

# Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ?

---

Henri BOUQUIN\*

*Université Paris-Dauphine*

*Classification JEL* : M190, M410

*Correspondance* : bouquin@dauphine.fr

*Résumé* : Cet article montre en quoi le contrôle de gestion est une construction complexe qui intègre son propre processus d'équilibration. Le modèle classique sert de base à toutes les constructions d'aujourd'hui, malgré les risques qu'il comprend. L'importance future de l'immatériel suggère des pistes nouvelles : prise en compte des liens avec les parties prenantes comme base à la création de valeur et intégration d'une nouvelle diversité des ressources rares, au-delà des ressources financières.

*Mots clés* : contrôle de gestion – immatériel – marque – parties prenantes – risque – contrôle interne.

*Abstract* : This article shows why management control systems are complex devices where tools and processes interact in an equilibrating manner. The classical model is now widely implemented, in spite of the risks included. But the specific stakes raised by intangible assets suggest new tracks for future research : the challenge will be to analyze management control systems accounting for stakeholder relationships as a basis for value creation and for important non-financial resources of a new kind.

*Key words* : management control – intangibles – brand – stakeholders – risk – internal control.

---

\* Henri Bouquin est Professeur à l'Université Paris-Dauphine et membre de l'URA CNRS 7088 DRM (CREFIGE).

Le contrôle de gestion, comme la comptabilité qui lui a permis d'exister, a une double utilité : aider à la décision, participer à un dispositif de gouvernance. Il ne serait pas pertinent de perdre de vue les interactions entre ces deux fonctions. Pourtant, en France, une certaine tradition centralisatrice conduit parfois à voir dans les dispositifs du contrôle de gestion un ensemble d'outils, d'instruments d'aide à la décision et, pas nécessairement, de gouvernance. D'ailleurs les débats sur ce dernier thème ont été longtemps circonscrits à la perspective étriquée et tronquée des relations entre actionnaires et dirigeants. Les débats actuels autour de la mise en pratique de la LOLF sont souvent révélateurs de cette conception limitative.

La recherche en contrôle de gestion est directement influencée par ces aspects. Si l'on fait du contrôle de gestion un ensemble de dispositifs gardiens de la santé financière, les perspectives semblent devoir être purement techniques et forcément limitées. Si l'on en fait, comme c'est le cas depuis les années quatre-vingts, un ensemble de dispositifs d'aide au management et, notamment, de déclinaison de la stratégie, on ne peut éviter de replacer le contrôle de gestion dans le contexte plus vaste du contrôle organisationnel. Ses contours deviennent plus flous. Dans cette perspective, le contrôle de gestion ne s'assimile plus à l'activité des contrôleurs de gestion. Il devient une notion managériale, partie d'un *corpus* organisationnel plus vaste.

Les perspectives de recherche deviennent alors plus nombreuses, et elles conduisent à remettre en cause, comme on va le voir, certaines idées reçues.

Toutes les ambiguïtés du « contrôle » tiennent à son utilisation dans les dispositifs de gouvernance. Et elles sont nombreuses : contrôle et « *control* », management et gestion, *control* et management, contrôle de gestion et contrôleur de gestion. Anthony dénonçait déjà l'appellation : « *elle implique, par exemple, que le contrôleur devrait exercer le contrôle, ce qui est faux ; il lui revient de construire et de faire fonctionner un système par l'intermédiaire duquel le management exerce le contrôle.* » (1965, p. 28). Le contrôle de gestion est une réalité distincte de ce que font les contrôleurs de gestion. Pour latente qu'elle ait été longtemps, cette dualité est, pourtant, suffisamment ressentie par les chercheurs pour les avoir portés à un peu trop négliger le contrôleur au profit du contrôle voire de ses instrumentations, avant une vague de travaux récents (Lambert, 2005 ; Lambert et Pezet, 2007 ;

Bollecker, 2002 et 2007 ; Maurel, 2005 et 2006 ; Fornerino et Godener, 2006 ; Godener et Fornerino, 2005 ; Oriot, 2004 ; Nobre, 2001).

