

À quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? Dix ans de recherche en contrôle

Nicolas BERLAND*

Université Paris-Dauphine

Michel GERVAIS

Université de Rennes 1

Classification JEL : M190, M400

Correspondance : nicolas.berland@dauphine.fr ;
michel.gervais@univ-rennes1.fr

Résumé : Que s'est-il publié depuis dix ans en contrôle de gestion en France et qu'avons-nous appris de ces recherches ? Ce sont les questions auxquelles cet article cherche à répondre en examinant la production scientifique publiée dans les revues *Finance Contrôle Stratégie* et *Comptabilité Contrôle Audit*. La prévalence ou l'absence de certains thèmes, la montée et la baisse des différentes problématiques sont systématiquement analysées et les conclusions des différents articles publiés sont succinctement présentées. Cette production scientifique est brièvement mise en relation avec la production anglo-saxonne et un retour historique sur le bilan fait à l'occasion des vingt ans de l'AFC est proposé en conclusion.

Mots clés : contrôle de gestion – comptabilité de gestion – pilotage – organisation.

Abstract : What has been published in management control and management accounting in France for the last ten years and what have we learned from it ? In this paper we try to answer these questions by examining the scientific production published in the two major French academic journals of the field: *Finance Contrôle Stratégie* and *Comptabilité Contrôle Audit*. The relative importance or lack of some themes as well as their increase, decrease or resurgence are systematically analyzed. The French scientific production is briefly compared to the one featuring in overseas journals, and a comparison of our conclusions with those of the 1999 twentieth anniversary issue of the AFC is then drawn.

Key words : management control – management accounting – monitoring – organisation.

* Nicolas Berland est Professeur à l'Université de Paris-Dauphine et membre du DRM Crefige. Michel Gervais est Professeur à l'Université de Rennes 1 et membre de l'IGR-CREM CNRS 6211.

Depuis 1998, les chercheurs francophones en contrôle de gestion peuvent s'appuyer sur deux revues de référence en langue française pour faire connaître les résultats de leur recherche : *Finance Contrôle Stratégie* (FCS) et *Comptabilité Contrôle Audit* (CCA). À côté d'autres supports publiant aussi des recherches de ce champ en français (comme la *Revue Française de Gestion, Gérer et Comprendre, Sciences de gestion, Gestion 2000* ou *Politique et Management Public*), ces deux revues contribuent à la vitalité de la discipline. Elles viennent en appui à la dynamique issue de la création, en 1979, de l'Association Française de Comptabilité (AFC, devenue Francophone en 2002). Pourtant la discipline semble peiner à attirer de jeunes talents en nombre suffisant pour faire face aux besoins d'enseignement et de recherche, tant en France que dans l'ensemble des pays francophones. La faiblesse du flux des thèses produites et les difficultés de recrutement des Universités et des Écoles de commerce sont, à cet égard, caractéristiques. Une telle désaffection relative ne peut cependant être mise au débit de la structuration institutionnelle du champ ; les raisons sont à chercher ailleurs.

Dans l'optique de susciter des vocations et de proposer des pistes de recherche, les dix premières années de publication de FCS étaient le moment idéal pour dresser un bilan décennal de la production scientifique en contrôle telle qu'elle ressort des publications dans CCA et FCS. Une première discussion aurait pu porter sur ce qui constitue les frontières de la discipline. Celles-ci sont en effet mouvantes du fait de la proximité du champ du contrôle avec le management et l'organisation, la finance, la comptabilité et l'audit ou encore la stratégie et les démarches qualité. Nous ne nous développerons pas ici ces débats, certes pertinents mais sur lesquels beaucoup a déjà été publié. Nous nous limiterons plus modestement à un bilan quantitatif visant à faire ressortir les grandes tendances de la décennie écoulée et à un bilan qualitatif pour faire le point sur ce que nous avons appris de cette recherche.

Qu'est-ce qu'une recherche en contrôle ? Notre démarche a été très pragmatique. Ainsi, ont été retenus comme articles en contrôle :

– pour CCA, les articles se revendiquant comme des articles en contrôle et ceux ne pouvant être classés de manière indiscutable en comptabilité, analyse financière ou audit. De fait, les articles concernant la déclinaison de la stratégie ont été classés en contrôle. Concernant ceux relevant de l'audit, le choix a été fait de ne pas les retenir et de respec-

ter, ainsi, celui des auteurs ayant décidé de publier dans une revue spécifique à ce champ. Dans CCA, en effet, la dimension audit nous a semblé primer sur la dimension contrôle ;

– pour FCS, les articles retenus sont ceux se revendiquant du contrôle, mais aussi les articles en audit, dans la mesure où la dimension organisationnelle des problématiques traitées justifiait leur publication dans FCS. Des ambiguïtés subsistent bien sûr dès qu’il s’agit de traiter de la déclinaison de la stratégie. Des remarques identiques pourraient être formulées pour les mesures de la création de valeur : ces articles relèvent-ils de la finance ou du contrôle ?

Nos choix sont sans doute discutables, comme souvent dans ce genre d’étude. Gardons à l’esprit les limites de nos regroupements et gageons que les résultats d’ensemble, sous forme de tendances, ne sont guère affectés par les compromis opérés. Toutefois, afin de limiter notre trop grande subjectivité, cet article a été rédigé à quatre mains pour un contrôle systématique des choix individuels effectués.

Après avoir dressé, dans une première partie, un bilan quantitatif des recherches publiées dans CCA et FCS depuis dix ans tant du point de vue des auteurs, de leurs institutions de rattachement que des thèmes abordés ou des modes d’investigation utilisés, nous aborderons, dans une seconde partie, les principaux apports à la connaissance de cet ensemble de recherches.

1. Bilan quantitatif de la production scientifique en contrôle dans FCS et CCA depuis 1998

1.1. Nombre d’articles et institutions publiantes

Le premier fait marquant de la période est le relatif équilibre des publications en contrôle dans CCA et FCS. Ainsi, entre mars 1998 et décembre 2007, *Finance Contrôle Stratégie* a publié 72 articles en contrôle, soit 7,2 articles par an. Les auteurs de ces articles appartiennent à 45 institutions différentes. Cinq institutions (les universités de Rennes 1, Lille 1, Nantes, Paris-Dauphine et Strasbourg 1) sont toutefois à l’origine de 27 articles. L’équivalent de onze articles (soit 15 %) sont écrits par des auteurs appartenant à des écoles de commerce. 46 articles (soit 63 %) ont été écrits par un seul auteur, 25 par deux et 2 par trois auteurs.

Entre mars 1998 et décembre 2007, *Comptabilité Contrôle Audit* a publié 74 articles en contrôle, soit 7,4 articles par an. 25 sont issus de numéros spéciaux, soit 33,8 %. Les auteurs de ces articles appartiennent à 44 institutions différentes. Cinq institutions (les universités de Tours, Metz, Nantes, Orléans et Paris 1) sont toutefois à l'origine de 19 articles. L'équivalent de 16 articles (soit 21,6 %) sont écrits par des auteurs appartenant à des écoles de commerce.

Sur l'ensemble des deux revues, les cinq institutions les plus productives sont Rennes 1, Nantes, Lille 1, Strasbourg 1 et Paris-Dauphine.

1.2. Les thèmes traités

Les quatre articles faisant le bilan de vingt ans de recherche en contrôle de gestion parus dans le numéro spécial de CCA de mai 1999 ont été exclus de cette analyse. Ils seront repris dans la conclusion pour apprécier l'évolution.

Les articles sont toujours classés par rapport à leur thème principal. Pour quelques-uns (moins de 5 %), un tel choix peut être subjectif car plusieurs thèmes se chevauchent. Ce léger biais n'est toutefois pas de nature à mettre en cause notre constat.

Tableau 1 – Classement thématique des articles par revue

	FCS	CCA
Amélioration des outils et approfondissement de leurs modes d'utilisation	23	32
Méthode ABC	5	8
Méthode UVA ; <i>Time-Driven</i> ABC	4	3
Modalités de gestion des coûts et gestion de la valeur	0	2
<i>Target costing</i>	1	2
Comptabilité environnementale	0	3
Budgets	3	5
Tableaux de bord	1	5
Mesure de la performance	4	2
Gestion de la qualité	3	0
Système d'information	2	2
Comptabilité, audit	5	nc
Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines	13	20
Métier de contrôleur	2	4
Contrôle de gestion et instabilité de l'environnement	3	1
Contrôle de gestion des services	12	3
Contrôle interorganisationnel	8	3
Contrôle au sein des groupes	3	2
Contrôle de gestion des PME	3	0
Épistémologie, enseignement	0	5

D'emblée, quatre catégories se distinguent : les thèmes fortement développés, ceux étrangement peu développés malgré l'importance supposée des thèmes concernés, les thèmes en recul et ceux qui progressent.

1.2.1. Les thèmes dominants

L'étude de la composante technique du contrôle arrive en premier.

Sans surprise, au sein de ce champ d'analyse, la comptabilité de gestion, les tableaux de bord et la mesure de la performance ainsi que les budgets sont les thèmes dominants.

Près de trente articles traitent à titre principal de la comptabilité de gestion et CCA apparaît plus comptable que FCS (18 articles contre 10). Les études sur ce thème ne dédaignent pas l'approche historique. Les écrits sur l'ABC sont les plus importants avec des débats sur les paramètres de conception, mais aussi des applications à certains secteurs. Spécificité française, les articles sur l'UVA/GP arrivent en deuxième position. La méthode UVA est, de plus, le seul exemple de controverse scientifique dans le champ du contrôle sur l'ensemble de la période.

