als, 1980, p. 17)

Le contrôle de gestion se conçoit alors comme la résultante de la modernité et comme une condition de la modernité permettant 1) d'organiser le temps et l'espace dans des relations de pouvoir et 2) de réviser l'interaction homme-nature (industrialisme) et homme-homme (pouvoir administratif, capitalisme et contrôle des moyens de violence⁴³). En conséquence, le circuit de la modernité avancée est modifié pour y intégrer la notion de surveillance et 3 des 4 dimensions institutionnelles identifiées par Anthony Giddens (figure 8).

⁴⁰La mutualité de l'expérience serait une caractéristique des relations de confiance sociale. *Trust in abstract systems provides for the security of day-to-day reliability, but by its very nature cannot supply either the **mutuality** [c'est nous qui soulignons] or intimacy which personal trust relations offer.* (Giddens, 1990, p. 114)

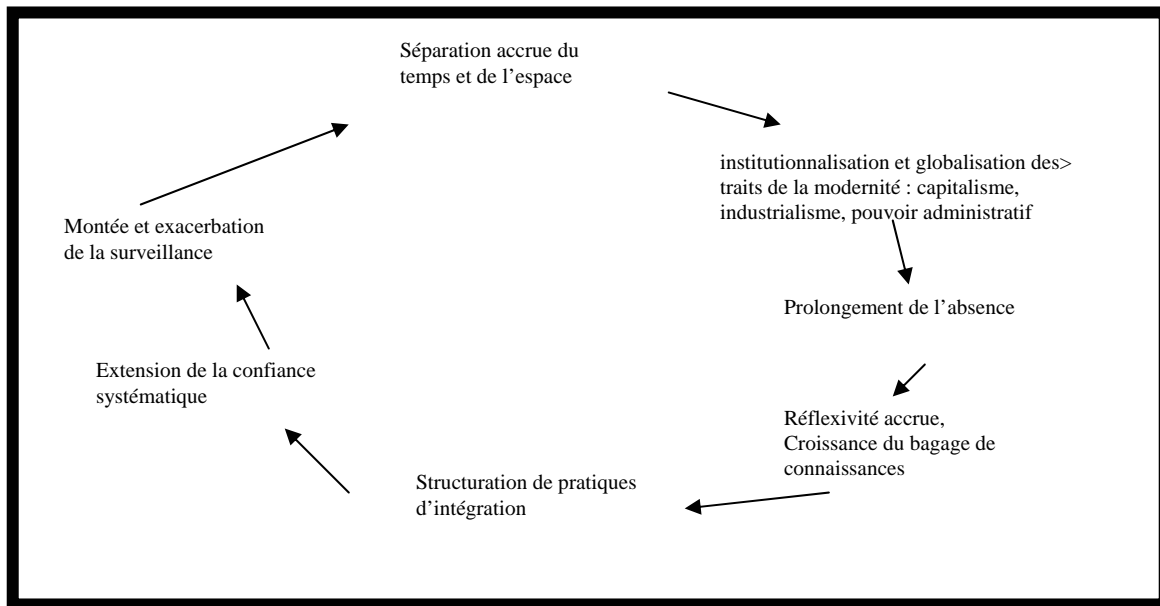
⁴¹«Ce sont les conteneurs dans lesquels s'accumulent les ressources d'allocation et d'autorité qui engendrent les principaux types de principes structurels dans la constitution des sociétés. L'entreposage d'information est un phénomène fondamental qui permet la distanciation spatio-temporelle ; il est aussi un fil qui relie les divers types de ressources d'allocation et d'autorité dans des structures de domination qui se reproduisent.» (Giddens, 1987, p. 324).

⁴²«Il faut bien comprendre que les deux aspects de la surveillance, vue d'un côté, comme celle de collecte d'information et, de l'autre, comme discipline de contrôle se renforcent mutuellement. Quand ces activités se perpétuent, on peut dire qu'elles représentent le fondement administratif d'une relation de domination entre gouvernant et gouverné. Dans ce contexte, la surveillance n'est pas seulement un aspect de toutes les relations sociales, mais aussi un moyen administratif de reproduction d'un système de gouverne.» (Dandeker, 1993, p. 236-237)

⁴³Cette dimension n'est pas examinée dans la discussion théorique mais sera utile pour comprendre certains éléments de l'étude de cas présentée ultérieurement.

Figure 8

Circuit révisé de la modernité avancée



2.1.5 Modernité, modernité avancée et contrôle de gestion

L'analyse du contrôle de gestion exige donc un ré-examen de ses pratiques à la lumière des connaissances qui en sont constitutives et des rapports sociaux d'acteurs dans des structures situées dans le temps et dans l'espace. Ainsi, le contrôle de gestion, habituellement défini comme un ensemble de pratiques *objectives* de la gestion des entreprises, devient à la lumière des propos de Giddens un ensemble de pratiques *structurées* par des relations d'absence et de présence, qui contribuent à connecter l'absence et la présence et qui favorisent l'émergence d'institutions dans des systèmes hiérarchisés. Le contrôle de gestion participe et témoigne de la séparation du temps et de l'espace et du désenchantement des relations sociales et contribue à la création d'une confiance. Mais parce que le contrôle de gestion procède des systèmes abstraits, lesquels sont surtout unidirectionnels, il est un modèle de la surveillance. Le contrôle de gestion doit en conséquence être examiné à la lumière des connaissances constituées dans

la modernité et des institutions de la modernité et en particulier de la dimension du pouvoir administratif.

La troisième dimension de la modernité est la génération du pouvoir administratif croissant grâce à un contrôle de l'information ainsi qu'à la mise en place de formes particulières de l'activité humaine dans l'espace-temps. [...] D'une certaine façon, les sociétés modernes ont été des «sociétés d'information» depuis leur naissance : elles ne sont donc pas issues de l'informatique ou de la télématique, ces deux techniques ayant plutôt accéléré et exacerbé cette troisième dimension de la modernité. (Giddens, 1987, p. 18)

Enfin, parce que les connaissances accumulées et les institutions de la modernité ne créent pas l'action mais offrent des conditions d'action et, parce qu'il «serait incorrect d'affirmer que les routines de la vie quotidienne sont les «fondations» sur lesquelles se construisent des formes institutionnelles d'organisations sociétales dans l'espace-temps» (Giddens, 1987, p. 85), le contrôle de gestion doit de plus être examiné à la lumière d'une théorie permettant de comprendre les pratiques d'intégration sociale⁴⁴ et systémique⁴⁵ qui régissent les systèmes sociaux et l'institutionnalisation des principes d'organisation.

L'étude de la vie de tous les jours fait partie intégrante de l'analyse de la reproduction des pratiques institutionnalisées. [...] Cependant la vie de tous les jours ne constitue pas le «fondement» à partir duquel se construit le tissu davantage ramifié des rapports sociaux, de la vie sociale : celui-ci doit plutôt se concevoir à partir de l'intégration sociale et de l'intégration systémique. (Giddens, 1987, p. 344)

Le choix a été arrêté sur la théorie de la structuration. Ce choix repose sur une conception sociale et perméable de l'entreprise selon laquelle les structures et les pratiques de gestion sont le fruit de la structuration (Eraly, 1988).

44 «Réciprocité de pratiques entre acteurs dans des circonstances de co-présence conçues comme des rencontres qui se font et se défont». (Giddens, 1987, p. 442)

45 «Réciprocité entre acteurs ou collectivités dans un espace-temps étendu, hors des conditions de co-présence.» (Giddens, 1987, p. 442)

2.2 La théorie de la structuration

La théorie de la structuration est une théorie qui explique la constitution des systèmes sociaux, leurs conditions et critères de continuité ou de changement (reproduction et production). Elle est une théorie fondée sur les acteurs et sur leurs pratiques sociales dans des structures situées dans le temps et dans l'espace : l'action humaine, les principes d'organisation et les institutions sont ainsi réunis. La théorie permet d'expliquer à la fois l'ordre et le conflit, de transcender des oppositions épistémologiques traditionnelles (objectivisme vs subjectivisme, déterminisme vs volontarisme, rationalisme vs relativisme) et de surmonter des difficultés d'ordre méthodologique («impérialisme du sujet individuel» vs «impérialisme du sujet sociétal») qui se présentent à toute personne qui s'intéresse au «social».

2.2.1 Éléments fondamentaux de la théorie de la structuration

Dans la théorie de la structuration, le dualisme classique structure-action est remplacé par le concept de «dualité du structurel» i.e. «l'idée que les propriétés structurelles des systèmes sociaux sont à la fois des conditions et des résultats des activités accomplies par des agents qui font partie de ces systèmes» (Giddens, 1987, p. 15). Pour Giddens, ni les structures, ni les acteurs sont des phénomènes indépendants.