## 1. Ambiguïtés des représentations

Ces ambiguïtés doivent être un signe pour les chercheurs. Quels décalages, quels malentendus manifestent-elles ? Décalages entre quelles perceptions, quelles pratiques et quels cadres conceptuels ? Pourtant, elles n'ont principalement appelé jusqu'ici qu'une réponse normative, une mise au point d'autorité, une évacuation du problème : d'une part, le mot « contrôle », dira-t-on généralement, est mal compris, il convient de rectifier son sens ; le management et la gestion sont, d'autre part, deux réalités différentes. Le contrôle de gestion n'est pas ce que fait le contrôleur.

Cette démarche est compréhensible. Mais elle conduit à laisser sans réponse des questions troublantes et à ignorer un ensemble de pistes de recherche. Si le contrôle de gestion n'est pas assimilé à l'activité du contrôleur de gestion, il est une construction, une catégorie de la pensée managériale, sinon, pour partie, de son idéologie. Quelles sont les instances, les processus, les circonstances qui l'ont fait apparaître ? Où, quand, comment, pourquoi ? Et s'il n'était qu'une virtualité pour académiques ?

On voit qu'il existe un ensemble de pistes de recherche ouvertes aux historiens mais aussi aux chercheurs en management.

En effet, des énigmes persistent, à supposer même qu'elles aient été posées : depuis quand parle-t-on de « contrôle de gestion » ? L'expression est absente des textes des pionniers de General Motors et DuPont (Sloan, 1963 ; Brown, 1977), auxquels on attribue généralement un rôle innovateur. L'expression reste absente de la plupart des textes de la première moitié du 20<sup>ème</sup> siècle. Elle apparaît, certes, chez Anthony (1965), mais il ne distinguait pas le contrôle de gestion du contrôle opérationnel dans un article publié un an avant... Comme du reste la plupart des auteurs (Gigliani et Bedeian, 1974). Et nul ne s'aviserait à donner à Anthony la paternité du « contrôle de gestion ». Contrôle n'est pas « *control* ». La signification du mot en anglais est subtile : il s'agit d'amener autrui à agir dans un sens qu'il n'aurait pas nécessairement privilégié, mais de l'y amener sans lui en donner explicitement l'ordre, en prenant le contrôle, en partie au moins, de son

comportement. Projet risqué, inquiétant, on n'est pas éloigné de la problématique du pouvoir pour nombre de sociologues. Reste un mystère : on remarquera qu'en anglais « contrôler », au sens de « vérifier », se dit « *to check* ». Aujourd'hui, pourtant, l'anglais a adopté le sens français : pourquoi ? Quel processus a amené cette importation ? Fayol aurait-il eu des lecteurs cachés, popularisant le sens qu'il donne, comme les Français, au mot ? La distinction devient encore plus difficile avec la notion de management : « faire agir les autres ». Manager, c'est être en quête de contrôle, pas de commandement direct mais d'influence, d'inflexion, d'orientation. Rappelons que Fayol définissait le commandement comme l'activité consistant à « *faire fonctionner le personnel* », transposition directe de l'expression américaine courante (« *getting things done through people* »). Il n'est donc pas étonnant que la recherche portant sur le contrôle de gestion ait quelque mal à situer ses frontières.

Mais l'ambiguïté des notions trace aussi une piste de recherche pour les autres chercheurs et pas uniquement pour les historiens de la pensée managériale.

