

Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique

Philippe LORINO

ESSEC

Classification JEL : M190, M400

Correspondance : lorino@essec.fr

Résumé : Dans la recherche en contrôle de gestion, le débat méthodologique s'organise souvent autour d'alternatives binaires peu pertinentes. Dans leur majorité, les travaux s'appuient sur une épistémologie réaliste de l'observation sans biais. Les deux dimensions clés du débat méthodologique sont (1) la référence épistémologique retenue (épistémologie de la vérité et de l'observation versus épistémologie de la signification et de l'enquête collective), (2) la définition de l'objet de recherche (formes du contrôle ou pratiques organisationnelles). Une approche en termes d'enquête dialogique, qui exige d'importants efforts d'accès aux pratiques et d'échanges dialogiques au sein des communautés adéquates, est la clé d'une recherche développementale ouverte sur la société.

Mots clés : épistémologie – méthodologie – objet de recherche – pratiques – observation – enquête – dialogisme.

Abstract : In management control research, methodological discussions are often based on binary alternatives of little relevance. Most of the research work refers to the realist epistemology of unbiased observation. The methodological discussion has two key dimensions: (1) what epistemic framework is selected (epistemology of truth and observation, versus epistemology of meaning and collective inquiry), (2) what is the object under research (forms of control or organizational practices). A dialogical inquiry approach would require substantial efforts to access practices and to develop dialogical exchanges within the adequate communities. But it would also allow for some developmental research, open to social issues.

Key words : epistemology – methodology – research object – practices – observation – inquiry – dialogism.

Qu'est-ce qu'une recherche en contrôle de gestion ? En contrôle, comme dans les autres domaines de la gestion, la réponse à cette question, aussi difficile semble-t-elle, est évidemment essentielle pour de multiples raisons, et notamment pour contribuer à fonder les pratiques d'évaluation. Elle engage la question des méthodes de recherche : quelles sont les approches pertinentes, quelles sont les plus utilisées à ce jour, quels sont les obstacles éventuels auxquels le chercheur peut se heurter dans le choix d'une méthode ? Y a-t-il une spécificité du contrôle de gestion en la matière ? Une analyse rapide des pratiques en vigueur tend à montrer que les méthodes de recherche sont variées, mais renvoient souvent à des principes épistémologiques et théoriques qui demeurent pour partie implicites et s'avèrent parfois problématiques. On tentera donc, ici, de reposer les termes du débat méthodologique, en proposant de l'articuler autour de deux alternatives clés :

- s'inscrit-on dans une épistémologie de *l'observation* ou dans une épistémologie de *l'enquête* ?
- l'objet de la recherche en contrôle est-il constitué des *formes* ou des *pratiques* du contrôle de gestion ?

1. L'état des méthodes et du débat sur les méthodes

Au terme d'un recensement rapide effectué sur les années 2005, 2006 et début 2007 dans les revues *Comptabilité Contrôle Audit* et *Finance Contrôle Stratégie*, trente articles ont été identifiés comme principalement inscrits dans le champ du contrôle ou de la comptabilité de gestion. Certains de ces articles font appel à plusieurs méthodes complémentaires. Par exemple, des recherches s'appuyant essentiellement sur une enquête par questionnaire auprès d'une population étendue d'entreprises recourent également à une phase limitée d'entretiens pour mettre au point le questionnaire. De manière un peu arbitraire, les articles ont donc été rattachés à une méthode jugée centrale, par exemple, dans le cas cité, à la méthode d'enquête par questionnaire.

Au terme de ce recensement, qui n'a de valeur qu'indicative et ne prétend évidemment pas à une quelconque représentativité statistique (question de méthode !), on constate que, sur les trente articles :

- huit reposent sur une enquête par questionnaire, dont les réponses font l'objet d'une exploitation statistique ;

- sept reposent sur des études de cas concentrées dans le temps et réalisées par entretiens individuels, généralement semi-directifs, le plus souvent complétés par une étude documentaire ;
- six sont des articles purement théoriques (deux procèdent à une revue de littérature et quatre développent un modèle théorique) ;
- cinq sont fondés sur des études de cas approfondies et longitudinales (deux s'apparentant plutôt à de l'observation non participante, un à de l'observation participante et deux à de la recherche-intervention) ;
- deux s'appuient sur l'exploitation de bases de données financières ;
- deux ont recours à d'autres types de démarches.

Le recours à des formes collectives de mobilisation des acteurs de terrain (groupes de travail, groupes « miroirs », communauté de pratique) joue un rôle marginal. Aucune des recherches examinées ne fait appel à des méthodes d'observation directe des pratiques de travail (« *shadowing* »¹, utilisation d'enregistrement vidéo, etc.) ou à des formes de recherche largement débattues actuellement (par exemple, le recours à des méthodes narratives). Ce sondage confirme plutôt l'expérience tirée par l'auteur de sa participation aux jurys de thèse et aux conférences : les enquêtes par questionnaire et la réalisation d'études de cas non longitudinales sont les méthodes nettement dominantes dans les projets de recherche qui ont une composante empirique. Les études de cas longitudinales, quoique minoritaires, ont aussi une place significative.

Par ailleurs, aucun article n'est spécifiquement axé sur la question de la méthode de recherche comme sujet central. L'espace occupé dans les articles par la question méthodologique est le plus souvent restreint, l'exposé en la matière se limitant à une présentation rapide de la méthode utilisée, assortie parfois d'une brève justification. Il est vrai que l'espace réduit d'un article ne permet probablement pas de développer le volet méthodologique au-delà d'indications lapidaires ; les thèses offriraient de ce point de vue un matériau d'analyse plus riche.

Au-delà de ces aspects classificatoires, le discours méthodologique dominant soulève de nombreuses interrogations. Il s'organise souvent

¹ Par « *shadowing* », on entend une technique de recherche consistant à suivre de près, « comme son ombre », un acteur d'une organisation sur une période prolongée. L'activité de « *shadowing* » est aussi variée et complexe que celle de la personne que le chercheur étudie.

autour d'alternatives binaires dont la pertinence n'est pas évidente. Ce constat, réalisé à propos de la recherche en contrôle de gestion, pourrait sans doute s'étendre au domaine de la gestion en général.

1.1. L'alternative « qualitatif / quantitatif »

L'attribut « quantitatif » appliqué à la recherche ne désigne, au sens strict, que le recours à un certain type d'outils : la collecte de données chiffrées et son exploitation statistique ; or, l'utilisation ou la non-utilisation de ce type d'instrumentation ne permettent en aucun cas de caractériser les choix épistémologiques ou théoriques du chercheur ; une étude de cas longitudinale ou une recherche-intervention peuvent recourir à l'analyse de données statistiques pour étudier un phénomène, de même qu'une enquête par questionnaire peut s'appuyer sur une étude de cas qualitative ou un matériau narratif. La méthode statistique peut être mobilisée pour construire une hypothèse (dégager des régularités), valider une hypothèse (vérifier des corrélations), définir un dispositif d'exploration empirique, outiller une analyse textuelle... L'alternative quantitatif / qualitatif apparaît donc comme un faux débat (David, 2001 ; Brabet et Seignour, 2004), relevant d'une polarisation peu pertinente sur l'usage ou non d'un outil spécifique, l'outil statistique, alors même que cet outil peut être utilisé dans des logiques de recherche diverses. Pourquoi y aurait-il lieu de fonder une typologie des méthodes sur l'usage de la statistique plutôt que sur l'usage de la narration, de groupes de travail, du magnétophone ou de l'analyse linguistique ?

