

Université Paris Dauphine

# **Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives Une proposition de modélisation**

**Note de synthèse des activités de recherche en vue du diplôme  
d'Habilitation à Diriger des Recherches (HDR)**



**Stéphanie Chatelain-Ponroy,**

Maître de conférences en sciences de gestion au Conservatoire National des Arts et Métiers

## **Jury**

### **Coordinatrice**

**Madame Anne Pezet**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université Paris Dauphine

### **Rapporteurs**

**Monsieur Alain Burlaud**

Professeur des Universités en sciences de gestion au Conservatoire National des Arts et Métiers

**Monsieur Frédéric Gautier**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université de Clermont-Ferrand

**Madame Anne Pezet**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université Paris Dauphine

### **Suffragants**

**Monsieur Nicolas Berland**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université Paris Dauphine

**Madame Isabelle Huault**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université Paris Dauphine

**Monsieur Jean-Louis Malo**

Professeur des Universités en sciences de gestion à l'Université de Poitiers

15 septembre 2008



*A Jeanne Theilhac-Grimaud*

*A Claude Cossu*





## Introduction générale

*Je n'ignore rien des défauts de l'Administration, des tentations conservatrices et routinières de trop de ses membres, du retard avec lequel elle assimile les novations créatrices et les défis d'une société en constante mutation, mais je garde une foi intacte dans la vertu du service public. Il est un frein à l'envahissante agressivité des intérêts particuliers, il rappelle les exigences prioritaires de l'intérêt général, il est le seul à pouvoir s'opposer efficacement aux débordements du corporatisme, il garde enfin dans sa mémoire immémoriale l'idée simple et toujours actuelle qu'il n'est pas de vie en société sans morale.*

Maurice Grimaud, « Les Préfets 1800 – 2000 », Imprimerie Nationale, 1999.

La position du rédacteur d'une note de synthèse s'apparente à celle du metteur en scène. Comme lui, il doit opérer deux mouvements successifs, distincts mais indissociables : il lui appartient, tout d'abord, de réunir les différents éléments d'une production en un tout cohérent pour se faire, ensuite, médiateur, chargé de faire découvrir, ou redécouvrir, le texte dont il s'empare.

Le matériau du metteur en scène est le texte qu'il lui faut, à la fois, connaître profondément pour respecter sa logique interne, et interpréter pour en communiquer sa vision personnelle. C'est là une difficulté essentielle : il ne doit pas le trahir, le réécrire, le corriger, revenir sur le travail fait par l'auteur, mais il ne peut se contenter d'en faire une transposition mécanique. On attend, en effet, de lui, une interprétation, une lecture, qui permettent aux spectateurs d'accéder au « sous-texte » de la pièce, qu'il doit rendre perceptible.

Comme lui, le rédacteur de la note de synthèse travaille à partir de textes – ici les articles, les communications, les ouvrages – dont il doit révéler le « sous-texte ». Sa position diffère cependant de celle du metteur en scène puisqu'il est également l'auteur des textes dont il s'empare. L'exercice de la note de synthèse vise alors à lui faire changer de position : il ne doit plus seulement rendre compte d'une recherche, comme il l'a fait dans ses productions, mais porter un regard sur l'ensemble de ses travaux, opérer un retour sur ceux-ci. Cette nouvelle posture le conduit à faire émerger, à préciser son projet de recherche, à comprendre comment celui-ci s'est éclairé au fur et à mesure des travaux qu'il a conduits, à en dévoiler la cohérence et, dans le même temps, à en mieux saisir d'autres sens que le sens premier qu'il lui avait attribué. C'est en cela que le chercheur-rédacteur va découvrir et préciser le « sous texte » qui traverse ses différents travaux : il doit en faire la « synthèse », c'est-à-dire la « recomposition des éléments d'un tout »<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Dictionnaire de l'Académie française, 2007.

Cette trame révélée, il lui faut ensuite rendre compte de cette interprétation qui s'est fait jour et on attend alors de lui, une présentation qui permette au lecteur d'accéder à ce « sous texte ».

C'est là que le travail du chercheur se rapproche de nouveau de celui du metteur en scène. Pour communiquer sa lecture à ses spectateurs, celui-ci dispose de tous les éléments de la production qu'il coordonne : les décors, les costumes, le choix des interprètes, les accessoires, le son, le maquillage, etc. Libre à lui de mettre en valeur tel élément plutôt que tel autre, libre à lui de distribuer les rôles et de guider les comédiens en fonction du sens qu'il entend donner au texte qu'il va faire représenter. Comme lui, le rédacteur de la note de synthèse va organiser le décor et sa mise en place, les articulations, les éclairages qui lui permettront de donner une cohérence visible à l'ensemble de sa production et, ainsi, de se la réapproprier pour communiquer à ses lecteurs sa vision d'ensemble.

Nous présenterons donc ici le « sous-texte » qui lie nos différents travaux, c'est-à-dire notre projet de recherche, celui qui a guidé nos choix, qui nous a conduite à adopter un sujet, conclure une collaboration ou explorer un terrain en fonction de nos inclinations, de nos préférences, de nos centres d'intérêt. Souvent réalisés sans une nette conscience des motivations qui les guident, parce qu'opérés en fonction de l'opportunisme décrit par Girin (1989), ces choix appartiennent au vaste ensemble que constitue notre projet de recherche dont ils sont des éléments d'importance variable. Nous nous efforcerons ainsi de présenter les différents travaux qui ont émaillé notre parcours pour comprendre comment chacun contribue à un projet de connaissance auquel il appartient mais qui le dépasse. Un premier constat s'impose ici : ces travaux se sont ainsi inscrits dans la discipline « contrôle de gestion » et ont pris place dans le champ des bureaucraties professionnelles non lucratives. Ils mobilisent des cadres théoriques empruntés principalement aux courants structuro-fonctionnaliste (managérialisme et contingence) et interprétativiste.

## **L'ambivalence du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une discipline vaste et plus complexe que ne le laisse penser son étymologie latine. Le contrôle vient en effet du *contre rôle*, ce document destiné à être confronté à son double original, le *rôle*<sup>2</sup>. En ce sens, contrôler c'est d'abord vérifier. Mais on ne saurait oublier que le terme de « contrôle de gestion » nous vient également de l'autre côté de l'Atlantique – c'est le *management control*<sup>3</sup> – et doit donc être entendu dans le sens anglo-saxon pour lequel *to control* signifie maîtriser. Le contrôle de gestion est, en ce sens, constitué des dispositifs et procédures qui permettent aux responsables d'avoir, sinon le contrôle, du moins une certaine maîtrise de leurs propres missions et des actions de leurs équipes (Bouquin, 2005 c). Cette ambivalence originelle entre le *contre rôle* et le *control* engendre de nombreuses conséquences qui rendent l'appréhension

---

<sup>2</sup> Du latin *rotulus*, rouleau. Dictionnaire de l'Académie française, 2007.

<sup>3</sup> Méthode de management dont on a l'habitude de dire qu'elle est née dans de grandes entreprises américaines au cours des années 20 et qu'elle a été théorisée dans les années 60 par R.N. Anthony, professeur à la *Harvard Business School*. In Bouquin, H. (2006), *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 7<sup>ème</sup> édition.

de cette discipline plus délicate qu'il n'y paraît de prime abord. Parmi celles-ci, deux nous paraissent devoir être soulignées en raison de leur portée pour nos travaux.

- La première tient à la difficulté à donner une définition du contrôle de gestion. Beaucoup voient en lui un moyen de surveillance, le rattachant aux dimensions de pouvoir et de sanction (Cappelletti, 2006), et le réduisent à la mise en œuvre de moyens de vérification visant à s'assurer de la conformité à des normes ou des systèmes de règles préétablis. Le contrôle est alors un système d'information qui permet de vérifier que les objectifs ont été atteints (contrôle d'efficacité) et de s'assurer que la consommation de moyens n'a pas été excessive eu égard aux résultats obtenus (contrôle d'efficience). Nombreux sont les non-spécialistes du contrôle à définir ainsi celui-ci comme un simple instrument de vérification. C'est une difficulté essentielle pour le chercheur, et notamment pour celui qui opère dans le secteur public, au sein duquel le contrôle eut longtemps la connotation de « contrôle externe centré sur le respect formel des budgets », qui doit faire comprendre aux acteurs de ses terrains qu'il ne vient pas à eux comme un inspecteur. Les définitions du contrôle ont d'ailleurs beaucoup évolué pour traduire ce mouvement entre vérification et maîtrise [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle. *Economie et Management*, avril.].

Ainsi, lorsqu'en 1965, Anthony définit le contrôle de gestion comme le « processus par lequel les managers [obtenaient] l'assurance que les ressources [étaient] obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>4</sup>, il s'inscrit largement dans la vérification. Plus tard, en 1988, en le définissant comme le « processus par lequel les managers influen[çaient] d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies »<sup>5</sup>, il se rapprocha davantage de la notion de maîtrise.

En 1995, Simons précisa que le contrôle de gestion comprenait les « processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilis[ai]ent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation »<sup>6</sup>, intégrant ainsi simultanément les dimensions de vérification et de maîtrise.

Trois constantes émergent de ces définitions : le contrôle de gestion est garant d'une logique économique qu'il illustre et s'appuie sur des données comptables mais ne s'y limite pas ; il est lié à l'organisation et traduit la stratégie au plan opérationnel. Il est également destiné aux gestionnaires (*managers*).

- La seconde conséquence de l'ambivalence entre vérification et maîtrise tient à la nature du contrôle de gestion, outil de direction par objectifs qui permet la décentralisation, la gestion par exception, la motivation, la responsabilisation et rend possible la gestion à distance des organisations.

---

<sup>4</sup> Anthony R. N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard University, Boston, p. 17.

<sup>5</sup> Anthony R.N., *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, p. 10.

<sup>6</sup> Simons R. (1995), *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, p. 5.



Le contrôle de gestion vise, en effet, à influencer les acteurs pour qu'ils agissent dans un sens qui conduira aux objectifs définis. Au-delà de ses dimensions techniques, qui lui permettent d'éclairer les décisions économiques, le contrôle inclut donc des aspects humains puisqu'il vise à normaliser les comportements. De ce fait, il se situe à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, ce qui le rend d'autant plus difficile à appréhender. Selon Bouquin (2001)<sup>7</sup>, il « repose sur des dispositifs créés en son sein, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi sur des facteurs qui constituent ce que l'on pourrait appeler un contrôle invisible, et qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements comme inappropriés au profit d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à en rejeter d'autres comme inacceptables ». Cette tension entre pôle « technique » et pôle « humain », comme celle entre conformité et performance, celle entre phénomènes visibles et phénomènes cachés, ou encore celle entre régularité et changement, placent le contrôle de gestion dans un univers paradoxal (Simons, 1995) et donnent la profondeur nécessaire à cette discipline pour en faire un thème de recherche.

## **Le champ des bureaucraties professionnelles non lucratives**

Outre cet attachement disciplinaire, nous avons fait le choix de placer nos travaux dans le champ des bureaucraties professionnelles non lucratives (BPNL<sup>8</sup>). Dès l'initiation à la recherche, qui a conduit à notre mémoire de DEA<sup>9</sup>, nous avons choisi de situer nos travaux dans des organisations au sein desquelles il nous semblait que le conflit entre les rationalités présentes ouvrait des questions encore insuffisamment explorées par les recherches en contrôle. Nous suivons, en effet, Bouquin (2005, a) en pensant que l'une des missions de la recherche en contrôle de gestion est de permettre de comprendre les situations qui résultent de la défaillance des systèmes cybernétiques et les solutions qui les suppléent.

Le champ de recherche choisi est, à cet égard, particulièrement riche dans la mesure où la multiplicité des acteurs, les particularités des organisations, de leurs activités, de leurs modes de contrôle et de fonctionnement (entre autres) posent au chercheur en contrôle de gestion des questions inédites et l'obligent à interroger les évolutions nécessaires du contrôle de gestion « traditionnel » pour y faire face.

Les organisations au sein desquelles ont pris place nos travaux sont ainsi caractérisées par la recherche de l'intérêt général et une indépendance plus ou moins grande vis-à-vis du marché : elles appartiennent, en effet, au secteur non-marchand<sup>10</sup> (non lucratif ? *non profit* ?) dans la mesure où le marché ne supporte pas, en tout ou en partie, le coût des biens et des services qu'elles produisent. Elles sont également fortement dépendantes des pouvoirs publics, tant pour l'obtention de leurs

---

<sup>7</sup> Le contrôle de gestion, PUF, 5<sup>ème</sup> édition, p. 36.

<sup>8</sup> Que nous désignerons, dans ce document, sous ce sigle pour ne pas alourdir le texte.

<sup>9</sup> Qui portait sur le contrôle de gestion des expositions temporaires dans les musées nationaux.

<sup>10</sup> Comprenant, d'une part, les administrations qui définissent, programment, régulent et contrôlent les réalisations liées aux politiques publiques et, d'autre part, les organisations qui concourent à la mise en oeuvre de ces politiques en produisant des biens et des services mis à la disposition des différents publics concernés.

ressources que pour la définition de leurs missions, et sont, de ce fait, immergées dans l’océan du Nouveau Management Public (NMP ou NPM : *New Public Management*). Elles sont, de surcroît, comme toutes les organisations, dotées d’objectifs multiples, externes, souvent difficiles à définir<sup>11</sup> et fréquemment non consensuels. Nous verrons, dans cette note de synthèse, en quoi ces particularismes produisent un besoin en matière de systèmes de contrôle de gestion, en même temps qu’une nécessité d’adapter les systèmes traditionnels pour y intégrer la tension entre la rationalité politique et la rationalité économique.

Mais les organisations auxquelles nous nous sommes intéressée ne sont pas seulement ancrées dans la sphère publique, elles sont également des bureaucraties professionnelles<sup>12</sup> et, en tant que telles, abritent en leur sein une troisième rationalité – professionnelle, celle portée par les opérationnels – qui peut entrer en conflit aussi bien avec la rationalité politique qu’avec la rationalité économique.

Se dessine donc au sein de ces organisations un système à trois pôles (économique, politique, professionnel), porteur de trois rationalités, qui s’opposent sur de nombreux points, agissent même parfois comme des forces centrifuges, et doivent pourtant être intégrées par le système de contrôle de gestion pour que celui-ci acquière sa légitimité dans les organisations. Là encore, ces spécificités dessinent un contexte dans lequel le modèle traditionnel du contrôle de gestion peine particulièrement à s’appliquer. Il appartient donc au chercheur de découvrir les conditions pour qu’émerge un système qui constitue une hybridation des différents modèles, intégrant les particularités des bureaucraties professionnelles. Nous verrons également, dans cette note de synthèse, en quoi ces particularités pèsent sur la définition du système de contrôle de gestion, notamment dans le contexte spécifique que constitue le secteur culturel, terrain de plusieurs de nos recherches.

Chacun de nos travaux a ainsi contribué à éclairer l’un des aspects de ce vaste objet de recherche, constitué par le croisement de notre discipline et de notre champ. A l’heure de la synthèse qu’impose le travail réalisé pour l’habilitation à diriger des recherches, nous avons voulu mettre en évidence les articulations qui lient nos différents travaux. L’objectif de cette note de synthèse est donc d’étudier dans quelle mesure les travaux réalisés permettent de faire progresser la connaissance du contrôle de gestion dans des BPNL.

### **Notre objectif : une proposition de modélisation**

Plus précisément, nous avons voulu utiliser les apports de ces travaux pour risquer une modélisation du contrôle de gestion dans des BPNL. Au travers de l’élaboration d’un modèle, nous cherchons à observer notre objet à bonne distance, à le penser en dégageant un certain nombre de conditions d’observation et ainsi à le représenter de manière simplifiée pour y réunir l’ensemble des

---

<sup>11</sup> Hussenot, P. (1982). « Finalisation et contrôle de gestion des administrations publiques », doctorat, Université Paris Dauphine.