Dans le monde académique, notamment, il est devenu habituel de dénoncer un faux semblant « à la française » : le mot de « contrôle » s'entend au sens de maîtrise et non au sens spontané de la culture française, celui de vérification. Attention aux erreurs : les auteurs nous mettent en garde ! Pourtant, le contrôle-vérification est bien une réalité (Fornerino et Godener, 2006), le *reporting* est souvent l'activité majeure des contrôleurs, qui sont, alors, des subalternes enrôlés pour faire fonctionner les systèmes d'information. Certes, les contrôleurs de gestion préfèrent se voiler la face et ils réclament aujourd'hui le statut de « *business partners* », de « *business analysts* », mais leur recrutement encore fréquent chez les comptables ne leur permet pas de remplir ce rôle, faute de véritable compétence. De sorte qu'il est sans doute réaliste de supposer que le contrôle de gestion est une pratique différenciée, présentant des configurations-types probablement limitées en nombre, à situer entre deux cas extrêmes. Le premier (cas 4 du tableau 1), « *management control* », renvoie à une conception large, managériale, couvrant à la fois la fonction d'orientation des comportements et de gouvernance, et celle d'aide à la décision. L'autre conception (cas 1), restrictive, fait du contrôle de gestion l'instrument de surveillance des choix du *gestionnaire*, celui qui dispose d'un budget et qui doit rendre compte de la conformité mais, surtout, de l'opportunité

de certaines dépenses. La gestion des coûts et des marges devient vite le domaine type de ce contrôle de gestion. Deux cas intermédiaires sont plausibles : celui qui réserve au contrôle de gestion un rôle limité dans l'architecture des délégations (cas 2), celui (cas 3), plus ambigu, dont on pourrait dire qu'il discipline les gestionnaires (exécutants plus que managers) pour leur inculquer une dose de culture économique.

Que sait-on des pratiques réelles par rapport à cette échelle ? Quelles hypothèses sous-jacentes l'instrumentation de gestion (*balanced scorecard* par exemple) admet-elle ? Un instrument peut-il servir dans plusieurs perspectives ou est-il alors dévoyé ? Quels sont les facteurs de contingence ? La technologie sans doute, qui fait du contrôle de gestion un concurrent d'autres modalités d'organisation dans certains environnements, par exemple dans ceux où il est possible d'opter pour le refus de situations managériales au profit d'organisations plus mécaniques. L'environnement et la stratégie, ensuite, qui rendent plus ou moins clairs et pérennes les objectifs poursuivis, créant ou non des situations de flou, d'incertitude qui sont le propre de la situation de management. Mais qu'en est-il de l'influence de la représentation que les dirigeants se font de la mission du contrôle de gestion et des capacités des contrôleurs ? Le décalage entre les espérances de ces derniers, telles que les enquêtes et la presse professionnelle en témoignent, et la réalité de nombre d'entreprises ne peut manquer de frapper. Quelle mission les directions assignent-elles au contrôle de gestion ? À quoi sert-il réellement ? De telles questions, pour quasiment triviales qu'elles puissent paraître, n'ont pas été traitées en profondeur et n'ont pas encore donné lieu à des tentatives de typologies.

**Tableau 1** – *Les configurations-types du contrôle de gestion*

Management control/ contrôle de gestion	Gestion : le gestionnaire	Management
Contrôle surveillance : mettre sous contrôle (aspect <i>compliance</i> du contrôle)	Cas 1 : surveiller les ressources ou les dépenses	Cas 2 : <i>reporting</i>
Contrôle maîtrise : orienter les comportements	Cas 3 : culture économique et GRH	Cas 4 : gouvernance

Face à des contraintes et sans doute des préjugés, quel est l'impact des bouleversements introduits par le resserrement des obligations venues des autorités de surveillance des marchés financiers ? Par le retour au premier plan de la notion de contrôle interne, puis de *risk management* ? Comment les fonctionnels qui prennent en charge les diverses facettes des performances des processus (qualité, coût, productivité, profitabilité, rentabilité, risque) se comportent-ils ? Quelle concurrence ou quelle coopération s'installe-t-elle ? Comment les ERP fédèrent-ils les démarches éparses de ces fonctionnels ? Quelles évolutions se dessinent-elles ? Les IFRS transforment les choses, en intégrant les contrôleurs (français) plus étroitement au processus comptable. Est-ce pour leur chance, ou cette évolution les conduit-elle à se recentrer sur une logique comptable traditionnelle ?

Il semble que la recherche accumulée doit maintenant s'enrichir d'une approche plus globale, qui situe le contrôle de gestion dans ses différents rôles et dans toutes ses interactions. Un exemple édifiant nous est fourni par le cas historique de General Motors.