La théorie de la structuration repose sur la prémisse qu'il vaut mieux conceptualiser à nouveau ce dualisme et en faire une dualité, la «dualité du structurel». D'une part, même si je reconnais l'importance du tournant linguistique, la théorie de la structuration n'est pas une variante de l'herméneutique ou des sociologies interprétatives. D'autre part, elle n'est pas non plus une forme de sociologie structurelle, même si l'idée selon laquelle la société n'est pas créée par des sujets individuels est inhérente à la théorie de la structuration.» (Giddens, 1987, p. 31)

Ainsi, la théorie de la structuration propose qu'un système social n'existe pas sans l'action humaine mais que les acteurs ne créent pas pour autant toutes les conditions du système social.

La théorie de la structuration est une théorie de la production, de la reproduction et de l'institutionnalisation de principes d'organisation dans le temps et dans l'espace qui repose sur la connaissance 1) des propriétés d'un système social (le structurel), 2) des relations entre les acteurs (le système social) et 3) des conditions ou modalités de l'ancrage des propriétés du système et des relations entre les acteurs (Tableau 1).

Tableau 1
La dualité du structurel

<u>Le structurel, les structures</u>	<u>Les systèmes sociaux</u>	<u>La structuration</u>
Règles et ressources ou ensemble de relations de transformation organisées en tant que propriétés de systèmes sociaux (absence du sujet)	Relations entre acteurs ou collectivités, reproduites et organisées en tant que pratiques sociales régulières (activités des agents, située dans le temps et dans l'espace)	Conditions qui régissent la continuité ou la transmutation des structures, et par conséquent la reproduction des systèmes sociaux. (études des modalités de l'ancrage du structurel et des systèmes sociaux)

Source : Giddens, 1987, p. 74

C'est par conséquent une théorie qui s'oppose à l'idée que certaines formes de conduite sociale se reproduisent de façon chronique en raison de la structure. Pour Giddens, la structure ne peut offrir toutes les conditions de l'action et ainsi contraindre la liberté : toute structure offre à la fois des contraintes et des opportunités. C'est par ailleurs une théorie qui s'oppose à l'idée que la société est une «création plastique d'agents» : toutes les conditions sont toutefois instables parce qu'elles varient en fonction de la connaissance (réflexivité) qu'ont les acteurs de leurs actions. Enfin, parce que les acteurs ne peuvent jamais connaître ou reconnaître toutes les conditions dans lesquelles s'inscrivent leurs actions, celles-ci génèrent des conséquences intentionnelles et non intentionnelles qui alimentent la réflexivité. La théorie ouvre ainsi sur l'étude des conditions de la production et de la reproduction des systèmes sociaux i.e. sur l'examen des pratiques d'intégration sociale et systémique qui régissent la production ou la reproduction des systèmes sociaux.

La re-conceptualisation du dualisme structure/action est centrale dans la théorie de structuration et exige de re-conceptualiser l'acteur puisque l'explication structurelle est rejetée. La théorie ouvre ainsi sur la compréhension de la conduite des agents dans des «ensembles structurels» i.e. des structures situées dans le temps et dans l'espace. Pour Giddens, il importe d'explorer la compétence des acteurs i.e. leur capacité à produire ou à reproduire l'action dans un contexte quelconque et, exige de rompre avec l'idée que l'action est une suite d'actes discrets. L'action nécessite alors une compréhension théorique continue des fondements des activités des acteurs qui trouvent leurs explications dans le concept de contrôle réflexif et de la dialectique du contrôle⁴⁶. Ainsi, dans la théorie de la structuration, la compétence ne repose plus sur les expertises ou les rôles mais sur la possibilité pour un acteur de contrôler les éléments matériels et sociaux dans lesquelles il agit et d'influencer les conditions de l'action de «l'autre» en raison de la réciprocité qu'impliquent le pouvoir (même si une personne entretient de «fausses» croyances, son action influence l'activité sociale). La théorie de la structuration est donc une théorie de la routinisation mais pas de la stabilité des conditions sociales. Enfin, Giddens propose que la compétence est davantage tacite et réflexive et que l'acteur ne peut pas toujours l'exprimer directement de façon discursive (*a priori* ou *a posteriori*). Ainsi, dans la théorie de la structuration «les acteurs sont capables de comprendre ce qu'ils font quand ils le font» et «ce que les acteurs savent de ce qu'ils font et de ce pourquoi ils le font - leur compétence en tant qu'acteurs- relève davantage de la conscience pratique» (Giddens, 1987). L'action est la résultante de rappels discursif, tacites et inconscients qui composent la compétence et qui s'actualisent par le contrôle réflexif de l'acteur (Tableau 2).

⁴⁶ «Caractère réciproque de la dimension distributive du pouvoir (le pouvoir en tant que contrôle) : comment, dans des relations de pouvoir, les moins puissants organisent et utilisent leurs ressources de manière à exercer un contrôle sur les plus puissants.» (Giddens, 1987, p. 441)

Tableau 2

L'action re-conceptualisée

Rappels	Compétence	Action et motivation
Conscience discursive : rappels qu'on peut exprimer verbalement	Tous les rappels utilisés dans la production et la reproduction de l'action. La compétence est limitée par l'inconscient et les conditions non reconnues de l'action.	L'action renvoie à l'expression d'une autonomie du contrôle corporel dans des routines prévisibles (contrôle réflexif) motivée par une tendance à préserver la continuité, à s'attacher aux mécanismes profonds de la reproduction sociale (sécurité ontologique).
Conscience pratique : rappels accessibles pendant l'action mais qu'on ne peut exprimer verbalement		
Inconscient		

La théorie de la structuration transcende ainsi la vision des «lois qui régissent l'activité humaine» pour se rapprocher des agents humains et de leurs actions dans des contextes définis par l'activité humaine dans le temps et dans l'espace.

Il n'y a pas d'autre principe universel que cet effort, que ce travail d'individuation qui constitue, me semble-t-il, l'élément principal de cette réflexivité, de cette conscience de soi et de cette action sur soi que Anthony Giddens considère ajuste tire, comme l'élément central de la modernité. L'idée du Sujet correspond au niveau le plus élevé de l'historicité, lorsque le but de la société et des individus est d'être capables d'agir sur eux-mêmes, d'être acteurs de leur propre histoire et non pas seulement consommateurs, cibles de publicité, de propagandes et d'influences. Or je ne peux pas reconnaître mon propre désir d'être un acteur sans reconnaître le droit des autres à être aussi acteurs de leur propre vie. (Touraine, 1997, p. 174-175)

2.2.2 Théorie de la structuration et entreprise

2.2.2.1 Définition de l'entreprise- premier état

La théorie de la structuration étant une théorie qui vise à expliquer la constitution de la société - l'activité humaine et les institutions sociales - il importe d'adapter la définition de la société à l'objet «entreprise». Giddens (1987) définit ainsi une société : un système social, associé à un lieu ou territoire, dont les principes structurels contribuent à produire et à reproduire un regroupement d'institutions, dans lequel il existe des éléments normatifs qui fondent l'occupation légitime du lieu et les conditions de leur reproduction ou transmutation et qui suscite le sentiment chez les membres du système de partager une identité commune. Ainsi, dans une perspective structurationniste, l'entreprise se conçoit :

Un système social, situé dans le temps et dans l'espace :

- qui contribue à produire et à reproduire les principes institutionnels d'une société moderne⁴⁷ : capitalisme, industrialisme, surveillance/pouvoir administratif (Giddens, 1987 et 1990) ;
- qui comporte une ensemble de règles qui fondent l'occupation légitime⁴⁸ du lieu et les principes d'organisation ;
- dont les règles constituent le cadre de l'activité sociale de tous les jours ;
- dont les règles comportent les conditions de leur reproduction ;
- qui suscite chez les membres le sentiment de partager une identité commune, sans égard à la façon dont ce sentiment se manifeste ou s'exprime⁴⁹.

⁴⁷Pour Jenkins (1993), l'entreprise est une «région de la société» à laquelle il est difficile de se soustraire dans la modernité. Le travail et le salaire sont les «points de passage obligés du transfert des richesses entre ceux qui les produisent et ceux qui les consomment» (Jacquard, 1995 et Lipietz, 1996) qui s'alimentent du et habilitent le «contrat de travail capitaliste» lequel n'a aucun fondement naturel et n'est pas un rapport social commun à toutes les périodes de l'histoire : il est le résultat de la transformation des formes de production (Giddens, 1987). En conséquence, l'entreprise est un lieu «institutionnel» de la modernité (Dandeker, 1993) : elle est le principal lieu physique et social de la modernité. (Giddens, 1993a).