<sup>12</sup> Au sens de Mintzberg (1979).

connaissances acquises. Le modèle, parce qu'il conduit à privilégier certains éléments du réel, permet ainsi de mieux décrire, de mieux analyser, mais aussi de mieux interpréter notre objet ; il permet de penser ensemble les savoirs de terrain et les savoirs scientifiques dans un système qui leur donnerait du sens. L'objectif de notre travail est, en effet, double :

- représenter les données, les enseignements, les conclusions de nos travaux en les insérant dans un ensemble plus vaste que celui dont ils sont tirés. Il s'agit alors de fournir une élucidation des objets, processus, concepts, référentiels du contrôle de gestion dans des BPNL, en décrivant les organisations que notre modèle recouvre ainsi que les « lois » qui relient les différents concepts mobilisés, les variables décrites. La modélisation nous permet ainsi de traduire la réalité de notre objet de recherche pour pouvoir lui appliquer les outils, les techniques et les théories des sciences de gestion. Le modèle, représentation simplifiée mais la plus fidèle possible de l'objet étudié, est alors un instrument de la recherche du sens et de l'explication causale ;
- offrir un modèle dont la cohérence interne puisse être testée, réfutée, ou améliorée, par des travaux ultérieurs, ce qui nous conduit à penser cette note de synthèse à la fois comme un bilan des travaux réalisés et comme une ouverture sur des travaux à venir.

## **Explorer l'iceberg : cadre théorique et méthode**

À cette volonté de modélisation s'est ajoutée une intuition, liée à l'expérience de notre objet dans différents contextes, selon laquelle il pouvait être fécond de chercher à décrire le contrôle de gestion comme un iceberg, dont il faudrait découvrir les dimensions visibles et cachées pour en avoir une claire compréhension. Comme nous l'avons déjà indiqué, le contrôle de gestion est, en effet, un système de management caractérisé par une dimension visible, formalisée – exprimée au travers de techniques, de procédures et d'outils – et une dimension cachée, informelle, relative aux contrôles à distance des comportements et comprenant, de ce fait, des aspects humains et managériaux.

Travailler sur le contrôle de gestion c'est donc, dans un premier temps, s'intéresser à la partie visible de l'iceberg, celle que l'on découvre en première approche : les outils, les procédures, les techniques de contrôle de gestion utilisés par les organisations. C'est ce qu'en perçoivent et ce qu'en disent la plupart de ceux qui décident de doter une organisation de systèmes de contrôle : une fonction technique, centrée sur des outils quantitatifs, singulièrement monétaires. Certains de nos travaux – présentés dans la première partie de cette note de synthèse – ont porté sur cette partie visible de l'iceberg : ils nous apprennent que les outils de contrôle sont sollicités et implantés lorsqu'ils sont ressentis comme pouvant répondre à un besoin de l'organisation et/ou de ses managers, mais aussi pour permettre aux institutions de satisfaire des injonctions externes. Nous examinerons alors les raisons qui rendent nécessaire l'émergence du contrôle de gestion et décrirons les outils du contrôle qui répondent à cette nécessité. Nous verrons que les travaux présentés dans cette première partie s'inscrivent dans le courant de recherche structuro-fonctionnaliste, qui a fait de l'émergence du contrôle une réponse aux besoins de coordination, de surveillance et d'expertise, et qu'ils mobilisent

des méthodologies plutôt de type quantitatif, qui font appel à des techniques d'enquête. L'objectif est ici de décrire les objets de recherche et de questionner les outils et méthodes traditionnels du contrôle.

Mais le contrôle de gestion ne peut être réduit à la mise en œuvre d'une collection d'outils et de procédures orientés vers l'optimisation économique et nous verrons, dans une seconde partie, que cette dimension visible, première dans l'appréhension des systèmes de contrôle, ne constitue pas la totalité du contrôle de gestion et qu'il convient – pour en saisir toute la complexité – de l'enrichir de ses dimensions informelles et cachées. En d'autres termes, il s'agit d'enrichir la lecture structuro-fonctionnaliste par des approches interprétativistes pour comprendre la manière dont les acteurs construisent l'organisation. Les outils de gestion ne sont pas, en effet, « de simples instruments permettant le calcul économique dans les entreprises, [...mais] des normes, des règles ou des habitudes socialement construites et acceptées par les acteurs qui les utilisent » (Lemarchand & Leroy, 2000). Travailler sur le contrôle de gestion suppose donc également de s'intéresser à la partie immergée de l'iceberg, à la partie « invisible » de la technologie (au sens de Berry), celle qui questionne les dimensions sociale et politique des systèmes de contrôle de gestion. La seconde partie de la note de synthèse portera sur ces aspects « invisibles » qui seront scindés en deux questions distinctes :

- tout d'abord, la question de l'instrumentation des organisations : peut-on – et comment – greffer dans une organisation des outils de contrôle sans que ceux-ci ne remettent en cause sa nature même ? Les travaux présentés montreront comment de nouveaux champs s'ouvrent au contrôle de gestion et quelles questions sont posées par cette ouverture. Ils traiteront essentiellement de la question de l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion aux contextes particuliers constitués par nos champs de recherche ;
- ensuite, le système de contrôle doit conduire à une intériorisation de ses principes par l'ensemble des acteurs, condition de son succès. Les travaux, présentés dans un second temps, s'axeront sur la question de l'appropriation des systèmes de contrôle par les acteurs, en montrant quels facteurs idéologiques ou humains peuvent faire obstacle à l'introduction de systèmes de contrôle et comment ceux-ci peuvent être levés. Ils présenteront les questions qui sont posées par le contrôle lorsque celui-ci est étudié comme un langage vernaculaire permettant d'unifier les comportements mais aussi comme un phénomène social porté par un ensemble de pratiques et de discours, c'est-à-dire lorsqu'il est perçu au travers de sa relation aux acteurs.

Nous verrons que les travaux présentés dans cette seconde partie nous ont conduite à mettre en œuvre des méthodologies de recherche plus qualitatives, en particulier des études de cas, puisque l'objectif de nos recherches était alors d'axer les travaux davantage sur la compréhension que sur la description ou la mesure.

Le recours à la métaphore de l'iceberg nous permettra de présenter les apports de nos différents travaux en les intégrant progressivement à notre modèle. Nous croyons, en effet, tout en étant bien consciente du risque de distorsion de la réalité que comporte le recours à une image, que l'utilisation de la pensée métaphorique contribue à la théorie et à la pratique de la gestion. C'est d'ailleurs la thèse de Morgan<sup>13</sup> (1986) selon laquelle la métaphore permet d'engendrer une gamme d'idées complémentaires et concurrentes sur la nature des organisations et sur la façon de les planifier et de les gérer. En d'autres termes : qu'une « métaphorisation de l'organisation [est] indispensable dès que l'on cherche à comprendre un phénomène organisationnel ou, plus globalement, à concevoir l'organisation et la multiplicité de ses formes concrètes ». Comme lui nous croyons que les théories de l'organisation « reposent sur des images implicites et des métaphores qui nous amènent à voir, comprendre et gérer les organisations de façon particulière, quoique partielle ».

Représenter le contrôle de gestion comme un iceberg ne vise donc pas à embellir notre discours mais témoigne de notre façon de penser, et de comprendre, notre objet de recherche. La complexité de celui-ci, les nombreuses dimensions qui le composent nous semblent pouvoir être révélées par l'usage de la métaphore dont l'intérêt tient avant tout aux intuitions qu'elle est capable de générer. La métaphore, parce qu'elle centre notre attention d'une manière particulière sur notre objet de recherche, nous sert ainsi à approfondir la connaissance de cet objet en en découvrant les dimensions importantes. Elle nous conduit à en réduire la complexité pour en révéler le modèle sous-jacent.

Nous n'ignorons pas cependant que l'usage de la métaphore comporte de nombreuses faiblesses et induit, notamment, des distorsions dans la perception de l'objet de recherche : en créant des façons de voir, la métaphore crée également des façons de ne pas voir. En effet, privilégiant certaines dimensions de l'objet de recherche, elle conduit le chercheur à en négliger d'autres. Elle est évidemment subjective. Ainsi, l'examen du contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles au travers de la métaphore de l'iceberg, nous a-t-il amenée à focaliser notre attention sur une perspective pour comprendre les situations étudiées et à favoriser un point de vue : celui centré sur l'opposition entre dimensions visibles et dimensions cachées.

Cette posture de recherche révèle un parti pris épistémologique. Nous considérons, en effet, les sciences de gestion et, parmi elles, le contrôle de gestion, comme des constructions intellectuelles produites par les chercheurs et les praticiens qui y projettent leurs systèmes de valeurs. Nous pensons donc que le chercheur en gestion va construire progressivement sa propre représentation de son objet de recherche. L'iceberg représente la perception que nous avons aujourd'hui du nôtre. Nous reviendrons sur ce positionnement épistémologique dans la conclusion de cette note de synthèse.

---

<sup>13</sup> Bien avant lui, Aristote avait le premier montré l'importance de la métaphore dans la production du savoir.

## **Première partie : Choisir des outils adaptés aux besoins des managers des bureaucraties professionnelles non lucratives...**

Dans les organisations publiques, comme dans les organisations privées, l'émergence de systèmes de contrôle de gestion peut s'expliquer par la nécessité d'apporter une réponse – sous forme d'outils – aux besoins des gestionnaires. Cette perspective est celle qui est défendue par les représentants du courant managérial, au premier rang desquels R.N. Anthony (1960...) – qui fit du gestionnaire un élément du contrôle (« le succès ou l'échec du processus de contrôle dépend des caractéristiques personnelles du manager ») et œuvra pour que la comptabilité de gestion soit au service des managers et en interaction avec la stratégie, et pour que le contrôle de gestion produise des informations « qui aident le manager à prendre des décisions » – ou H. Fayol (1916) dont « l'outillage administratif » devait permettre à l'administrateur de « brasser la masse sociale », à la direction de l'entreprise de conduire cette dernière « vers son but en cherchant à tirer le meilleur parti possible des ressources dont elle dispose », et au contrôle « de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour ». On pourrait encore citer A.P. Sloan (1919), qui s'est principalement adressé aux gestionnaires, responsables – dans son modèle d'organisation – de l'application de la politique de l'entreprise et véritables professionnels du management. Ou encore R.S. Kaplan (1971...) dont les travaux visent à réconcilier les techniques de gestion et les aspirations des managers à disposer d'une information pertinente lors des prises de décision<sup>1</sup>. Ces réflexions s'inscrivent dans la théorie classique des organisations selon laquelle les sciences sociales doivent être mobilisées pour aider les responsables d'organisations à améliorer l'efficacité de leur fonctionnement en le rationalisant (Desreumaux, 2005).

L'un des axes de nos travaux s'inscrit dans cette perspective managériale au travers de laquelle nous avons cherché à éclairer les raisons de la mise en place de systèmes de contrôle dans des organisations qui, jusque là, ne disposaient pas de tels systèmes.

Le postulat général qui guide ces travaux peut s'énoncer ainsi :

*Les organisations n'adoptent pas un comportement proactif, réfléchi et volontariste dans le développement de leurs procédures de contrôle de gestion, celles-ci n'émergent que si un certain nombre de conditions favorables à leur développement sont présentes dans les institutions.*

En première approche, ces « conditions favorables » relèvent de deux dimensions : l'une tient aux évolutions environnementales et organisationnelles qui, pour être prises en charge par les organisations, rendent nécessaire l'émergence de nouveaux outils (1.) ; l'autre est liée à l'existence d'outils qui rendent possible cette prise en charge (2.).

---

<sup>1</sup> Pour une présentation de ces auteurs, et de nombreux autres, on lira avec profit l'ouvrage « *Les grands auteurs en contrôle de gestion* », dirigé par Henri Bouquin et paru chez EMS (2006).

La rencontre, dans les organisations, de problèmes à résoudre – liés aux évolutions – et de solutions toutes faites – les outils traditionnels du contrôle de gestion – révèle un processus décisionnel qui peut faire penser au modèle du *garbage can* (modèle de la poubelle) tel qu'il fut présenté par Cohen, March et Olsen en 1972.

## **1. Des évolutions environnementales et organisationnelles créent des conditions favorables au développement de systèmes de contrôle de gestion ...**

Dans une perspective structuro-fonctionnaliste les chercheurs en contrôle de gestion interrogent et identifient les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. La conception est alors déterministe : en matière de développement de dispositifs de contrôle, les organisations n'adopteraient pas une démarche volontariste mais subirait la pression de l'environnement et chercheraient à y répondre<sup>2</sup>. C'est la conception, que défendait Chandler dès 1977, selon laquelle on peut expliquer l'émergence de la fonction contrôle de gestion comme une réponse des structures organisationnelles aux contraintes de leur environnement.

Cette perspective est un support puissant pour réfléchir au développement d'outils de contrôle dans des organisations qui n'en constituent pas le terreau naturel et, dans notre champ de recherche, l'on peut choisir alors de défendre l'idée selon laquelle le management public et ses outils (y compris ceux de contrôle de gestion) ne s'enracineraient que là où ils seraient ressentis comme un besoin (Nioche, 1991).

Certains de nos travaux corroborent cette affirmation dans la mesure où nous avons toujours observé, dans les organisations au sein desquelles ont pris place nos travaux, des évolutions pouvant expliquer le développement d'outils de management et de contrôle. Ces évolutions tiennent à la fois à des facteurs environnementaux, externes aux organisations et qui s'imposent à elles, et à des facteurs organisationnels<sup>3</sup>. Nous présentons ici, dans un souci simultané de complétude et de parcimonie, les trois facteurs environnementaux principaux et les trois facteurs organisationnels majeurs auxquels ont été confrontées les organisations étudiées.

### **1.1. Trois facteurs environnementaux principaux**

Nous qualifions d'environnementaux les facteurs externes aux organisations, dont les évolutions s'imposent à elles. Trois facteurs environnementaux principaux ont influencé, selon nous, le besoin d'outils de contrôle de gestion dans les organisations qui ont constitué nos terrains de recherche : une évolution de la société vers le *managérialisme*, des réformes structurelles de modernisation de la gestion publique et des restrictions budgétaires.

---

<sup>2</sup> Berland (1999) montre ainsi que le développement du contrôle budgétaire en France est lié à la fois aux nouvelles idéologies managériales du début du siècle et au degré de prévisibilité de l'environnement qui rend possible un contrôle cybernétique.

<sup>3</sup> Même si nous n'ignorons pas le côté un peu artificiel d'une distinction entre facteurs internes et facteurs externes et avons conscience des interactions entre ces éléments.

• Dans le champ qui est le nôtre, celui des organisations sans but lucratif, les évolutions politiques majeures récentes auxquelles nous nous sommes intéressée sont celles qui s'inscrivent dans le courant du Nouveau Management Public (*New Public Management* (NPM)) et de ses affluents et, plus généralement, du mouvement d'extension de la pensée managériale à toutes les organisations, qui se traduit par une amplification des préoccupations managériales dans les organisations publiques [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « *Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF* », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec]. Le NPM a été défini par Hood (1991) comme « l'ensemble des doctrines administratives sensiblement similaires qui a dominé le programme de réforme bureaucratique dans de nombreux pays membres de l'OCDE depuis les années 1970 ». Pour les organisations publiques, ce mouvement de NPM constitue un paradigme de réinvention du gouvernement (Osborne & Gaebler, 1992), une nouvelle idéologie de gestion (Enteman, 1993), voire une brisure radicale (Pollitt, 1993) qui vise à conduire le secteur public comme une entreprise en y développant l'autonomie de gestion, l'évaluation des résultats et la mise en place de mécanismes de contrôle renouvelés. On assiste alors à un changement de modèle dans les études en administration publique qui évoluent du paradigme bureaucratique classique à un paradigme post bureaucratique (Hernandez, 2006) orienté vers la gestion plutôt que l'administration (Saint Germain, 2001). Associé à ce mouvement, le *managérialisme* – c'est-à-dire le « système de description, d'explication et d'interprétation du monde à partir des catégories de la gestion »<sup>4</sup> – envahit à présent toutes les organisations et irrigue le débat public des notions de pilotage, performance et autres responsabilisations. Nous avons ainsi souligné combien les concepts principaux du contrôle de gestion envahissaient les organisations et combien le modèle de son application – réelle ou fantasmée – dans les entreprises privées devenait une norme incontournable, signe de bonne gestion, que se devaient d'appliquer les autres organisations [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, Economie et Management, avril].