## **2. Un modèle de référence fragile par construction**

Le modèle construit à la General Motors constitue une quasi-norme dans les grandes entreprises et les groupes d'aujourd'hui. Son examen montre qu'il s'agit d'un tout, un véritable système de gouvernement d'entreprise dans lequel chaque composante permet aux autres d'être efficaces. Mais on y constate aussi que l'architecture d'ensemble est conçue pour que les effets pervers potentiels, c'est-à-dire les risques inhérents aux dispositifs qui constituent ce système, soient maîtrisés. Ce système de gouvernement cache une architecture de *risk management*. Il suffit de modifier un de ses éléments pour détruire la cohérence de l'ensemble (Bouquin, 2008).

La finalité du système Sloan-Brown (Sloan, 1963) est de mettre en œuvre une stratégie de croissance par innovation et différenciation et, donc, de permettre à la direction générale de se concentrer sur la définition de politiques (*policies*) orientant les comportements des managers. Il lui faut déléguer la mise en œuvre des politiques au management intermédiaire et alléger les tâches de coordination et d'arbitrage. Cela repose sur l'obtention de la convergence des buts des acteurs ; la planification des objectifs est le moyen choisi. Il se trouve que la mo-

dalité la moins coûteuse de coordination, comme l'a noté Thompson, c'est la coordination par les plans que permet l'interdépendance « de communauté », réduite à une concurrence pour les ressources communes. C'est l'organisation par produit-marché qui respecte ces critères. L'épargne du temps des dirigeants se paie cependant par le besoin d'un *staff* important de fonctionnels et d'experts.

L'évaluation des performances est doublement centrale : il faut comparer les divisions entre elles pour exercer l'arbitrage de l'allocation des ressources, il faut que les managers rendent compte de la délégation qu'ils ont reçue. La coordination par les plans appelle une évaluation par les résultats. Celle-ci ne peut être acceptée et mobiliser les acteurs que si un « *slack* » est concédé, une marge de manœuvre qui donne une chance raisonnable d'atteindre le résultat, et si l'évolution dans l'entreprise est liée à la performance, par exemple par un intéressement.

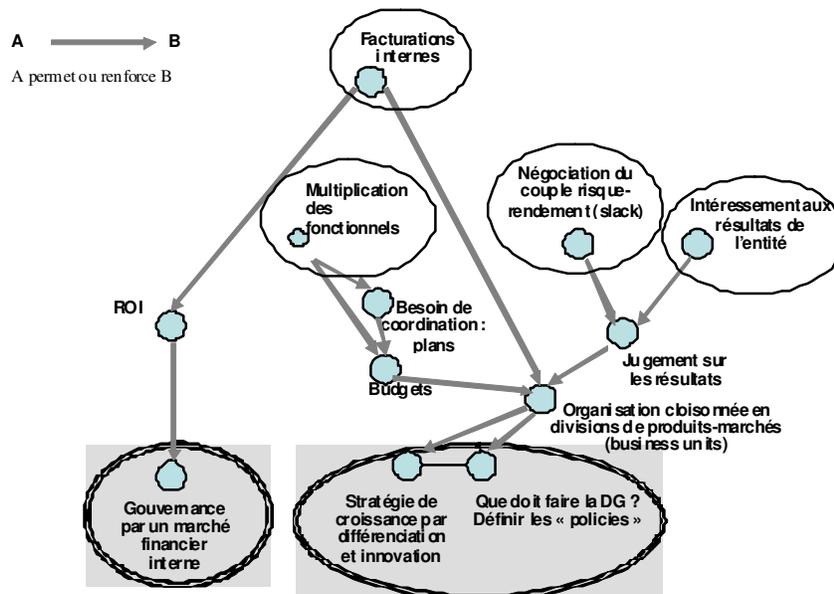
Le système d'information comptable est l'outil essentiel de cette division du travail : il permettra aux dirigeants de suivre l'action des managers.