⁴⁸«Les connaissances incorporées systématiquement dans la vie sociale sont très diversement produites, validées, distribuées et utilisées. Pour une part au moins, il s'agit de représentations idéologiques. De là l'impossibilité d'analyser la réflexivité indépendamment des processus de domination et de légitimation.» (Eraly, 1993, p. 337)

⁴⁹ Pour Giddens (1987), la façon dont ce sentiment se manifeste ou s'exprime importe peu.

2.2.2.2 Définition de l'entreprise - second état

Puisque l'entreprise est, à l'origine, un outil social construit pour réaliser certains buts il faut considérer que des objectifs président à son établissement. Les objectifs reposent sur la domination et sur des jugements de valeur⁵⁰ qui contribuent à l'établissement de règles et de préceptes visant à normaliser «ce qui doit être». L'entreprise constitue un moyen mais n'y est pas réductible puisque les objectifs à atteindre, la science et la technologie en sont constitutifs. Ainsi, l'entreprise est un moyen permettant de centrer l'attention, de contraindre l'acteur pour le rendre plus habile (Simon, 1983 et 1992) afin de cautionner le passage d'un état à un état idéal (Simon, 1974). L'entreprise se conçoit comme un système⁵¹ qui rend possible la création de «l'univers des événements» mais qui demeure subordonné à la réflexivité⁵² et aux conséquences non intentionnelles. Dans l'entreprise, la réflexivité est toutefois un phénomène *orienté*⁵³ puisque l'action ne pourrait se détacher des objectifs sans que l'acteur subisse des sanctions. La définition est donc révisée (les transformations sont en italique).

⁵⁰Le noyau dur du contrôle de gestion évacue la question des jugements de valeur (Burchell et aïs, 1980) et contribue à l'évitement de toute «discussion des valeurs et activités à privilégier» (Boisvert, 1996). Ce serait en quelque sorte inhérent au concept du contrôle : «Même si ce rêve [satisfaction, productivité et participation démocratique dans le cadre harmonieux d'une communauté d'intérêts] constitue toujours le fondement d'une utopie patronale où le maximum de participation peut être accordé, mais à la condition que les décisions prises soient conformes aux intérêts et aux objectifs de la direction, la recherche et l'expérience démontrent à l'envi que l'autonomie et le contrôle sont sources de pouvoir et donc de luttes de pouvoir, peu importe le sens que l'on accorde à ce terme.» (Bélanger, Grant, Lévesque, 1992, p. 8-9)

⁵¹ «Tant en science des systèmes qu'en ingénierie, l'étude des «systèmes» devient une activité de plus en plus en vogue. Sa popularité traduit plus une réponse à un besoin pressant de synthèse et d'analyse de la complexité que le développement d'un corps de connaissances et de techniques permettant d'affronter la complexité.» (Simon, 1974, p. 140). La théorie générale des systèmes se veut une réaction aux limites de la physique et de la biologie à cerner les lois de la société humaine (Von Bertalanffy, 1992). La théorie générale des systèmes ne constitue pas, à l'origine du moins, un moyen de contrôle scientifique au service d'esprits totalitaires : elle est plutôt un moyen d'accumulation des connaissances en un savoir intégré au service de l'humanité.

⁵²*For when the daims of reason replace those of tradition, they appeared to offer a sense of certitude greater than that provided by existing dogma. But this idea only appears persuasive as long as we do not see that the reflexivity of modernity actually subverts reason, at any rate where reason is understood as the gaining of a certain knowledge. Modernity is constituted in and through reflexively applied knowledge but the equation of knowledge with certitude has turned out to be misconceived.* (Giddens, 1990, p. 39)

⁵³ Dans la société la réflexivité est un facteur agissant sur la société elle-même mais n'est pas orientée. Giddens (1990) signale à titre d'exemple que les données statistiques sur le divorce peuvent influencer la décision d'un individu de se marier ou non.

Un système social, situé dans le temps et dans l'espace :

- qui contribue à produire et à reproduire les principes institutionnels d'une société moderne : capitalisme, industrialisme, surveillance/pouvoir administratif (Giddens, 1990);
- *qui est porteur d'un (plusieurs) objectif (s) qui en sont constitutifs et qui orientent la réflexivité des acteurs laquelle le (les) reproduit ou le (les) transforme ;*
- qui comporte une ensemble de règles qui fondent l'occupation légitime du lieu et les principes d'organisation ;
- dont les règles constituent le cadre de l'activité sociale de tous les jours ;
- dont les règles comportent les conditions de leur reproduction ;
- qui suscite chez les membres le sentiment de partager une identité commune, sans égard à la façon dont ce sentiment se manifeste ou s'exprime.

Cette définition s'oppose⁵⁴ à d'autres définitions⁵⁵ de l'entreprise et les réunit⁵⁶ à la fois. Elle permet ainsi de dépasser des oppositions conceptuelles qui posent un problème de fiabilité et

⁵⁴ La définition permet de relativiser le caractère fonctionnel de la combinaison des ressources humaines, matérielles, financières, informationnelles et énergétiques : «la rareté des ressources n'est pas en tant que tel un trait des institutions économiques : ce sont les ressources d'allocation et d'autorité qui sont constitutives des institutions économiques.» (Giddens, 1987, p. 83). Aussi, Giddens (1987) modère le concept de «besoin social» qui pose problème puisqu'il renvoie à un souhait collectif qui n'a pas d'assises empiriques : «les besoins sociaux n'existent en tant que facteurs sociaux dans la reproduction sociale que si les agents concernés les reconnaissent comme tels, et en font usage». (Giddens, 1987, p. 360). Enfin, la définition permet de dépasser les limites de la structure puisque les «contraintes ne poussent jamais quelqu'un à faire quelque chose qui ne l'a pas «attiré» au préalable [...]» (Giddens, 1987, p. 372) et parce que dans la théorie de la structuration, toute condition est à la fois habilitante et contraignante.

⁵⁵ L'entreprise moderne constitue un mécanisme d'amélioration de la coordination et de la répartition des ressources (Chandler, 1988). L'entreprise est une mécanisme de régulation des échanges permettant de contrer les mécanismes spontanés et irréflechis du marché. (Coase, 1937). L'entreprise constitue un mécanisme de résolution des problèmes complexes : elle réunit une délégation d'experts pour solutionner des problèmes dont les dimensions sont multiples et constitue une réponse aux limites individuelles (Arrow, 1976). L'entreprise est un regroupement de personnes qui travaillent à un ou quelques buts. (Anthony, 1965). L'entreprise est un système qui a des buts et ces buts sont actualisés par un réseau (plus ou moins vaste ou allongé) d'influence de la décision et de l'exécution : un réseau qui exige la coordination, i.e. centrer l'attention, et qui donne au dirigeant la responsabilité de renforcer la conformité aux normes établies et de contraindre la décision et l'action individuelles afin de cautionner l'efficacité de l'ensemble (Simon, 1983). L'entreprise est un lieu de l'activité de tous les jours et par conséquent elle est un espace de socialisation qui ne saurait être défini à l'avance (Francfort, Osty, Sainsaulieu et Uhalde, 1995). L'entreprise est un système instable qui se transforme au gré de l'action des *stakeholders*. Il existe toujours la possibilité d'un nouvel ordre ou d'une nouvelle légitimité pour venir ébranler des règles d'autorité et de décision jusque là «autoentretenues». (Reynaud, 1989, Thévenot, 1993).

⁵⁶ «L'ensemble des généralisations forment un continuum.» (Giddens, 1987, p. 29).

d'extensibilité (*reliability et generalisability*⁵⁷) parce que ces définitions ne trouvent pas d'assises empiriques dans le temps et dans l'espace. Enfin, elle rend possible la prise en compte de la «compétence réflexive» propre à l'activité humaine et aux théories du social.