Les tableaux de bord et les indicateurs arrivent en deuxième position dans l'analyse des outils. Et encore, certaines études sur les indicateurs sont peut-être perdues sous d'autres thématiques, ce qui sous-estime leur poids réel. Cette constatation confirme la popularité de l'outil relancé après la publication du livre de Kaplan et Norton sur les tableaux de bord prospectifs. D'ailleurs, bon nombre d'articles portent sur le BSC (*balanced scorecard*), même si ceux-ci restent peu nombreux au regard de l'engouement américain sur le sujet. Globalement les auteurs publiant dans CCA semblent souligner la fragilité des BSC en tant qu'innovations, culturellement marquées, alors que les auteurs publiant dans FCS s'intéressent davantage aux conditions de fonctionnement de ces outils.

Si le Cam-i avait décrété dans les années 90 que le budget était mort, force est de constater qu'il se porte très bien en tant qu'objet de publication, ce qui n'est d'ailleurs pas forcément contradictoire. Les recherches sur les budgets restent importantes, ce qui n'est pas étonnant pour un outil qui structure autant les entreprises. Les auteurs s'intéressent aux rôles des budgets, à ses difficultés d'utilisation dans des contextes turbulents, à son application à de nouveaux contextes et à

ses processus de diffusion et d'appropriation. Un thème émergent semble être celui des budgets transversaux.

Un grand nombre d'articles apparaissent également dans la catégorie : « contrôle de gestion et gestion des ressources humaines ».

La dimension technique du contrôle de gestion passe alors au second plan. Les dimensions comportementales associées au contrôle (déviances ou contrôlabilité par exemple), la perception par les managers du contrôle, la gestion des équipes et les dimensions culturelles du contrôle, la liaison avec la fonction ressources humaines, les conflits de rationalité ou encore la transversalité sont les thèmes associés à ce regroupement. Une telle évolution est conforme à celle que l'on constate ces derniers temps dans le monde anglo-saxon, même si dans le monde anglo-saxon, ce thème nous apparaît encore plus développé. Cette meilleure prise en compte de la dimension managériale du contrôle devrait être de nature à changer le positionnement de celui-ci dans l'esprit tant des managers que des collègues des autres disciplines ou des futurs thésards.

1.2.2. Les thèmes étrangement moins développés

Un exercice plus difficile consiste à se demander ce qui ne ressort pas dans les recherches analysées. Cet exercice de réflexion en creux laisse sans doute passer des champs auxquels nous n'avons pas pensé et que le lecteur identifiera lui-même comme des manques.

L'absence la plus frappante concerne les études sur l'impact des systèmes d'information. Certes quelques recherches portent sur ce thème. Mais ce n'est rien quand on considère que l'introduction des systèmes d'information a été l'un des grands changements de cette période et que la revue *Échanges* (revue de l'Association des directeurs financiers et de contrôle de gestion, la DFCG) en fait l'un de ses thèmes dominants et a lancé un salon annuel sur le sujet (Progiforum). Les recherches en contrôle marquent-elles le pas sur les pratiques et les préoccupations des professionnels ? Ces systèmes d'information n'ont-ils pas finalement changé grand-chose aux pratiques de contrôle ? Ces recherches sont-elles publiées sur d'autres supports, proches de l'AIM par exemple ? Ou bien la trop grande spécialisation des chercheurs interdit-elle de trouver des auteurs ayant la double compétence pour traiter le sujet ?

Il y a également peu de recherches sur l'internationalisation des sociétés et le contrôle des filiales, ce qui est étonnant dans un contexte de mondialisation. Pourtant les sujets ne manquent pas, tant sur les aspects culturels que sur la diffusion des pratiques au-delà des frontières. Certes, ces recherches coûtent cher, demandent des compétences linguistiques et culturelles particulières, mais leur potentiel semble réel.

Très peu d'études « critiques » sur le contrôle ont été publiées en France, si l'on compare avec la vitalité de ce champ dans le monde anglo-saxon. Pouvons-nous émettre l'hypothèse que ces articles sont publiés directement à l'étranger, dans des revues comme *Critical Perspectives on Accounting*, où les Français se sont distingués par un numéro spécial pendant la période ? De façon générale, cela pose la question de la place de ce type de recherche dans les revues françaises.

Relativement peu d'articles concernent la comptabilité environnementale et, plus largement, la RSE (Responsabilité Sociale des Entreprises), ce qui tranche avec l'explosion de ces thèmes en comptabilité financière (diffusion volontaire d'information). Ce sujet d'actualité apparaît, par ailleurs, dans d'autres champs disciplinaires de FCS, mais il est peu développé en contrôle. Pourtant, l'étude des pratiques de pilotage de la RSE serait sans doute un moyen de s'assurer des efforts réels des entreprises en la matière ou de dépasser des débats parfois trop coupés du terrain.

D'autres thèmes sont aussi peu développés. Citons la gestion de la qualité dont pourtant Johnson se demandait, au début des années 1990, si elle n'allait pas remplacer le contrôle de gestion. Très peu d'articles portent sur la méthodologie et l'épistémologie de la recherche en contrôle. Mais existe-t-il des spécificités sur ce sujet ? La comparaison avec ce qui se publie dans le monde anglo-saxon peut le laisser penser. Notons que les articles de méthodologie parus dans FCS concernent aussi bien le contrôle que la finance ou la stratégie. Enfin, en matière de système d'incitation, pratiquement rien n'a été publié sur les *incentives* et autres systèmes de bonus ! Cela traduit-il la faible utilisation de ces systèmes en France ? Ces études sont-elles plutôt du champ de la gestion des ressources humaines ? Pourtant, des recherches ont été publiées dans la *Revue Française de Gestion*, notamment avec Saulpic et Tanguy (2004).

1.2.3. Les thèmes en recul

Le début de la période étudiée a été particulièrement riche en études sur l'histoire de la comptabilité en général et sur l'histoire du contrôle en particulier. Le succès des journées d'histoire de la comptabilité organisées par l'AFC, la publication de plusieurs numéros spéciaux sur le sujet dans CCA sont là pour en témoigner. Depuis quelque temps, on observe toutefois un ralentissement du rythme des publications en histoire du contrôle (ce qui est d'ailleurs assez conforme avec ce qui se passe dans les journées d'histoire de l'AFC).

1.2.4. Les thèmes qui montent

Enfin, on observe la montée en puissance de la problématique du contrôle interorganisationnel, surtout dans FCS. Il s'agit d'études sur le contrôle au sein d'organisations en réseau ou de contrôle des relations client-fournisseur. FCS se soucie également d'adapter les outils de contrôle à la problématique des services. C'est le troisième thème en importance de la revue. Ces thèmes sont assez conformes à l'évolution du contexte économique dans lequel nous évoluons. Ils restent cependant peu développés dans CCA.

1.3. Comparaison avec les publications anglo-saxonnes

Young (2007) a réalisé une étude assez voisine de la nôtre mais portant sur la période 1981-2000 et sur dix journaux académiques. L'auteur distingue deux périodes : 1981-1990 et 1990-2000. La seconde ne recouvre que très partiellement notre propre revue de la littérature française. La structure de publication est présentée dans le tableau 2.

Bien qu'il soit difficile de comparer les deux recherches, nous pouvons noter que :

- les tableaux de bord et les systèmes de mesure de la performance seraient plus développés dans les publications anglo-saxonnes (19 % contre 9 %) ;
- les budgets et surtout les budgets d'investissement font l'objet de relativement plus d'études dans le monde anglo-saxon ;
- comme en France, les thèmes des systèmes d'information, du contrôle à l'international et de la qualité sont assez faiblement traités.

Tableau 2 – Fréquence d'apparition des thèmes en pourcentage dans l'étude de Young (2007)

<i>Cost</i>	20,6
Cost allocation	17,5
Other cost accounting topics	7
Cost practices	11
Multiple	1
<i>Control</i>	68,3
Budgeting	11,7
Capital budgeting	5,5
Performance measurement and evaluation	19
Organizational control	29,7
International control	2
Multiple	0,3
<i>Other</i>	11,1
AIS	0,5
Benchmarking	0,3
Quality (TQM)	1,5
Just-in-Time	1,2
Research Methods	2,4
Strategic management	1,3
Transfer Pricing	3,7
Multiple	0,2

1.4. Les méthodologies utilisées

Il est curieux de constater que la connaissance en profondeur du terrain est loin d'être une approche privilégiée, ce qui ne peut que provoquer l'étonnement vu la nature de la discipline.

Tableau 3 – Méthodologies employées dans FCS et CCA

	FCS		CCA	
Enquête par questionnaire	24	33,3 %	15	21,4 %
Étude de cas, recherche-action	31	43,0 %	19	27,1 %
Étude bibliographique	3	4,2 %	12	17,2 %
Analyse statistique du phénomène, simulation	3	4,2 %	0	
Approche historique	3	4,2 %	6	8,6 %
Méthode expérimentale	1	1,4 %	1	1,4 %
Réflexion personnelle	7	9,7 %	17	24,3 %
Total	72	100,0 %	70	100,0 %

La tendance à la « macdonaldisation » de la recherche (Ritzer, 1998 ; Gervais et *al.*, 2007) est vraisemblablement l'explication essentielle du phénomène.