La culture comptable et financière est appelée à jouer un rôle majeur : un véritable marché financier interne est construit autour du ROI, cet indicateur établi par Brown à la demande de Coleman Du Pont qui recherchait un moyen de comparer les performances des divisions de Du Pont. Les centres de profit qui structurent l'entreprise ne peuvent exister que si les transactions qui s'établissent entre eux sont facturées. On sait, cependant, que la culture du résultat et de la mesure risque de transformer la notion de convergence des buts en celle de management par les résultats, puis de management des résultats. Si tel ne risquait pas d'être le cas, l'architecture du contrôle de gestion ne laisserait pas beaucoup d'espace à l'application de la théorie de l'agence.

La figure 1 montre que ce modèle de gouvernement repose en définitive sur quatre conditions qui rendent possible l'architecture d'ensemble (ce sont les sommets du graphe) :

- des facturations internes, donc une culture de marché ;
- des fonctionnels nombreux ;
- le *slack* (on est donc dans un modèle où la performance n'est pas maximisée, c'est le prix à payer pour mobiliser certaines parties prenantes) ;
- le lien entre le résultat et la carrière.

**Figure 1 – L'architecture du modèle de gouvernement de General Motors**



Source : Bouquin (2008, p. 208)

Cependant, chaque dispositif de gouvernance comporte un risque. La stratégie d'innovation peut dériver si les équilibres financiers ne sont pas rappelés : le ROI joue le contrepois (figure 2). Mais la culture de gouvernance par un marché financier interne peut conduire la performance financière rapide à prendre le pas sur la performance. Les plans sont un garant contre ce risque.

Ainsi, l'architecture de gouvernement contient son propre contrôle interne, mais celui-ci ne prévoit pas de contre-mesure pour les risques liés aux choix de structure. Les questions ouvertes sont les suivantes :

- Les fonctionnels suffisent-ils à prévenir les plans irréalistes ?
- Comment définir des facturations internes ?
- Comment éviter la dérive en baronnies d'une organisation cloisonnée en divisions ? Le risque est amplifié par l'intéressement aux résultats locaux.
- Comment réguler le *slack* ?

Il faut donc ajouter des dispositifs de management des risques pour couvrir ces domaines. L'examen du cas historique de GM montre quels furent ces dispositifs. Le risque inhérent au cloisonnement en divisions est contrebalancé par l'institution de *comités transverses* multiples, qui créent un processus de gestion de la connaissance des dirigeants (*knowledge management*) et permettent à la fois au management intermédiaire de s'exprimer informellement sur les stratégies et à la direction de rester en contact avec les opérations. Ces comités modèrent, au prix des efforts des dirigeants, la vision initiale cloisonnée.

Les facturations internes devaient permettre de simuler une économie de marché interne et de mesurer la rentabilité des divisions. Elles doivent donc être issues d'un *prix de marché*. Ce dernier contribue à limiter le *slack* des divisions à un niveau qui ménage la compétitivité des coûts de l'entreprise. Ainsi, les jeux internes, la marge de manœuvre concédée aux managers ne peuvent pas priver les clients et les actionnaires d'une part de la performance de GM.

Le modèle se réduit (figure 2) à un management des risques reposant sur trois piliers :

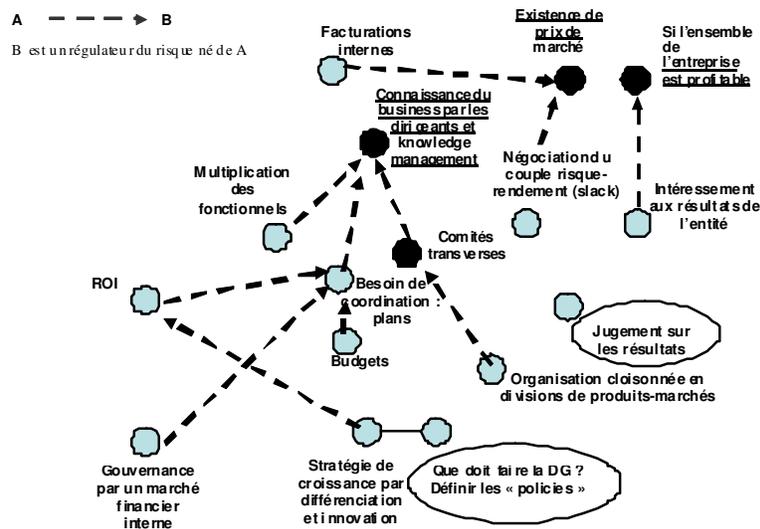
- la connaissance du « business » par les dirigeants ;
- l'arbitrage par des prix de marché ;
- l'exigence d'une profitabilité globale.