1.2. La qualification des modes de raisonnement

Les qualificatifs « hypothético-déductif » et « inductif » sont fréquemment utilisés pour étiqueter les méthodes de recherche, selon des lignes de clivage qui ne sont pas vraiment cohérentes avec les catégories logiques correspondantes. On qualifie par exemple généralement d'« hypothético-déductive » toute méthode partant d'hypothèses théoriques à tester dans un dispositif empirique, par exemple une méthode d'enquête par questionnaire destinée à valider statistiquement un jeu d'hypothèses préalables. Or, s'il est vrai que cette méthode débute par un jeu d'hypothèses, le cœur de la démarche – la réalisation et l'exploitation de l'enquête – est typiquement inductif, puisqu'il s'agit

de tenter de généraliser une série de lois à travers un nombre fini d'observations dont la représentativité statistique doit être jugée suffisante. De manière générale, les questions d'échantillonnage et de représentativité statistique sont typiquement inductives (Peirce, O'Neill). À ce titre, d'ailleurs, les approches « quantitatives » – c'est-à-dire l'usage d'outils statistiques – sont essentiellement associées à des démarches inductives et non déductives. La déduction joue, tout compte fait, un rôle modeste dans la recherche en contrôle de gestion, sauf dans sa version inversée², pour réfuter une loi généralement acceptée. Par définition, toute recherche axée sur la vérification empirique d'une hypothèse est de nature « hypothético-inductive ».

1.3. La confusion occasionnelle entre causalité et corrélation

L'étude de terrain, notamment l'enquête statistique, ne permet généralement de valider que des corrélations et non un modèle explicatif, alors que nombre de chercheurs concluent hâtivement à la pertinence de leur modèle causal. Pour construire un modèle explicatif, le chercheur ne peut faire l'économie d'une analyse raisonnée de sa problématique, si possible étayée par une forme ou une autre d'expérience, et ne peut s'en remettre à une vérification statistique, muette sur les rapports de causalité. Malheureusement, les recherches publiées qui prétendent valider un modèle causal improbable par les résultats d'une enquête statistique ne manquent pas. Citons l'exemple d'un travail doctoral présenté dans une conférence internationale. La chercheuse prétendait vérifier l'impact de l'investissement dans la connaissance sur le résultat de l'entreprise. Sur un échantillon de plusieurs centaines d'entreprises électroniques coréennes, elle constatait qu'il y avait bien une corrélation forte entre l'investissement de recherche-produit de l'année *n* et le résultat de la même année *n*. Elle en concluait à la validité de son modèle théorique (l'investissement dans la connaissance a un effet positif sur le profit). La faiblesse dudit modèle était en

² Ce qu'on entend ici par « version inversée » de la déduction, c'est, au lieu du syllogisme classique : « *Les hommes sont mortels, or Socrate est un homme, donc il est mortel* », la version « en réfutation » : « *On dit les génies immortels ; Socrate était un génie ; or il n'était pas immortel ; la loi générale est donc réfutée* ». Un exemple classique de ce mode de raisonnement est, en contrôle de gestion, l'article de Kenneth Merchant : « *How and Why Do Firms Disregard the Controllability Principle* » (Merchant). L'analyse de trois cas permet à l'auteur de réfuter le caractère général du principe de contrôlabilité dans sa version stricte.

l'occurrence manifeste, puisqu'il est plus qu'improbable qu'un investissement de recherche ait un impact immédiat sur le résultat financier. Le modèle de causalité inversé (une entreprise profitable peut se permettre d'investir dans la recherche) semblait beaucoup plus pertinent, et le schéma de validation empirique y aurait trouvé une signification dont il était malheureusement privé dans la recherche présentée. Mais d'autres recherches par enquête présentent le même type de faiblesse (la sémantique du modèle causal tacite ou explicite) même si le problème est souvent moins visible. On peut, de manière plus générale, s'interroger sur la portée de la notion de causalité linéaire dans un domaine aussi complexe que les phénomènes organisationnels. Nombreux sont les auteurs qui ont analysé les différents types de causalité et leur application à l'étude des organisations, depuis les premiers travaux de March et de Simon sur les organisations. Le recours à des modèles de causalité simple (« X implique Y »), aussi discuté soit-il, reste cependant fréquent en contrôle de gestion.

1.4. L'alternative « positiviste / constructiviste »

L'opposition entre « positivisme » et « constructivisme » crée une certaine confusion dans le débat épistémologique (David et *al.*, 2001). Par l'étiquette « épistémologie positiviste », on désigne généralement, en vrac, tout ou partie d'un ensemble de présupposés épistémologiques :

- un présupposé *réaliste*, selon lequel les objets composant le monde ont une existence indépendante du regard et de l'action du sujet – par exemple, le chercheur – et obéissent à des lois générales elles-mêmes objectives ; ces lois sont considérées comme connaissables, à condition que le sujet connaissant prenne des précautions pour éviter des « biais subjectifs » ; ce présupposé réaliste se complète souvent d'une vision *scientiste*, selon laquelle les champs sociaux et humains obéissent à des lois logiques universelles, au même titre que le domaine des sciences physiques ;

- un présupposé *rationaliste*, selon lequel seules des formes logiques de pensée – les formes de base, déductive et inductive, du raisonnement logique – permettent de construire des connaissances ;

- un présupposé *empiriste*, selon lequel seule la mesure des faits de l'expérience permet d'assurer aux conclusions de la recherche un statut scientifique.

Notons que certains de ces présupposés – rationalisme et empirisme, par exemple – peuvent s'avérer partiellement contradictoires. L'hypothèse réaliste, dominante dans les approches dites « positivistes », implique que la construction de connaissances nouvelles s'apparente à une démarche de *découverte* d'un « à connaître » donné *a priori*. Cette épistémologie de la découverte rejette volontiers la recherche-intervention comme « biaisée » par des visées pratiques et donc par un regard « subjectif ». De tels griefs (les « biais », la « subjectivité ») ne peuvent se formuler qu'au nom d'une épistémologie strictement réaliste, alors même que ceux qui les formulent refuseraient souvent d'être étiquetés comme « réalistes » pré-kantiens... L'épistémologie de la découverte insiste sur la séparation statutaire entre chercheur et acteur « praticien ».

L'opposition à ce cocktail « positiviste » revendique généralement l'étiquette « constructiviste », en mettant l'accent, selon les cas, sur :

- la spécificité des sciences sociales par rapport aux sciences physiques, du fait de l'identité entre sujet connaissant et phénomène à connaître ;
- l'importance de formes de pensée non logiques, telles que la métaphore ou la narration ;
- plus fondamentalement, le fait que toute expérience est construite par le sujet, avec une référence au *subjectivisme* philosophique – et, partant, le risque de tomber dans un relativisme radical ;
- la charge inévitable d'histoire et de point de vue personnels et d'*a priori* théorique de tout raisonnement humain, qui conduit à exiger le croisement de regards et de triangulations multiples ; dans ces approches qualifiées de « constructivisme social » ou de « réalisme critique », le statut d'objectivité du savoir n'est pas abandonné, mais il est jugé hors d'atteinte pour un chercheur pris isolément et livré à ses *a priori* culturels et psychologiques ; l'objectivité ne peut alors être assurée qu'en construisant un accord *social* sur le résultat de la recherche.

Certaines versions du constructivisme – subjectivisme et constructivisme social, par exemple – peuvent s'avérer contradictoires. Comme on le voit, l'étiquette « constructiviste » n'est pas moins ambiguë et plurivoque que l'étiquette « positiviste », dont elle est, en quelque sorte, l'image inversée.