La quantité a tendance à se substituer à la qualité et ce privilège accordé à la quantité concerne aussi bien le processus de production que

le résultat du processus. Ainsi, les enquêtes par questionnaires représentent 27,5 % du total.

La vitesse de production, autre caractéristique de la « macdonaldisation », se retrouve ici également. Dans CCA, 41,5 % des articles utilisent comme seule méthodologie la réflexion personnelle ou l'étude bibliographique, ce qui *a priori* permet d'aller plus vite. Certes, il est possible d'arguer que ce pourcentage s'explique par le poids des numéros thématiques dans la revue et que la réflexion personnelle de certains auteurs se fonde sur une expérience du terrain importante. Le constat reste cependant troublant. La tendance à découper une recherche en tranches pour en faire deux ou trois publications dans différentes revues commence aussi à se manifester.

Notons, enfin, que l'approche historique (utilisée dans 6,3 % des articles) qui demande du temps et de la patience tend à se raréfier sur la fin de la période étudiée.

2. Qu'avons-nous appris en dix ans de recherche en contrôle dans FCS et CCA ?

Nous commencerons par étudier les apports des différents auteurs sur les outils et l'analyse de leur mode de fonctionnement (comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, systèmes d'information, relations avec la comptabilité et l'audit...). Puis, dans un second temps, nous nous pencherons sur les articles se rapportant plus à l'environnement et aux différents contextes du contrôle (lien du contrôle de gestion avec la GRH, diffusion et appropriation des techniques, rôle de la profession de contrôleur, application dans les services, dans le contrôle interorganisationnel, dans le contrôle des filiales...).

2.1. Les outils et leur pratique

Les articles portant sur les outils du contrôle concernent différents thèmes : la méthode ABC, les méthodes de calcul de coût utilisant des coefficients d'équivalence (UVA-GP), les budgets, les systèmes de mesure de la performance et les tableaux de bord, les systèmes d'information, la gestion de la qualité et les relations avec l'audit...

2.1.1. La comptabilité par activités

Dans FCS, les réflexions sur la méthode ABC portent sur l'implantation ou l'usage de la méthode. Avec l'étude d'entreprises canadiennes, Gosselin (2000) s'intéresse au lien entre la stratégie poursuivie et l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités. Il montre que les firmes utilisant des stratégies prospectives semblent davantage adopter l'outil. Cependant parmi les firmes qui l'adoptent, beaucoup ne vont pas jusqu'au bout de la mise en œuvre et, à ce stade, la stratégie ne détermine pas l'attitude. Godowski (2000) suggère que la modélisation des coûts dans la banque se fonde sur les processus de création de valeur pour le client. Nobre et Biron (2002) testent l'intérêt de la méthode ABC pour apprécier le coût de certaines interventions chirurgicales. Dans des approches plus originales, Bertrand et Mévellec (2004) insistent sur les dangers de se focaliser sur l'aspect instrumental de l'outil et d'oublier que celui-ci ne peut réussir que s'il se fonde sur une représentation commune. Ils montrent qu'un cabinet de conseil qui cherche à capitaliser son expérience et à dupliquer ses solutions en se focalisant sur les aspects instrumentaux peut proposer des systèmes inadaptés à la culture de l'entreprise étudiée. Chauvey et Naro (2004) traitent de l'usage de l'ABC pour repérer les avantages concurrentiels et en faire une analyse de la chaîne de valeur selon les différents domaines d'activité stratégique de l'entreprise.

Dans CCA, plusieurs auteurs mènent une réflexion conceptuelle en profondeur sur la méthode. Alcouffe et Malleret (2004) font le point sur les problèmes de définition associée à l'ABC. Cette étude trouve son pendant chez Mévellec (2000) qui, au travers d'une démarche de recherche-formation-action, montre que les mots associés au concept ne sont pas suffisants pour le caractériser : derrière les mêmes mots, se cachent des systèmes aux finalités différentes. Pour apprécier la pertinence du système mis en œuvre et faire en sorte qu'il reste réactif aux évolutions de l'environnement, l'auteur propose de s'intéresser à la modélisation de la consommation de ressources mais aussi à la valeur que l'entreprise veut créer. Gosselin et Mévellec (2003) et Mévellec (2003) plaident pour une étude en profondeur des paramètres de conception qui sous-tendent la mise en place de l'ABC (maille d'analyse, collecte de l'information, responsabilité, causalité, etc.). Cette analyse leur permet de proposer des familles de méthodes de calcul. Gervais et Lesage (2006) proposent, pour leur part, une approche mathématique

de l'allocation des charges indirectes. Ils mettent en évidence que les modes habituels de regroupement des activités pour éviter la complexité ne sont pas satisfaisants et que l'effet de l'interdépendance des activités sur les inducteurs est mal pris en compte. D'autres études tentent d'apprécier la diffusion de la méthode. Gosselin et Ouellet (1999) procèdent à une étude critique des enquêtes effectuées. Ils montrent que si la taille et la complexité de la gamme de produits prédéterminent la mise en œuvre, cette dernière peut être plus ou moins aboutie, ce que les enquêtes ne prennent habituellement pas en compte. Gosselin et Pinet (2002) continuent l'analyse en faisant le point sur dix ans d'études empiriques. Cet examen constate que les enquêtes réalisées ne permettent pas de porter des jugements clairs. Bescos et *al.* (2002) procèdent enfin à une comparaison des pratiques de l'ABC entre le Canada et la France.

2.1.2. Les méthodes utilisant des coefficients d'équivalence ou des fonctions de temps

Dans FCS, De la Villarmois et Levant (2005 et 2007) positionnent la méthode UVA et le *Time-Driven ABC* par rapport à d'autres méthodes. L'article de Gervais (2006) montre, à l'aide d'une simulation, qu'une actualisation des coefficients UVA, lorsque l'entreprise connaît des modifications significatives, suffit pour que l'outil garde sa pertinence. Avec l'étude de Gervais et Levant (2007) portant sur des entreprises utilisant la méthode UVA, il apparaît que l'informatisation du système, la compréhension du métier et l'observation sur le terrain sont également les conditions d'une utilisation judicieuse. Plus généralement, ces deux derniers articles insistent sur des fondamentaux trop souvent oubliés dans une modélisation comptable : épouser en permanence les gammes opératoires de l'entreprise et prendre en compte convenablement l'interdépendance des activités.

Dans CCA, De la Villarmois et Levant (2001) font l'histoire du développement de la méthode UVA. Ensuite, une mauvaise compréhension de la méthode donne naissance à une controverse stimulante mais un peu longue (Mevellec, 2002 ; Meyssonier, 2003 ; Levant et De la Villarmois, 2003 ; Fievez, 2004), qui oblige les initiateurs de la méthode à refaire une présentation de celle-ci (Buffet et *al.*, 2005). Cette controverse a deux origines. Les auteurs peu favorables à la méthode ne comprennent pas que, lors de l'analyse initiale, on adopte une dé-

marche d'ingénieur : il s'agit de cerner les ressources à mettre sur un poste de travail pour que, dans des conditions habituelles d'exploitation, celui-ci fonctionne correctement et non de répartir des charges issues de la comptabilité générale. Ils ne comprennent pas non plus que le manque de réactivité supposé de la méthode (qui existait lorsque la méthode GP apparaît) peut être aujourd'hui résolu par une informatisation appropriée.

2.1.3. *Les modalités de gestion des coûts et la gestion de la valeur*

Dans CCA, Mersereau (2000) s'interroge sur les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction de coûts. Il montre que les modèles de coûts utilisés pour communiquer l'objectif à l'ensemble de l'organisation sont souvent des représentations financières simplifiées, qu'il est essentiel d'avoir l'adhésion du personnel non cadre pour se fonder sur son expérience et qu'il est nécessaire enfin de modéliser les effets corollaires à terme des actions entreprises. Zeghal et Bouchekoua (2000) trouvent un lien positif, sur un échantillon de firmes nord-américaines, entre le niveau de l'EVA et l'adoption de l'un des outils suivants : le juste-à-temps, la gestion de la qualité et l'analyse des coûts et la gestion par activités.

2.1.4. *Les coûts objectifs et les calculs de coûts sur le cycle de vie*

Dans FCS, Meyssonier (2001) traite du *target costing*. Il analyse les différentes conceptions de la méthode et les problèmes que pose sa mise en œuvre : charges et référentiels à prendre en compte, divisibilité de la valeur, stress que l'outil est susceptible de générer.

Dans CCA, Gautier et Giard (2000) traitent plus généralement des différentes approches disponibles pour piloter les coûts engagés sur le cycle de vie d'un produit en phase de conception et de développement. Bellaval (2005) s'intéresse, quant à lui, aux grands projets de haute technologie pilotés par coûts objectifs. Il se demande si les modèles disponibles sont efficaces et pertinents, et s'ils contribuent à améliorer la gestion qualitative du projet.

2.1.5. La comptabilité environnementale

Ce thème n'est étudié que dans CCA. Lafontaine (2003) tente d'apprécier la portée de la comptabilité environnementale sur les pratiques de gestion. Capron (2003) analyse les aspects innovants du bilan sociétal. Janicot (2007) montre que les indicateurs de performance environnementale répondent à deux usages : un usage externe de communication et un usage interne de contrôle de performance. Aussi, rechercher ces deux logiques à partir des mêmes indicateurs paraît problématique.