Plusieurs courants théoriques sont à l'origine des réformes de la gestion publique. La théorie des choix publics, tout d'abord, postule que l'individu, rationnel et égoïste, cherche à maximiser ses gains, fut-ce au détriment du groupe auquel il appartient. Ce comportement opportuniste conduirait à un gonflement régulier du secteur public ainsi qu'à des inefficiences dans la gestion des organisations publiques (Varone, 1998). Pour remédier à cette situation, l'une des solutions consisterait à instaurer un contrat permettant d'établir une nouvelle relation entre le politique, qui fixe les résultats à atteindre, et l'administratif, qui détermine les moyens à utiliser, et de passer d'une structure bureaucratique gouvernée par le respect des processus et des règles à une structure gouvernée par les résultats. L'ancrage théorique est alors celui de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) qui s'applique à la relation nouée entre un mandant (« le principal ») et un mandataire (« l'agent »). Dans le cadre du mandat, le principal accorde un contrat à l'agent qui fixe à celui-là des objectifs mesurables, ce qui en facilite l'évaluation, et lui offre en retour une relative liberté de manœuvre exécutoire. Ce contrat permet de réduire les divergences d'intérêt qui peuvent exister entre principal et agent. Dans les organisations publiques, pour éviter que les agents ne se créent des espaces de liberté excessifs –

---

<sup>4</sup> Chanlat J.F. (1999), *Sciences sociales et management, plaidoyer pour une anthropologie générale*, Ste-Foy, Les Presses de l'Université Laval, Paris, ESKA. p. 20.



renforçant l'asymétrie d'information qui existe entre les politiques (les principaux) et les administratifs (les agents) – on dote ces derniers d'outils de contrôle et de pilotage inspirés de ceux qui existent dans les entreprises, en vertu du principe du managérialisme selon lequel les pratiques de management de secteur privé ne peuvent que profiter au secteur public, dans la mesure où toutes ces organisations présentent des similitudes fortes sur le plan de leur gestion.

- Dans ce contexte de « managérialisation » de la société, les récentes réformes de la gestion publique<sup>5</sup>, en France ou à l'étranger, portent en elles des outils, des techniques, des concepts familiers aux gestionnaires. L'évolution idéologique de la société vers les valeurs de l'entreprise pousse ainsi les administrations et les organisations publiques à se tourner vers les outils du management. Ces réformes de la gestion publique sont d'ailleurs qualifiées de « gestionnaires » dans la mesure où elles visent à apporter au secteur public des idées et des méthodes nouvelles, inspirées pour la plupart de techniques de gestion empruntées au secteur privé, et entendent mobiliser le levier du changement des pratiques de gestion pour réformer l'État [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec].

Les outils, techniques et concepts du contrôle de gestion sont les premiers concernés par cette importation et, d'ailleurs, en France, le Comité interministériel pour la Réforme de l'État (CIRE) a érigé, en octobre 2000, la généralisation du contrôle de gestion dans les services comme moyen de modernisation de la gestion publique. Plus récemment, la réforme budgétaire, portée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), a créé les conditions institutionnelles et légales pour que la dépense publique puisse être désormais gérée par les résultats et a fait de la « gestion par la performance » la pierre angulaire de la réforme de l'État et l'antithèse de son mode de gestion traditionnel, présenté comme archaïque et contre performant [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Cellier F.) (2005), Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance, Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure », Paris, décembre]. Dans ce contexte le contrôle de gestion est de nouveau présenté comme une « fonction centrale [...] qui doit permettre aux gestionnaires d'assurer leur responsabilité de pilotage des politiques publiques, et les aider à identifier les leviers permettant d'améliorer l'efficacité et la qualité de leur action »<sup>6</sup>. Par ailleurs, en faisant de l'autonomie et de la responsabilisation des gestionnaires l'un des piliers de la modernisation de la gestion publique, ces réformes ont conduit à une multiplication des centres de décision et, de fait, à l'émergence d'une demande de management pour soutenir et accompagner ces centres dans leurs nouvelles responsabilités.

Tous ces changements dans leur environnement ont fait émerger peu à peu l'idée que les organisations publiques devaient dorénavant être gérées dans une optique économique et gestionnaire, et non plus seulement administrées dans leur fonctionnement opératif quotidien, comme

---

<sup>5</sup> Celles entreprises depuis le début des années 80 dans la plupart des pays de l'OCDE.

<sup>6</sup> Minefi, PLF 2007 – les grandes orientations. De même, le comité interministériel d'audit des programmes indiquait, dans son rapport d'activité de novembre 2006, que le « pilotage par la performance [requérait] que [...] les responsables de programmes [soient dotés] d'outils de contrôle de gestion ».

C'était le cas jusque là [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec].

- Cette idée connaît un écho d'autant plus fort que le contexte budgétaire est marqué par des déficits publics importants qui contribuent à renforcer le besoin d'outils de contrôle et de pilotage pour faire face à la demande accrue d'efficacité financière<sup>7</sup>. Rochet (2004) souligne ainsi que la réforme budgétaire intervient à un moment où les dépenses publiques ont atteint un niveau préoccupant par leur mode de financement, l'endettement, et le rendement décroissant des services publics<sup>8</sup>. Dans un tel contexte, limiter les déficits publics tout en conservant des services publics forts implique d'améliorer l'efficacité de ces derniers et de prendre en compte la divergence entre logique budgétaire et efficacité. C'est en effet la tension entre ces deux éléments – tension qui se renforce avec l'accroissement des dépenses publiques<sup>9</sup> – qui explique la volonté affichée de faire évoluer la culture de gestion des moyens vers une logique de programmes et d'objectifs et, pour ce faire, de recourir aux outils développés dans les entreprises pour répondre à des préoccupations similaires [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec]. Dans le champ qui est le nôtre, et plus particulièrement dans celui qui rassemble les organisations culturelles, ces tensions budgétaires ont été souvent subies très durement par les organisations, les budgets de la culture servant fréquemment de variables d'ajustement pour éviter des déficits publics trop importants.

Les organisations ont alors été contraintes de s'outiller pour faire face à deux phénomènes induits par ces restrictions budgétaires. Le premier est lié à la justification de la dépense publique, les institutions qui constituent nos terrains de recherche étant, en effet, souvent perçues comme des structures « budgétivores ». Or, dans un contexte de restriction budgétaire, et pour maintenir un niveau de subvention suffisant par institution, les bailleurs de fonds publics se voient confrontés à une alternative qui consiste soit à accroître les subventions au rythme minimum de celui d'accroissement des charges de l'organisation<sup>10</sup>, soit à distribuer celles-ci entre un plus petit nombre d'institutions. En effet, dans ces structures, un désengagement financier, même relativement faible, du principal bailleur de fonds se répercute automatiquement sur la fraction du budget consacrée à l'activité, risquant d'entraîner des effets de seuil importants. Par exemple, dans un théâtre lyrique la diminution de budget global équivaut à une diminution du budget consacré à la production artistique dans la mesure où il est impossible, à court terme, d'agir autrement qu'à la marge sur les frais structurels de ces organisations. Or, en matière d'activité artistique, il existe un effet de seuil en deçà duquel il devient impossible de lancer des créations ou même des coproductions. L'opéra<sup>11</sup> s'expose alors à devenir

---

<sup>7</sup> Paradoxalement, ce besoin d'outils de contrôle et de pilotage peut également apparaître dans un contexte d'accroissement des ressources. C'est ce qu'ont vécu les musées en France au début des années 80 et cette manne supplémentaire, conjuguée à la diversification des sources de financement, les a conduit à développer de nouveaux outils de gestion. Cf. Chatelain S. (1998), « *Le contrôle de gestion dans les musées* », *Economica*.

<sup>8</sup> En France, la dette totale des administrations publiques a atteint 1 140 milliards d'euros en 2005, soit 66,5% du PIB, contre 35% en 1990.

<sup>9</sup> Le poids de la dépense publique (prélèvements obligatoires plus sociaux) est de 53,9 % du PIB.

<sup>10</sup> Notamment des charges de personnel qui constituent souvent l'essentiel des charges de ces organisations.

<sup>11</sup> Nous utilisons indifféremment les termes de théâtre lyrique et d'opéra pour désigner l'institution dans laquelle sont créés, produits et/ou représentés les spectacles lyriques.

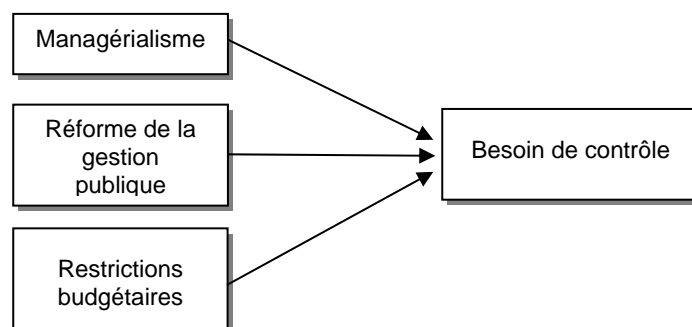
une salle d'accueil polyvalente, ce qui aurait pour conséquence de lui faire perdre toute visibilité et rayonnement extérieur, d'une part, et, d'autre part, d'entraîner à terme des licenciements de l'ensemble de ses masses artistiques [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, Revue Française de Gestion, n°142, janvier-février].

Les institutions éprouvent donc le besoin de justifier le bien fondé des subventions qui leur sont accordées pour faire face à leurs missions, de faire parfois même la démonstration de leur utilité économique. Les outils de contrôle de gestion leur permettent de mettre en relation les moyens qui leur sont octroyés et l'activité qu'elles réalisent, voire les résultats qu'elles obtiennent, mais ils leur permettent également de faire la démonstration qu'elles ne sont plus les organisations affranchies des réalités économiques sous les traits desquelles elles furent longtemps dépeintes, mais bien des structures « sous contrôle », conscientes des enjeux économiques et financiers et gérant de façon responsable leurs moyens. Les outils de contrôle jouent, dans ces deux cas, le rôle de signaux destinés aux observateurs externes des organisations et, en particulier, à leurs bailleurs de fonds [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, Revue Française de Gestion, n°142, janvier-février].

Le second phénomène induit par les restrictions budgétaires est lié au besoin qu'éprouvent les organisations à gérer en interne la pénurie budgétaire et, par conséquent, de se doter des outils appropriés afin d'utiliser de manière optimale leurs ressources et de faire évoluer leurs modes de fonctionnement. Nous y reviendrons ultérieurement (au point 2.1. de cette première partie).

Trois facteurs environnementaux majeurs expliquent donc, selon nous, la demande d'outils de contrôle de gestion que nous avons observée dans les organisations qui ont constitué nos terrains de recherche :

- une évolution idéologique de la société vers le *managérialisme* ;
- des réformes structurelles de modernisation de la gestion publique ;
- et des restrictions budgétaires.



La conjonction de ces trois facteurs, en créant un besoin ressenti par les responsables des organisations, est à l'origine d'une dynamique managériale qui peut être renforcée par des évolutions propres aux organisations.

## **1.2. Trois facteurs organisationnels majeurs**

Si les facteurs environnementaux, et les évolutions qu'ils traduisent, produisent des effets dans les organisations qui observent, de leur fait, un écart croissant entre leurs modalités de fonctionnement et leurs besoins, ils ne sont pas suffisants pour justifier le recours aux outils de contrôle au-delà du simple rôle de signaux que nous avons mentionné ci-dessus.

Les évolutions qui expliquent le développement d'outils de management et de contrôle dans les institutions que nous avons étudiées tiennent, en effet, à la fois à des facteurs environnementaux et à des facteurs organisationnels. Ceux-ci sont liés aux évolutions qu'ont connues récemment ces organisations et, notamment, à l'élargissement de leurs missions, leur ouverture à de nouveaux partenaires et la modification de leurs modalités de fonctionnement.

- Premier type d'évolutions : celles qui concernent la définition des missions dévolues aux organisations. Les BPNL étudiées ont toutes eu, en effet, à faire face à un élargissement plus ou moins important de leurs missions, élargissement lié tout autant à une demande de leurs autorités de tutelle qu'à une évolution des attentes de leurs publics, qui s'est traduit au sein des organisations par un développement des activités réalisées et par la nécessité de faire sans cesse la démonstration de la qualité du service rendu à l'utilisateur. Par exemple, dans les organisations culturelles, aux missions traditionnelles « artistiques », se sont adjointes, depuis quelques années, des missions « périphériques » pédagogiques, sociales, de formation, de conservation des savoir-faire (etc.), voire des missions « annexes », commerciales, de divertissement, ou de gestion de produits dérivés [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. Or cette multiplication des missions – et des activités – génère des charges et oblige les institutions à s'interroger sur la hiérarchisation de leurs missions. Lorsque cette croissance des charges s'accompagne, comme nous l'avons vu, d'une grande incertitude quant aux ressources – voire d'une diminution sensible des ressources – la rigueur s'impose d'elle-même dans les institutions qui cherchent à s'outiller pour y faire face. Elles élaborent ainsi des choix stratégiques qui s'expriment essentiellement au travers de leurs options de programmation et les conduisent à opter schématiquement pour deux grands types de valorisation de leurs activités opposant la conception traditionnelle à une conception plus diversifiée.

Dans les opéras, par exemple, la stratégie « traditionnelle » s'appuie sur des choix de programmation homogènes, basés essentiellement sur des spectacles lyriques. Selon la richesse budgétaire de l'opéra et la taille de son bassin de population, cette stratégie pourra revêtir deux modalités : un choix de programmation large (nombreux spectacles) accompagné d'un petit nombre de représentations de chaque spectacle – le théâtre s'appuie alors sur le public des habitués et des abonnés et doit mobiliser des budgets importants pour créer, louer ou coproduire les nombreux spectacles de la saison – ou un choix de programmation étroit (peu de spectacles) accompagné de

nombreuses représentations de chaque spectacle. Dans ce dernier cas, la programmation traduit la volonté de développer le public et d'ouvrir le théâtre à de nouveaux publics. C'est un choix plus difficile que le précédent car il n'est pas envisageable de compter uniquement sur le public des habitués du théâtre. Le coût de chaque fauteuil sera cependant moins élevé que précédemment.