Cette architecture laisse cependant deux domaines « libres » de régulation :

- L'activité de direction générale : qui doit faire de la stratégie ? La notion de « politique », on l'a vu, reste vague. À quelques dizaines d'années de distance, cette incertitude trouve un écho troublant dans les hésitations d'aujourd'hui quant à la définition du contour de la notion de contrôle interne. COSO et référentiel français, on l'a vu, hésitent à intégrer les dispositifs de définition des stratégies.

- Les risques liés au jugement sur les résultats, certes indirectement modérés par les dispositifs qui canalisent les tentations du « court termisme », mais largement présents. On sait que ce point est le plus fréquemment évoqué comme une cause majeure des effets pervers de ce mode de gouvernement.

Figure 2 – La régulation des risques intégrée dans le modèle GM



Source : Bouquin (2008, p. 209)

Peut-on modifier un tel dispositif sans le ruiner ? Peut-on trouver d'autres équilibres que ceux du modèle fondateur ? En quoi est-il dépendant de la stratégie de croissance par différenciation et innovation ? Existe-t-il aujourd'hui d'autres principes d'architecture en dépit du mimétisme ambiant ? Autant de questions que les chercheurs devraient saisir.

Ce n'est donc pas par hasard que les innovations rapportées par la recherche en sciences de gestion portent sur des mesures de renforcement de la transversalité. Doz et Kosonen (2007) revisitent une des questions évoquées ici et montrent que les équipes dirigeantes éprouvent des difficultés à coopérer, à saisir les occasions de développement qui mettent en cause la division établie des responsabilités et des territoires des *business units*. Diverses solutions sont observées : la mise en œuvre d'un *business model* unique dans les diverses branches d'activité, ce qui encourage les managers à échanger, la distribution d'une responsabilité fonctionnelle transversale à des directeurs de divi-

sions, une gestion des carrières développant plusieurs compétences chez chacun.

### 3. Vers des questions fondamentales

Le modèle GM montre la difficulté à isoler les processus de contrôle de leur contexte. Mais il soulève des questions fondamentales largement perdues de vue. Elles recouvrent à la fois la perspective de gouvernance et la perspective d'aide à la décision évoquée en introduction.

Ainsi, le rôle croissant des actifs immatériels a donné lieu à un courant de recherche encore très embryonnaire quant aux enjeux qu'ils impliquent pour le contrôle de gestion et pour les outils de pilotage et d'aide à la décision. L'émergence des marques comme actif clé de compétitivité, reconnu dans certains cas par les normes comptables IFRS comme élément possible des actifs comptabilisés, a progressivement fait prendre conscience aux praticiens comme aux chercheurs d'une évolution de fond, qui touche le contrôle de gestion et le contrôle interne en général. Le contrôle de gestion le plus classique, orienté vers la performance financière, doit prendre en charge le pilotage de la valeur de l'entreprise.