2.1.6. Les budgets

Dans FCS, Berland (1999) montre, à l'aide d'une approche historique, que si le contrôle budgétaire peut remplir de nombreux rôles, il ne peut satisfaire simultanément tous les besoins de l'entreprise. Un choix en fonction des préférences et des contraintes de celle-ci est nécessaire, pour éviter que de nombreux dysfonctionnements n'apparaissent. Berland (2004) met en évidence, avec sept monographies et le cadre théorique développé par Simons, que les critiques vis-à-vis des budgets se concentrent sur leurs rôles d'évaluation et de coordination et que la façon dont les managers s'en servent peut les rendre dysfonctionnels. Villesèque-Dubus (2007) montre que, dans la procédure budgétaire, les relations se densifient au fur et à mesure de l'avancement de la procédure et que le rôle des acteurs intermédiaires est essentiel pour que la coordination de la procédure soit satisfaisante.

Dans CCA, Gignon-Marconnet (2003) réalise une enquête sur les rôles et les dysfonctionnements de la gestion budgétaire qui suggère que son utilisation actuelle serait plus due à ses rôles humains qu'économiques. Villesèque-Dubus (2005) et Thomas (2003) montrent, quant à elles, la manière dont le budget peut être utilisé de façon transversale, plutôt que d'adopter l'approche hiérarchique classique. L'étude de Besson et *al.* (2004) regarde comment les directeurs commerciaux réagissent à la pression budgétaire. Bescos et *al.* (2004) analysent enfin comment les critiques formulées à l'égard des budgets sont ressenties par les entreprises.

2.1.7. Les tableaux de bord et la mesure de la performance

Le thème des tableaux de bord est surtout l'apanage de CCA.

Dans FCS, Cauvin et Bescos (2005) traitent des facteurs expliquant les types d'indicateurs rencontrés dans ces documents.

Dans CCA, Ponsard et Saulpic (2000) reformulent l'approche dite du *balanced scorecard*. Ils proposent de fusionner les systèmes de tableaux de bord physiques et les systèmes de *reporting* financier et de mettre en place une procédure de reprévision qui porte sur l'ensemble des indicateurs retenus. Choffel et Meyssonier (2005) étudient les différentes conceptions du *balanced scorecard* qui ont été proposées dans la littérature. Bourguignon et al. (2002) se demandent si le modèle du BSC et le modèle français du tableau de bord ne traduisent pas d'irréductibles différences culturelles. Méric (2003), en faisant l'hypothèse que la nature d'une innovation managériale relève avant tout du discours, regarde comment le *balanced scorecard* est devenu un outil au caractère novateur. Nobre (2001b) analyse les conditions de mise en place et d'adaptation de tableaux de bord dans le secteur médical.

La mesure de la performance est, au contraire, davantage traitée dans FCS.

Dans FCS, Gauzente (2000) analyse le lien entre la performance perçue par les dirigeants et les indicateurs objectifs de résultats. L'auteure met en évidence qu'il existe des effets de seuil, mais que les évaluations subjectives ne sont jamais sans lien avec la performance objective. Herriau (1999) propose un nouveau concept : la performance soutenable qui permettrait d'apprécier la robustesse de la réussite de l'entreprise dans le temps. Avec Meier (Herriau et Meier, 2001), il applique cette approche au cas d'un processus d'intégration symbiotique. Sprimont (2003) étudie l'effet du contrôle de la force de vente sur sa performance, la performance étant appréciée en termes de résultats, de communication, d'argumentaire, de remontées d'information et de respect des budgets.

Dans CCA, Bessire (1999) montre que, dans toute évaluation de la performance, la dimension subjective et intentionnelle ne peut être ignorée. Poincelot et Wegmann (2005) se demandent à quel courant théorique l'utilisation des indicateurs non financiers peut faire référence.

2.1.8. Les systèmes d'information

Les systèmes d'information du contrôle font l'objet de peu d'articles.

Dans FCS, Bironneau et Martin (2002) recensent les points de tension lors de l'implantation d'un ERP. Ces difficultés tiennent en grande partie à l'intégration du facteur humain. Bollecker (2004) évoque les risques de l'existence de systèmes d'information différenciés en matière de coordination.

Dans CCA, Meyssonier et Pourtier (2006) se demandent, au travers de dix études de cas, en quoi le contrôle de gestion se trouve affecté par la mise en place d'un ERP. Travaillé et Marsal (2007) étudient les rapports entre l'automatisation des tableaux de bord et la cohérence de contrôle de gestion dans une entreprise industrielle et une banque.

2.1.9. La gestion de la qualité

Trois articles parus dans FCS approfondissent les effets de la gestion de la qualité. Messeghem (2001) regarde en quoi la certification ISO dans une PME dénature les spécificités de l'entreprise. La certification entraîne un recours accru aux procédures et à l'écrit, une spécialisation plus forte, un degré de concentration des pouvoirs moins élevé et des systèmes d'information interne et externe plus complexes. Fahmi (2002) se préoccupe de la réussite d'une politique de qualité totale. Il montre que l'implication du personnel est essentielle de même que l'existence d'un système collectif d'incitations. Cependant, si les systèmes de suggestion sont favorisés, les dirigeants refusent souvent à leurs employés la possibilité de mettre en œuvre les améliorations qu'ils proposent. Lambert et Loos-Baroin (2004) analysent les conséquences possibles de la codification des connaissances provoquée par la certification sur les dynamiques d'apprentissage. Trois processus sont mis en évidence : l'apprentissage du code, l'apprentissage par le code et la trappe à l'apprentissage.

2.1.10. La comptabilité et l'audit

Cette rubrique ne concerne que FCS, vu nos critères pour constituer la base de données. Cinq études relèvent de ce domaine. Pochet (2000) élabore un cadre conceptuel permettant d'éclairer le rôle de l'audit d'acquisition dans des opérations de regroupement d'entreprises. Prat dit Hauret (2003) utilise la théorie du développement moral cognitif pour comprendre les différents niveaux de sensibilité éthique des auditeurs face à des situations professionnelles délicates. Evraert et Prat dit

Hauret (2003) étudie la culture organisationnelle des cabinets comptables français telle qu'elle est perçue par les associés. L'esprit d'équipe, le sens du résultat et dans une moindre mesure le respect des collaborateurs semblent structurer fortement le projet des associés. Piot (2004) teste la cohérence du barème des commissaires aux comptes pour déterminer le volume horaire de leurs missions avec l'effort d'audit nécessaire. Enfin, Praquin (2006) explique, à une époque (1871-1919) où la réglementation comptable est absente et où les pratiques comptables sont multiples, comment une banque réussit à vérifier la sincérité et la régularité des comptes qui lui sont soumis.

2.2. L'environnement et les contextes du contrôle

L'approfondissement des contextes du contrôle donne lieu à beaucoup d'articles sur le lien entre GRH et contrôle. Le métier de contrôleur est également étudié. L'organisation du contrôle dans des environnements particuliers (situations de turbulence, secteur des services, contrôle interorganisationnel, contrôle des groupes ou des PME...) sont aussi des sujets souvent abordés durant la période.

2.2.1. Contrôle de gestion et GRH : la dimension humaine du contrôle

Les articles portant sur le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines peuvent être regroupés en deux sous-ensembles.

Un premier sous-ensemble s'intéresse au rôle des aspects humains dans le fonctionnement des outils.

Dans FCS, Barel (2001) montre que l'articulation des mécanismes de contrôle dans une organisation complexe n'est jamais simple et que la gestion de la composante humaine est essentielle. Sur une entreprise de grande distribution, il met en évidence que si l'association des outils semble *a priori* judicieuse, un degré d'implication des personnels très divers, le fait que les « valeurs » soient plus professées que pratiquées et que certains indicateurs de contrôle soient trop intériorisés rendent la mise en œuvre de l'ensemble très délicate. Defélix (1999) analyse le cas d'une entreprise ayant pratiqué une opération de *reengineering* pour mettre en œuvre des structures transversales. Il montre que si les tableaux de bord et les budgets s'adaptent rapidement à la nouvelle situation, les outils de gestion des ressources humaines (gestion des emplois, des qualifications, politique de rémunérations) sont plus lents à

évoluer car ils touchent davantage aux identités individuelles et collectives. Bourguignon et Jenkins (2004) testent une idée voisine. Ils montrent qu'un changement d'outils pour obtenir une meilleure cohérence instrumentale, c'est-à-dire une meilleure harmonie entre les éléments stratégiques et opérationnels, peut porter atteinte à la cohérence « psychologique » des acteurs et entraîner un risque d'anomie (c'est-à-dire un risque de disparition de valeurs communes à un groupe). Martin et Picceu (2007) mettent en avant le rôle de l'évolution de l'appropriation des outils de gestion par les salariés dans les différentes phases d'une action collective. Giraud (2002) montre qu'un manque de contrôlabilité ne remet pas en cause la responsabilité. Les dirigeants se considèrent responsables non parce qu'ils ont commis une faute dans l'exécution de la stratégie, mais parce qu'ils ont partiellement autorité sur les risques stratégiques. Cappelletti (2006) identifie, à partir de recherches-interventions, les conditions pour implanter durablement dans une entreprise un contrôle de gestion socio-économique. Messegheem et Pierson (2005) regardent comment un intranet RH sert de médium pour véhiculer les normes, les procédures et la culture, ce qui autorise le contrôle des comportements de l'encadrement intermédiaire. Honoré (2006) s'interroge sur ce qu'est la déviance dans un contexte de contrôle des comportements. Detchessahar et Honoré (2002) démontrent que la création d'équipes autonomes favorise la constitution d'espaces de discussion au niveau directement opérationnel. Bescos (2002) s'intéresse aux compétences susceptibles être demandées à l'avenir dans la fonction finance-contrôle.