1.5. L'affichage d'une étude « des pratiques » qui ne cerne pas la notion de « pratiques »

Enfin, bon nombre de recherches publiées internationalement et nationalement en contrôle de gestion affichent leur ambition d'observer et d'analyser les « pratiques du contrôle de gestion », mais rares sont les articles où cette notion de « pratiques de contrôle » est définie. Un exemple en est fourni par l'article de Robert Scapens publié en 2006 dans *The British Accounting Review* sous le titre : « *Understanding Management Accounting Practices : A Personal Journey* ». Cet article retrace une vasque fresque de la recherche en comptabilité de gestion depuis les années 1970, et y perçoit un lent cheminement d'une recherche normative inspirée de modèles économiques rationnels vers une recherche centrée sur les pratiques de contrôle. Ce témoignage, grâce à l'ampleur de l'expérience de son auteur et son sens de la synthèse, présente un grand intérêt, mais à aucun moment Robert Scapens ne prend la peine de définir ce qu'il entend par « pratiques de contrôle » (« *management accounting practices* »). On devine une définition implicite lorsqu'il décrit les premiers efforts d'étude des pratiques dans les années 1980 :

*« Dans les années 1980 les chercheurs britanniques ont commencé à étudier les pratiques de comptabilité de gestion (par opposition au développement de modèles normatifs). Dans ma propre recherche, après avoir développé des modèles mathématiques du profit économique, j'ai commencé à les utiliser pour étudier les pratiques de comptabilité de gestion. Par exemple, j'ai essayé d'expliquer pourquoi **un petit nombre d'entreprises seulement utilisait le bénéfice résiduel**, alors que les manuels de l'époque le présentaient comme la meilleure méthode pour évaluer et contrôler les décisions de dépenses en capital. Beaucoup d'entreprises **utilisaient le ROI** (return on investment), tandis que d'autres **utilisaient des budgets** comme base pour contrôler leurs dépenses en capital. Avec un collègue américain, Tim Sale, j'ai construit une étude par questionnaire qui a analysé un échantillon de 211 entreprises divisionnalisées en Grande-Bretagne parmi les 1 000 du Times et 205 entreprises divisionnalisées aux États-Unis parmi les 500 de Fortune. Comparant les deux échantillons et utilisant un éventail de techniques non paramétriques (...), nous avons exploré un certain nombre d'hypothèses concernant la relation entre l'usage de tech-*

niques de comptabilité de gestion et le niveau d'autonomie divisionnelle³ ».

Certes, Scapens constate l'échec de cette démarche et remet en cause la méthode d'enquête par questionnaire, mais il ne semble pas mettre en question la définition des pratiques de contrôle qu'il mobilise implicitement : l'adoption officielle d'une technique (par exemple, le ROI), telle qu'elle est affirmée en réponse à la question d'un chercheur (*via* questionnaire ou interview), par opposition aux recherches normatives qui prônent une « bonne pratique », c'est-à-dire l'adoption formelle d'un outil.

De fait, dans de nombreux cas, l'« analyse des pratiques » se fait exclusivement à travers des entretiens – donc par la médiation d'un déclaratif *sur* les pratiques, et souvent d'un déclaratif glané de manière principale, voire exclusive, auprès d'une catégorie d'acteurs restreinte, par exemple, les contrôleurs de gestion ou les directeurs financiers. Il est aussi fréquemment fait usage de sources écrites documentaires. Il n'est pas question de nier ici l'intérêt des discours d'acteurs ou le fait que les documents écrits constituent des traces précieuses des pratiques. Mais il n'y a, de fait, que rarement accès aux « pratiques » du contrôle elles-mêmes : description des réunions, des interactions quotidiennes entre contrôleurs et managers, des modes d'usage des outils de gestion dans des situations de travail concrètes, dans la prise de décision des dirigeants, etc.

Le problème de l'observation des pratiques est rendu plus complexe encore dans la recherche en contrôle de gestion que dans d'autres disciplines de gestion, dans la mesure où l'on pourrait qualifier les « pratiques de contrôle » de pratiques « de second rang » par rapport aux

³ « *The 1980s was a time when UK researchers started studying management accounting practices (as distinct from developing normative models). In my own research, I went from developing mathematical models of economic profit to using those models to study management accounting practices. For example, I tried to explain why only some companies used residual income, although the textbooks at that time portrayed it as the optimal way to evaluate and monitor capital expenditure decisions. Many companies used return on investment, while others used budgets as the basis for controlling their capital expenditures. Together with an American colleague, Tim Sale, I did a questionnaire study which resulted in a sample of 211 divisionalised UK companies from the Times 1000 and 205 divisionalised US companies from the Fortune 500 companies. Comparing the two samples and using a variety of non-parametric techniques (...), we investigated a number of hypotheses concerning the relationship between the use of management accounting techniques and the extent of divisional autonomy* ».

« pratiques opérationnelles », telles que les pratiques de vente ou de production, qui peuvent être vues comme des pratiques « de premier rang ». De ce fait se pose une question fondamentale : peut-on étudier « les pratiques du contrôle de gestion » sans s'intéresser aux pratiques opérationnelles dans lesquelles les pratiques de contrôle sont supposées s'insérer et qu'elles visent à modifier ou influencer ? Les pratiques de contrôle sont-elles isolables ? Or, les recherches en contrôle qui tentent d'examiner *la trace du contrôle dans les pratiques opérationnelles* sont encore plus rares que les recherches tentant de se ménager un accès direct aux pratiques spécifiques de contrôle elles-mêmes.

2. Premier terme du débat, la référence épistémologique : observation ou enquête ?

2.1. L'observation

Le débat sur le référentiel épistémologique est l'une des clés du choix méthodologique. La grande majorité des recherches en contrôle se réfère, au moins implicitement, à une épistémologie réaliste, donc, comme on l'a noté précédemment, à une épistémologie *de la découverte* d'une vérité préexistante. Ce type d'épistémologie confère au chercheur un statut d'observateur, extérieur à l'objet de sa recherche, voire surplombant par rapport à lui. Le champ de la recherche – le contrôle de gestion dans les organisations – se voit ainsi investi d'un statut d'objectivité, c'est-à-dire d'existence indépendante du sujet connaissant. La recherche apparaît alors pour l'essentiel comme une observation extérieure des comportements organisationnels, et la vérification (sous des formes chiffrées ou non, peu importe) de lois. Les conclusions de la recherche ont un statut de vérité, fondé sur la *correspondance* entre la théorie et les relations entre objets réels. Les mots-clés de cette épistémologie sont « découverte », « observation », « correspondance » et « vérité ». Les dispositifs méthodologiques correspondants sont des méthodes d'observation empirique et de traitement analytique qui peuvent aussi bien prendre la forme d'enquêtes destinées à des traitements statistiques que d'études de cas plus ou moins approfondies. Mais ces dispositifs visent toujours à assurer une « observation objective » pour vérifier les prédictions issues de la théorie, en se proposant d'éviter les « biais subjectifs ». À titre d'exemple, la démarche baptisée « *grounded theory* » tente de garantir, par l'usage de méthodes

adéquates, la possibilité de faire émerger une théorie vraie d'un ensemble de données codées et organisées selon des méthodes standard objectives, en évitant soigneusement les *a priori* théoriques du chercheur, d'où, par exemple, le rejet par les tenants de la « *grounded theory* » (Glaser et Strauss, Strauss et Corbin, Dumez) des revues préalables de littérature, susceptibles de « polluer » la réflexion du chercheur par un trop-plein d'idées empruntées.