Opposée à cette stratégie traditionnelle, la stratégie de diversification s'appuie, quant à elle, sur des choix de programmation hétérogènes basés sur des spectacles « divers », c'est-à-dire sur des spectacles qui ne sont plus exclusivement lyriques, l'opéra pouvant même se transformer en « salle d'accueil ». Cette stratégie permet, même en période de situation budgétaire difficile, de proposer au public plusieurs spectacles au cours de la saison, ce qui permettrait de le « *faire venir à échéance régulière* » et ainsi ne pas « *défidéliser une partie du public* »<sup>12</sup>. Il s'agit donc d'un choix quantitatif, visant à la recherche d'un certain équilibre financier par l'ouverture de l'opéra au grand public et la maîtrise des coûts moyens des représentations, contrairement aux choix stratégiques « traditionnels » dans lesquels les coûts sont imprévisibles et peu maîtrisables. Des manifestations originales peuvent également être imaginées pour faire venir le public à l'opéra en dehors des circonstances habituelles. L'opéra-théâtre d'Avignon, par exemple, cherche ainsi à être un lieu ouvert et convivial avec les aper'opéra ou les aper'musique qui proposent des concerts de jeunes artistes - chanteurs ou instrumentistes - suivis d'une rencontre autour d'un verre offert par les vins des Côtes du Rhône. Ces manifestations connaissent un succès grandissant et témoignent du désir du public d'une fréquentation différente de l'opéra.

On comprend les motivations financières qui guident les responsables des institutions entre ces deux grandes stratégies de valorisation. Il est cependant important d'en prendre la mesure en terme de réalisation des missions de l'institution. En effet, et pour poursuivre sur cet exemple, la stratégie de diversification – moins coûteuse – autorise un nombre de créations de spectacles lyriques bien moins importantes que la stratégie traditionnelle. Or, les créations induisent de longs séjours des artistes intermittents – ce qui accroît d'autant les retombées économiques, directes et indirectes, de ces activités – et contribuent également à augmenter le champ d'attraction du théâtre, donc à développer le tourisme culturel. De plus, les politiques de création participent à la visibilité et à la renommée du théâtre lyrique ainsi qu'à la notoriété de sa ville d'implantation, ce que ne peuvent faire les politiques de diversification [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, *Revue Française de Gestion*, n°142, janvier-février.].

Outre ces questions relatives aux choix stratégiques, la diversification de leurs activités conduit parfois les organisations à intégrer des activités marchandes qui doivent être fiscalisées. C'est le cas, par exemple, des cycles de formation continue dans les universités qui doivent être facturés aux entreprises au prix du marché [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2006), *Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. les outils*, *Revue Française de Comptabilité*, novembre.]. Cette intégration justifie doublement le besoin d'outils de gestion. Tout d'abord la fiscalisation de ces activités oblige les institutions à se doter d'une comptabilité analytique permettant

---

<sup>12</sup> Dixit l'un de nos interlocuteurs.

d'isoler les coûts de ces seules prestations afin d'en déterminer les résultats pour en permettre l'imposition. Ensuite, ces activités marchandes, parce qu'elles ne participent pas à proprement parler du cœur de mission de l'organisation, n'ont vocation à être maintenues que si elles sont rentables, voire si les bénéfices qu'elles permettent de dégager bénéficient aux activités non marchandes. Là encore, seule la mise en place d'outils de contrôle permet d'éclairer ces questions et de fonder un jugement sur la pertinence de pérenniser de telles activités.

Les évolutions des missions et l'élargissement de leurs activités produisent donc dans les organisations des effets considérables et multidimensionnels. Elles conduisent, par conséquent, les institutions à affronter de nombreuses questions qui les obligent à s'outiller – en ayant recours aux instruments de gestion – pour éclairer leurs choix. En la matière, le contrôle de gestion permet de garantir la cohérence stratégique des activités trop complexes pour être programmées ou automatisées : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent en priorité la cohérence entre la stratégie et les missions des managers, notamment les actions concrètes et quotidiennes » (Bouquin, 2005 c).

- Deuxième type d'évolutions : celles liées à l'ouverture des institutions à des partenaires inédits et notamment aux entreprises. Cette ouverture est d'abord justifiée par la nécessité de développer de nouvelles sources de financement. L'extension des missions et l'intensification des exigences du public<sup>13</sup> nécessitent de trouver toujours plus de financements. Or, il est vite apparu que le financement public ne pouvait suffire à la demande et qu'il fallait, par conséquent, chercher ailleurs les compléments nécessaires.

Ailleurs, ce peut être auprès des publics. Mais l'accroissement du prix du « ticket d'entrée<sup>14</sup> » acquitté par le « client » se heurtant rapidement, dans les BPNL étudiées, à la mission de service public, le levier tarifaire ne peut être mobilisé que modérément par les institutions. De même, l'accroissement de la fréquentation qui, par sa dimension opérationnelle est un paramètre du « chiffre d'affaires », nécessite d'agir sur une variable stratégique difficile à interpréter : la fréquentation, qui illustre et conditionne tout à la fois le succès ou l'insuccès de l'établissement. Les responsables des institutions entretiennent d'ailleurs une relation ambiguë et complexe avec elle : ils réfutent la mesure d'audience (« *l'audimat* ») comme seul indicateur de réussite de leur établissement mais l'utilisent volontiers pour démontrer l'importance de ce dernier [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques, Rapport de recherche, février*]. Il est vrai que les bailleurs de fonds publics peuvent en faire un indicateur clé pour juger de l'efficacité d'un établissement auquel seraient assignés des objectifs, par exemple, de démocratisation, volet essentiel des grandes fonctions du service public culturel depuis le premier ministre d'André Malraux.

Le modèle économique de ces institutions n'est, quoi qu'il en soit, pas de faire supporter le coût des prestations aux usagers. Pour cette raison, les financements complémentaires nécessaires sont à rechercher auprès d'autres partenaires. Les organisations sont donc incitées à se tourner vers des

---

<sup>13</sup> Qui attend une prestation toujours plus personnalisée, des manifestations toujours plus prestigieuses...

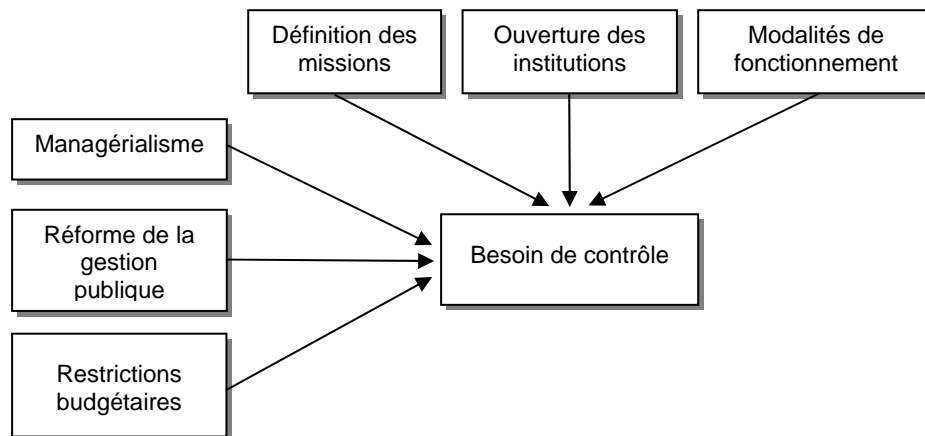
<sup>14</sup> Le droit d'entrée, le billet de spectacle, le droit d'inscription...

partenaires privés ce qui les conduit à composer avec les exigences de ceux-ci, à infléchir parfois leurs choix d'activité pour les rendre plus adaptés aux attentes de ces partenaires et à intégrer un nouveau langage et de nouveaux outils permettant de nouer un dialogue avec ceux-là [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. D'autant que cette ouverture des institutions à de nouveaux partenaires ne prend pas seulement la forme d'accords financiers, elle concerne également les produits diffusés par les institutions, ou encore certains salariés de ces institutions. Ainsi, dans les universités, lorsque des formations par l'apprentissage ou des formations continues sont développées, elles amènent les entreprises à jouer un rôle de parties prenantes dans la délivrance des diplômes. De même, les recrutements récents, en général sur postes contractuels, de responsables administratifs, de secrétaires généraux ou encore de contrôleurs de gestion formés dans le secteur privé a fait pénétrer dans de nombreuses organisations publiques des modes de raisonnement, des techniques, des outils, un vocabulaire différents de ceux qui y existaient antérieurement. Cette « confrontation » du modèle traditionnel – bureaucratique professionnel – de ces organisations avec un modèle entrepreneurial, managérial, a contribué à faire émerger des besoins nouveaux d'information, de gestion et de souplesse de fonctionnement permettant d'impliquer ces nouveaux partenaires au-delà de leur simple participation financière [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*].

- Troisième type d'évolutions : celles qui concernent le cadre juridique et administratif et, plus généralement, les modalités de fonctionnement des institutions dont la rigidité est apparue de plus en plus insupportable au fur et à mesure que celles-ci s'ouvraient sur la société et devaient assumer des fonctions nouvelles dont les exigences semblaient contradictoires avec celles que les établissements connaissaient traditionnellement. Il en est ainsi des questions de partage des responsabilités, de gestion de personnel, d'affectation des recettes, d'autonomie de gestion, de périodicité budgétaire ou encore de manque de précision des instruments de gestion ne permettant pas de connaître les coûts d'une institution, d'en poser un diagnostic financier complet ou encore de répondre de façon satisfaisante à une demande de compte-rendu (*reporting*). On trouvera dans nos travaux quantités d'exemples illustratifs de ces questions [En particulier dans Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*, et dans Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques*, Rapport de recherche, février]. Tous débouchent sur des revendications d'autonomie de la part des organisations. Ces doléances témoignent du besoin de souplesse de ces institutions en matière de conduite de leur gestion. Les travaux empiriques menés ont ainsi montré que bien des outils ont été développés par les organisations afin de contourner les règles de gestion publique jugées souvent trop lourdes face à un environnement en constante évolution. Michel Crozier (1997) soulignait d'ailleurs à ce propos que, face à l'accélération des changements (technologiques, économiques, culturels, sociaux...), le système bureaucratique atteignait ses limites du fait de sa rigidité qui s'oppose à l'efficacité nécessitant participation, coopération et équilibres fluides. Il faut cependant signaler que des évolutions majeures sont en train de se produire, dans les domaines comptable et budgétaire mais également dans le domaine plus vaste de la gestion publique, à la suite du mouvement amorcé par la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances et que ces évolutions devraient contribuer à desserrer certaines des contraintes mentionnées par les

organisations [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.]. Ainsi, la lame de fond de la responsabilisation, poussée par le mouvement du NPM, s'inscrit et répond au besoin exprimé d'autonomie. Elle témoigne d'un principe contractuel bien connu en contrôle de gestion : plus d'autonomie en échange de plus de responsabilité.

Nous avons identifié trois grandes familles d'évolutions « organisationnelles » expliquant, dans les structures que nous avons étudiées, l'émergence du besoin de contrôle de gestion. La présentation séquentielle qui en a été faite ne doit pas laisser penser que ces évolutions sont cloisonnées. Elles se conjuguent, évidemment, entre elles mais également avec les évolutions environnementales. Schématiquement on peut dire que ces évolutions, environnementales et organisationnelles, placent les institutions étudiées dans un environnement marchand, potentiellement porteur d'antagonismes avec leurs objectifs opérationnels et leurs modes de fonctionnement traditionnels.



Ces évolutions, multiples et interdépendantes, conduisent les gestionnaires des organisations étudiées à rechercher les moyens d'intégrer une rationalité économique dans des institutions traditionnellement soumises aux rationalités politiques et professionnelles. Face à cette nécessité beaucoup se sont tournés vers les entreprises pour y chercher une certaine logique entrepreneuriale, y trouver un nouveau modèle de gestion qui soit à la fois adapté à leurs spécificités et qui leur permette de faire face à des défis inédits. Il s'agit, en effet, de développer un cadre de gestion qui puisse intégrer ces différentes contraintes et évolutions sans pour autant conduire les organisations à renoncer à leurs missions de service public. Ce cadre de gestion doit comporter des outils, permettant de prendre en charge ces évolutions afin de ne pas trop les subir, des techniques permettant de concilier les exigences du service public et les principes de gestion d'une entreprise, des procédures intégrant les tensions entre le court terme et le long terme, l'utilisateur et le client, les ressources privées et les ressources publiques, les ressources propres et les ressources allouées...

Ce sont donc essentiellement des procédures d'autocontrôle qui sont mises en place. Elles soumettent les organisations à un mode de régulation « bureaucratique », par opposition à une



régulation « économique » par les mécanismes du marché ou à une régulation « politique » par la mise en place d'une planification étatique (Burlaud & Simon, 2003). Pour bon nombre de ces procédures, les outils traditionnels du contrôle de gestion ont pu apparaître comme porteurs de solutions et en mesure de faire face à ces nouveaux besoins.

*1. Des évolutions environnementales et organisationnelles créent des conditions favorables au développement de systèmes de contrôle de gestion ...*

## **2. ... auxquelles semblent répondre les outils « traditionnels » du contrôle de gestion**

Si maintes particularités et finalités des BPNL étudiées sont remarquables, et conduisent même – nous le verrons ultérieurement – à faire évoluer certains concepts du contrôle de gestion, il n'en demeure pas moins vrai que ces institutions sont également, par bien des aspects, des organisations ordinaires, constituant un milieu social (plus ou moins) structuré et orienté vers des buts communs, et qui doivent réunir et organiser les facteurs de production économiques classiques : le travail et le capital [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques, Rapport de recherche, février.*]. Elles répondent à la définition qu'en donne Desreumaux (2005) : des entités disposant de ressources obtenues auprès d'un univers extérieur, au moins partiellement indépendantes de l'identité de leurs participants, dotées d'une finalité et de buts à poursuivre, et fonctionnant sur un principe d'échange. Ce sont également des organisations ordinaires dans la mesure où elles obéissent à une « rationalité économique » même si le sens de ce terme diffère selon le secteur d'appartenance de l'organisation. Schématiquement on pourrait dire que les organisations du secteur privé vont plutôt définir la rationalité économique comme la maximisation des profits alors que les organisations à but non lucratif la définiraient davantage au travers du respect du budget ou de la minimisation des coûts compte tenu d'un niveau de service donné.

En leur qualité d'organisations ordinaires, ces établissements vont avoir recours à des outils « traditionnels » du contrôle de gestion qui vont leur permettre d'intégrer les évolutions environnementales et organisationnelles que nous avons mentionnées *supra* et de faire face au double risque d'inefficacité allocative (excès d'offre, surproduction de certains services) et d'inefficience productive (gaspillage de ressources, coûts de production excessifs) qui les menace (Burlaud & Simon, 2003).

Elles développent pour cela des outils d'autocontrôle axés principalement sur la mesure de leur performance mais qui nous semblent répondre davantage à une demande externe qu'à un véritable besoin d'instrumentation interne.

### **2.1. Des outils importés de la panoplie classique du contrôle de gestion...**

On distingue généralement trois moments dans le processus de contrôle : la finalisation (avant l'action), le pilotage (pendant l'action) et la post évaluation (après l'action) : « Le contrôle de gestion

du modèle classique repose sur un pilotage amont – aval (objectifs - moyens), une délégation de pilotage rendue possible par la définition préalable des finalités poursuivies et moyens alloués (finalisation) et par la mesure des résultats obtenus à des points de rendez-vous (post évaluation) » (Bouquin, 2005 c).

A chacun de ces trois moments correspondent des outils qui permettent de répondre aux besoins particuliers de la phase dans laquelle ils s'inscrivent. Dans les organisations étudiées, et en dépit des obstacles techniques rencontrés, des outils de contrôle peuvent être – et parfois ont été – développés dans chacune de ces trois phases. Nous donnons ici quelques exemples emblématiques des questions et outils propres à chacune des trois phases. D'autres exemples pourront être trouvés dans les publications regroupées en annexe de cette note de synthèse.