2.2.2.3 Définition de l'entreprise - état final

Enfin, dans les états précédents, il est explicite que l'entreprise est un lieu d'action qui contribue à la définition des principes institutionnels d'une société. Puisque les acteurs dans l'entreprise ne peuvent se constituer sans tenir compte des principes institutionnels de la société dans laquelle ils évoluent (Giddens, 1987 et Eraly, 1988), l'entreprise se conçoit aussi comme le fruit de procès sociaux antérieurs et concurrents. L'entreprise est donc, à la fois, la condition d'autres procès sociaux et le résultat d'autres procès sociaux (le procès législatif en constitue un exemple⁵⁸). L'entreprise repose sur⁵⁹, et doit composer avec⁶⁰, un ensemble de normes, constituées dans la modernité (Giddens, 1987 et 1990, Dandeker, 1993), exacerbées dans la modernité avancée (Giddens, 1990), qui fondent le *pouvoir administratif* dans l'entreprise, qui habilite et contraignent la gouverne, la coordination et la surveillance des

⁵⁷Dans une perspective qualitative, un construit doit être fidèle et extensible et doit satisfaire les conditions suivantes: *Will similar observations be made by different researchers on different occasions? How likely is it that ideas and theories generated in one setting will also apply in other settings?* (Easterby-Smith, Thorpe et Lowe, London, 1991, p. 41).

⁵⁸ Dupuy (1992) a fait valoir le caractère «structurationniste» des lois en montrant qu'elles se nourrissent de l'action des hommes et des propriétés structurelles antérieures à l'action et, qu'elles contribuent à l'action et à la production et à la transformation des propriétés structurelles.

⁵⁹ Par exemple la Loi régissant les sociétés par action de régime fédéral comporte une partie dans laquelle sont précisés les pouvoirs et les responsabilités des administrateurs et dirigeants (Partie X) et une partie qui déclare les droits des actionnaires (Partie XII). Dans l'ensemble, la Loi se conçoit comme un ensemble de règles qui fondent la domination des administrateurs et dirigeants et alimentent la production de politiques, directives, etc. «Dans le cadre d'un processus politique où l'Etat n'est pas absent, les rapports sociaux sont codifiés par diverses formes institutionnelles : les conventions collectives, le code du travail, les normes environnementales, les législations et réglementation concernant les actionnaires, etc. Ces règles du jeu constituent l'espace qui permet aux individus d'entrer en rapport sans devoir mener des luttes sans fin.» (Bélangier et Lévesque, 1992, p. 22-23)

⁶⁰Le système législatif garantit un certain niveau de droits sociaux : «Les droits économiques dépendent des relations entre capital et main-d'oeuvre centrées sur l'entreprise, mais ils doivent être établis dans le cadre législatif de l'État-Nation qui, normalement, garantit un certain niveau de droits sociaux.» (Dandeker, 1993, p. 251).

lieux⁶¹. Il importe alors de faire quelques aménagements additionnels afin de permettre l'analyse «structurationniste» de l'entreprise. Cet exercice est rendu possible en qualifiant les règles et résulte en une définition révisée de l'entreprise qui permet d'en appréhender le caractère normatif et normalisé (les transformations sont en italique).

Un système social, situé dans le temps et dans l'espace :

- qui contribue à produire et à reproduire *les règles, profondes et superficielles*, et les principes institutionnels d'une société moderne (capitalisme, industrialisme, surveillance/pouvoir administratif, Giddens, 1990) ;
- qui est porteur d'un (plusieurs) objectifs) qui en sont constitutifs et qui orientent la réflexivité des acteurs laquelle le (les) reproduit ou le (les) transforme;
- *qui se constitue à partir des principes institutionnels et des règles, profondes et superficielles, de la société ;*
- qui comporte un ensemble de règles *superficielles* qui : 1) *constituent le cadre de l'activité sociale de tous les jours*, 2) *fondent la domination du lieu*, 3) *président à la définition et à la promotion des codes de signification afin de mobiliser la légitimité*, 4) *habilitent et contraignent la structuration de pratiques d'intégration qui orientent le contrôle réflexif des acteurs ;*
- dont les règles et *les pratiques* comportent les conditions de leur reproduction ;
- qui suscite chez les membres le sentiment de partager une identité commune, sans égard à la façon dont ce sentiment se manifeste ou s'exprime.

⁶¹ «Le troisième lieu de surveillance est l'entreprise capitaliste, lieu où on peut observer, d'une part le développement de la gestion en tant que profession et, de l'autre, le contrôle exercé par les gestionnaires sur la main-d'oeuvre.» (Dandeker, 1993, p. 246)

Cette dernière transformation est soutenue par l'existence de deux formes de règles (Giddens, 1987) : 1) les règles profondes lesquelles sont tacites, informelles et faiblement sanctionnées (le langage par exemple), et 2) les règles superficielles lesquelles sont discursives, formelles et fortement sanctionnées (les lois, les politiques, les directives en constituent des exemples). Les règles superficielles renvoient à l'exercice de la domination et nécessitent la mobilisation du sens⁶² et de la légitimité afin de procurer les ressources d'autorité et d'allocation à ceux qui aspirent à la domination du lieu (Giddens, 1987). L'existence de règles superficielles signale que les acteurs ont un rapport différencié avec les conditions de l'action et les résultats de l'action : certains établissent davantage les conditions et d'autres les résultats. La différenciation est toutefois soumise aux règles de la dialectique du contrôle et à la porosité des frontières de l'entreprise qui rappellent que la reproduction et la production des règles n'est pas lié au rôle mais aux ressources dont disposent les gouvernants (Dandeker, 1993).

2.2.3 Théorie de la structuration et analyse du contrôle de gestion

Sur le plan de l'analyse, la théorie offre plusieurs voies de dépassement. Elle permet une analyse de l'entreprise qui ne s'enferme pas dans l'espace ni dans le temps puisqu'elle rend possible l'identification des dimensions essentielles des principes d'organisation et impose de les mettre en relation avec les institutions modernes et le «temps mondial» (conjonctures qui ont une influence sur la compétence humaine sur le changement social).

Elle permet une analyse avisée et raffinée des formes du contrôle de gestion puisqu'elle commande d'examiner les types de ressources dans l'exercice du contrôle.

Selon l'une des propositions principales de la théorie de la structuration, les règles et les ressources utilisés par des acteurs dans la production et la reproduction de leurs actions sont en même temps les moyens de la reproduction du système social concerné.» (Giddens, 1987, p. 68)

⁶² La domination est la condition même des codes de signification (Giddens, 1987).

Pour Giddens, les ressources d'allocation procurent un contrôle sur les phénomènes matériels tandis que les ressources d'autorité procurent un contrôle sur les acteurs (Tableau 3).

Tableau 3
Ressources d'allocation et d'autorité

<i>Ressources d'allocation</i>	<i>Ressources d'autorité</i>
1 Caractéristiques matérielles de l'environnement (matières brutes, sources de pouvoir matériel)	1 Organisation de l'espace-temps social (constitution spatio-temporelle des sentiers et des régions)
2 Moyens de production/reproduction matérielle (instruments de production, techniques)	2 Production/reproduction du corps (organisation et relations des êtres humains en association mutuelle)
3 Biens produits (<i>artefacts</i> créés par l'interaction de 1 et 2)	3 Organisation des chances de vie (constitution des chances d'autodéveloppement et d'expression de soi)

Source : Giddens, 1987, p. 320

Cette distinction est capitale puisque Giddens signale que le contrôle des ressources matérielles n'est pas suffisant pour assurer la reproduction d'un système social ; la structuration exige de plus la mobilisation des mécanismes de contrôle sur les acteurs. La typologie permet alors de mesurer les possibilités des pratiques du contrôle de gestion à reproduire des principes d'organisation ou des propriétés institutionnalisées. La typologie renvoie de plus à l'idée que, dans une recherche empirique, il faut explorer l'ensemble des pratiques comptables pour en reconnaître les diverses expressions et, qu'une fois identifiées, les pratiques doivent être classées en fonction de leurs propriétés à reproduire les principes d'organisation.

Enfin, la théorie permet de renommer les pratiques du contrôle de gestion au titre de pratiques d'intégration (sociale et systémique) et de composer une matrice d'analyse des pratiques comptables (tableau 4) à partir de la typologie des ressources et des modes d'intégration permettant de comprendre comment et pourquoi certaines pratiques en viennent à fonder le

pouvoir administratif/surveillance dans un espace-temps étendu.