2.2. *De l'observation à l'enaction*

La notion d'observation est rien moins qu'évidente, surtout dans la recherche en sciences sociales. L'identité de nature entre l'acteur humain « observant » et les acteurs humains « observés », tous immergés dans une même situation sociale, met en question le dualisme sujet / objet sur lequel repose l'épistémologie réaliste. Lorsque le ou les chercheurs engagent l'« observation » d'une situation organisationnelle, ils ne sont *a priori* ni invisibles, ni vierges de grilles de lecture, de centres d'intérêt ou de visées. Toute situation peut faire l'objet d'une multitude de lectures possibles. Le choix d'un nombre limité de lectures potentielles ne constitue-t-il pas déjà une interprétation marquée par la culture et l'expérience personnelles du chercheur, les attentes institutionnelles auxquelles il pense être confronté et le système de valeurs dans lequel il baigne ? Pour répondre à cette objection, par exemple, la « *grounded theory* » tente de distinguer entre « orientation théorique » et « sensibilité théorique », entre la théorie 1 utilisée pour orienter « vaguement » le chercheur dans une phase préliminaire de collecte et structuration de données et la théorie 2 qui fait l'objet d'une véritable posture théorique structurée. De telles subtilités ne dessinent pas toujours un positionnement épistémologique clair.

On peut d'ailleurs contester la notion d'« observation » pour des raisons plus fondamentales qu'un problème d'interférence inévitable du sujet avec son terrain humain et social, et ce, en termes similaires en sciences physiques et en sciences sociales. Si le référentiel épistémologique cesse d'être rigoureusement réaliste et admet une dose variable d'interprétativisme, le statut d'« observateur » perd en effet beaucoup de sa pertinence. On peut, depuis Kant, considérer qu'il n'y a pas de connaissance qui ne construise partiellement les *phénomènes* auxquels elle s'intéresse. Dans ce cas, l'« interférence » du chercheur avec son terrain, loin de constituer un obstacle à la connaissance, un « biais » ou

une scorie regrettable, est *la condition même de la connaissance*. Il ne s'agit alors plus d'opposer, comme un choix personnel du chercheur, une recherche interprétative à une approche des « faits bruts », mais de nier la possibilité ontologique de cette dernière. Toute « situation » – dans notre cas toute situation organisationnelle – serait alors, en soi, considérée comme une construction – à des fins d'intelligibilité et de transformation du monde – et non comme une donnée, même si la réalité ne se laisse pas façonner librement et oppose une résistance à la construction. En sciences sociales, par exemple, la compréhension des situations passerait ainsi, d'une part, par une certaine capacité de partager, fût-ce partiellement et temporairement, la perspective interprétative des acteurs, non pour sympathiser avec elle, mais pour la comprendre, d'autre part, par la transformation de la situation et sa mise en mouvement. L'« observation » serait alors transformation, non pas seulement parce que la présence de l'observateur modifie les comportements, mais parce que *toute observation est déjà en soi un traitement cognitif du réel, qui l'invente en même temps qu'il l'étudie*. Connaissance et action deviendraient inséparables. La « situation » en tant que telle serait donc plus « *enactée* » (Weick 1979) qu'« observée » – et le chercheur deviendrait « enacteur » plutôt qu'« observateur ».

2.3. *L'enquête comme modèle alternatif à l'observation*

Si on conçoit le chercheur comme « enacteur », on ne se situe plus dans une épistémologie de la *vérité*, mais dans une épistémologie de la *compréhension* et de la *signification* (Lorino 2007). C'est la raison pour laquelle un auteur comme Mary Parker Follett, très présente sur le terrain de la transformation des organisations aux États-Unis, influencée par les auteurs pragmatistes et s'intéressant de près aux questions méthodologiques, est amenée en 1924 à dénoncer « *l'erreur/l'illusion que constitue la notion d'observateur* » (« *the onlooker's fallacy* ») (Follett, 1924). La démarche de recherche apparaît alors comme une démarche active de construction et de transformation du réel, inscrite dans une « épistémologie de *l'enquête* » (Dewey, 1938) à caractère interprétatif, pragmatiste et historique, dans laquelle la validation par les effets pratiques, et donc l'expérimentation, jouent un rôle essentiel.

Notons que le statut d'« enacteur » du chercheur-enquêteur ne doit pas nécessairement être vu comme celui d'un sujet individuel autonome, voire isolé, dans son effort de connaissance. Une telle approche

subjectiviste du savoir tend à s'enfermer dans des débats stériles avec les approches réalistes (ou « positivistes »), autour d'alternatives insolubles : le savoir est-il subjectif ou objectif ? Est-il contextuel ou universel ? Le résultat de la recherche est-il générique ou unique ? L'observation est-elle toujours chargée de présupposés théoriques (« *theory-ladenness* ») ou peut-elle et doit-elle être nettoyée de tout biais ? Le cadre de l'enquête peut plutôt être vu comme une approche collective des situations, mettant en jeu la construction interactionnelle – c'est-à-dire dialogique, « conversationnelle » – du sens. Le statut de la théorie est alors plutôt celui d'un accord sur les résultats de la recherche socialement construit dans une période historique donnée, donnant accès à des formes d'*intelligibilité et d'actionnabilité* jugées acceptables par la communauté concernée (qui ne se limite pas nécessairement à la communauté académique). Plutôt que des *méthodes d'observation*, la recherche se recommandant de ce type de vision développe des *méthodes d'enquête*, intégrant la problématisation des situations, le fonctionnement en communauté d'enquête, le test pratique des savoirs, l'atténuation ou l'effacement de la distinction entre chercheur et acteur de terrain et la construction dialogique des significations. Peu nombreux, encore, sont les travaux de recherche en contrôle de gestion qui mettent vraiment en question le statut d'observateur du chercheur et privilégient ainsi une démarche d'enquête.

2.4. *Des méthodes d'observation aux méthodes d'enquête : outils et données*

Selon que l'on approche le terrain comme terrain d'enquête, donc terrain d'action transformatrice, ou terrain d'observation, les pratiques méthodologiques, par exemple, la relation avec les acteurs du terrain organisationnel ou le statut des données recueillies, sont différentes.

L'observation repose sur une dichotomie observateur/acteur. *L'enquête* repose sur la constitution d'une communauté d'enquête (Dewey, 1902 et 1916), au sein de laquelle on trouve certes une structure de rôles différenciés (témoins, experts, méthodologues, testeurs, facilitateurs, évaluateurs...), mais sans jamais y retrouver la dichotomie ontologique et excluante « observateur/acteur », « celui qui sait/celui qui fait ». De plus, les rôles de l'enquête ne sont pas distribués de manière rigide : ils peuvent tourner entre les personnes, selon les phases de l'enquête ; ils ne sont pas non plus exclusifs : un même acteur peut

jouer plusieurs rôles. Dans une démarche d'enquête, le chercheur se sait *acteur* de la situation, non parce qu'il effectuerait une quelconque intervention d'expertise ou de conseil, mais parce que toute enquête – toute construction de connaissance – est adressée et répond à une question. Le chercheur ne peut pas ne pas être acteur, car le dialogue qu'il établit avec les autres acteurs de la situation est un *acte de discours* collectif, une démarche conjointe, qui transforme la situation. La connaissance des phénomènes les transforme. L'acteur de l'organisation (le « praticien »), quant à lui, devient *de facto* partie prenante à la recherche. À titre de métaphore, dans le domaine de l'enquête judiciaire, on a coutume de demander au témoin de « *contribuer* à l'enquête » : la démarche de témoignage, c'est un constat bien connu, n'est pas une démarche passive mais elle est active et créatrice – ce qui est à la fois une ressource et parfois un obstacle pour la recherche de « la vérité »...