### **2.1.1. La finalisation**

La phase de finalisation est celle qui intervient avant l'action et qui permet de traduire les missions et les finalités de l'organisation en objectifs chiffrés sur un horizon déterminé. C'est une phase qui a longtemps été négligée par le management public qui mettait l'accent sur les budgets (moyens) et non sur les productions (résultats), ce qui avait pour corollaire de juger de la qualité d'un « gestionnaire » à l'aune du seul respect formel de son budget et indépendamment de toute référence à ses résultats. Or le contrôle de gestion ne peut prendre place que dans des organisations finalisées, c'est-à-dire des organisations qui ont des objectifs et une stratégie articulée sur ces objectifs et déclinée à différents niveaux (Burlaud & Simon, 2006). Nous avons ainsi souvent été frappée de l'absence d'objectifs précis assignés aux organisations qui ont constitué nos terrains de recherche de la part de leurs autorités de tutelle et/ou de leurs principaux bailleurs de fonds. Ceux-ci semblaient ne pas vouloir s'engager sur ce terrain, arguant de leur non-compétence en matière opérationnelle<sup>15</sup> et d'une volonté de non-ingérence dans les choix des institutions. Les objectifs énoncés sont donc quasiment purement budgétaires et les cahiers des charges absents ce qui ne permet pas d'apprécier la teneur des débats afférents aux objectifs assignés aux organisations ainsi qu'à la structuration de ces objectifs au regard des politiques (culturelles ou autres) respectives des partenaires concernés [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques*, Rapport de recherche, février.].

Tant que le contexte budgétaire est confortable et que la demande de compte-rendu de la part des autorités de tutelle est réduite au respect formel du budget, un outil permettant d'acquérir une information pour améliorer les résultats ou faire un lien entre les moyens engagés et les résultats obtenus peut sembler sans grand intérêt ou apport. Le contrôle de l'activité par le gestionnaire peut alors être réduit à un contrôle en « amont » de l'exécution, visant uniquement à s'assurer que les choix d'activités contribuent à la réalisation des objectifs et missions de l'établissement et ne sont pas dictés par les seules préférences des opérationnels, hors du contexte organisationnel [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*.].

---

<sup>15</sup> Par exemple artistique pour les organisations culturelles.

Mais si l'un de ces deux éléments de contexte vient à changer – c'est-à-dire si le contexte budgétaire devient moins confortable et/ou si les autorités sont plus exigeantes en matière de compte-rendu – alors les organisations vont devoir faire évoluer leurs outils de contrôle afin de préciser les objectifs qu'elles vont atteindre avec les moyens qui leur sont dévolus. Elles y sont incitées car l'insuffisante précision des objectifs stratégiques (en amont du fonctionnement des organisations) se retrouve naturellement au moment de l'évaluation de leur activité (en aval du fonctionnement), dont l'ensemble des dimensions et des contributions est alors souvent sous-estimé par les bailleurs de fonds et/ou les autorités de tutelle [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, *Revue Française de Gestion*, n°142, janvier-février.].

Des outils de contrôle vont permettre, lors de la phase de finalisation, de traduire sous une forme opérationnelle les missions définies par les autorités de tutelle afin de démontrer que les choix d'activité ou les choix stratégiques réalisés par l'organisation contribuent à la réalisation de ses objectifs. C'est, de plus, par rapport à des buts quantifiables et précis que l'organisation pourra construire un système de contrôle et de pilotage lui permettant de définir les moyens nécessaires à la mise en œuvre de ses objectifs et, par conséquent, d'en mesurer les résultats. C'est ainsi, par exemple, que le succès de la politique culturelle d'une ville ne fait en général pas l'objet d'une appréciation quantifiée et objective de la part des élus qui ont le sentiment d'être suffisamment proches de leurs administrés pour percevoir les succès et les motifs d'insatisfaction. Ne retenant en général que la seule variable de fréquentation pour apprécier le succès de l'organisation, ils négligent de fait les contributions de ces organisations à des missions plus vastes – telles que la cohésion sociale, l'éducation ou encore la démocratisation de la culture – et assimilent service public et service du public [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, *Revue Française de Gestion*, n°142, janvier-février.].

Les autorités publiques devraient pourtant avoir besoin d'évaluer les résultats de leurs politiques en assurant aux choix publics les meilleures conditions de pertinence et d'adéquation avec les besoins qu'ils ont pour mission de satisfaire afin d'offrir une utilisation optimale des ressources de la collectivité. Un rapport du Conseil Economique et Social (1990) précisait ainsi que la réussite de l'évaluation des politiques publiques impliquait « des objectifs aussi clairement définis que possible, des hypothèses préalables, des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, des rendez-vous réguliers ». Il s'agit donc à la fois, au niveau des bailleurs de fonds publics, d'émettre un jugement de valeur sur la réalisation des politiques et, au niveau des acteurs de ces politiques – les organisations – d'élaborer les indicateurs qui permettent de mesurer leurs contributions aux différents aspects des politiques publiques (culturels, éducatifs, sociaux, économiques...).

La formulation écrite de la part des bailleurs de fonds publics de leurs recommandations et l'orientation des institutions sur la politique à mettre en œuvre en contrepartie des financements versés contribueraient à assurer l'adéquation de ces objectifs avec les politiques poursuivies. Pendant

longtemps ces éléments de finalisation furent très insuffisants. Avec la mise en place de la LOLF<sup>16</sup> on peut considérer qu'un pas considérable a été réalisé en ce sens dans la mesure où l'ensemble des politiques publiques est apprécié au travers des projets annuels de performance (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP), documents de synthèse polarisés sur la performance qui formalisent l'engagement des responsables de programme sur des objectifs et des résultats à atteindre, mesurés au moyen d'indicateurs précis et assortis de cibles. Or, pour pouvoir être atteints, les objectifs de performance nationaux doivent orienter le pilotage de l'action des services, des opérateurs mais aussi, plus largement, de l'ensemble des organisations participant aux missions de service public et disposant des moyens inscrits au programme<sup>17</sup>. Les objectifs nationaux doivent donc être traduits en objectifs opérationnels, intermédiaires, accessibles aux services auxquels ils s'adressent et permettre à ces derniers d'apporter des réponses à la mission générale qui leur est confiée sous forme de plans d'action. Les objectifs opérationnels sont donc des objectifs de performance dont la valeur-cible, ou le champ d'application, est adaptée au contexte local, ou des objectifs intermédiaires de production de services, d'activité, etc. [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec].

Dans les organisations, cette réflexion sur les missions et sur la déclinaison des objectifs de performance devrait permettre de formuler des objectifs précis et opérationnels en fonction desquels il sera possible d'apprécier les contributions aux objectifs des politiques des partenaires concernés et de juger de l'adéquation « moyens alloués / objectifs assignés ».... engageant en cela un débat beaucoup plus conflictuel et plus risqué<sup>18</sup> – mais aussi plus riche d'enseignements - que celui centré sur les seuls moyens qui sert souvent « d'alibi » à l'absence de discussion sur les objectifs.

### **2.1.2. Le pilotage**

La deuxième phase est celle du pilotage de l'action. C'est la phase qui consiste à « organiser un suivi du déroulement, anticiper, entreprendre les actions correctives que des déviations éventuelles rendent nécessaires pour arriver au but fixé, voire changer de but. Cela exige d'être capable de faire le point sur l'existant (interne et externe), d'en inférer l'avenir proche pour évaluer les chances de respecter les buts retenus, d'identifier les actions correctives appropriées, de spécifier les rôles des intervenants dans leur mise en œuvre » (Bouquin, 2005 c). Des outils très proches de ceux implantés dans les entreprises sont alors développés par les organisations non lucratives. Mais ils y prennent en général leur forme la plus simple, dans la mesure où la pression concurrentielle n'est pas si forte qu'elle exige une gestion très sophistiquée. Nous présentons ici quelques éléments de réflexion liés aux trois outils de pilotage principaux que sont la procédure budgétaire, la comptabilité analytique (ou comptabilité de gestion) et les tableaux de bord.

---

<sup>16</sup> Bon nombre des organisations constituant notre champ de recherche sont touchées, même de façon indirecte, par la LOLF.

<sup>17</sup> Par exemple les opérateurs de l'Etat – entités dotées de la personnalité morale, contrôlées par l'Etat – qui gèrent des crédits, emploient des agents de l'Etat et sont les maîtres d'œuvre d'une politique dont l'Etat est responsable, sont concernés indirectement par la LOLF bien que cette réforme ne soit applicable juridiquement qu'à l'Etat seul. Un volet leur est d'ailleurs consacré dans les documents de synthèse (PAP et RAP).

<sup>18</sup> Nous verrons ultérieurement les risques inhérents à l'appréhension de la performance au travers de systèmes d'indicateurs.

- Dans les organisations étudiées l'essentiel de la mission du gestionnaire repose sur la procédure budgétaire, pierre angulaire de leurs systèmes de gestion. En la matière, nos travaux nous ont conduite à distinguer le budget « administratif » du budget « outil de gestion » qui permet de gommer les imperfections et rigidités de la comptabilité publique par des pratiques correctrices [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.].

En effet, le budget administratif, qui régit l'essentiel du fonctionnement des organisations étudiées, est porteur de caractéristiques qui induisent, au sein de ces organisations, des comportements bureaucratiques et très éloignés d'une logique de responsabilisation des acteurs. C'est ainsi que les modes de gestion de ces organisations sont le plus souvent tournés en amont vers la recherche de subventions et en aval vers le financement du déficit. Les procédures en vigueur n'encouragent pas les acteurs à prendre en charge leurs institutions. Le budget comprend ainsi en général des dépenses pour des montants limitatifs alors que les recettes y figurent pour un montant estimatif. Le montant des dépenses calibre implicitement les charges de l'année puisque, s'il est impossible de le dépasser, il est également conseillé de « ne pas être trop en deçà sinon le surplus est perdu et ouvre la porte à des restrictions budgétaires l'année suivante »<sup>19</sup>.

Par ailleurs, le fait que la négociation budgétaire soit en général marquée par une logique de reconduction de la dépense passée a pour conséquence que le budget devient - pour chacune des deux parties - un droit, ou une revendication, et non le moyen de réaliser une performance. On connaît les effets pervers de ce type de mécanisme qui conduit notamment à exclure tout projet susceptible d'aboutir à la présentation d'un budget trop différent de celui de l'année précédente et à constituer des « matelas » budgétaires pour protéger le budget de réductions éventuelles. Le concept de *slack*, mis en évidence par Cyert et March (1963), est au cœur de ces comportements : il traduit la volonté des acteurs d'obtenir le contrôle du montant maximal de ressources (intention de ressources) et de maximiser leurs chances d'atteindre leurs objectifs (intention d'évaluation de la performance) (Sponem, 2004). Concernant les recettes, si elles ne sont pas réalisées, « ce n'est pas totalement grave [...] il n'y a pas de conséquences »<sup>20</sup>. Les responsables des institutions ont ainsi l'impression d'être déresponsabilisés et de ne pas être encouragés à développer leur activité.

En outre, les organisations étudiées semblent évoluer dans un système incrémentaliste reposant sur un mode de financement choisi par les autorités de tutelle établi sous forme de reconduction des sommes octroyées l'année précédente affectées d'un coefficient multiplicateur (le taux d'inflation, le plus souvent). Implicitement le montant des budgets calibre les demandes de subventions, quel que soit le niveau d'activité de l'organisation, afin de ne pas donner prise à d'éventuelles diminutions budgétaires ultérieures. Les organisations sont donc enfermées dans une logique bureaucratique et vont avoir tendance à accroître leurs dépenses au cours d'un exercice afin de justifier les demandes des ressources nouvelles ou, tout du moins, de ne pas donner prise à d'éventuelles réductions

---

<sup>19</sup> Dixit un responsable de théâtre lyrique in Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques*, Rapport de recherche, février.

<sup>20</sup> Dixit un responsable de théâtre lyrique in Chatelain-Ponroy S. (en coll.), *ibid.*

budgétaires [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.]. Ce système incrémentaliste n'est pas le seul possible. Il pourrait être possible de développer, par exemple, un système de type incitatif reposant sur un mode de financement basé sur des critères d'évaluation quantitatifs c'est-à-dire en fonction des résultats de l'organisation. Ce système permettrait de responsabiliser les acteurs mais pose deux nouvelles questions. Il nécessite tout d'abord une traduction opérationnelle des objectifs assignés aux organisations sous forme d'indicateurs, une production d'informations fiables et une motivation des acteurs. Il pose ensuite la question du lien entre dotation budgétaire et critères d'évaluation, lien qui ne saurait être automatique. En effet, les BPNL relèvent en général de budgets publics qui sont construits sous contrainte d'enveloppe globale en fonction du contexte économique et de la situation des finances publiques. Ces organisations connaissent donc un mode de régulation financière, c'est-à-dire que l'évolution de leurs dépenses est encadrée indépendamment de leur volume d'activité prévisionnel. La détermination des dépenses reste donc un exercice essentiellement politique. D'ailleurs, la mission chargée d'examiner les conditions de mise en œuvre de la LOLF rappelait la nécessité de distinguer la performance de l'attribution des crédits en notant que « les deux processus [devaient] rester parallèles »<sup>21</sup>. La loi organique ne modifie pas cela, et cette déconnexion des objectifs et des moyens des organisations pose la question des fondations du système de gestion par la performance.

Sur le thème du lien entre la mesure de la performance et l'allocation de ressources, une deuxième question se pose : faut-il encourager financièrement les bonnes performances et/ou punir – et comment ? – les mauvaises performances ? Récompenser financièrement les bonnes performances – par l'octroi de ressources supplémentaires – semble naturel mais ne tient pas compte des questions de coût et de priorités du gouvernement. Ainsi, en période de restriction budgétaire, la règle de récompense financière devrait-elle être maintenue pour des administrations performantes délivrant des activités jugées non prioritaires ? En outre, l'attrait de fonds supplémentaires peut constituer une incitation à produire des informations biaisées. D'un autre côté, en matière de mauvaises performances, une sanction sous forme de diminution de ressources peut contribuer à dégrader plus encore la performance de l'organisation en l'obligeant, de fait, à diminuer son activité. Inversement, si aucune sanction n'est liée à de mauvaises performances cela risque de pérenniser ces dernières et, de surcroît, de décourager les organisations performantes [Chatelain-Ponroy S. (2005), *Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.*].

Les caractéristiques du budget administratif en font donc, *de facto*, un outil davantage bureaucratique que gestionnaire. C'est pourquoi, lorsque les organisations ressentent le besoin de développer la prise en charge de leur gestion, elles réalisent alors l'articulation de deux budgets :

---

<sup>21</sup> Lambert A., Migaud D. (2005), *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, rapport au gouvernement*, La documentation française, septembre.

- le budget externe (attributif), issu de la séquence budgétaire de l'Etat, traduisant l'allocation de fonds et qui ne peut être un instrument de contrôle de gestion en raison de son caractère trop étroitement administratif et juridique<sup>22</sup> ;
- le budget interne (outil de gestion), qui résulte de la répartition du budget externe et des ressources propres de l'organisation entre ses différentes fonctions ou services. C'est sur ce dernier que peut s'appuyer un véritable système de gestion prévisionnelle à court terme. En effet, la somme des dépenses effectuées par les organisations n'indique pas la manière dont les ressources ont été consommées et ne permet pas de savoir s'il existe un véritable contrôle de l'activité garantissant qu'il n'y a pas eu de gaspillage excessif, ce qui peut être le cas même à l'intérieur d'un cadre budgétaire strict comme l'est celui de la gestion publique. Le budget interne permet de choisir des projets et de leur allouer des moyens en s'efforçant de modéliser les relations entre moyens et résultats et en faisant du budget un « contrat » matérialisant l'engagement des acteurs envers certains objectifs et celui de l'organisation (ou du bailleur de fonds) envers certains moyens. L'inscription d'une dépense au budget ne vaudrait alors pas nécessairement autorisation de l'engager puisqu'il resterait, au moment de mettre le projet à exécution, de vérifier qu'elle reste justifiée (Bouquin 2005 c).