Tableau 4

Matrice d'analyse des pratiques du contrôle de gestion

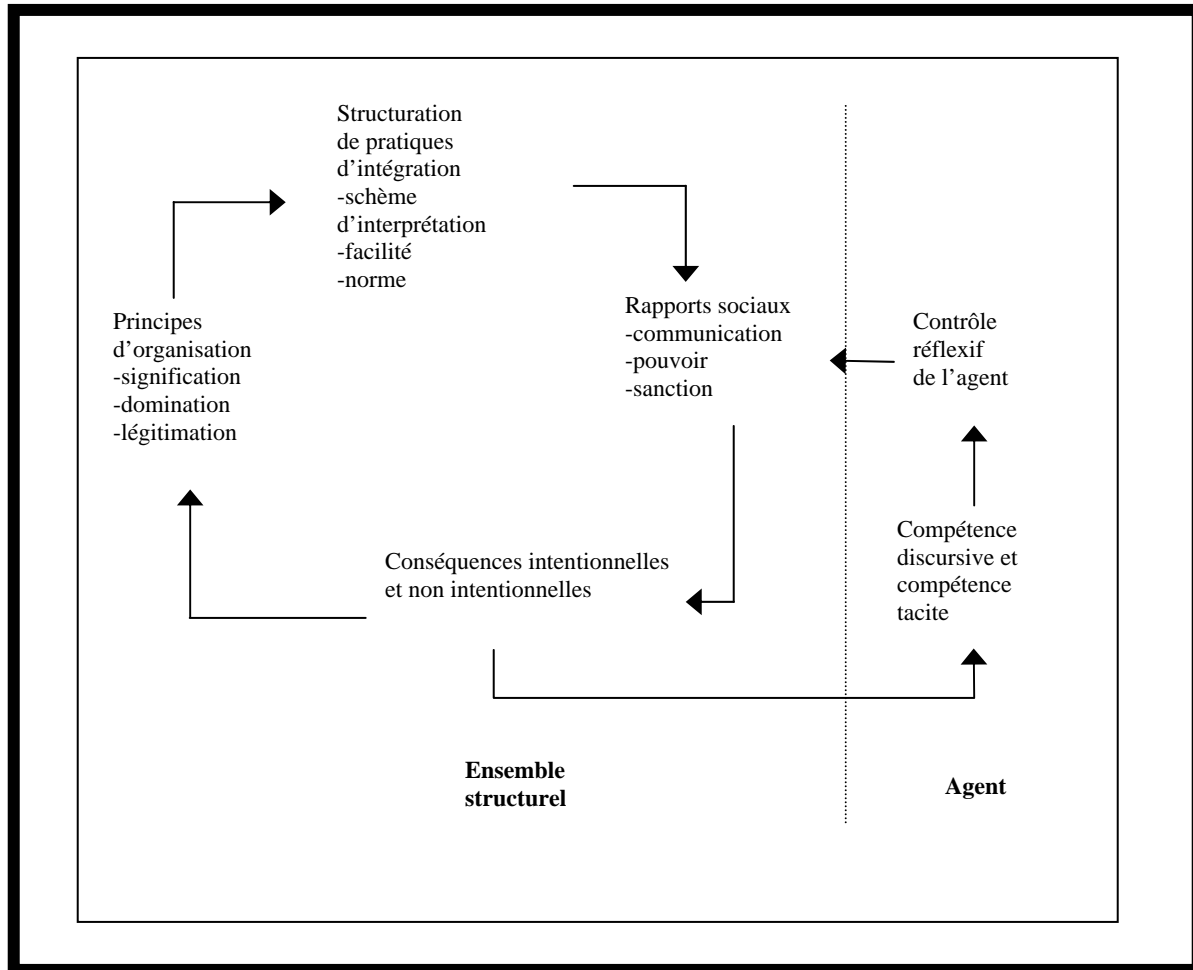
	Ressources d'allocation (pratiques d'allocation des moyens)	Ressources d'autorité (pratiques de coordination)
Pratiques d'intégration sociale Pratiques d'intégration systémique		

2.2.4 Théorie de la structuration, entreprise et contrôle de gestion

La théorie de la structuration permet le «retour du sujet» dans l'étude du contrôle de gestion. Elle permet de considérer les rapports sociaux comme des éléments constitutifs des principes d'organisation tout en reconnaissant que l'action et l'interaction s'inscrivent dans des institutions qui sont antérieures (mais non indépendantes) de l'action et d'autres procès sociaux. La théorie de la structuration permet d'ouvrir sur une vision renouvelée du fonctionnement de l'entreprise et des pratiques du contrôle de gestion qui tient compte que les rapports entre les acteurs s'inscrivent dans des structures qui leur sont antérieures et que ces rapports contribuent à reproduire ou à transformer le système social (figure 9).

Figure 9

Modèle structurationniste du fonctionnement de l'entreprise



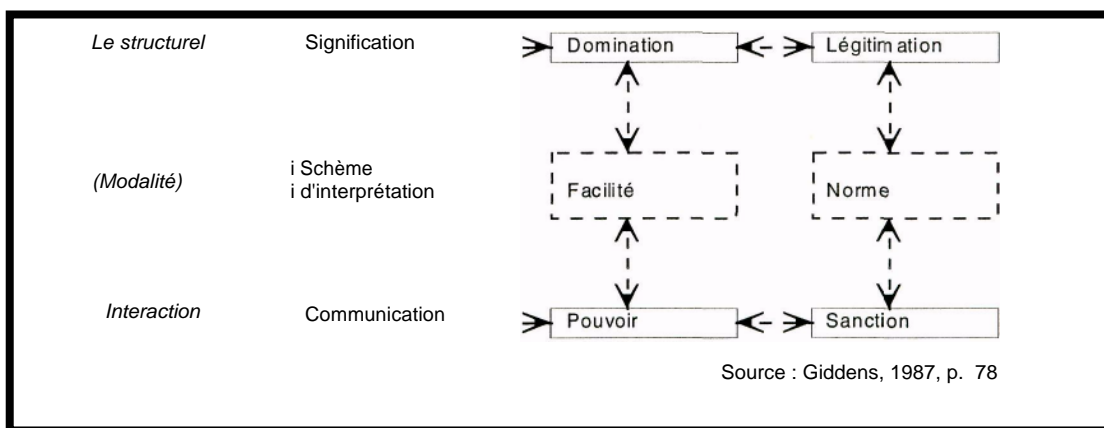
Ainsi, le rapport qui s'établit entre des acteurs pourrait trouver une explication par la capacité de chacun à exercer son autonomie i.e. sa compétence (imposer un sens, imposer une sanction, influencer l'action de l'autre); la compétence étant alimentée par les rappels tacites et discursifs mobilisés par les acteurs qui sont eux-mêmes alimentés par les conséquences de rapports antérieurs. Mais, le rapport entre ces acteurs doit tenir compte des principes structurels ou principes d'organisation qui sont antérieurs au rapport et qui s'expriment par les mécanismes de coordination i.e les pratiques d'intégration. Le schéma montre qu'on ne peut concevoir le rapport strictement en terme de dualisme structure-action ou de dualisme acteur-acteur mais qu'il faut le re-conceptualiser en dualité.

Concrètement cela signifie qu'on ne saurait examiner le rapport qu'entretient un contrôleur d'entreprise avec un gestionnaire opérationnel sans tenir compte des pratiques d'intégration qui les unit (le contrôle budgétaire par exemple) et que de plus il faut examiner les principes d'organisation qui soutiennent la pratique du contrôle budgétaire. De la même façon, la dualité signifie qu'on ne peut étudier une pratique sans examiner les principes et rapports qui l'habilitent ou la contraignent ou étudier un principe en faisant abstraction des pratiques et rapports.

La dualité du structurel force alors la remise en question des définitions théoriques et artificielles des principes, pratiques, des rapports que les acteurs entretiennent entre eux, de même que des rôles et des responsabilités. En conséquence, le concept de la dualité du structurel permet d'appréhender la réflexivité et conformément aux propositions de Giddens (1987) permet de donner une place conceptuelle plus grande au pouvoir (dimension transformationnelle) et à la domination (dimension relationnelle). Enfin, le concept de la dualité du structurel présente des dimensions analytiques qui permettent de soutenir l'exploration des principes d'organisation, des rapports sociaux et des pratiques d'intégration (figure 10)

Figure 10

Les dimensions de la dualité du structurel



En effet, le schéma montre d'une part qu'en l'absence d'interaction, il existe un ensemble de règles et de ressources qui constituent les principes d'organisation d'un système social (l'entreprise en l'occurrence) et que ces principes peuvent être étudiés à partir des trois dimensions analytiques du «structurel» : signification, domination et légitimation. D'autre part, le schéma montre qu'il existe aussi des interactions acteur-acteur que l'on peut examiner à partir des trois dimensions analytiques de l'«interaction» : communication, pouvoir et sanction. Enfin, le schéma montre qu'il existe des interactions acteur-structurel qui s'analysent par les dimensions analytiques des modalités d'ancrage : schème d'interprétation, facilité (opportunité/contrainte) et norme.