L'instrumentation de l'enquête n'a pas pour fonction de décrire « exactement » la situation étudiée. Elle a pour missions de rendre le fonctionnement collectif de l'enquête possible, de fournir les éléments de langage commun nécessaires, d'outiller la démarche heuristique d'exploration, d'historiciser l'enquête en permettant la construction d'une chronique et d'un récit collectifs, d'organiser les démarches de test empirique et d'expérimentation. Les exigences auxquelles doivent répondre les méthodes d'enquête peuvent présenter un degré de complexité moindre que les méthodes d'observation du point de vue de « l'exactitude représentationnelle », mais elles sont bien plus complexes du point de vue du fonctionnement collectif de l'enquête.

Quant aux données, sont-elles enactées ou observées ? Dans un dispositif d'observation, les données sont des données d'observation, et les questions méthodologiques qu'elles soulèvent sont les questions classiques de l'observation : repérer et corriger les biais éventuels, trianguler, assurer la représentativité de l'échantillonnage. Dans un dispositif d'enquête, les questions soulevées par les « données » – le terme « données » pouvant lui-même être remis en cause – sont d'une autre nature, puisqu'elles concernent la construction d'un jugement collectif et sa pertinence pratique. Les informations à recueillir – à enacter – permettent-elles de produire du sens dans les interactions dialogiques, par rapport à un projet collectif de compréhension et de transformation, débattu au sein de la communauté d'enquête ? Si l'information est enactée, la question n'est plus d'éviter les biais par rapport à la restitution exacte du réel, mais d'éviter de tomber dans un

dispositif purement apologétique, conçu pour *plier l'expérience* à la validation de croyances collectives *a priori*, partagées ou imposées par un pouvoir dominant. La composition pluraliste et « hétérologique » (participation de plusieurs « genres » professionnels, culturels et sociaux) (Todorov, 1981) de la communauté d'enquête et son fonctionnement ouvert, d'une part, le dispositif d'expérimentation, d'autre part, jouent un rôle essentiel pour éviter de telles dérives.

Tableau 1 – *Les deux paradigmes méthodologiques de l'observation et de l'enquête dialogique*

Observation	Enquête dialogique
Épistémologie réaliste : la recherche est découverte de faits et de lois préexistants	Épistémologie interprétative : la recherche est interprétation de situations pour la poursuite de l'action
Le chercheur est un observateur extérieur à son terrain de recherche	Le chercheur enacte les objets de recherche
Objectivité de la réalité étudiée	La réalité étudiée est appréhendée à travers une interprétation dotée d'une visée (« <i>purposeful</i> »)
La théorie est un attribut des faits objectifs	La théorie est un accord socialement construit et historiquement daté, pour... (comprendre, agir)
Statut de vérité des connaissances	Statut de signification des connaissances pour...
Situation donnée	Situation comme interprétation sociale, dialogique, orientée par une visée
Observation neutre par rapport à la situation	Enquête transformatrice de la situation
Dichotomie observateur / acteur	Communauté d'enquête : chercheurs comme co-acteurs, acteurs comme co-chercheurs
Validation par la correspondance entre les modèles artificiels et la réalité	Validation par les effets pratiques (dans un sens large du mot pratique : la résolution d'un problème mathématique complexe est une pratique)
Rigueur de la méthode d'observation	Composition pluraliste et fonctionnement ouvert de la communauté d'enquête ; recours à l'expérimentation
Instrumentation destinée à décrire la situation ; modélisation - réplique	Instrumentation destinée à permettre l'enquête et les interactions dialogiques dans l'enquête ; modélisation – médiation sémiotique - modélisation - heuristique

Dans la majorité des cas, le milieu académique, du fait de son homogénéité relative, ne constitue pas une ressource suffisante pour constituer des communautés d'enquête robustes, même si on l'envisage au niveau international. Les processus contestés de publication dans les revues les plus prestigieuses attestent cette difficulté. Une ouverture des communautés d'enquête sur les acteurs de la vie organisationnelle

(souvent étiquetés « praticiens ») et sur divers acteurs de la vie sociale concernés par l'enquête – selon les cas, des chercheurs d'autres champs disciplinaires, des syndicalistes, des experts, des journalistes, des responsables associatifs, des politiques... – est indispensable pour atteindre à l'« hétérologie » requise. L'enquête ne peut se faire de manière robuste qu'en « ouvrant les fenêtres »...

La constitution de la communauté d'enquête, la distribution des rôles en son sein, son instrumentation, l'enaction et le contrôle des informations par l'hétérologisme de la communauté et par l'expérimentation, sont des questions méthodologiques majeures rarement abordées, du fait de la prédominance de l'épistémologie réaliste – manifeste dans les conformismes qui régissent aujourd'hui la vie académique – et des démarches « d'observation » qui lui sont liées. Plus de 80 ans après, le « sophisme de l'observateur » jadis dénoncé par Follett est pratiquement devenu la règle...

3. Second terme du débat, la définition de l'objet de recherche : formes ou pratiques ?

3.1. Les formes et les pratiques du contrôle de gestion

La définition de l'objet de recherche a une influence déterminante sur le choix des méthodes. Dans le domaine du contrôle de gestion se pose une question fondamentale d'un point de vue méthodologique : « la recherche en contrôle doit-elle porter sur les *formes* du contrôle ou sur ses *pratiques* ? ». Une part majoritaire de la recherche porte en effet sur des formes – les techniques formellement adoptées par les entreprises, les systèmes d'information, les rôles officiellement reconnus et déclarés – même si ces formes sont souvent baptisées « pratiques de contrôle ». Les formes sont plus faciles d'accès que les pratiques, puisqu'elles sont appréhendables dans les documents et les discours d'acteurs. L'étude des pratiques de contrôle exige des dispositifs d'enregistrement, d'analyse et de discussion des situations de travail où se jouent des enjeux de contrôle, dans un sens très large : les revues d'affaires, les échanges officiels ou informels sur les performances, les réunions de projet sur les nouveaux outils, l'usage quotidien des procédures et des instruments du contrôle. Le plus souvent, l'étude des pratiques n'est possible que dans le cadre d'une présence prolongée dans l'entreprise, avec un niveau d'intégration élevé du chercheur à

l'organisation, pour lui permettre de partager le quotidien de l'entreprise et de saisir les moments exceptionnels et imprévisibles où se jouent des écarts, des surprises et des inflexions.

Sur cette question vient s'en greffer une autre, tout aussi délicate : si la recherche en contrôle doit porter sur les pratiques du contrôle, celles-ci s'identifient-elles aux pratiques des professionnels du contrôle, ou incluent-elles les *traces du contrôle dans toutes les pratiques de l'entreprise* ? D'une part, le contrôle de gestion ne porte clairement pas sa fin en soi, et une vision étendue de ses pratiques couvre nécessairement les transformations induites dans les pratiques opérationnelles. Surtout, le contrôle de gestion est loin d'être réalisé par les seuls contrôleurs de gestion : le respect et le suivi du budget, la prise en compte des indications du tableau de bord, l'interprétation des données financières et comptables pour l'action, sont le pain quotidien des professionnels de l'entreprise, dans toutes les fonctions.