- Deuxième outil de pilotage, la comptabilité de gestion vise, quant à elle, à offrir une certaine transparence dans les coûts des différentes activités ou productions des organisations afin d'éclairer les choix et de permettre les arbitrages. C'est un instrument d'information permettant de décomposer les coûts et ainsi de les contrôler. En ce sens, elle est un premier pas vers une gestion plus rigoureuse ou, du moins, plus responsable : elle fournit une partie des informations contenues dans le système d'informations de gestion et facilite ainsi la prise de décision mais permet également d'orienter le comportement des acteurs et d'encourager la convergence vers les objectifs de l'organisation.

C'est, en effet, dans la mesure où ces coûts peuvent être connus que les gestionnaires publics ont les moyens de rendre compte de la réalisation des missions de leurs services, et de justifier l'utilisation des crédits qui leur sont alloués. En la matière, la difficulté technique la plus importante à laquelle doivent faire face les promoteurs des systèmes de calcul de coûts est liée à la dispersion des éléments constitutifs des coûts. Celle-ci rend très difficile leur recensement et, de ce fait, leur consolidation. En effet, les BPNL étudiées ne disposent en général pas d'un budget global, regroupant l'ensemble de leurs moyens et donc de leurs charges, et un travail de reconstitution est par conséquent nécessaire pour permettre des comparaisons dans le temps, mais aussi entre institutions.

---

<sup>22</sup> Même si : 1) des principes tels que la fongibilité asymétrique devraient permettre désormais de donner une souplesse nouvelle à la consommation des moyens et 2) les dispositions de la LOLF montrent que l'esprit de cette loi est de réformer l'Etat, et la gestion publique, au travers de la rénovation des règles budgétaires (*dixit* Franck Mordacq, in La lettre du management public, n°60, novembre – décembre 2005).

C'est ce que nous avons fait, par exemple, au cours du travail réalisé pour les théâtres lyriques [Chatelain-Ponroy S. (2003), *Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, Comptabilité – Contrôle – Audit, tome 9, volume 1, mai*]. De ce point de vue, l'autonomisation des comptes des organisations, ainsi que l'adoption d'un système de comptabilité de gestion, ne peuvent que favoriser la clarté des informations financières reflétant leurs activités.

Les difficultés de recensement des charges sont liées à des aspects techniques qui s'apparentent aux traitements qui sont réalisés par les entreprises pour les charges supplétives, les éléments non incorporables ou encore les abonnements de charges ou de produits : reconstitution des informations manquantes, retraitement des écritures d'ordre, correction des règles de rattachement, désagrégation des éléments disparates, etc. Ces difficultés techniques peuvent être résolues dès lors que l'on accepte d'y consacrer du temps<sup>23</sup> et elles devraient même s'amoindrir avec l'évolution actuelle des finances publiques – traduisant le passage d'une comptabilité des droits constatés à une comptabilité d'exercice, où les mouvements financiers sont enregistrés quand ils sont décidés et non quand ils sont décaissés – qui augure un rapprochement avec les principes de la comptabilité privée.

Mais si les difficultés techniques peuvent être aplanies, il n'en est pas de même des difficultés de recensement liées aux réticences des gestionnaires qui soulignent volontiers l'impossibilité et la vanité d'un recensement complet des coûts induits par les organisations, arguant du « manque de culture de gestion » des acteurs et du risque d'incompréhension et de mouvements d'humeur généré par de telles informations [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques, Rapport de recherche, février*]. C'est d'ailleurs un risque qui avait été déjà souligné par Patrick Gibert (1983) qui signalait que si certains coûts étaient facilement acceptés c'est qu'ils étaient méconnus et qu'il existait un risque de les faire apparaître comme insupportables en les explicitant : « le service public rendu à n'importe quel prix [ne le serait] souvent que parce que celui-ci n'est pas mesuré ». Les outils de gestions sont en effet porteurs d'un langage qui véhicule une vision du monde et peut contribuer à infléchir les modes d'organisation en place. Nous y reviendrons ultérieurement.

- Enfin, troisième outil de pilotage, les tableaux de bord offrent un outil d'information souple, comportant quelques indicateurs significatifs associés à des seuils d'alerte, qui permet de coordonner et de contrôler les actions d'une organisation, en intégrant la rationalité doublement conditionnée qui caractérise les organisations étudiées<sup>24</sup> : logique sociale de l'action politique et logique micro-économique de leur activité. Il comportera par conséquent des indicateurs de suivi autorisant la mesure des performances de l'organisation en fonction de ses préoccupations (rayonnement, analyse des activités spécifiques, fonctionnement, etc.) mais également des indicateurs susceptibles de justifier la continuité des investissements de fonds publics (sauvegarde d'éléments du patrimoine

---

<sup>23</sup> Des voies d'amélioration sont néanmoins possibles avec le développement d'outils de calcul de coûts systématiques qui permettront, à terme, de limiter le travail « artisanal » de reconstitution. Là encore, la LOLF – et l'exigence qu'elle porte en matière d'analyse du coût des actions – devrait agir comme un catalyseur pour l'ensemble de ces démarches.

<sup>24</sup> Nous ne faisons que mentionner ici cette notion de double rationalité qui sera développée en seconde partie, au point 1. : « Les outils et techniques doivent être adaptés aux spécificités des organisations... ».



national, impact économique et social sur le territoire, satisfaction de la population, etc.) [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2003), *Quel avenir pour les théâtres lyriques ?*, Revue Française de Gestion, n°142, janvier-février.].

Les tableaux de bord sont donc, tout à la fois, des instruments de communication et de décision, qui permettent au gestionnaire d'attirer l'attention des acteurs sur les points clés de leur activité, et des outils d'aide à la gestion, conçus pour analyser la performance. Leur très grande souplesse et leur adaptabilité aux caractéristiques et aux besoins des organisations dans lesquelles ils prennent place en font des outils susceptibles de pénétrer facilement dans des milieux résistant aux outils traditionnels de comptabilité de gestion soit du fait de leurs coûts (financiers et humains pour les plus petites des organisations), soit du fait de leur non adaptation (culturelle notamment : c'est le cas dans bon nombre de bureaucraties professionnelles).

Les tableaux de bord présentent l'immense qualité de permettre une mesure multidimensionnelle de l'activité et des performances des organisations. Or, dans les BPNL, peut-être plus que dans n'importe quelle autre organisation, le concept de performance est multidimensionnel [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Cellier F.) (2005), *Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance*, Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure », Paris, décembre.]. Les critères de rentabilité, de performance financière, de productivité ne peuvent donc y occuper une place centrale et il est nécessaire de mettre en place des outils de mesure adaptés à chacune des facettes de la performance comme le firent, par exemple, Kaplan et Norton (1996) lorsqu'ils présentèrent leur *Balanced Scorecard* comme une réponse aux faiblesses inhérentes à la gestion des organisations basée uniquement sur des indicateurs financiers. Cette multiplicité du concept de performance implique que le contrôle de gestion quitte le cadre presque exclusivement comptable du système d'information traditionnel pour prendre en compte des indicateurs qualitatifs ou physiques et ainsi piloter l'ensemble des aspects stratégiques en saisissant toute la complexité et le caractère multidimensionnel de l'activité. Rochet (2003) rappelle ainsi que l'indicateur financier est de fort peu d'utilité pour qualifier une politique publique puisqu'il est parfaitement possible de bien gérer une très mauvaise politique. De même, une mesure unique ou simpliste de la performance, lorsque celle-ci est multidimensionnelle, risque de provoquer de nombreux effets pervers. L'expérience de la Nouvelle-Zélande, qui a développé pendant des années un système de gestion administrative basé sur les produits (*outputs*) plutôt que les impacts (*outcomes*), montre que de tels systèmes peuvent déboucher sur une inefficacité des politiques publiques.

Il convient donc de renoncer à une unité de mesure unique (l'unité monétaire), et par conséquent, à une homogénéité de l'information et à une agrégation des différents éléments en un indicateur synthétique unique, pour pouvoir couvrir un champ plus large. Les systèmes d'évaluation des retombées économiques des organisations non lucratives sont ainsi basés sur tous les éléments quantifiables, et non sur ceux qui sont valorisables au seul plan comptable. Ils permettent ainsi de rendre compte du fait que la responsabilité du manager de ce type d'organisation consiste en la confrontation d'impératifs opérationnels (culturels, éducatifs, médicaux, etc.) et sociaux et de nécessités économiques.

Cette solution présente, cependant, une difficulté importante : elle ne rend compte que d'aspects partiels de l'activité étudiée et ne permet donc pas d'obtenir une vision holistique, globale, de la performance. En effet, contrairement aux indicateurs financiers, les indicateurs non financiers ne sont pas « agrégables » et ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise (Poincelot & Wegmann, 2005). L'évaluation retenue rend, par conséquent, toute comparaison dans le temps (pour une même institution) et dans l'espace (entre plusieurs institutions réalisant la même activité ou entre institutions concurrentes dans les arbitrages des bailleurs de fonds) délicate. Cette difficulté n'est pas propre à notre champ d'étude. La comptabilité sociale ou la comptabilité environnementale, par exemple, y ont déjà été confrontées sans pouvoir véritablement y répondre [Chatelain-Ponroy S. (2000), *Contrôle de gestion et organisations culturelles*, journée de recherche du Pésor « Quel avenir pour le contrôle de gestion ? », Université Jean Monnet – Paris Sud, 3 mai.]

Le recours aux indicateurs non financiers peut cependant être motivé, non par la recherche d'une mesure de la performance – synthétique ou non –, mais par la volonté de mettre à jour les leviers de la création de valeur, notamment au travers des compétences humaines et organisationnelles. Les théories cognitives postulent, en effet, que les outils de management, et parmi eux les indicateurs, visent à aider les différents acteurs à se coordonner en identifiant le niveau de contribution de chacun et en réduisant le « *slack* organisationnel ». Les indicateurs non financiers, parce qu'ils peuvent appréhender des dimensions non réductibles aux éléments financiers, contribueraient alors à identifier les compétences clés d'une organisation et, ainsi, à favoriser l'apprentissage organisationnel, à améliorer la communication, à stabiliser les comportements et à susciter l'autocontrôle (Langevin in Dupuy, 1999).

### **2.1.3. La post évaluation**

Sa capacité à appréhender le caractère multidimensionnel de la performance fait du tableau de bord un outil de contrôle de gestion qui participe également à la troisième phase du processus de contrôle : la post évaluation, ou la mesure de la performance, qui consiste à mesurer les résultats de l'organisation et à juger la qualité du travail de leurs responsables. Dans les organisations étudiées, cette mesure est réalisée en tenant compte de la double fonction de production qui caractérise ces organisations, et dans les trois dimensions associées aux trois points de vue portés par la représentation nationale (l'utilisateur, le citoyen et le contribuable) [Chatelain-Ponroy S. (2005), *Série 3*, in « *Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF* », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.] :

- une dimension portant sur la qualité de service, qui rend compte des attentes des usagers (internes ou externes), est mesurée par des indicateurs tels que les délais de réponse, le pourcentage de dossiers traités respectant les délais réglementaires ou la qualité de l'accueil dans une structure. Entre donc ici en jeu la question de la certification des éléments de performance par une source indépendante de l'organisation concernée ;

- une dimension tenant à l'efficacité socioéconomique qui s'intéresse au bénéfice attendu de l'action de l'organisation pour le citoyen et la collectivité, exprimé en termes de modification de la réalité économique, sociale, environnementale, culturelle et sanitaire, c'est-à-dire en terme d'impact final des actions sur l'environnement. L'efficacité doit garantir que les objectifs locaux (organisationnels) sont convergents avec les objectifs globaux (politiques). Les objectifs associés à cette dimension sont, par exemple, la promotion d'une égale probabilité d'accès des différentes classes sociales aux formations de l'enseignement supérieur, le taux de personnes ayant bénéficié d'une mesure d'accompagnement social accédant à un emploi ou le taux d'élucidation des délits de voie publique. Ces objectifs sont mesurés à partir de données statistiques relatives à la gestion administrative complétées par des enquêtes spécifiques (par exemple, les acquis des élèves à différents stades du cursus scolaire). Une double difficulté menace ces critères qui doivent à la fois ne pas se limiter à une simple mesure des produits de l'activité administrative (par exemple, le nombre de bénéficiaires d'un dispositif d'intervention), et ne pas se traduire en une mesure d'impact trop générale ou trop influencée par l'évolution du contexte général (par exemple, le taux de chômage) ;
- une dimension rendant compte de l'efficience qui exprime les préoccupations du contribuable en matière d'optimisation des moyens employés en rapportant les produits obtenus (ou l'activité réalisée) aux ressources consommées. L'optimisation des fonds publics peut alors être obtenue soit par l'accroissement des produits des activités publiques pour un même niveau de ressources, soit par la diminution des moyens pour un même niveau d'activité. Les objectifs d'efficience peuvent être, par exemple, le nombre d'affaires traitées par magistrat équivalent temps plein et par type de juridiction.

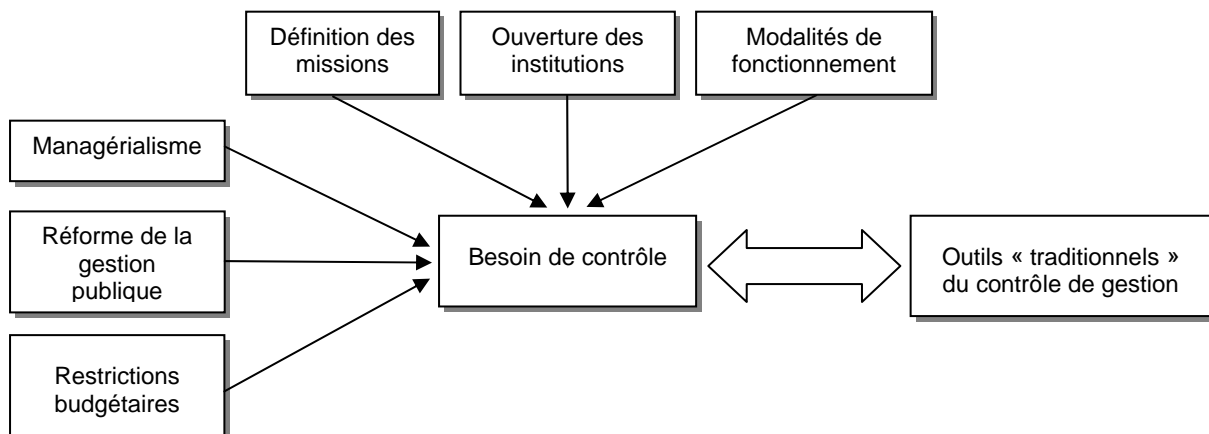
Différents écueils doivent être évités en tenant compte des limites intrinsèques de chacun de ces critères mais aussi des contradictions potentielles entre ces trois axes de la performance : une augmentation de l'efficience ne s'accompagne par forcément d'un progrès de l'efficacité socio-économique, ni d'une amélioration de la qualité des prestations. Il importe donc que le compte rendu de performance fasse une place équilibrée à chacun de ces critères et la question qui se pose alors, à nous gestionnaires, est de savoir dans quelle mesure nos instruments d'analyse peuvent rendre compte d'une réalité riche et essentiellement polymorphe de façon suffisamment synthétique pour permettre de porter un jugement.

Par ailleurs, et pour le critère de l'efficacité, nous devons constater qu'au sein des bureaucraties professionnelles peuvent être définies autant de facettes à l'efficacité qu'il y a de parties prenantes à l'organisation : efficacité financière et économique mais aussi sociale, esthétique, culturelle, éducative, etc. On doit, de plus, noter que les champs de l'efficacité ne se recoupent pas forcément et qu'il peut

même y avoir des antagonismes entre ces différentes facettes. Dans les organisations culturelles, par exemple, la tension la plus fréquente s'observe entre efficacité esthétique et efficacité financière. Des outils tels que l'analyse de la valeur peuvent permettre de poser les arbitrages et de découvrir le meilleur compromis entre les fonctions et le coût global d'une activité (une manifestation ou un spectacle, par exemple), à qualité reconnue nécessaire et suffisante [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Cellier F.) (2005), *Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance*, Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure », Paris, décembre.].