Dans CCA, Naro (1998) produit l'unique revue de littérature de la période sur les perspectives comportementales (behaviouriste) de l'utilisation de la gestion budgétaire. Briand et Bellemare (1999 et 2005) montrent que le contrôle de gestion dans une entreprise peut être analysé comme une construction sociale qui s'établit au fur et à mesure de l'activité sociale de tous les jours. C'est à la fois un système structuré par l'activité humaine et structurant l'activité humaine. Solle (2001) reprend cette approche pour tenter d'apprécier ce que NABuCo (la nouvelle approche budgétaire et comptable) peut apporter à la gestion des universités. Godowski (2003, 2004) examine le cas de l'appropriation de la méthode ABC dans le secteur bancaire. Bourguignon (2003) insiste sur la dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion et développe l'idée qu'il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure. Solle et Rouby (2003) suggèrent que le change-

ment en contrôle de gestion se trouve moins dans l'aspect formel de l'outil que dans la logique (le partage de sens) qui est incorporée à l'outil lors de sa construction. Kuszla (2003) montre, sur le cas de trois firmes publiques, comment l'introduction d'outils en définitive peu novateurs peut amener de vrais changements dans l'entreprise.

Véran (2006) met en évidence que le concept d'activité et de processus n'est pas uniquement une façon de modéliser correctement le réel et de contrôler l'action. C'est aussi un lieu de décision et de jeu, un lieu d'opportunités de faire des choses imprévues. Justin (2004) propose un cadre d'analyse pour décrypter ces jeux. Oriot (2004) étudie également l'influence des systèmes relationnels sur les pratiques de contrôle. Eggrickx (1999) montre que même dans une organisation qui semble incontrôlable, en l'occurrence une chambre de commerce et d'industrie, le contrôle existe, notamment par les interactions élus/cadres et des normes de comportement qui génèrent une forme d'auto-contrôle ou par la conscience chez les acteurs d'un risque d'intervention externe (tutelles techniques, Cour des comptes) en cas de dysfonctionnement grave. Langevin (2002) étudie le fonctionnement des équipes virtuelles et plaide, d'un point de vue théorique, pour un contrôle adapté à ces configurations. Enfin, Ekoka Essoua (2006) tente de situer le contrôle de gestion dans une approche compétences-apprentissage.

Un second sous-ensemble se préoccupe de l'incidence des pouvoirs extérieurs à l'entreprise ou des nouveaux pouvoirs dans l'entreprise sur les pratiques de contrôle. Ces études adoptent, le plus souvent, une démarche historique.

Dans FCS, Lemarchand et Le Roy (2000) montrent que l'introduction de la comptabilité analytique en France ne correspond pas à un souci de rationalisation de la gestion mais est le résultat d'une coïncidence (volonté d'avoir des normes communes de calcul pour éviter une grande diversité des prix de vente et volonté d'intervention de l'État dans l'économie). Ce consensus fortuit entre les organismes patronaux et le gouvernement permet à la méthode des sections homogènes de s'institutionnaliser. Denis et Valette (2000) étudient comment la création des Agences Régionales de l'Hospitalisation déplace les enjeux de contrôle des établissements de soin. Bureau et Suquet (2007) mettent en évidence que l'arrivée de plus en plus nombreuse de professionnels dans les organisations oblige à intégrer davantage la dimen-

sion sociale et politique des problèmes dans le contrôle organisationnel.

Dans CCA, Zimnovitch (1999) montre, au travers de l'exemple de Pechiney, comment les préoccupations du gouvernement du Front populaire (éviter que les entreprises ne compensent l'augmentation de leurs charges sociales par une augmentation des prix) et celles du gouvernement de Vichy (les prix deviennent des prix administrés) aboutissent à une méthode de calcul des prix de revient. Meyssonier (2001) établit qu'entre 1930 et 1970, le calcul des coûts dans la sidérurgie sert moins pour la gestion interne que pour faciliter les négociations externes avec les pouvoirs publics et réguler le fonctionnement de la branche. Berland et *al.* (2002) étudient l'influence des associations professionnelles sur la diffusion de la technique des coûts standards en France et en Grande-Bretagne. Alcouffe et *al.* (2003) s'intéressent aux facteurs de diffusion (rôle des acteurs collectifs et individuels, des canaux de communication et du contexte général) de trois outils de contrôle : la méthode ABC, la méthode GP et le contrôle budgétaire. Ils montrent que les canaux interpersonnels reliant les adopteurs potentiels, les entreprises utilisatrices, les associations professionnelles et les cabinets de conseil sont essentiels. Berland et Chiapello (2002) montrent les conditions sociales et politiques qui ont prévalu à la mise en place des budgets.

2.2.2. Le métier de contrôleur

Dans FCS, Fornerino et Godener (2006) analysent le rôle du contrôleur en termes de missions, d'image et de compétences. Lambert et Pezet (2007) montrent, dans une optique foucaldienne, que l'épreuve de vérité à laquelle est soumis le contrôleur s'inscrit dans la durée et qu'elle porte sur sa capacité à proposer un processus de production d'un savoir susceptible de définir de nouvelles normes de contrôle du travail ; pour préparer cette épreuve, le contrôleur doit toutefois pratiquer au quotidien un examen de son comportement.

Dans CCA, Bollecker (2002) montre que le contrôleur de gestion participe à l'apprentissage organisationnel, en remplissant un rôle de traducteur lors des réunions de suivi des réalisations. Godener et Fornerino (2005) soulignent que les managers ont une attitude plus favorable vis-à-vis du contrôle de gestion lorsque le contrôleur pratique une écoute active et formule ses propositions en respectant les perceptions

de l'autre. Nobre (2001a) approfondit, au moyen d'une enquête, les rôles possibles et les missions du contrôleur de gestion dans une PME ; il en tire une typologie des pratiques. Bollecker (2007) dresse un état de la littérature sur le sujet.

2.2.3. *La turbulence*

Dans FCS, trois articles s'intéressent au contrôle de gestion pertinent dans un contexte d'instabilité de l'environnement. Gervais et Thenet (1998) montrent qu'un bon équilibre entre des charges de maintien de potentiel et des charges de marges de manœuvre est la condition pour faire face à un contexte de turbulence et qu'en combinant scénarios, système de veille et aptitude à changer de cap rapidement, il est possible grâce aux budgets de redonner du sens à une situation qui n'en a plus ; la réduction de l'incertitude peut également être obtenue par d'autres modalités que la prévision (partenariat, diversification du risque, etc.). Touchais (2001) teste cette approche dans la gestion de clubs de football. Lesage (2001), à l'aide d'expériences en laboratoire sur des calculs de seuil de rentabilité, montre comment la qualité de l'information (floue ou supposée parfaite) interagit sur le sentiment de se tromper et la confiance que le décideur peut avoir dans ses décisions en contexte d'incertitude.

Dans CCA, Giard et Lagroue (2001) étudient le contrôle de gestion d'un centre de tri. Ils montrent que le problème consiste à imaginer des organisations types selon les différentes situations possibles de la demande et à énoncer des règles de pilotage permettant de passer rapidement d'une organisation type à une autre. L'existence d'un courrier non urgent permet d'équilibrer les plans de charges.

2.2.4. *Le contrôle de gestion dans les services*

Ce thème est surtout analysé dans FCS. Les articles peuvent être regroupés selon deux axes.

Un premier axe met l'accent sur les obstacles techniques à l'évaluation des performances (difficultés à mesurer le résultat, mauvaise connaissance des coûts, difficulté à cerner la valeur apportée) et propose des solutions.

Dans FCS, le constat est établi chez Malleret (1998 et 2006), Ducrocq et al. (2001). Dans le secteur bancaire, Thenet (1998) montre, à

l'aide de la méthode en composantes principales et de la régression PLS, que l'importance des coûts joints rend difficile l'imputation, que les facteurs de consommation de ressources sont largement interdépendants et que la gestion des activités doit être globale. Isaac (1998) montre que les codes de déontologie dans les services professionnels stabilisent la relation client/prestataire et participe, tout comme la certification, à la construction de la qualité. Batifoulier (1999) explique comment l'éthique professionnelle contribue à la qualité des prestations : chaque professionnel se sent investi d'une obligation vis-à-vis de l'autre et il craint que la violation de celle-ci jette la suspicion sur l'ensemble du métier. Hubrecht et al. (2005) approfondissent l'intérêt du *benchmarking* dans la banque, au travers de la méthode DEA.

Dans CCA, Regnard (1998) remarque que, dans une clinique, la maîtrise de la consommation de ressources dépend davantage de la maîtrise de la structure de fonctionnement que d'un contrôle volumique de l'activité, mode habituel de contrôle de la tutelle. Les variables de structure prédéterminent en effet les variables d'utilisation. Gervais et Thenet (2004) montrent que la productivité dans les services ne peut être mesurée en oubliant la qualité et la flexibilité. L'étude regarde dans quelle mesure la méthode DEA et le Pendiscan constituent des outils répondant à cette problématique. Fabre (2005) regarde quels outils les villes utilisent pour contrôler l'utilisation des moyens et les résultats des associations subventionnées.