La définition de l'objet de recherche – formes ou pratiques – est bien sûr liée à la théorie du contrôle adoptée, au moins implicitement. On pourrait distinguer, très grossièrement, quatre manières de théoriser la relation entre les formes du contrôle et les pratiques :

- les approches rationalistes ou objectivistes, pour lesquelles les formes du contrôle (les techniques formelles, les outils) déterminent les pratiques ; dans ce cas, la recherche en contrôle peut se contenter d'étudier les formes, puisque celles-ci déterminent les pratiques ;
- les approches subjectivistes (les acteurs manipulent les formes du contrôle à leur gré) ;
- ou « découplantes » (il n'y a pas vraiment de lien entre les formes de contrôle, orientées vers une légitimation institutionnelle externe, et les pratiques, orientées vers l'efficacité interne) ; dans ces deux cas, la recherche en contrôle n'a pas vraiment lieu de s'intéresser aux pratiques, puisque pratiques et techniques de contrôle se situent dans deux sphères d'analyse et de signification distinctes – psychologie des acteurs et efficacité technique des processus, d'une part, légitimation socio-institutionnelle, conformité à des normes ou à des modes sociaux, d'autre part) ;
- les approches intégratrices ou de « couplage flexible », selon lesquelles les formes du contrôle médiatisent les pratiques : sans les déterminer, elles ont un impact sur elles ; dans ce dernier cas, la recherche en contrôle ne peut évidemment faire l'impasse, ni sur les pra-

tiques du contrôle, ni sur les pratiques contrôlées, pour comprendre la signification et l'usage des techniques de contrôle...

Tableau 2 – *Classification schématique de quelques théories par rapport à la relation qu'elles établissent entre formes instrumentales du contrôle et pratiques organisationnelles*

<i>Théories rationalistes / objectivistes</i> : les formes déterminent les pratiques	<i>Théories subjectivistes</i> : la psychologie et les stratégies des acteurs déterminent l'usage effectif des instruments formels	<i>Théories découplantes</i> : les formes de contrôle et les pratiques n'ont pas de relation significative	<i>Théories intégratrices (couplage flexible)</i> : les formes de contrôle influencent les pratiques sans les déterminer, et réciproquement
Taylorisme : "one best way" pratique modélisée et reproduite par les outils de contrôle (temps standard et gammes) (Taylor)	Sociologie des organisations (Crozier et Friedberg, 1980) : les outils formels du contrôle sont manipulés stratégiquement par les acteurs	Néo-institutionnalisme (Carruthers, 1995) : les organisations adoptent des formes de contrôle pour assurer leur légitimité institutionnelle mais les pratiques réelles ne sont pas influencées de manière significative	Pragmatisme et sémiotique pragmatiste : les pratiques sont fondées sur l'interprétation des situations médiatisée par les instruments, notamment les instruments du contrôle (Peirce, Dewey, Follett)
Cognitivisme : les pratiques et les raisonnements "satisficing" sont modélisés par les modèles artificiels (Simon)	Théories de la motivation et du « facteur humain » : en dernier ressort ce sont les motivations et non les techniques formelles qui déterminent les pratiques (Mayo)		Théorie de l'activité (Vygotski) : les pratiques sont toujours médiatisées par des médiateurs sémiotiques (langages, outils) de nature culturelle et historique
Théories du contrôle cybernétique, de la planification « balistique » : l'écart entre performance cible et performance réelle peut être corrigé semi-automatiquement (Forrester)	Théories de l'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 1978) : les acteurs appliquent en réalité des « théories de l'action en usage » tacites, basées sur leurs routines psychologiques défensives, plutôt que des « théories de l'action officielles » (discours et outils formels)		Théorie de la structuration (Giddens, 1979 et 1984, Orlikowski) : les structures (par exemple les dispositifs formels de contrôle) sont simultanément ressources et produits des pratiques ; les dispositifs structurels contraignent et habilitent les pratiques sans les déterminer
Théories « critiques » (Foucault, 1965) : les systèmes techniques de contrôle peuvent permettre le contrôle social effectif des acteurs (Hopwood)			« collective sensemaking » (Weick, 2001) : les situations sont enacées dans le cadre d'interactions sociales

On pressent bien que, selon la réponse apportée aux questions : « formes ou pratiques ? » et « quelles pratiques ? », l'ampleur de la recherche à engager, sa longueur, son intensité, sa difficulté intrinsèque,

et les dispositifs méthodologiques à adopter changent radicalement. Une véritable orientation vers les pratiques du contrôle au sens étroit, *a fortiori* vers les pratiques du contrôle au sens large, ne pourra pas se contenter d'études documentaires et d'interviews. Dans la vision productiviste de la recherche qui tend à s'imposer aujourd'hui (« publier le plus possible dans les délais les plus courts possibles », comme le résume bien la désormais célèbre maxime « *publish or perish* »), l'orientation vers les pratiques est un luxe que de moins en moins de chercheurs s'autorisent. Pour illustrer ce débat, on présentera ici une situation fictive, mais assez proche d'une expérience vécue dans le cadre d'un projet de recherche portant sur la mise en œuvre d'un ERP dans une grande entreprise.

3.2. *Un exemple : quatre visions successives d'une même pratique*

Dans un secteur de l'entreprise organisé en projets (maintenance lourde), les dirigeants ont décidé de mettre en place un nouveau système de gestion de projet, et de saisir cette occasion pour responsabiliser les techniciens et ingénieurs de leurs performances coût / qualité / délai. L'utilisation du nouveau logiciel repose sur un découpage du projet en tâches et la saisie des temps d'activité consacrés aux diverses tâches par les acteurs opérationnels (techniciens et ingénieurs) eux-mêmes, plutôt que par le contrôle de gestion ou par une autre fonction administrative. Un an après le démarrage du nouveau système, les dirigeants, interviewés par les chercheurs, présentent le mode de fonctionnement retenu, en tirent un bilan positif – aucun problème majeur ne s'est posé – et en développent le rationnel : il s'agit pour eux de responsabiliser les agents techniques de la maintenance sur les performances de leurs projets, de faire prendre en charge le pilotage par les opérationnels eux-mêmes à travers le maniement direct de l'outil – qui offre différentes fonctionnalités de traitement des données telles que le récapitulatif des temps, le « reste à faire », etc. – et, à terme, d'assurer des gains de productivité sur les fonctions administratives. On voit donc se dessiner, à travers les interviews de la ligne managériale, une certaine stratégie quant aux pratiques du contrôle, avec la volonté de les déporter vers la base opérationnelle, de les rapprocher des actes techniques et de mettre en œuvre une sorte de philosophie de « contrôle à la source ».

En descendant d'un niveau dans les entretiens, dans une unité opérationnelle X, les interviews de trois techniciens de maintenance A, B et C, livrent une image différente de la nouvelle pratique du contrôle. B et C déclarent franchement – sous réserve d'anonymat – qu'ils n'ont pas le temps de s'appropriier le nouvel outil, assez complexe, et que ce n'est d'ailleurs pas leur métier – ils n'ont pas acquis des compétences techniques pointues pour se mouvoir dans un logiciel qui n'a rien à voir avec leur domaine technologique. Par chance, expliquent-ils, leur collègue A a déjà eu l'occasion d'utiliser ce logiciel de gestion de projet dans des fonctions antérieures ; il le connaît donc bien, et il a accepté d'effectuer les transactions nécessaires pour eux. Ils lui communiquent leur feuille de temps remplie manuellement et « il s'arrange ». En contrepartie, ils lui rendent divers services. On voit, à ce stade, que, contrairement à ce que croient et affirment les managers, l'utilisation du logiciel n'a pas modifié significativement le niveau de responsabilisation et de compétence des techniciens sur la gestion de leur performance et la réalisation des tâches administratives correspondantes. Une sorte de division informelle du travail s'est mise en place, A assurant un soutien fonctionnel non officiel à ses collègues. Le technicien A a pris en charge une partie de l'activité précédemment assurée par le contrôleur de gestion.