En outre, ces multiples observateurs, porteurs de différentes définitions de l'efficacité, peuvent se situer à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation et le contrôle extérieur sera d'autant plus fort que les organisations en sont dépendantes pour l'acquisition de leurs ressources. La performance de l'organisation n'est donc pas définie uniquement à l'intérieur de celle-ci mais elle peut être très fortement influencée par un contrôleur extérieur (autorités de tutelle, bailleurs de fonds...), voire imposée par celui-ci. Le management des bureaucraties professionnelles, lorsqu'il touche à la nécessité de s'accorder entre les parties prenantes, internes et externes, sur la notion de résultat porte, par conséquent, en lui les germes de conflits possibles sur la définition et l'évaluation de ces résultats. C'est un frein, important bien que non dirimant, à la construction des dispositifs de cohérence externe et de cohérence interne qui constituent la mission du contrôle de gestion.

Nos recherches nous ont permis finalement de montrer, dans un premier temps, que des outils de contrôle de gestion sont mobilisés par les organisations étudiées alors même que ces dernières sont souvent décrites comme « ingérables ». Ces outils sont censés répondre au besoin de contrôle réel ou ressenti, né d'évolutions environnementales et organisationnelles, et se composent d'outils traditionnels du contrôle de gestion.



	Finalisation	Pilotage	Post-évaluation
Objet	Liens moyens engagés / résultats obtenus	Suivi du fonctionnement	Mesure multidimensionnelle des activités et de la performance
Outils	Elaboration des indicateurs de contribution aux différents aspects des politiques publiques	Procédure budgétaire (budget administratif vs de gestion) Comptabilité de gestion Tableaux de bord (logique sociale vs logique micro-économique)	Indicateurs non financiers : - Agrégation ? indicateur synthétique - Contradiction entre les axes de la performance

Objet et outils des trois phases du processus de contrôle

Mais si l'on a coutume de penser que les systèmes de contrôle visent à manœuvrer des organisations complexes, c'est-à-dire à mettre en cohérence les capacités de ces organisations et les potentialités de leur environnement (Bouquin, 2005 c), on pourra être surpris de constater que, dans les organisations étudiées, la motivation de développement des outils de gestion semble davantage tenir à la réponse à une demande externe qu'à une réaction au besoin d'informations d'aide à la décision de leurs dirigeants et gestionnaires.

### 2.1. Des outils importés de la panoplie classique du contrôle de gestion...

## 2.2. ... pour satisfaire avant tout une demande externe à l'organisation

Nous avons vu que l'impulsion première à la mise en place de systèmes de contrôle de gestion venait, dans les organisations étudiées, de la conjonction de facteurs environnementaux et organisationnels qui contribuaient à faire émerger un besoin d'instrumentation de gestion au sein des organisations.

Plus généralement, on peut dire que ces évolutions conduisent à rendre nécessaires des changements organisationnels et une modernisation de la gestion des établissements. Elles visent donc à faire de ces institutions des organisations plus autonomes et paraissant plus rationnelles et plus responsables dans leur gestion ; l'idée étant que ces dernières démontrent leur capacité à faire face à ces évolutions et à les intégrer sous peine de les subir et de risquer de voir, à terme, leurs autorités de tutelle nommer un gestionnaire extérieur entre les mains duquel seraient concentrés tous les pouvoirs.

Le concept d'autonomie est au cœur de cette question puisqu'il semble acquis qu'une certaine autonomie de gestion et une marge raisonnable de liberté d'initiative sont indispensables pour piloter ces institutions. Nous avons vu, en effet, dans nos travaux, que la centralisation excessive déresponsabilise les gestionnaires qui ne se sentent pas vraiment concernés par des décisions dont les implications leur échappent [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. D'ailleurs le contrôle de gestion ne peut trouver sa place qu'au côté de l'autonomie : lorsque l'organisation – ou l'acteur – qui doit être contrôlée ne dispose d'aucune autonomie, il n'y a pas d'incertitude : connaissant les entrants, on connaît forcément les « extrants » ; l'expertise du manager

est inutile et le contrôle un processus cybernétique parfait. Dans ce cas, il n'est besoin ni de contrôle de gestion<sup>25</sup>, ni de manager<sup>26</sup>. Ces derniers ne sont nécessaires que dans les situations d'incertitude, dans lesquelles ils se complètent : le manager assurant un « certain » contrôle là où le contrôle est une utopie (Landau et Stout, 1979). On peut donc considérer que le but même des dispositifs de contrôle est d'organiser l'autonomie, voire de la favoriser mais sans pour autant laisser toutes les initiatives s'épanouir, sous peine de voir la cohésion organisationnelle mise à mal : « les analogies au pilotage d'une machine par rétroaction (le « *steermanship* » de la cybernétique) sont fallacieuses. Plutôt que de mettre sous contrôle, l'idée est de garder un certain contrôle des choses, d'organiser des systèmes de pouvoirs et de contre-pouvoirs qui freineront les dérives sans arrêter les progrès. Vaste programme que celui de l'organisation de l'autonomie » (Bouquin, 2005 c).

Pour favoriser l'autonomie, les outils du contrôle de gestion doivent répondre à deux besoins principaux : un besoin d'information, sans lequel toute vision stratégique est impossible, et un besoin de pilotage permettant de suivre l'application des décisions stratégiques et leurs déclinaisons aux niveaux budgétaires et opérationnels.

Ces besoins existent à l'intérieur même des organisations mais également à l'interface entre les institutions et leurs partenaires extérieurs : autorités de tutelles, bailleurs de fonds publics et privés, etc. Les outils du contrôle ont donc également pour objet de faciliter le dialogue avec ces partenaires, de le formaliser. On peut cependant considérer que cette dimension n'appartient pas véritablement au contrôle de gestion et qu'elle relève davantage d'une logique de *reporting* qui participe de l'appréhension des politiques publiques et de leur évaluation. Il s'agit en effet de rendre compte, de remonter des informations vers les autorités de tutelle, et non de piloter à proprement dit l'organisation. Pour que le système de contrôle de gestion fonctionne, ces deux éléments devraient être liés et une dynamique de gestion devrait être créée entre les indicateurs de compte-rendu et ceux de pilotage, autrement dit entre les enjeux stratégiques nationaux et les objectifs opérationnels des organisations, c'est-à-dire entre la ligne générale stratégique énoncée par l'autorité de tutelle et sa traduction opérationnelle, par les responsables des organisations, indiquant les voies de sa mise en œuvre dans le contexte particulier que constitue chaque institution [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « *Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF* », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.]. C'est l'idée du management contractuel par les chiffres, à la base du contrôle de gestion par les centres de responsabilité : il s'agit de fixer des objectifs clairs aux responsables des centres (ou des organisations lorsque l'on se situe à la charnière entre l'autorité de tutelle et les organisations) en laissant à ces derniers une relative liberté d'action pour les réaliser en mobilisant les moyens qui leur sont alloués<sup>27</sup>. On suppose alors que le cadre fixé par les objectifs limitera les comportements

---

<sup>25</sup> Un mécanisme cybernétique le remplace.

<sup>26</sup> Son travail peut être réalisé par une machine agissant comme un thermostat aux informations issues du système de contrôle.

<sup>27</sup> Les « contrats de performance » conclus dans le cadre de la LOLF entre le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat et certains ministères gestionnaires poursuivent ces finalités puisqu'il s'agit, pour les ministères gestionnaires, de programmer des actions de modernisation afin de dégager des gains de productivité à travers de la réorganisation des services et de leurs modalités d'action, et de recevoir, en contrepartie, une visibilité sur l'évolution pluriannuelle de leurs crédits de fonctionnement et de personnel.

opportunistes des responsables tout en décentralisant la prise de décision vers ceux qui, étant le plus proches du terrain, seront à même de sélectionner les moyens les plus pertinents pour réaliser les objectifs.

Or, les recherches que nous avons réalisées montrent que cette articulation entre les indicateurs de compte-rendu et les systèmes de pilotage n'est pas toujours réalisée. Loin s'en faut. Les responsables des organisations attendent des outils de contrôle qu'ils leurs permettent avant tout de satisfaire aux demandes d'informations qui leur sont adressées, de répondre à une injonction qui leur est faite (Dejean et alii, 1998) [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2006), *Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. les outils*, *Revue Française de Comptabilité*, novembre.] ou encore de dialoguer avec des partenaires extérieurs. Les outils de contrôle sont dans ces trois cas utilisés comme des outils « signaux », c'est-à-dire des outils dont l'objet est d'envoyer un signal à l'extérieur de l'organisation pour adresser un message, légitimer certains choix, ou encore signifier que l'organisation répond formellement aux requêtes de ses partenaires. L'une des voies d'explication qui pourrait expliquer ce découplage se trouve certainement dans le conflit de légitimité induit par l'insertion d'outils de gestion, qui procèdent d'une légitimité économique, dans des organisations au sein desquelles la légitimité traditionnelle est plutôt technicienne, opérationnelle (Burlaud in Colasse, 2000). Nous reviendrons sur ces tensions dans notre seconde partie.

C'est ainsi que les responsables des théâtres lyriques formulaient une demande d'étude d'impact dont ils attendaient des arguments chiffrés pour légitimer auprès de leurs bailleurs de fonds les subventions dont ils bénéficiaient [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques*, *Rapport de recherche*, février.]. Notre travail a consisté à souligner, dans un premier temps, le sophisme des études d'impact et leurs limites méthodologiques afin de convaincre les responsables d'opéras d'élargir le champ de l'étude. En effet, dans les études d'impact, la prise en compte de l'ensemble des effets induits par une activité ou une organisation est généralement réalisée à l'aide d'un multiplicateur. En raison de celui-ci, l'impact brut d'une institution est toujours supérieur à la dépense totale induite par celle-ci. Ce modèle permet donc de justifier toute dépense, même totalement inutile, et sera par conséquent volontiers contesté par les bailleurs de fonds, ainsi qu'en témoignait d'ailleurs la réaction du secrétaire général de la ville de Toulouse à une précédente étude réalisée pour le théâtre du Capitole. Ce type de travaux génère forcément des querelles de légitimité puisqu'il révèle les différences de points de vue entre les acteurs : « C'est ainsi que le calcul classique de rentabilité [...] est facilement dénoncé et que d'aucuns lui préfèrent la « rentabilité sociale » dont le contenu reste pour le moins à préciser, mais qui a justement pour fonction de rejeter le cadre organisationnel dans lequel s'enserme tout calcul de coût en faisant valoir que telle solution apparemment coûteuse économise en réalité des coûts pour la société dans son ensemble ou lui apporte des avantages non pris en compte dans les calculs traditionnels » (Burlaud & Simon, 2003).

De plus, dans les études d'impact les retombées ne sont pas mises en relation avec les objectifs des bailleurs de fonds et ne posent donc pas la question du seuil de rupture (à partir de quel niveau une augmentation du budget discrétionnaire pour maximiser la qualité ne se justifie-t-elle plus ?) ni

celle des arbitrages que vont devoir réaliser les bailleurs de fonds entre les différentes missions auxquelles ils doivent faire face<sup>28</sup>, d'une part, et entre les institutions réalisant une même mission, d'autre part. Or, il nous semblait que c'était là que se situait la véritable question de l'avenir des théâtres lyriques et nous avons cherché à développer des outils de contrôle de gestion susceptibles de justifier la continuité des fonds publics. Pour avoir rencontré de nombreux responsables – politiques et administratifs – il nous a semblé que la connaissance, par les responsables des collectivités concernées, des outils de pilotage que les opéras pouvaient créer et développer pour assurer le suivi de leurs activités, permettait, davantage qu'une étude d'impact « standard », de légitimer le principe même de la subvention en donnant une certaine transparence à l'emploi qui en était fait, et de garantir ainsi son utilisation optimale par rapport aux missions du théâtre (garantie de non-gaspillage). Nous avons montré que l'articulation entre indicateurs de *reporting* et systèmes de pilotage supposait alors que les systèmes d'information en vigueur dans les opéras soient modernisés pour garantir la transparence de l'utilisation des deniers publics et, partant, améliorer leur gestion.

Dans les musées – et alors que les informations factuelles obtenues grâce à des études par questionnaires pouvaient laisser entendre que de nombreux établissements développaient des budgets internes, véritables outils de gestion – des analyses qualitatives (informations non formalisées retranscrites dans les questionnaires, entretiens, analyses documentaires...) nous ont donné une vision plus nuancée de cette question [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.*]. En effet, dans la plupart de ces organisations, la logique de reconduction de la dépense passée – qui marque les négociations budgétaires avec les autorités de tutelle – est reproduite au sein des établissements par le mécanisme des enveloppes budgétaires « gigognes » qui en répercutent les effets pervers et contribuent à faire de cet outil tout autre chose qu'un outil de contrôle de gestion : un outil limité à sa dimension formelle, un outil « justificatif », « étendard » ou « camouflage », c'est-à-dire un outil derrière lequel il est possible de se cacher en déclarant que l'on contrôle son organisation alors qu'il n'en est rien. C'est ce phénomène que décrivait Quail (1997) lorsqu'il soulignait la différence qui existait entre le budget – simple autorisation de dépenses – et le contrôle budgétaire – utilisation du budget dans une boucle rétroactive –.

C'est ainsi que, dans les organisations, chacun des responsables de budget va développer un comportement opportuniste lié à la gestion bureaucratique de son budget : l'anticipation d'une réduction de sa demande budgétaire peut ainsi l'amener à prévoir, en plus de ses besoins réels, un « matelas » ayant pour but de conserver intactes les ressources de son activité malgré d'éventuelles restrictions. Les négociations budgétaires vont, par conséquent, porter sur des éléments du budget qui ne sont présentés que pour protéger le « vrai » budget, dont on ne discute pas. Cette stratégie défensive des gestionnaires d'activité est évidemment connue des organisations – puisque c'est celle qu'elles utilisent avec leurs propres bailleurs de fonds – qui lui répondent par des mesures coercitives et uniformes de réduction générale des budgets. Finalement, le budget voté ne satisfait ni les

---

<sup>28</sup> Par exemple, au sein du champ culturel, les municipalités financent de nombreuses institutions telles que les théâtres, musées, conservatoires, bibliothèques, archives, etc.



responsables d'activités, qui ont le sentiment que leur budget a été amputé, ni les responsables de l'organisation, qui ont l'impression d'avoir tranché sans réelle connaissance de cause.

Mais au-delà de cette vision figée de la procédure budgétaire, dominée par un esprit bureaucratique, c'est le lien avec la planification stratégique et les objectifs de l'organisation qui se trouve partiellement rompu et qui n'encourage pas, par conséquent, la remise en cause stratégique. L'essentiel des ressources étant réparti *a priori* dans des programmes d'action prédéfinis, seule la définition et le choix des activités événementielles feront l'objet d'une analyse et pourront être mis en cohérence avec les objectifs généraux des établissements. Or, c'est là que se jouent les plus importants enjeux stratégiques et politiques : à l'articulation entre les stratégies « locales » (des centres d'activité) et celle « globale » (de l'organisation). Quels sont les mécanismes qui permettent d'arbitrer entre les ambitions des différents centres d'activité ? Dans ce type d'organisations, les objectifs sont souvent autoproclamés et le contrôleur de gestion, ou le gestionnaire, n'a pas la légitimité pour évaluer les résultats et donner une valeur aux externalités produites. Il a besoin alors d'outils permettant de mesurer la contribution de chaque activité aux objectifs généraux de l'organisation et autorisant les arbitrages entre les différentes activités. La question centrale tient donc à l'intégration des procédures de contrôle de gestion dans les rouages du fonctionnement politique et décisionnel des organisations.