Dans le contexte actuel, celle-ci est parfois due, pour une part importante sinon majoritaire, à la valeur de ses marques. Il semble que tel soit principalement le cas dans les activités tournées vers les biens et services de consommation grand public. La notion de « contrôle de gestion des marques » prend alors tout son sens et modifie les habitudes prises : il ne suffit pas de suivre les comptes de résultat par famille de produit ou par produit, parce que le périmètre du compte de résultat n'est pas adapté aux enjeux, et parce que marque et famille de produit peuvent être deux notions à distinguer. On sait, en effet, que les normes comptables IFRS encouragent à valoriser une marque acquise pour la valeur actuelle des flux de trésorerie engendrés par les avantages économiques liés à la détention de la marque. Cette perspective réhabilite une logique de bilan, mais elle exige aussi un pilotage de la valeur de la marque qui suive l'avantage économique en cause. Donc des tableaux de bord largement non financiers, liés à une analyse des marchés, doublés d'une organisation adéquate du contrôle interne et des systèmes d'incitation. On peut, au fond, penser qu'enfin le contrôle

de gestion va ainsi retrouver ses racines. Les pistes de recherche sont nombreuses pour comprendre les incidences pratiques observées dans les entreprises.

Mais le thème des marques en cache d'autres à venir, beaucoup plus fondamentaux pour la recherche en contrôle.

Si l'on s'en tient au schéma financier sous-jacent aux IFRS, la marque serait un actif générateur d'avantages futurs. La plupart des financiers et des comptables identifient cet attribut comme une situation génératrice de marges par le supplément de prix qu'elle permet. Cette approche était déjà sous-jacente dans l'étude PIMS des années 70 (Buzzell et Gale, 1987), qui visait à identifier les facteurs de croissance du ROI. En réalité, les spécialistes du marketing le savent bien, l'effet économique de la force d'une marque est plus complexe. À travers ce signal qu'est une marque, ce sont les différentes dimensions de la relation entre l'entreprise et ses clients qui peuvent être touchées, notamment en termes de fidélité, pas seulement en termes de prix. Tout se passe comme si, et certaines recherches en marketing le montrent, la problématique à envisager était celle d'une transaction entre l'entreprise et ses clients. La « valeur » qu'elle crée pour eux (notion complexe, supplantée maintenant, semble-t-il, par la notion de valeur pour les actionnaires...) est payée de retour par la reconnaissance des qualités couvertes par la notion de marque. L'entreprise créant de la valeur pour ses clients retrouve, à travers la reconnaissance de la marque, une position qui crée, finalement, une valeur dont les actionnaires obtiendront une partie. Cette perspective invite à esquisser deux voies générales de recherche.

#### **4. Les voies innovatrices pour le futur**

En premier lieu, apparaît une idée à généraliser : si la marque a un sens pour les clients, elle en a aussi, parfois, pour les fournisseurs – il n'est pas sans intérêt d'afficher certains liens commerciaux avec des entreprises particulièrement respectées. Cette perspective conduit à prendre en considération les parties prenantes (Charreaux et Desbrières, 1998) sous l'angle des transactions qu'elles entretiennent avec l'entreprise, nœud d'échanges de création de valeur. Les systèmes de contrôle ont été conçus et présentés en général comme très largement sinon exclusivement construits pour la gestion de la valeur actionnaire.

riale, les développements récents autour des indicateurs non financiers, par exemple, restant subordonnés à cette finalité. Les cartes stratégiques issues de l'ancien « *balanced scorecard* » de Kaplan et Norton sont particulièrement explicites à cet égard. Adopter une perspective plus large, celle des parties prenantes, reste aussi, parfois, une clause de style. L'envisager dans le cadre conceptuel de la construction réciproque de valeur dans une logique transactionnelle aurait un intérêt probable pour avancer, et pas seulement au plan de la recherche. Contrairement aux apparences, les IFRS ne seraient peut-être pas aussi exclusivement tournées vers la valeur actionnariale qu'on l'affirme généralement.