L'interview de A, complétée par quelques journées d'accompagnement de A dans le déroulement quotidien de son activité, révèle que les choses ne se passent pas exactement comme le pensent – ou le déclarent – B et C. A a formé sa secrétaire à l'utilisation du logiciel. Elle sait qu'elle doit saisir un total de 100 % du temps de travail pour chaque technicien. Elle distribue le temps de travail total sur les diverses tâches en s'appuyant sur le plan de projet et les temps prévus, avec des écarts réduits et aléatoires par rapport au plan. À l'issue de l'interview de A, c'est donc une image de la pratique encore plus décevante pour le management qui prend forme : les tâches de suivi des temps ne sont pas vraiment réalisées ; elles sont reconstituées de manière fictive et sous-traitées au personnel de secrétariat. Après ces trois niveaux de « découverte », dispose-t-on enfin d'une image « vraie » de la pratique de contrôle ? Le déclaratif de A nous permet-il d'en avoir une vision pertinente ?

En fait, pas vraiment. L'accompagnement (« *shadowing* ») de A dans son travail révèle une pratique informelle qu'aucun des acteurs interviewés n'avait pensé à mentionner. A, B et C déjeunent ensemble

tous les vendredis à la cantine. Ils en ont décidé ainsi, d'une part, parce qu'ils trouvent un plaisir dans ce rite convivial, d'autre part, pour pouvoir échanger sur le déroulement de leurs projets respectifs. Cela permet, entre autres, à A de savoir s'il y a eu, dans les projets gérés par B et C, des événements exceptionnels justifiant des écarts importants dans la répartition du temps entre les tâches par rapport aux plans d'intervention. Ce n'est qu'en l'absence de tels événements – donc dans la majorité des cas – qu'il délègue à sa secrétaire le soin d'assurer la répartition des temps, sans consigne particulière. En cas d'événement exceptionnel, il transmet à sa secrétaire des consignes spécifiques, tenant compte des informations communiquées informellement par ses collègues à la cantine et des feuilles de temps qu'ils lui ont remises. A travaille donc « par exceptions ». Il n'en a pas rendu compte lorsqu'il a été interviewé, car il s'est mentalement situé dans le fonctionnement « de croisière », et il n'a pas établi de lien direct entre le rite du déjeuner à la cantine et l'utilisation du logiciel de gestion de projet.

D'une manière assez différente de ce qui avait été imaginé par les managers, la mise en œuvre du logiciel a bien entraîné une implication plus active des techniciens dans la gestion de leurs tâches, puisqu'ils font l'effort d'identifier les événements qui sont sources d'écarts significatifs, et de les communiquer verbalement à A. De plus, cet échange informel du déjeuner, ainsi ritualisé, va au-delà d'une simple validation de la répartition des temps, puisqu'il est l'occasion d'un échange sur le fond : le déroulement des projets, les difficultés rencontrées, les suggestions croisées. Lorsque B ou C communiquent un événement exceptionnel, les collègues réagissent souvent par des commentaires, des suggestions et des mises en garde. C'est la pratique opérationnelle des techniciens qui est, de fait, modifiée à travers leur rencontre hebdomadaire.

L'observation des pratiques est un enjeu méthodologique essentiel et complexe. Les tours et détours des pratiques organisationnelles, pour des raisons multiples qui sont loin d'être toutes intentionnelles (mise en situation artificielle dans un entretien, oublis, manque de recul, hiérarchisation inconsciente des informations, difficultés de verbalisation, impossibilité de saisir les dynamiques collectives et interactionnelles à travers des entretiens individuels, etc.), sont très difficiles à cerner à travers des méthodes déclaratives et documentaires non situées.

3.3. Les spécificités du domaine « contrôle de gestion » dans le débat méthodologique

Le contrôle de gestion, par rapport à la plupart des autres domaines de la recherche en gestion, présente une caractéristique importante : le champ est fortement structuré par la réflexion sur une instrumentation et des dispositifs techniques. C'est à la fois une chance et un danger. C'est une chance, car les techniques de gestion fournissent un identifiant et une armature à la recherche en contrôle. L'usage des outils de gestion sert de repère et d'ancrage dans les réalités managériales. Mais le risque de dérives technicistes ou instrumentalistes est évident : le chercheur peut gloser à l'infini sur la structure des outils, leurs forces et faiblesses intrinsèques, leur degré de généralisation dans les entreprises, l'histoire de leur conception et de leur diffusion, il reste à la surface des choses s'il ne s'intéresse pas aux usages effectifs, donc aux pratiques instrumentées.

De plus, le contrôle, comme il a déjà été mentionné, est un ensemble de pratiques du « second ordre » par rapport aux pratiques opérationnelles. La recherche en contrôle est donc doublement réflexive : retour réflexif sur les pratiques de contrôle, donc retour réflexif sur le retour réflexif sur les activités opératoires... Cette situation qu'on pourrait qualifier d'« hyper-réflexive » pose des problèmes méthodologiques spécifiques. La question centrale posée au chercheur en contrôle pourrait être formulée dans les termes suivants : « comment se construit en gestion le jugement sur les pratiques, et quels en sont les effets ? ». Répondre à cette question suppose que l'on ait simultanément accès au processus de construction du jugement gestionnaire sur l'activité (les pratiques de contrôle) et à l'activité qui fait l'objet de ce jugement (les pratiques opérationnelles ou contrôlées). La recherche en contrôle est donc particulièrement exigeante d'un point de vue méthodologique. La sémantique même de l'objet étudié (la technique de gestion) est de manière permanente remise en question. Elle ne peut être appréhendée sans une bonne compréhension de ce à quoi elle s'applique, à savoir l'activité évaluée. À titre d'exemple, une recherche sur les indicateurs de performance peut analyser la manière dont ils sont conçus, produits et interprétés, mais toute véritable compréhension de leur statut et de leurs effets exige d'étudier l'activité à laquelle ils s'appliquent, leur positionnement dans cette activité et les effets qu'ils induisent sur elle.

Cette situation, source de complexité, est aussi une richesse. Le contrôle de gestion est, par nature, un domaine « hétérologique », au carrefour des genres professionnels. Le chercheur en contrôle devrait toujours interagir avec des contrôleurs *et...* : *et des producteurs...*, *et des vendeurs...*, *et des concepteurs-développeurs...*, *et des acheteurs...*, etc. Cette hétérologie inévitable peut constituer, en soi, un atout méthodologique, en obligeant à croiser les regards, et un début de validation.

4. La recherche en contrôle au carrefour : recherche académiste ou recherche développementale ?

Enfin, à quels objectifs répond la recherche ? Un objectif légitime parcourt la quasi-totalité des recherches publiées : être reconnu par le milieu professionnel académique du domaine, en l'occurrence la communauté de la recherche en contrôle. *Cet objectif se suffit à lui-même dans le cadre d'épistémologies réalistes*, à condition bien sûr que les critères de jugement de la communauté académique soient jugés scientifiques. En effet, si la communauté est censée construire son jugement en fonction de critères de scientificité, l'évaluation par les pairs valide et légitime la démarche de « découverte des lois du monde ». Pour assurer la pertinence de cette évaluation, on retrouve donc la problématique des biais : non plus les biais méthodologiques d'une recherche particulière faisant l'objet de critiques au nom de l'exactitude, comme on l'a vu plus haut, mais les biais socioculturels de la communauté académique, susceptibles de fausser les critères d'évaluation scientifique. On pourra, ainsi, dénoncer tour à tour la force démesurée des modes intellectuelles, le formatage méthodologique destiné à faciliter la publication plutôt qu'à garantir la rigueur de l'observation et du raisonnement, les concessions faites aux détenteurs de pouvoir du domaine, par exemple dans le choix du référentiel bibliographique, etc. Mais la recherche reste gouvernée par l'idéal de correspondance exacte avec la réalité observée.