Un second axe s'attarde sur les difficultés des services à imaginer des outils pertinents et les problèmes qui s'ensuivent. Cet aspect est uniquement traité dans FCS.

Nobre (1998) établit qu'une approche inappropriée du contrôle de gestion dans les services (en l'occurrence l'hôpital) entraîne des dysfonctionnements. Ainsi, la recherche d'une réduction de la durée du séjour (cause principale supposée des coûts trop élevés) conduit au développement de l'hôpital de jour et de l'ambulatoire et à l'apparition de coûts de transaction importants (mauvaise coordination entre les acteurs médicaux, nécessité de gérer la dépendance mutuelle entre les activités médicales et les activités administratives, mauvaise planification des entrées due à la faible concertation entre les médecins hospitaliers et les médecins libéraux, etc.). Bessire (1998) explique pourquoi le contrôle de gestion utilisé en banque épouse rarement une logique de services et qu'il reste un contrôle classique très mécanique orienté par une logique d'exploitation. Trois études (Chatelain, 1998 ; Busson-

Villa, 1999 ; Maurel, 2006) mettent l'accent sur la difficulté des organisations publiques à sortir de leur logique administrative : le contrôle de gestion reste centré sur la rationalisation des moyens et non sur l'amélioration des rapports avec le client ou le citoyen ; les évolutions vers un contrôle davantage pertinent sont souvent chaotiques et la dimension relationnelle des contrôleurs est essentielle.

2.2.5. *Le contrôle interorganisationnel et le contrôle des groupes*

Le contrôle interorganisationnel est un thème assez largement évoqué.

Dans FCS, deux articles expliquent comment le contrôle formel et le contrôle informel se combinent dans des activités d'exportation (Touchais, 1998) ou dans des relations de partenariat du secteur du bâtiment-travaux publics (Dumoulin, 1999). Philippart (2005) montre comment l'interdépendance dialogique entre contrat et confiance peut constituer un mode de régulation efficace dans la gestion d'une alliance. Brulhart et Favoreu (2006) confirment le rôle central de la confiance dans la gestion de la chaîne logistique et montrent que le contrôle a un impact direct sur la confiance entre partenaires et le succès de la relation ; le rôle des diverses composantes du contrôle ne serait toutefois pas le même selon la phase du cycle de vie de la relation. Bueno Merino (2006) s'intéresse au contrôle dans le cadre d'accords de portage commercial. Elle approfondit le rôle de la confiance dans un contexte où les partenaires appartiennent à des environnements sectoriels différents mais complémentaires et où les barrières à la sortie de la relation sont faibles. Dumoulin et François (2002) étudient la logistique d'un groupe de distribution et la structure relationnelle utilisée à ce niveau ; ils montrent que le mode de coordination tend à privilégier la performance à court terme au détriment d'éléments plus stratégiques. Frédolet et Le Mestre (2005) proposent une méthodologie pour construire un tableau de bord multidimensionnel permettant le pilotage d'une place portuaire, c'est-à-dire le pilotage d'un réseau interorganisationnel où aucun acteur ne dispose d'un réel pouvoir de contrôle. Nogatchewsky (2006) étudie les dispositifs de contrôle dans le cadre de relations client-fournisseur. Quatre dispositifs sont mis à jour : des dispositifs de connaissance directe, d'incitation, de protection et de séduction.

Dans CCA, Chatelain-Ponroy (2003) tente d'approcher le coût des organisations culturelles pour les municipalités. Beaujolin-Belet et Nogatchewsky (2005) montrent que le contrôle par la confiance dans le cadre d'une relation client-fournisseur est fragile s'il n'est pas assorti de dispositifs formels. Fernandès (2007) étudie les modes de contrôle des fournisseurs d'un groupe aéronautique.

Le contrôle au sein des groupes fait l'objet d'un nombre d'études plus restreint.

Dans FCS, ce type de contrôle est étudié dans trois articles. Duprat (1998) s'intéresse à la procédure de contrôle des investissements dans les filiales. Denis et Tannery (2002) proposent un modèle d'analyse de l'architecture des systèmes de contrôle dans les groupes. Schaaper (2005) regarde comment des firmes multinationales européennes et japonaises contrôlent leurs filiales implantées en Chine.

Dans CCA, Robledo (1998) analyse des co-entreprises implantées à l'étranger et établit une relation positive entre un contrôle prégnant et la performance. Ce contrôle s'appuie sur des mécanismes bureaucratiques et des systèmes contractuels. Les coûts associés à la faible autonomie sont importants, mais la sécurité qu'apporte le contrôle contrebalance l'inconvénient. Levant (2000) montre que le succès d'une acquisition ne tient ni aux stratégies d'acquisition, ni aux systèmes de contrôle employés, ni aux types de mises en place de ces systèmes, mais à la cohérence de l'ensemble de ces facteurs.

2.2.6. Le contrôle dans les PME

Il est étudié sous forme d'enquêtes dans FCS. Nobre (2001c) montre que l'utilisation des outils de pilotage est liée à la taille de l'entreprise mais que les modes de calculs de coûts tiennent aux caractéristiques technico-économiques de la firme. Germain (2004) met en évidence que, dans ces organisations, la taille et un environnement perçu comme complexe sont corrélés à la variété du contenu de la mesure de la performance. Germain (2005) analyse enfin les pratiques de tableaux de bord dans les PME : des instruments rudimentaires et des outils à dominante financière centrés sur le contrôle des résultats demeurent largement répandus.

2.2.7. Épistémologie, enseignement

Ce thème n'est traité que dans CCA. Zarlowski (2000) propose un cadre méthodologique pour effectuer une recherche prescriptive en contrôle de gestion. Bessire (2002) mène une réflexion épistémologique sur les recherches en contrôle. Elle montre que le courant critique émane d'options épistémologiques très différentes et qu'il tend à occulter l'aspect humain, pourtant central dans le domaine. Gumb (2004) montre que les discours sur le management ont toujours une dimension spectaculaire et effectue une relecture de l'histoire récente de la comptabilité à l'aune de cette posture. Dupuy et *al.* (2006) évoquent le fait que l'enseignant-chercheur en comptabilité-contrôle oscille souvent entre tenir un rôle d'agent légitimateur de pratiques ou un rôle de constructeur de théorie. Fabre et Bessire (2006) recommandent de mettre l'accent sur la conception du système lui-même dans l'enseignement de la comptabilité de gestion.

Conclusion

La revue CCA a consacré son numéro de mai 1999 à faire un bilan des vingt ans de l'AFC. Plusieurs articles sont directement comparables au nôtre. Ce numéro de 1999 montrait, de façon unanime, que le contrôle de gestion au sens large avait atteint un degré de maturité et s'était débarrassé de ses problématiques purement techniques. Le titre de l'article de Bouquin et Pesqueux résume à lui seul ce constat : « *d'une technique à une discipline* ». Beaucoup des avancées énoncées à l'époque apparaissent aujourd'hui comme naturelles : introduction de perspectives contingentes (Dupuy, 1999), approches plus managériales du contrôle (Bouquin et Pesqueux, 1999), développement des approches historiques (Lemarchand et Nikitin, 1999), relation GRH-contrôle (Martory, 1999) ou, encore, mise en cohérence organisationnelle de la comptabilité de gestion (Lebas et Mévellec, 1999). On retrouve tous ces thèmes dans les classifications que nous avons utilisées. De ce point de vue, la recherche en contrôle semble suivre un *trend* de fond.

Pour autant, de nombreux problèmes techniques subsistent. Par exemple, le problème de l'homogénéité (ou de la « maille » à utiliser pour ventiler des charges indirectes) dans les méthodes de coûts complets reste mal résolu. Le fait de l'avoir occulté dans le Plan comptable

de 1982 a amené des modélisations inappropriées en entreprise. Si la méthode ABC rappelle bien que pour calculer des coûts fiables il faut que les activités soient homogènes, elle oublie cette condition lorsqu'elle regroupe les activités. Dans le *Time-Driven ABC*, le fait de prendre en compte la diversité dans des fonctions de temps n'élimine pas totalement le biais que peut créer l'usage de groupes de ressources hétérogènes. Les implications de l'homogénéité globale dans la méthode UVA sont souvent mal comprises et son incidence sur le fonctionnement du système reste à approfondir. La construction d'outils épousant mieux la problématique des services (des outils qui assurent un meilleur équilibre entre coût-qualité-flexibilité) ou celle d'une organisation en réseau est aussi à imaginer. L'incidence de la fiscalité *via* les prix de transfert sur l'évaluation de la performance est à analyser, etc. Pour que le contrôle de gestion reste une discipline crédible, les recherches plus techniques ne sont pas à négliger.

Un certain nombre de pistes qui avaient été notées par les auteurs de 1999 ne semblent pas avoir été ouvertes ou poursuivies. La relation comptabilité de gestion et inducteurs de valeur pour les clients (Lebas et Mévellec, 1999) n'apparaît pas comme un thème majeur dans les articles que nous avons dépouillés. L'influence des ERP (*Enterprise Requirements Planning*) et, plus généralement, des systèmes d'information n'a pas donné lieu aux études espérées (Bouquin et Pesqueux, 1999). Pourtant, ces aspects sont toujours d'actualité et mériteraient des études approfondies. Peut-être n'y a-t-il pas suffisamment de chercheurs aux compétences transversales (des compétences en marketing pour le premier thème, en informatique pour les seconds) pour traiter ces questions ? La recherche en histoire du contrôle fléchit également. Cependant, l'histoire de la profession de contrôleur de gestion est à faire ; les pratiques des années 70 et 80 restent encore mal connues d'un point de vue historique, etc.