Les dimensions de la dualité du structurel jettent ainsi un éclairage sur un *ensemble de dualités* (dualité acteur-structurel, dualité acteur-acteur par l'intermédiaire du structurel, dualité acteur-acteur) et signale la nécessité d'étudier ces dualités :

- par l'examen des dimensions qui composent les principes d'organisation ; et
- par l'examen des règles et pratiques d'intégration qui fondent 1) l'articulation des rapports acteur-structure, acteur-acteur i.e. la *structuration* des principes d'organisation.

2.3 Théorie de la structuration, théorie de la modernité avancée, entreprise et contrôle de gestion

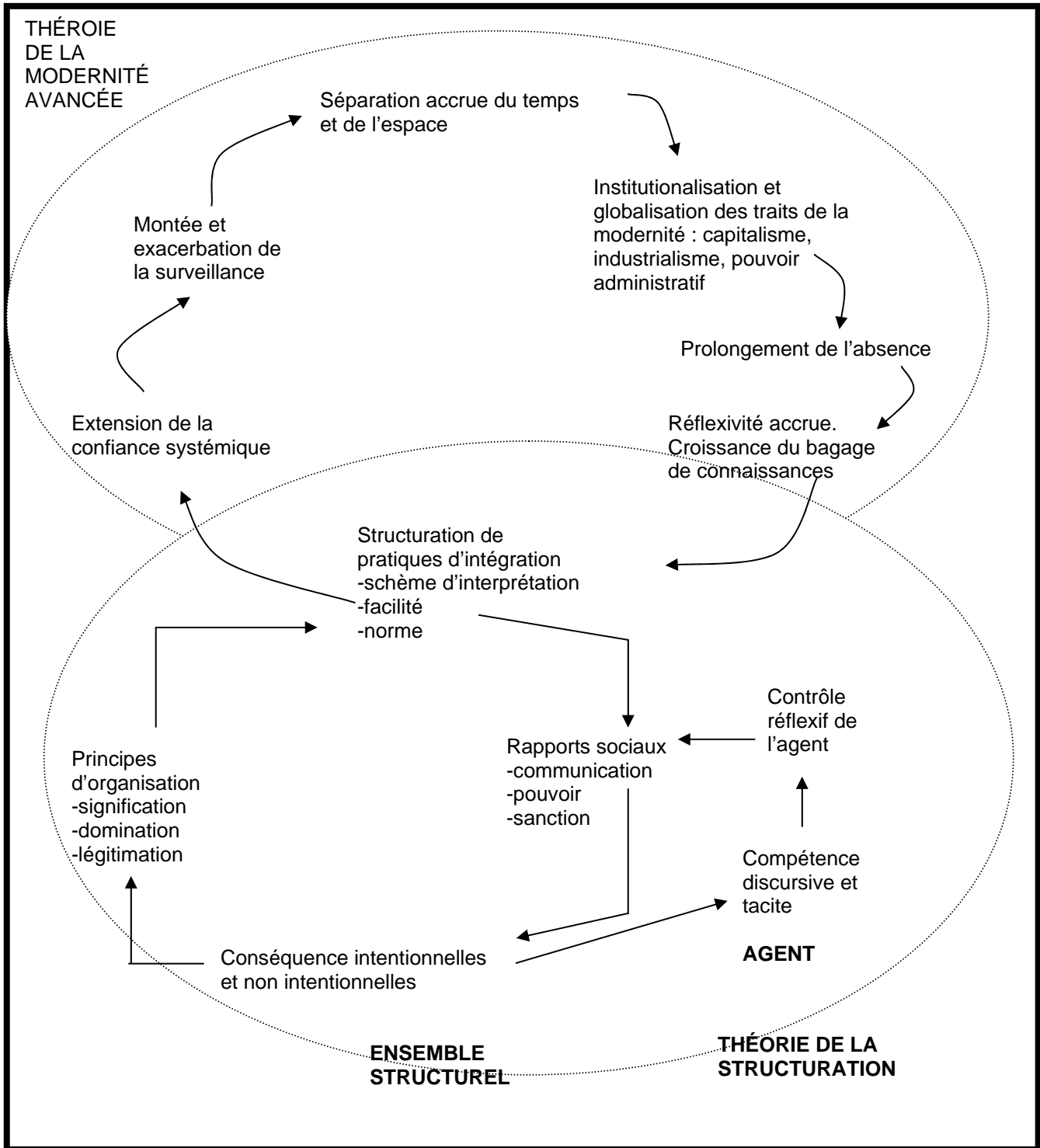
La théorie de la structuration ouvre sur une nouvelle conception du contrôle qui se traduit par : «la capacité qu'ont certains acteurs ou groupes ou types d'acteurs d'influencer les circonstances de l'action d'autres acteurs ou groupes d'acteurs» (Giddens, 1987, p. 346). C'est donc une définition qui relativise la vision gouvernant-gouverne voulant que le contrôle puisse permettre d'influencer le comportement et ce de manière unidirectionnelle puisqu'elle n'exclut pas la capacité pour quiconque d'influencer les circonstances de l'action des autres. En conséquence, la théorie permet à la fois d'expliquer et de modérer les efforts de recherche visant à orienter les comportements et rend possible la re-définition de l'objet «contrôle de gestion».

A la suite des travaux de Giddens, il est suggéré que l'objet «contrôle de gestion» commande de nouvelles interrogations : que l'objet requiert un exercice de contextualisation et un effort de re-conceptualisation lequel passe par l'adoption du concept de «dualité du structurel». Plus précisément, il est suggéré de réunir la théorie de la structuration et la théorie de la modernité avancée afin d'inscrire l'entreprise et le contrôle de gestion dans la modernité, d'exprimer la dualité du structurel et de cerner les propriétés et le rôle du contrôle de gestion (figure 11). Ensemble, les théories permettent de clarifier la constitution du contrôle de gestion, sa nature (orienter le contrôle réflexif des acteurs), de cerner l'importance des pratiques qui en dérivent (reproduire le système de gouverne de coordination et de surveillance) et de mieux comprendre les modes de régulation dans l'entreprise. La réunion des théories permet par ailleurs de poser l'hypothèse de la centralité des pratiques d'intégration 1) dans l'ancrage des principes d'organisation (le structurel) et des institutions et 2) dans l'ancrage des rapports sociaux et des principes d'organisation tout en relativisant le caractère formel et téléologique de telles pratiques .

Ainsi, il est proposé que les pratiques du contrôle de gestion (de la gouverne, de la coordination et de la surveillance) sont des pratiques : 1) constituées et constitutives de la modernité, 2) produites et reproduites par les acteurs, 3) constitutives des conditions qui rendent possible la production et la reproduction des principes d'organisation de l'entreprise lesquels fondent la *domination* du lieu, président à la définition et à la promotion des codes de signification permettant la légitimation. Bref, la réunion des théories permet de proposer l'ouverture du champ du contrôle de gestion sur la recherche d'explications visant à comprendre sur les raisons qu'ont les acteurs de s'engager de façon continue dans la structuration et que ces raisons peuvent être explorées par le biais des pratiques d'intégration (sociale et systémique). Une proposition qu'exprimé la question de recherche :

COMMENT ET POURQUOI LE CONTRÔLE DE GESTION A-T-IL ÉTÉ CONSTITUÉ ET TRANSFORMÉ?

Figure 11
Le cadre théorique schématisé



CONCLUSION

Le projet présenté dans ce texte en est un de re-conceptualisation du contrôle de gestion. Il est un projet qui vise à relativiser le contrôle de gestion conçu comme un élément essentiel de la bonne marche des entreprises, commandé par un besoin fonctionnel et articulé par des acteurs «experts». Il est un projet visant à mettre de l'avant une vision structurationniste du contrôle de gestion permettant de découvrir la compétence réflexive des acteurs dans des ensembles structurels.

Le projet implique par conséquent de reconnaître l'impertinence de construire des généralisations reconnues et stables en sciences sociales au profit d'une meilleure compréhension de l'action humaine et des institutions sociales afin de «renouveler les conceptions de l'être humain, de ses accomplissements, de la reproduction et de la transformation sociales» (Giddens, 1987).