Dans l'épistémologie de l'enquête et les recherches axées sur les pratiques, ces critiques du milieu académique demeurent, certes, mais elles passent au second plan, car la question des objectifs de recherche se pose alors de manière plus radicale et plus ouverte. De nouvelles questions se posent, plus fondamentales que celle des modes, dérives et conformismes du monde académique : quelle est la visée sociale pra-

tique de la recherche ? Qui est concerné et doit donc être impliqué dans l'enquête ? Quelles fins développementales – quelle contribution au développement des organisations et/ou de la société – poursuit-on ? Ce qui est en jeu, dans ce débat, c'est bien sûr la légitimité sociale de la recherche, mais également sa validité scientifique. En effet, dès que l'on admet une part d'interprétativisme dans le référentiel épistémologique, la connaissance ne peut se construire qu'avec une visée (l'interprétation est orientée par des fins, aussi floues et instables soient-elles). L'explicitation et la discussion des fins de la recherche constituent donc des composantes fondamentales de la méthode de recherche et du débat méthodologique, impliquant nécessairement des acteurs non académiques dans la pratique coopérative de l'enquête scientifique (Raelin).

Conclusion

En conclusion, la recherche en contrôle sort difficilement du cadre des épistémologies réalistes. Doit-elle en sortir ? C'est là sans doute un autre débat. Il faut simplement rappeler que les chercheurs en contrôle souhaitant sortir des épistémologies réalistes sont confrontés à des défis méthodologiques passionnants mais réels : il leur faut construire soigneusement l'accès aux pratiques de contrôle, et non simplement l'accès au discours sur les pratiques de contrôle, et sans doute aussi l'accès aux traces des pratiques de contrôle dans les pratiques opérationnelles ; il leur faut établir des communautés d'enquête pluralistes et ouvertes, avec les dispositifs discursifs et instrumentaux adéquats, des méthodes d'exploration, d'expérimentation et de test. Ce constat peut sembler dissuasif, car il définit un niveau élevé d'exigence. Mais les incitations sont à la mesure de la difficulté : ce type de recherche est – comme toute enquête – particulièrement excitant ; la nature collective et dialogique ouvre les fenêtres sur le monde et fait espérer de contribuer à sa transformation effective, répondant ainsi à un impératif de légitimation sociale ; peut-être une telle pratique scientifique est-elle de nature à améliorer l'image de la recherche en gestion dans la société, en la faisant sortir de son fonctionnement fermé et auto-référentiel ; au plan personnel, le chercheur peut aussi trouver une satisfaction éthique dans le respect du jugement des autres acteurs et dans la perception d'une utilité qui ne soit pas exclusivement narcissique. Enfin, « *last but*

not least », si l'on n'est pas totalement convaincu de la pertinence des épistémologies réalistes (que la philosophie de la connaissance conteste après tout depuis plus de deux siècles...), il n'y a pas vraiment d'autre choix : une connaissance à visée autre que purement institutionnelle et fermée (la gestion des carrières académiques) ne peut se construire que dans une démarche d'enquête ; le reste risque de n'être que « bavardage académiste » !

Bibliographie

- Argyris C. et Schön D. (1978), *Organizational Learning. A theory of Action Perspective*, Addison-Wesley.
- Brabet J. et Seignour A. (2004), « La fausse distinction entre qualitatif et quantitatif. Une illustration par les méthodes d'analyse textuelle assistée par ordinateur », in *Proceedings of International Conference on Research Methods - AOM - RMD / ISEOR 2004 « Crossing Frontiers in Quantitative and Qualitative Research Methods »*.
- Carruthers B.G. (1995), « Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 4, p. 313-328.
- Crozier M. et Friedberg, E. (1980), *Actors and Systems : The Politics of Collective Action*, University of Chicago Press.
- David A. (2001), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in A. David, A. Hatchuel et R. Laufer (éds.), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert-FNEGE, p. 83-109.
- Dewey J. (1902), *The Child and the Curriculum*, University of Chicago Press.
- Dewey J. (1916), *Democracy and Education : An Introduction To the Philosophy of Education*, Macmillan.
- Dewey J. (1938), *Logic : The Theory of Enquiry*, Henry Holt.
- Dumez H. (2004), « Élaborer la théorie à partir des données : un retour sur la théorie ancrée en gestion », *Revue Sciences de Gestion*, n° 44, p. 139-155.
- Follett M.P. (1924), *The Creative Experience*, Green and Company.
- Forrester J.W. (1961), *Industrial Dynamics*, The MIT Press.
- Foucault M. (1975), *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Gallimard.

- Giddens A. (1979), *Central Problems in Social Theory : Action, Structure and Contradiction in Social Analysis*, University of California Press.
- Giddens A. (1984), *The Constitution of Society*, University of California Press.
- Glaser B.G. et Strauss A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory : Strategies for Qualitative Research*, Aldine Publishing Company.
- Hopwood A. (1990), « Accounting and Organization Change », *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, vol. 3, n° 1, p. 7-17.
- Lorino P. (2007), « Process-Based Management, Dialogism and the Reflexive Inquiry of Collective Activity. The Case of Work Safety in the Building Industry », ESSEC Research Center Working Paper DR07013 (www45.essec.fr/professorsCV/showCV.do?keyUrl=philippe-lorino).
- Mayo E. (1933), *The Human Problems of an Industrial Civilization*, Macmillan.
- Merchant K.A. (1987), « How and Why Firms Disregard the Controllability Principle », in W. Burns Jr. et R. Kaplan (Eds.), *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, p. 316-338.
- O'Neill L. (1993), « Peirce and the Nature of Evidence », *Transaction of the Charles S. Peirce Society*, n° 29, p. 211-223.
- Orlikowski W.J. et Robey D. (1991), « Information technology and the structuring of organizations », *Information Systems Research*, vol. 2, n° 2, p. 143-169.
- Peirce C.S. (1900/1960), *Collected papers of Charles Sanders Peirce*, Harvard University Press.
- Raelin J. (1999), « Preface », *Management Learning*, vol. 30, n° 2, p. 115-125.
- Scapens R. (2006), « Understanding Management Accounting Practices : A Personal Journey », *The British Accounting Review*, vol. 38, n° 1, p. 1-30.
- Simon H. (1981), *The Sciences of Artificial*, The MIT Press.
- Strauss A.L. et Corbin, J. (1990), *Basics of Qualitative Research : Grounded Theory, Procedures and Techniques*, Sage Publications.
- Taylor F.W. (1911, 1972), *The Principles of Scientific Management*, Greenwood Press Publishers.
- Todorov T. (1981), *Mikhail Bakhtine, le principe dialogique*, Seuil.
- Vygotsky L.S. (1986) *Thought and Language*, The MIT Press.

Weick K.E. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Addison-Wesley.

Weick K.E. (2001), *Making Sense of the Organization*, Blackwell Publishers.