Ainsi, de nombreux thèmes sont encore à explorer, gageons que ces manques et insuffisances feront l'objet d'articles dans les prochains numéros de la revue.

Bibliographie

- Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la française », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 2, décembre, p. 155-177.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 7-26.
- Barel Y. (2001), « Complémentarité et contradictions des formes de contrôle : le cas de la grande distribution », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 5-31.
- Batifoulier P. (1999), « Éthique professionnelle et activité médicale : une analyse en termes de conventions », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 2, juin, p. 5-24.
- Beaujolin-Bellet R. et Nogatchewsky G. (2005), « La rupture du contrôle par la confiance dans les relations client-fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 2, décembre, p. 39-60.
- Bellemare G. et Briand L. (2005), « L'évolution des pratiques de surveillance par les usagers d'une grande entreprise de transport en commun : de 1860 aux années 2000 », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° spécial, juillet, p. 149-166.
- Belleval C. (2005), « Un modèle de gestion prévisionnelle de grands projets de haute technologie pilotés en coût objectif », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11 n° 1, mai, p. 79-96.
- Berland N. (1999), « À quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, septembre, p. 5-24.
- Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, décembre, p. 37-58.
- Berland N. et Chiapello E. (2004), « Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960) », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, juin, p. 133-160.
- Berland N., Boyns T. et Zimnovitch H. (2002), « The influence of the accounting profession on the dissemination of costing in Great Britain & France : 1880-1950 », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 189-208.

- Bertrand T. et Mévellec P. (2004), « Du projet stratégique à l'action : la délicate configuration des outils ABC/ABM », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 3, septembre, p. 5-30.
- Bescos P.L. (2002), « Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 4, décembre, p. 5-28.
- Bescos P.L., Cauvin E. et Gosselin M. (2002), « La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 209-227.
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 1, juin, p. 165-185.
- Bessire D. (1998), « Logique d'entreprise et design du contrôle de gestion : une comparaison entre le commerce de détail intégré et la banque commerciale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 4, décembre, p. 5-37.
- Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, n° 2, septembre, p. 127-150.
- Bessire D. (2002), « Recherche «critique» en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 2, novembre, p. 5-28.
- Besson M., Löning H. et Mendoza C. (2004), « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 2, décembre, p. 125-153.
- Bironneau L. et Martin D.P. (2002), « Modélisation d'entreprise et pratiques de management implicitement liées aux ERP : enjeux conceptuels et études de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 4, décembre, p. 29-50.
- Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 2, novembre, p. 109-126.
- Bollecker M. (2004), « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, décembre, p. 59-85.
- Bollecker M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 1, juin, p. 87-106.

- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 93-106.
- Bourguignon A. (2003), « 'Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure' : la dimension idéologique du 'nouveau' contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 27-53.
- Bourguignon A. et Jenkins A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 3, septembre, p. 31-61.
- Bourguignon A., Malleret V. et Nørreklit H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 7-32.
- Briand L. et Bellemare G. (1999), « Une conception structurationniste du contrôle de gestion : une démonstration empirique », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, n° 1, mars, p. 29-44.
- Brulhart F. et Favoreu C. (2006), « Le lien contrôle-confiance-performance dans les relations de partenariat logistiques interfirmes », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, mars, p. 59-96.
- Bueno Merino P. (2006), « Le contrôle de l'intermédiaire local dans l'accord de portage commercial : analyse du rôle et des antécédents de la confiance », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, mars, p. 97-134.
- Buffet V., Fievez J. et Staykov D. (2005), « Méthode UVA quelles réalités ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 1, mai, p. 97-119.
- Bureau S. et Suquet J.B. (2007), « Renouveler l'approche de la profession en contrôle organisationnel », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 4, décembre, p. 17-35.
- Busson-Villa F. (1999), « L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 1, mars, p. 5-25.
- Cappelletti L. (2006), « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, mars, p. 135-155.
- Capron M. (2003), « Un nouvel instrument d'autoévaluation des organisations : le bilan sociétal », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° spécial, mai, p. 55-70.

- Cauvin E. et Bescos P.L. (2005), « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 1, mars, p. 5-25.
- Chatelain S. (1998), « Du budget administratif au budget outil de gestion. Le cas des musées français », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 5-33.
- Chatelain-Ponroy S. (2003), « Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, mai, p. 79-93.
- Chauvey J.N. et Naro G. (2004), « Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 3, septembre, p. 63-89.
- Choffel D. et Meyssonier F. (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 2, décembre, p. 61-81.
- De La Villarmois O. et Levant Y. (2001), « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7 n° 2, novembre, p. 45-66.
- De La Villarmois O. et Levant Y. (2005), « La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 2, juin, p. 175-205.
- De La Villarmois O. et Levant Y. (2007), « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents - un essai de positionnement », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 1, mars, p. 211-243.
- Defélix C. (1999), « Transversalité, contrôle et gestion des ressources humaines : un cas de pilotage à l'épreuve des processus », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 2, juin, p. 51-70.
- Denis J.L. et Valette A. (2000), « Changement de structure de régulation et performance du mandat : examen des enjeux à travers la création des Agences Régionales de l'Hospitalisation », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 2, juin, p. 57-79.
- Denis J.P. et Tannery F. (2002), « L'architecture des systèmes de contrôle de la stratégie dans les groupes », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 3, septembre, p. 69-114.
- Detchessahar M. et Honoré L. (2002), « Fonctionnement et performance des équipes autonomes : le cas d'un atelier de soudure des Chan-

tiers de l'Atlantique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 1, mars, p. 43-75.

Ducrocq C., Gervais M. et Herriau C. (2001), « Le suivi de la qualité et des coûts dans les entreprises de services : une enquête sur les pratiques et les outils employés par les départements de contrôle de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 3, septembre, p. 89-121.

Dumoulin R. (1999), « La difficile instauration du partenariat dans le secteur du bâtiment et des travaux publics : une analyse par les mécanismes de contrôle », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 4, décembre, p. 31-51.

Dumoulin R. et François V. (2002), « Développement et performance d'une structure relationnelle : l'exemple de la logistique d'un groupe de distribution », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 2, juin, p. 33-60.

Duprat J. (1998), « Les procédures de contrôle de l'investissement dans les divisions et les filiales », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 35-56.

Dupuy Y. (1999), « Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 35-44.

Dupuy Y., Lacroix M. et Naro G. (2006), « Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 26, décembre, p. 9-26.

Eggrickx A. (1999), « Un exemple type d'organisation incontrôlable, paradoxalement contrôlée : le cas des chambres de commerce et d'industrie », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5 n° 2, septembre, p. 151-170.

Ekoka Essoua B. (2006), « Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 12, n° spécial, juin, p. 139-161.

Evraert S. et Prat dit Hauret C. (2003), « La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 4, décembre, p. 5-24.

Fabre P. (2005), « L'évaluation de la performance des associations dans les villes françaises, entre proximité et contingence », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 1, mai, p. 55-77.

- Fabre P. et Bessire D. (2006), « Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 12, n° spécial, juin, p. 67-86.
- Fahmi Y. (2002), « Contribution à une théorie de la gestion de la qualité totale : les déterminants de l'efficacité », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 3, septembre, p. 115-140.
- Fernandès V. (2007), « Gestion de la relation fournisseurs : étude des relations entre les modes de contrôle et les dimensions des transactions », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 2, décembre, p. 53-74.
- Fiévez J. (2004), « Libres commentaires », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 1, juin, p. 187.
- Fornerino M. et Godener A. (2006), « Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils ... et surveiller », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, mars, p. 187-208.
- Frédouet C.H. et Le Mestre P. (2005), « La construction d'un outil de mesure de la performance des réseaux interorganisationnels : une étude des réseaux d'acteurs portuaires », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 4, décembre, p. 5-32.
- Gautier F. et Giard V. (2000), « Vers une meilleure maîtrise des coûts engagés sur le cycle de vie, lors de la conception de produits nouveaux », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 2, septembre, p. 43-75.
- Gauzente C. (2000), « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 2, juin, p. 145-165.
- Germain C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 1, mars, p. 33-52.
- Germain C. (2005), « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 3, septembre, p. 125-143.
- Gervais M. (2006), « Les conditions de la fiabilité des coûts dans l'utilisation de la méthode UVA (méthode des unités de valeur ajoutée) », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 2, juin, p. 225-258.
- Gervais M. et Lesage C. (2006) « Retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 12, n° 1, mai, p. 85-101.