L'analyse structurationniste de l'entreprise et du contrôle de gestion offre la possibilité d'explorer l'entreprise et ses modes de régulation parce qu'elle permet la réunion des actions et des conditions qui habilitent une conséquence (événement, état ou réaction) quelconque et qui contraignent l'actualisation d'autres conséquences. L'analyse structurationniste permet par ailleurs de réviser le lien instrumental et opératoire qu'entretiennent le contrôle de gestion en tant que pratique sociale et les sciences sociales qui étudient justement les pratiques sociales (Giddens 1987 et Chanlat, 1998).

Les actions et les décisions en sciences sociales ne se corrigent pas à la lumière de ce que ces dernières «découvrent»; elles sont l'objet qu'il faut examiner pour pouvoir faire des découvertes (Giddens, 1987)

Ainsi, il est espéré qu'une analyse historique de la constitution du contrôle de gestion et une étude de cas permettront de montrer comment et pourquoi les acteurs assimilent et s'accommodent du contrôle de gestion et, du coup, le reproduisent et les transforment. L'étude

ouvrira ainsi sur un univers *explicatif du* contrôle de gestion permettant de comprendre et de rendre compte des défis du contrôle de gestion et de «l'affaiblissement des repères traditionnels, notamment en matière de modèles d'organisation et de management» (Amblard, Bernoux, Herreros et Livian, 1996). Sur le plan pratique, l'analyse structurationniste offrira des clés de compréhension et d'action aux acteurs engagés (dirigeants, gestionnaires, fonctionnaires, consultants,...) dans l'entreprise.

Enfin, parce que la théorie de la structuration est fondée sur la re-conceptualisation du dualisme structure/acteur et qu'elle permet de souligner le rôle des acteurs dans la production et la reproduction des principes d'organisation, il est espéré que la recherche permettra d'éveiller la responsabilité des acteurs, non «tout-puissants», néanmoins toujours compétents.

LISTE DES REFERENCES

Amblard, H., P. Bernoux, G. Herreros et Y.-F. Livian. 1996. Les nouvelles approches sociologiques des organisations. Paris : Seuil.

Anthony, R.N. 1965. *Planning and Control Systems*, 1965. Boston : Division of research, Graduate school of business administration, Harvard University, 180 p.

Anthony, R.N. 1988. *The Management Control Function*. Boston : The Harvard Business School Press, 215p.

Anthony, R.N. 1989. «Reminiscences About Management Accounting». *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, no 1, 1989, p. 1-20.

Anthony, R.N. et D.W. Young. 1984. *Management Control in Nonprofit Organizations*, third édition. Homewood : Irwin.

Argyris, C. 1990. «The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no 6, 1990, p. 503-511.

Audet, M. et R. Déry. 1996. «La science réfléchie : quelques empreintes de l'épistémologie des sciences de l'administration». *Anthropologie et sociétés*, vol. 20, no , p. 103-123.

Baert, 1993. «Le temps et l'être social». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi., p. 183-196. Sainte-Foy : Presses de l'université Laval.

Barber, B. 1983. *The logic and limits of trust*. New Brunswick : N.J. Rutgers University Press.

Bélanger, P.R., et B. Lévesque. 1992. «Modernisation sociale des entreprises : diversité des configurations et modèle québécois». In *La modernisation sociale de l'entreprise*, sous la dir. de P.R. Bélanger, M. Grant et B. Lévesque, p. 17-52. Montréal : Les presses de l'Université de Montréal.

Bélanger, P.R., M. Grant et B. Lévesque. 1992. «L'entreprise, fin de siècle». In *La modernisation sociale de l'entreprise*, sous la dir. de P.R. Bélanger, M. Grant et B. Lévesque, p. 7-14. Montréal : Les presses de l'Université de Montréal.

Bélanger, P.R., M. Grant et B. Lévesque. 1997. «Vers de nouvelles formes d'organisation du travail?». In *Nouvelles formes d'organisation du travail*, sous la dir. de M. Grant, P.R. Bélanger et B. Lévesque, p. 15-37. Montréal : L'Harmattan.

Bellemare, G. 1992. «Nouvelles stratégies de gestion du personnel : crise de la régulation fordiste et de la rationalité bureaucratique-comptable». In *La modernisation sociale de l'entreprise*, sous la dir. de P.R. Bélanger, M. Grant et B. Lévesque, p. 53-76. Montréal : Les presses de l'Université de Montréal.

Bellemare, G. 1995. «Vers l'établissement de nouvelles pratiques de surveillance et de nouveaux rapports sociaux de production et de service. Une étude de cas : La Société de Transport de la Communauté Urbaine de Montréal». Thèse de doctorat, Montréal, Université du Québec à Montréal.

Bellemare, G. 1996. «Le problème de la calculabilité et ses relations avec les transformations aux pratiques de surveillance dans les organisations. Le cas de la comptabilité analytique». Document de recherche, Hull, Université du Québec à Hull.

Boisvert, H. 1991. *Le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*. Saint-Laurent : Éditions du Nouveau Pédagogique Inc.

Boisvert, H. 1995a. *La comptabilité de management*. Saint-Laurent : Éditions du Nouveau Pédagogique Inc.

Boisvert, H. 1995 b. «L'entreprise cellulaire et le contrôle de gestion sentinelle». Chap. in *Redéfinir la fonction finance-contrôle en vue du XXe siècle*, p. 103-116. Montréal : Les Éditions Transcontinental Inc.

Boisvert, H. 1996. «Stimuler l'esprit d'entreprise et créer de la valeur : le contrôle de gestion renouvelé». Les cahiers de leçons inaugurales, Montréal, École des Hautes Études Commerciales.

Bouquin, H. 1994. *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris : Presses universitaires de France, Collection Que sais-je?.

Bouquin, H. 1996. «Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore?». *Gestion, revue internationale de gestion*, vol. 21, no 3, septembre 1996, p. 97-103.

Briand, L. 1996. «Le contrôle de gestion : l'évolution passe par la révolution». *Gestion, revue internationale de gestion*, vol. 21, no 3, septembre 1996, p. 116-119.

Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes et J. Nahapiet. 1980. «The Roles of Accounting in Organizations and Society». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no 1, p. 5-27.

Gallon, M. et B. Latour. 1991. *La science telle qu'elle se fait*. Paris : La découverte.

Canada. 1979. *Loi régissant les sociétés par action de régime fédéral*. Ottawa : Imprimeur de la Reine.

- Chandler, A.D. 1988. *La main visible des managers*. Paris : Economica.
- Chanlat, J.-F. 1998. *Sciences sociales et management. Plaidoyer pour une anthropologie générale*. Sainte-Foy : Les Presses de l'Université Laval.
- Chanlat, J.-F. 1990. *Les individus dans les organisations, les dimensions oubliées*. Sainte-Foy : Les Presses de l'Université Laval, Éditions Eska.
- Chewning, E. et A.M. Harrell. 1990. «The effect of Information Load on Decision Quality Makers' Cue Utilization Levels and Decision Quality in a Financial Distress Decision Task». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no 6, p. 527-542.
- Cibert, M. 1977. «Contrôle de gestion et pouvoir - Tome 1», *U.E.R. sciences des organisations*, Paris : Université Paris-Dauphine, cahier no 22.
- CMA. 1997. «Le réaménagement de la fonction financière». *Manuel des pratiques en comptabilité de management*. Politique de comptabilité de management 43. Hamilton : CMA.
- Crozier, M. et E. Friedberg. 1977. *L'acteur et le système*. Paris : Seuil.
- Dandeker, C. 1993. «Surveillance, liberté et modernité». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi., p. 233-266. Sainte-Foy : Presses de l'Université Laval.
- Déry, R. 1988. «La production des connaissances scientifiques», *Communication et Cognition*, vol. 21, nos 4/5, p. 627-664.
- Déry, R. 1990. *Action et connaissance dans les organisations*. Cahier de recherche no 90-19, Montréal, École des Hautes Études Commerciales.
- Déry, R. 1993. «The Production of Organizational Sciences Knowledge: A Socio-Discursive Perspective», in *The Production and Diffusion of Managerial and Organizational Knowledge*. Paris : EGOS.
- Déry, R. 1994. «Enjeux et controverses épistémologiques dans le champ des sciences de l'administration», in, *L'invention de la gestion. Histoire et pratiques*, sous la dir. de J.-P. Bouillod et B.-P. Lecuyer, p. 163-189. Paris : L'Harmattan.
- Déry, R. 1995a. «Les gardiens de l'ordre du calcul et de la raison en quête d'image». In *Redéfinir la fonction finance-contrôle en vue du XIC siècle*, sous la dir. de H. Boisvert, p. 143-174. Montréal : Les Éditions Transcontinental Inc.
- Déry, R. 1996. «Les défis du contrôle de gestion», *Gestion, revue internationale de gestion*, vol. 21, no 3, septembre, p. 104-108.
- Eraly, A. 1988. *La structuration de l'entreprise*. Bruxelles : Université de Bruxelles.