La seconde implication qui résulte de la prise en compte des actifs immatériels constitue une piste complémentaire. Ce qui est réaffirmé, derrière les développements récents, c'est l'importance de l'identification des facteurs clés de succès et de risque – ce qui n'est pas nouveau. Cependant, force est de constater que tout s'est passé comme si ce facteur était communément financier. La tradition assigne d'ailleurs au contrôle de gestion une mission fondamentale en matière d'aide à l'allocation des ressources (implicitement financières). Un ratio financier comme le ROI, clé de la valeur actionnariale, n'a cependant pas de sens dans certains contextes. Dans le cas de certaines entreprises de services (services professionnels, notamment, avocats, audit, conseil), les actifs comptabilisés peuvent être faibles : peu d'immobilisations, guère de stock, quelques crédits clients. Les actifs clés sont les compétences, non comptabilisées. Le ratio résultat/capital investi gagne parfois à être remplacé par un ratio résultat/associés. On peut d'ailleurs montrer que cette démarche débouche très rapidement sur une intégration de la perspective financière et de la problématique de gestion de la ressource humaine, exprimée par les profils de carrière qui permettent aux collaborateurs de devenir associés. On aboutit alors à une modélisation des exigences de croissance compatibles avec les ambitions financières et la stratégie des ressources humaines. Bref, un véritable « *business model* » apparaît.

Plus généralement, on peut se demander si, derrière les préconisations en faveur d'indicateurs non financiers, ne s'esquisse pas, à terme, la redécouverte du fait que les outils de management sont pertinents s'ils se focalisent sur les ressources rares et les risques courus, la finance étant un des domaines concernés. D'anciennes préconisations existent, et depuis longtemps : les exhortations de Goldratt (1986) ne

doivent pas faire oublier les espoirs (déçus) des modélisateurs des années 60 autour de la recherche opérationnelle et spécialement de la programmation mathématique (par exemple, les vertus du principe de dualité en programmation linéaire).

On peut penser que la pratique ira dans ce sens. Les référentiels du COSO montrent clairement que le contrôle interne est mis en perspective dans les techniques de management du risque. Pour les praticiens, cela signifie que les experts fonctionnels seront, sans doute, appelés à reconsidérer leurs territoires. Pour la recherche, cela invite (mais l'avait-on oublié ?) à ne jamais perdre de vue que la recherche en contrôle de gestion n'a de sens que si elle reconnaît ce domaine comme une composante, avec ses alternatives et ses concurrents, du contrôle organisationnel, et donc si les chercheurs en contrôle de gestion se soucient de l'interaction nécessaire de leurs travaux avec ce qui est convenu d'appeler la théorie des organisations.

## **Bibliographie**

- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School.
- 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*, novembre, vol. 8, n° 2, p. 109-126.
- Bollecker M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 1, p. 87-106.
- Bouquin H. (2008), *Le contrôle de gestion*, 8e édition, PUF.
- Brown D. (1977), *Some Reminiscences of an Industrialist*, Hive Publishing Company.
- Buzzell R.D. et Gale B.T. (1987), *The PIMS Principles, Linking Strategy to Performance*, The Free Press.
- Charreaux G. et Desbrières P. (1998). « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, p. 57-88.
- Doz Y.L. et Kosonen M. (2007), « The New Deal at the Top », *Harvard Business Review*, vol. 85, n° 6, p. 98-104.

- 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, p. 187-208.
- Gigliani G.B. et Bedeian A.G. (1974), « A Conspectus of Management Control Theory : 1900-1972 », *Academy of Management Journal*, vol. 17, n° 2, p. 292-305.
- Godener A. et Fornerino M. (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 11, n° 1, p. 121-140.
- Goldratt E.M. (1986), *Theory of Constraints*, North River Press.
- Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion : contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Thèse de sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.
- 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, p. 183-208.
- Maurel C. (2005), « Une approche du travail des contrôleurs de gestion dans les Conseils Généraux à partir de leurs représentations discursives », *Gestion 2000*, vol. 22, n° 3, p. 79-100.
- Maurel C. (2006), « Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, septembre, vol. 9, n° 3, p. 105-134.
- Nobre T. (2001), « Le contrôle de gestion de la PME », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 7, n° 1, p. 129-146.
- Oriot F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, juin, p. 237-255.
- Sloan A.P. (1963), *My years with General Motors*, édité par J. McDonald avec C. Stevens, Doubleday. Rééd. 1990 avec une introduction de P.F. Drucker. Traduction française, *Mes années à la General Motors*, Éditions Hommes et Techniques, 1966.