- Gervais M. et Levant Y. (2007), « Comment garantir l'homogénéité globale dans la méthode UVA ? Deux études de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 3, septembre, p. 43-73.
- Gervais M. et Thenet G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 57-84.
- Gervais M. et Thenet G. (2004), « Comment évaluer la productivité dans les activités de service ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 1, juin, p. 147-163.
- Gervais M., Schatt A. et Alis D. (2006), « La recherche française en gestion des ressources humaines : une perspective à travers les travaux des enseignants-chercheurs sur la période 1994-2003 », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 62, octobre-novembre-décembre, p. 72-89.
- Giard V. et Lagroue P.Y. (2001), « Contrôle des systèmes productifs travaillant à la commande et soumis à de forts aléas », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 2, novembre, p. 147-163.
- Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, mai, p. 53-77.
- Giraud F. (2002), « Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 1, mars, p. 77-99.
- Godener A. et Fornerino M. (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 1, mai, p. 121-140.
- Godowski C. (2000), « Appréciation du système de coûts bancaires : playdoyer pour l'adoption d'un réseau d'analyse basé sur les activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 3, septembre, p. 45-71.
- Godowski C. (2003), « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 71-86.
- Godowski C. (2004), « La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 2, décembre, p. 179-196.
- Gosselin M. (2000), « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, décembre, p. 37-56.

- Gosselin M. et Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 87-109.
- Gosselin M. et Pinet C. (2002), « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 2, novembre, p. 127-146.
- Gosselin M. et Quellet G. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, n° 1, mars, p. 45-57.
- Gumb B. (2004), « Le management entre les logiques spectaculaires et anti-spectaculaires : vers une lecture situationniste de l'histoire de la comptabilité », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, juin, p. 89-104.
- Herriau C. (1999), « Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, septembre, p. 147-177.
- Herriau C. et Meier O. (2001), « Application au cas d'un processus d'intégration symbiotique de la méthode des coûts obligatoires/ discrétionnaires », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 1, mars, p. 31-62.
- Honoré L. (2006), « Déviance et contrôle des comportements », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 2, juin, p. 63-87.
- Hubrecht A., Dietsch M. et Guerra F. (2005), « Mesure de la performance des agences bancaires par une approche DEA », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 2, juin, p. 131-171.
- Isaac H. (1998), « Les normes de qualité dans les services professionnels : une lecture des pratiques à travers la théorie des conventions », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, juin, p. 89-112.
- Janicot L. (2007), « Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 1, juin, p. 47-68.
- Lafontaine J.P. (2003), « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 111-127.
- Lambert C. et Pezet É. (2007), « Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 1, mars, p. 149-182.

- Lambert G. et Loos-Baroin J. (2004), « Certification ISO 9000 et création de connaissances opérationnelles ou conceptuelles : une étude de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 1, mars, p. 53-79.
- Langevin P. (2002), « Efficacité et contrôle des équipes virtuelles : une revue », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 2, novembre, p. 87-107.
- Lebas M. et Mévellec P. (1999), « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 77-92.
- Lemarchand Y. et Le Roy F. (2000), « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, décembre, p. 83-111.
- Lemarchand Y. et Nikitin M. (1999), « Vingt ans d'histoire de la comptabilité », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 123-136.
- Lesage C. (2001), « Modélisation de l'imperfection dans le coût : une interprétation cognitive de résultats expérimentaux obtenus sur le modèle CVP », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 4, décembre, p. 59-83.
- Levant Y. (2000), « Typologie des systèmes de contrôle organisationnel et performance des opérations d'acquisition », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 2, septembre, p. 77-96.
- Levant Y. et De la Villarmois O. (2003), « Libres commentaires à propos des libres commentaires du professeur Mévellec et de l'article du professeur Meyssonier », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, mai, p. 189-191.
- Malleret V. (1998), « L'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 1, mars, p. 145-168.
- Malleret V. (2006), « La création de valeur par les services : une étude empirique dans les PMI », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 3, septembre, p. 67-104.
- Martin D.P. et Picceu C. (2007), « Outils de gestion et pilotage dynamique de l'action collective », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 3, septembre, p. 75-110.
- Martory B. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion sociale », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 165-178.
- Maurel C. (2006), « Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de

- gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 3, septembre, p. 67-104.
- Méric J. (2003), « L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 129-145.
- Mersereau A. (2000), « Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction des coûts », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 2, septembre, p. 21-41.
- Messeghem K. (2001), « Implications organisationnelles des normes ISO 9000 pour les petites et moyennes entreprises », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 3, septembre, p. 183-213.
- Messeghem K. et Pierson F. (2005), « Intranet RH : outil de contrôle des pratiques de gestion des ressources humaines de l'encadrement intermédiaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 2, juin, p. 237-261.
- Mévellec P. (2000), « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 1, mars, p. 27-46.
- Mévellec P. (2002), « Libres commentaires à propos de l'article : Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 1, mai, p. 183-185.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, mai, p. 95-109.
- Meyssonier F. (2001), « Le calcul des coûts de revient dans la sidérurgie de la Seconde Guerre mondiale à la nationalisation », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 1, mars, p. 5-21.
- Meyssonier F. (2001), « Le target costing : un état de l'art », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 4, décembre, p. 113-138.
- Meyssonier F. (2003), « L'approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse ? (une analyse de la méthode GP-UVA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, mai, p. 111-124.
- Meyssonier F. et Pourtier F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 12, n° 1, mai, p. 45-64.
- Naro G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion

- budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 4, n° 2, septembre, p. 45-69.
- Nobre T. (1998), « Management de la valeur et pouvoirs dans l'hôpital », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, juin, p. 113-135.
- Nobre T. (2001a), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 1, mars, p. 129-146.
- Nobre T. (2001b), « Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 2, novembre, p. 125-146.
- Nobre T. (2001c), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- Nobre T. et Biron N. (2002), « L'ABC à l'hôpital : le cas de la chirurgie infantile », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 2, juin, p. 85-105.
- Nogatchewsky G. (2006), « L'impact de la dépendance sur les stratégies de contrôle d'un équipementier automobile vis-à-vis de ses fournisseurs : une lecture militaire », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 2, juin, p. 89-119.
- Oriot F. (2004), « L'Influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° spécial, juin, p. 237-255.
- Philippart P. (2005), « La dialogique contrat-confiance dans la gestion des alliances interentreprises : une illustration dans l'industrie automobile », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 4, décembre, p. 177-203.
- Piot C. (2004), « Effet d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économie d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 1, mars, p. 151-169.
- Pochet C. (2000), « Audit d'acquisition et expertise indépendante dans les opérations de fusions-acquisitions : le cas Aérospatiale-Matra », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 3, septembre, p. 181-209.
- Poincelot E. et Wegmann G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 2, décembre, p. 109-125.
- Ponssard J.P. et Saulpic O. (2000), « Une reformulation de l'approche dite du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 1, mars, p. 7-25.
- Praquin N. (2006), « L'analyse du risque au Crédit Lyonnais : l'utilisation de tableaux de retraitements comptables (1871-1919) », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 4, décembre, p. 169-191.

- Prat dit Hauret C. (2003), « Audit et développement moral cognitif », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 3, septembre, p. 117-136.
- Regnard Y. (1998), « Pour une approche structurelle des coûts des activités cliniques », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 4, n° 1, mars, p. 49-67.
- Ritzer G. (1998), *Tous rationalisés*, Alban.
- Robledo C. (1998), « Contrôle et performance des co-entreprises à l'étranger : analyse de trente-cinq « joint-ventures » ayant un parent français », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 4, n° 1, mars, p. 83-105.
- Saulpic O. et Tanguy H. (2004), « Incitations sur objectifs et flexibilité stratégique », *Revue Française de Gestion*, vol. 30, n° 148, p. 7-28.
- Schaaper J. (2005), « Contrôle multidimensionnel d'une filiale à l'étranger : construction d'un modèle causal à partir du cas des multinationales européennes et japonaises en Chine », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 1, mars, p. 159-190.
- Solle G et Rouby E. (2003), « De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : quelles propositions ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 147-168.
- Solle G. (2001), « Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 1, mars, p. 147-159.
- Sprimont P.A. (2003), « Stratégies compétitives, contrôle des vendeurs et performance de la force de vente », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 3, septembre, p. 137-159.
- Thenet G. (1998), « L'explication de la consommation de coûts dans le secteur bancaire : la complémentarité de la méthode de régression en composantes principales et de la régression PLS », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, juin, p. 167-190.
- Thomas C. (2003), « Organisation matricielle et coordination transversale : le budget demeure l'outil privilégié », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 169-187.
- Touchais L. (1998), « Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 4, décembre, p. 151-171.
- Touchais L. (2001), « Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : le cas du sport spectacle », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 1, mars, p. 215-237.

- Travaillé D. et Marsal C. (2007), « Automatisation des tableaux de bord et cohérence du contrôle de gestion : à propos de deux cas », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 2, décembre, p. 75-96.
- Véran L. (2006), « Activités et processus, modélisation gestionnaire et comportements des acteurs », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 12, n° 1, mai, p. 65-84.
- Villesèque-Dubus F. (2005), « Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 2, décembre, p. 127-147.
- Villesèque-Dubus F. (2007), « Le processus budgétaire comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n° 3, septembre, p. 161-184.
- Young M.S. (2007), « Management Accounting : A Bibliographic Study », in C.S. Chapman, A.G. Hopwood et M.D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 1, Elsevier.
- Zarlowski P. (2000), « Recherche prescriptive et contrôle de gestion : une illustration d'enjeux méthodologiques », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, décembre, p. 137-148.
- Zéghal D. et Bouchekoua M. (2000), « L'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée (VEA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 1, mars, p. 47-58.
- Zimnovitch H. (1999), « État et calcul des coûts par les entreprises françaises. L'exemple de Pechiney : 1936-1945 », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, n° 1, mars, p. 5-27.