Eraly, A. 1993. «Réflexivité, pouvoir , idéologie et rapport à soi». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi., p. 329-344. Sainte-Foy : Presses de l'université Laval.

Ferguson, K.E. 1984. *The Feminist Case Against Bureaucracy*. Philadelphie : Temple University Press.

Francfort I., F. Osty, R. Sainsaulieu et M. Uhalde. 1995. *Les mondes sociaux de l'entreprise*. Paris : Desclée de Brouwer.

Friedberg, E. 1993. *Le pouvoir et la règle*. Paris : Éditions du Seuil.

Giddens, A. 1987. *La constitution de la société*. Paris : Presses Universitaires de France.

Giddens, A. 1990. *The consequences of modernity*. Stanford : Stanford University Press.

Giddens, A. 1993a. «Une théorie critique de la modernité avancée». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi, p. 29-54. Sainte-Foy : Presses de l'université Laval.

Giddens, A. 1993b. «Identité de soi, transformation de l'intimité et démocratisation de la vie». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi, p. 455-476. Sainte-Foy : Presses de l'Université Laval.

Giddens, A. 1995. *Politics, Sociology and Social theory. Encounters with classical and contemporary social thoughts*. Stanford : Stanford University Press.

Giddens, A., 1998. «Rencontre avec Anthony Giddens». *Sciences humaines*, no 84, juin, p. 38-41.

Grant , M. et B. Lévesque. 1997. «Aperçu des principales transformations des rapports du travail dans les entreprises : le cas québécois». In *Nouvelles formes d'organisation du travail*, sous la dir. de M. Grant, P.R. Bélanger et B. Lévesque, p. 221-277. Montréal : L'Harmattan.

Guedj, N. et aïs. 1991. *Le contrôle de gestion*. Paris : Les Éditions d'organisation.

Hopwood, A. 1983. «On Trying To Study Accounting In The Contexts In Which It Operates». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, nos 2/3, p. 287-305.

ICCA. 1995a. «Recommandations sur le contrôle». *Contrôle et gouvernement d'entreprise no 1*. Toronto : ICCA.

ICCA. 1995b. «Recommandations à l'intention des administrateurs - processus de gouvernement d'entreprise liés au contrôle». *Contrôle et gouvernement d'entreprise no 2*. Toronto : ICCA.

International Federation of Accountants. 1994. *A View of Tomorrow. Management Accountancy in the year 2004*, 108 p.

Jenkins, A. 1993. «Surveillance, pouvoir organisationnel et quadrature du cercle». In *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, sous la dir. de M. Audet et H. Bouchikhi., p. 267-278. Sainte-Foy :Presses de l'université Laval.

Johnson, H.T. et R.S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston : Harvard Business School.

Kaplan, R.S. 1984. «The Evolution of Management Accounting». *The Accounting Review*, vol. 59, no 3, p. 390-418.

Kaplan, R.S. 1986. «The Role for Empirical Research in Management Accounting». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nos 4/5, p. 429-452.

Kaplan, R.S. 1993. «Invited Editorial: Research Opportunities in Management Accounting». *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, no 1, p. 1-14.

Kast, R. 1993. *La théorie de la décision*. Paris : La Découverte.

Kirk, J. Et M.L. Miller. 1986. *Reliability and validity in qualitative research*. Newbury Park : Sage Publications.

Lorino, P. 1995. *Comptes et récits de la performance*. Paris : Les Éditions d'organisations.

Macintosh, N.B. 1995. *Management Accounting and Control Systems*. Chichester : John Wiley & Sons Ltd.

Macintosh, N.B. et R.W. Scapens. 1991. «Management Accounting and Control Systems: A Structuration Theory Analysis». *Journal of Management Accounting Research*, automne, p. 131-158.

Manicas, P., «Accounting as a Human Science», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, nos 2/3, 1993, p. 147-161.

March, J.G. 1991. *Décisions et organisations*. Paris : Les éditions d'organisation.

Miles, N.B. et A.M. Huberman. 1984. *Qualitative data analysis: A Sourcebook of New Methods*. London : Sage Publications.

Mintzberg, H., D. Raisinghani et A. Théorêt. 1976. «The structure of unstructured decision process». *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, no 2, p. 246-275.

- Morin, E. 1986. «Complexité et organisation». In *La production des connaissances scientifiques de l'administration/The Generation of Scientific Administrative Knowledge*, sous la dir. de M. Audet et J-L Malouin, p. 135-154. Sainte-Foy : Les Presses de l'Université Laval.
- Reynaud, J.D. 1989. *Les règles du jeu. L'action collective et la régulation sociale*. Paris : Armand Collin.
- Riley, P. 1983. «A structurationist account of political structures». *Administrative Science Quarterly*, no 28, p. 414-437.
- Ryan, B., R.W. Scapens et M. Theobald. 1992. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London : Académie Press.
- Scapens, R.W. et J. Roberts. 1993. «Accounting and control: a case study of resistance to accounting change». *Management Accounting Research*, vol. 1, no 4, p. 1-32.
- Schneider, R. et P. Collerette. 1990. «Les modèles organisationnels en mutation». In *Nouvelles stratégies en gestion des ressources humaines*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Séguin, F. et J.-F. Chanlat, 1992. «Introduction : Les théories de l'organisation : d'un paradigme à l'autre». Chap. in *L'analyse des organisations, une anthologie sociologique. Tome 1, Les théories des organisations*, p. 1-74. Montréal : Gaétan Morin.
- Sfez, L. 1984. *La décision*. Paris : Presses universitaires de France, Collection Que sais-je?
- Shank, J.K. 1989. «Strategy Cost Management : New Wine, or Just New Bottles?». *Journal of Management Accounting Research*, automne, p. 47-65.
- Shank, J.K. et V. Govindarajan. 1992. «Strategy Cost Management : The Value Chain Perspective». *Journal of Management Accounting Research*, automne, p. 179-197.
- Simon, H.A. 1974. *La science des systèmes. Science de l'artificiel*. Paris : EPI. Simon,
- H.A. 1983. *Administration et Processus de décision*. Paris : Economica.
- Simon, H.A. 1992. «La prise de décision et l'organisation administrative». In *L'analyse des organisations, une anthologie sociologique. Tome 1, Les théories des organisations*, sous la dir. de F. Séguin et J.-F. Chanlat., p. 193-208. Montréal : Gaétan Morin.
- Simons, R. 1994. *Levers of Control*. Boston : Harvard University School Press.
- Snell, S.A. et J.W. Dean jr. 1992. «Integrated Manufacturing and Human Resources Management: A Human Capital Perspective», *Academy of Management Journal*, vol. 35, no 3, p. 467-504.

Stern R.N. et S.R. Barley. 1996. «Organizations and social systems : organizations theory's neglected mandate». *Administrative Science Quarterly*, vol 41, p. 146-162.

Taylor, F. W. 1912. «Testimony», *Hearings Before the Special Committee of the House of Representatives to Investigate the Taylor and Other Systems of Shop Management under Authority of House Resolution 90, January 25 1912*.

Taylor, F.W. 1992. «Principes d'organisation scientifique des usines». In *L'analyse des organisations, une anthologie sociologique. Tome 1, Les théories des organisations*, sous la dir. de F. Séguin et J.-F. Chanlat, p. 79-94. Montréal : Gaétan Morin.

Thévenot, L., «Agir avec d'autres. Conventions et objets de l'action coordonnée». In *La théorie de l'action*, sous la dir. de P. Ladrière, P. Pharo, L. Quéré. Paris : CRNS Éditions.

Touraine, A. 1997. *Pourrons-nous vivre ensemble? Égaux et différents*. Paris : Fayard.

Weber, M. 1964, «Ascétisme et esprit capitaliste». Chap. in *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, p. 202-253. Paris : Pion.

Weber, M. 1970. *Économie et société*. Paris : Pion.

Weber, M. 1991. *Histoire économique : une esquisse d'une histoire économique universelle de l'économie et de la société*. Paris : Gallimard.

Weber, M. 1947. *The Theory of Social and Economic Organization*. New York : Oxford University Press.

Zarifian, P., *La nouvelle productivité*, Paris, Editions de l'Harmattan, 1990

Zarifian, P. 1996. *Travail et communication. Essai sociologique sur le travail de la grande entreprise industrielle*, Paris : Presses universitaires de France.