Un dernier exemple est donné par les universités qui furent l'objet d'une enquête, menée au deuxième trimestre de l'année 2006, portant sur les pratiques de contrôle de gestion et de pilotage. Nous voulions alors comprendre comment les établissements publics d'enseignement supérieur envisageaient et utilisaient leurs systèmes de contrôle de gestion. Cette enquête nous apprit que les outils du contrôle de gestion étaient, là encore, utilisés par ces établissements presque exclusivement pour répondre à des injonctions extérieures, leur utilité au service du pilotage et de l'éclairage des choix de gestion étant méconnue [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2006), Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. Les outils, *Revue Française de Comptabilité*, novembre. Et Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures, *Revue Française de Comptabilité*, juillet.].

En matière d'analyse de coûts, par exemple, les outils développés permettent aux établissements d'enseignement supérieur de répondre en premier lieu aux demandes de leurs partenaires (au premier rang desquels l'Etat mais aussi l'Union européenne, les collectivités, les entreprises privées ou publiques, etc.) et de respecter leurs obligations en matière de droit de la concurrence, de fiscalité ou encore de marchés publics.

On se souvient que l'article 27 de la LOLF impose à l'Etat la tenue d'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes<sup>29</sup>. Cette comptabilité d'analyse des coûts des actions doit permettre aux parlementaires d'être informés du

---

<sup>29</sup> Pour des précisions sur les articulations entre budget de gestion, coûts des actions LOLF et comptabilité analytique, on pourra consulter la lettre de l'AMUE, *L'actu de la LOLF*, n°7, 28 février 2006.

coût complet des actions des politiques publiques. Pour les établissements d'enseignement supérieur cela a eu pour conséquence une modification de l'arrêté du 19 mai 1994 afin d'imposer une structure unifiée à leur budget de gestion et de permettre à l'Etat de présenter le coût par action, tous opérateurs consolidés. Les établissements sont donc à présent chargés de fournir au ministère une information sur le coût des actions auxquelles ils participent ce qui suppose qu'ils soient à même de définir des clés de répartition des moyens entre ces actions. Autrement dit : de mettre en œuvre une véritable comptabilité analytique. Pour que la comptabilité d'analyse des coûts de la LOLF fasse apparaître les coûts complets réels des activités (recherche, enseignement, diffusion des savoirs) des établissements d'enseignement supérieur, il est en effet nécessaire que ces établissements développent une comptabilité analytique et mettent en œuvre les retraitements nécessaires. A cette condition, l'analyse des coûts devrait permettre aux établissements de répondre non seulement à des injonctions extérieures, mais également à leurs propres objectifs en matière de pilotage et de choix de gestion.

Il semble pourtant bien que les établissements n'en soient, pour l'instant encore, qu'à la réponse aux injonctions externes. 65 % des établissements interrogés déclarent avoir mis en place un système régulier de calcul des coûts et 50 % disent disposer de systèmes ponctuels leur permettant de faire face à leurs obligations ou de calculer le coût d'opérations précisément circonscrites (congrès, investissement, etc.). Mais nos interlocuteurs nous précisent également que ces systèmes ne sont pour l'instant qu'en cours de développement au niveau central et au stade de l'expérimentation au niveau local, dans les composantes et les services.

L'objet de coût principal est, à l'heure actuelle, l'activité de recherche ce qui corrobore l'hypothèse de réponse à une injonction extérieure. En effet, en matière de recherche le décret n°80-900 du 17 novembre 1980 précise que « la rémunération par le cocontractant de l'établissement ou de l'organisme prestataire est fixée par contrat. Elle doit être au moins égale au prix de revient » (ce qui suppose d'être en mesure de calculer un coût de revient). On observe également que les activités administratives et de support sont celles qui font le moins l'objet de calcul de coûts.

Cette utilisation des outils de contrôle à des fins presque exclusivement externes ne concerne pas seulement l'analyse des coûts et l'on trouvera d'autres exemples, dans les articles mentionnés en annexe, d'outils de contrôle utilisés par les établissements d'enseignement supérieur et de recherche essentiellement dans leur dimension *reporting* plus que dans leur dimension pilotage. L'enquête réalisée a montré que, consubstantiellement, la fonction contrôle de gestion est pour l'instant davantage au service du compte-rendu qu'à celui du pilotage de l'établissement. On retiendra que les établissements d'enseignement supérieur et de recherche se sont dotés, depuis longtemps, de systèmes d'information de gestion qui leur sont utiles pour élaborer et suivre leur projet d'établissement, en particulier pour les besoins du contrat quadriennal, et que la réforme budgétaire renforce ce besoin de *reporting*.

Cependant, cette nécessité de rendre des comptes n'est que la petite partie visible de l'iceberg du pilotage. Ce qui est attendu c'est que les établissements « se dotent prioritairement des outils

nécessaires à un véritable contrôle de gestion interne, permettant de fixer et de suivre la réalisation d'objectifs ciblés »<sup>30</sup>. Ainsi, la circulaire du 6 juin 2006 relative au processus de contractualisation entre le ministère de l'enseignement supérieur et les établissements incite ces derniers à se doter d'outils de pilotage interne et à mettre en place des dispositifs d'autoévaluation pour l'ensemble de leurs activités. En d'autres termes, le ministère souhaite que les établissements prennent appui sur leur système de *reporting* pour développer des systèmes de contrôle de gestion, outils de conseils internes. C'est d'ailleurs le sens de l'évolution du couple « tutelle – opérateur » vers le couple « directeur de programme – opérateur » dans lequel le directeur de programme ne devrait plus établir de stratégie mais se contenter de définir ses propres finalités et de décliner les indicateurs du PAP sur ses opérateurs auxquels devrait être déléguée la mise en œuvre concrète de ces objectifs stratégiques<sup>31</sup> ainsi que la définition des actions à entreprendre pour concrétiser ces objectifs. Cela suppose cependant une délégation de gestion, qui n'est pas sans risque, et une internalisation des processus de pilotage qui peut être réalisée de façon purement formelle, ainsi que nous l'avons constaté.

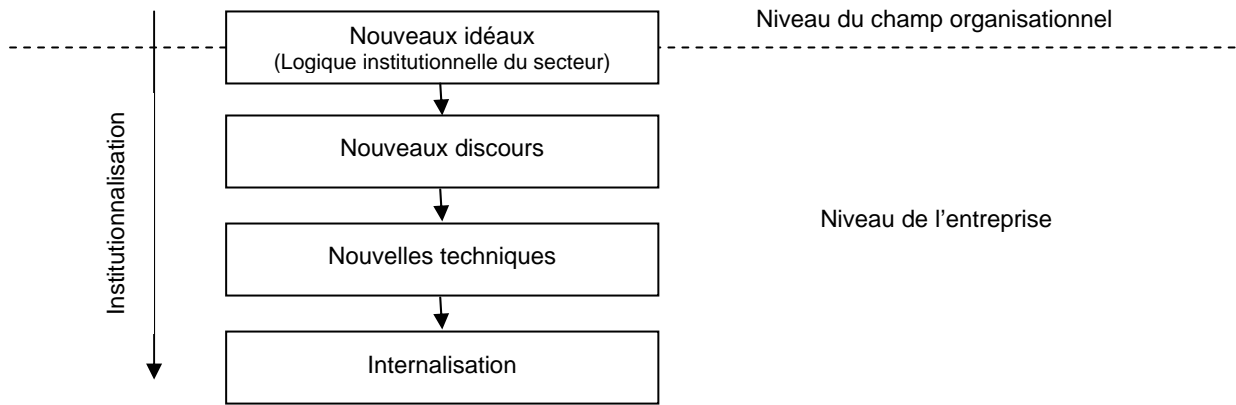
Finalement, plusieurs de nos travaux tendent à montrer que, dans les BPNL étudiées, les outils de contrôle de gestion mobilisés le sont essentiellement avec le souci d'influencer favorablement les bailleurs de fonds (tutelle et externes) ou encore de promouvoir la visibilité de l'institution. On peut penser alors, avec Laufer et Burlaud (1980) que si le management est légitime dans ces organisations, c'est parce que celles-ci en ont besoin pour... se légitimer. On retrouve là également la thèse de Meyer (1986) selon lequel les systèmes de contrôle servent, non à satisfaire des besoins de l'organisation, mais à afficher une rationalité permettant à celle-ci d'être légitime dans son environnement institutionnel. Les théoriciens néo-institutionnels postulent, en effet, que la recherche de conformité à la logique institutionnelle de leur champ organisationnel amène les entreprises à adopter des pratiques dans un but cérémoniel davantage que dans une optique d'amélioration de l'efficacité (Meyer & Rowan, 1977). Dans cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion peuvent être vus comme le reflet de processus isomorphiques. Cela pourrait expliquer que, dans nos terrains de recherche, l'utilité des systèmes de contrôle de gestion pour l'institution elle-même semble plus difficilement perçue que leur intérêt à des fins externes.

Les différentes phases du processus d'adoption des systèmes de contrôle de gestion pourraient être alors éclairées utilement par les travaux des théoriciens néo-institutionnels. Ces derniers ont, en effet, montré que, pour qu'une norme s'institutionnalise, il fallait qu'elle soit incarnée par un idéal, décliné lui-même en discours et techniques, ce que Dambrin, Lambert et Sponem (2007), en s'inspirant de Hasselbach et Kallinikos (2000), représentent comme les étapes de l'institutionnalisation :

---

<sup>30</sup> Introduction dans le document support destiné aux établissements contractualisables de la vague A (Direction de l'Enseignement Supérieur, sous-direction de la politique contractuelle).

<sup>31</sup> « Performance et organisation : innover pour réussir la LOLF », colloque annuel du club des établissements publics nationaux, 13 octobre 2005.



Ces apports théoriques constituent certainement des pistes fécondes pour nos recherches futures en éclairant, par un ancrage théorique nouveau, la question de l'adoption des outils de contrôle et de ses motivations.

Mais nous pensons également que l'adoption des systèmes de gestion pour satisfaire avant tout une demande externe à l'organisation est aussi liée à l'importance, dans les bureaucraties professionnelles, des réalisations « opérationnelles » (culturelles, pédagogiques, médicales, etc.) par rapport aux autres enjeux, importance qui incite les acteurs porteurs du projet opérationnel à revendiquer une marge de liberté excessive et, par conséquent, à refuser les outils et procédures du contrôle de gestion dans lesquels ils voient un risque de limitation de leur marge de liberté, en particulier pour la mise en œuvre de leur propre stratégie. Nous reviendrons sur cette dimension culturelle ultérieurement (partie 2, point 1.).

Cette primauté des outils de compte-rendu sur les outils de pilotage, et ce découplage de ces deux systèmes qui devraient pourtant être liés, soulignent le rôle du mouvement centripète auquel semblent devoir se soumettre les systèmes de contrôle pour trouver leur place dans ces organisations. Les outils du contrôle de gestion doivent d'abord faire la démonstration de leur utilité au service de l'éclairage des choix politique et stratégique avant de pouvoir pénétrer dans les organisations et y produire les changements organisationnels nécessaires. Nous rejoignons en cela les conclusions des travaux de Covaleski et Dirsmith (1983...) qui montrent que les changements de mode de contrôle réalisés pour satisfaire une demande externe ont un effet structurant sur la gestion interne des organisations.

On aurait donc, dans un premier temps, une diffusion du contrôle de gestion par capillarité : les outils du contrôle sont adoptés pour répondre à des évolutions environnementales et organisationnelles et/ou à une injonction externe ; ils demeurent alors « à la surface » des organisations dans la mesure où ils sont mobilisés essentiellement pour instrumenter l'interface entre l'organisation et son environnement mais ne produisent pas véritablement de changements dans la gestion même de ces organisations. Nous avons vu que, dans cette fonction d'interface, et dans les BPNL, la mise en œuvre de ces outils est confrontée à des obstacles techniques, dont il convient de ne pas négliger l'importance mais qui peuvent être dépassés. Dans ce rôle, les outils du contrôle de

gestion demeurent cependant réduits pour l'essentiel à leur dimension formelle ; ils ne prendront leur pleine mesure que s'ils pénètrent au cœur des organisations, c'est-à-dire si celles-ci passent du stade de l'adoption des outils à celui de leur appropriation. C'est l'objet de notre seconde partie.

## **Conclusion de la première partie : De l'adoption des outils de gestion...**

Les BPNL s'inscrivent dans le mouvement de renouveau de la gestion publique par la pensée entrepreneuriale et sont donc influencées par l'idéologie managériale selon laquelle toute organisation, quelles que soient sa nature ou ses spécificités, a besoin de managers pour la diriger. Nous assistons par conséquent au remplacement progressif du paradigme bureaucratique par un paradigme post bureaucratique (Hernandez, 2006) orienté vers la gestion plutôt que l'administration (Saint Germain, 2001), ce qui, dans notre champ, est parfois traduit comme le passage d'un contrôle bureaucratique, centré sur la régularité et la conformité à des règles, à un contrôle managérial (Borgonovi & Brovotto, 1988).

Ce changement de paradigme est tout à la fois la cause et le résultat des mutations récentes qu'ont connues les organisations et que nous avons décrites dans cette première partie. Il porte en lui l'idéologie selon laquelle il existerait un modèle générique de management applicable aussi bien aux organisations publiques qu'aux organisations privées. En vertu de ce principe, les organisations étudiées et leurs managers se sont tournés vers les outils traditionnels du contrôle de gestion pour y trouver des solutions aux nouveaux problèmes qui leur étaient posés. Les travaux réalisés qui répondent à ce principe se situent alors dans la tradition d'analyse techno-économique privilégiant des explications à base d'efficience et recherchant la coordination rationnelle des activités d'un ensemble d'individus (Desreumaux, 2005). Ils répondent à la question fondamentale du courant structuro-fonctionnaliste en contrôle de gestion : quels sont les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations ?

Pourtant, le recours, tel que nous l'avons décrit ici, par les organisations étudiées aux outils du contrôle de gestion pour faire face aux évolutions retracées n'est pas, même dans cette perspective techno-économique, exclusivement rationnel : il semble en effet se rattacher au modèle organisationnel de la prise de décision<sup>32</sup> et peut même faire penser parfois au modèle du *garbage can* (modèle de la poubelle) qui marque l'abandon du modèle du choix rationnel optimisateur et vise à montrer que, dans les anarchies organisées, les décisions se prennent selon un processus de mise au panier (Cohen, March & Olsen, 1972). Selon ce modèle, tout choix résulte de la rencontre contingente entre un flux de « problèmes », un flux de « solutions », un flux de « participants » et un flux « d'occasions de choisir ». Schématiquement, coexistent à chaque instant, dans toute organisation, des problèmes à résoudre et des solutions toutes faites dont la mise en œuvre pour résoudre les premiers ne s'explique que par le fait qu'elles étaient là au même moment. Selon ce modèle, des circonstances peuvent ainsi apparaître pendant lesquelles l'organisation va déclarer ouvertes des

---

<sup>32</sup> Nous pensons particulièrement à la théorie de la rationalité limitée développée par Simon qui montre notamment que les dirigeants, manquant de temps et d'informations pour procéder à une analyse complète des situations, limitent leurs investigations à la découverte d'une solution satisfaisante plutôt qu'optimale.

occasions de choix, des problèmes peuvent être découverts parce qu'on en détient une solution, des solutions peuvent être retenues même si elles ne répondent pas au problème soulevé, des décisions peuvent être prises non pour faire face à un problème mais pour répondre à l'opportunité de faire un choix...

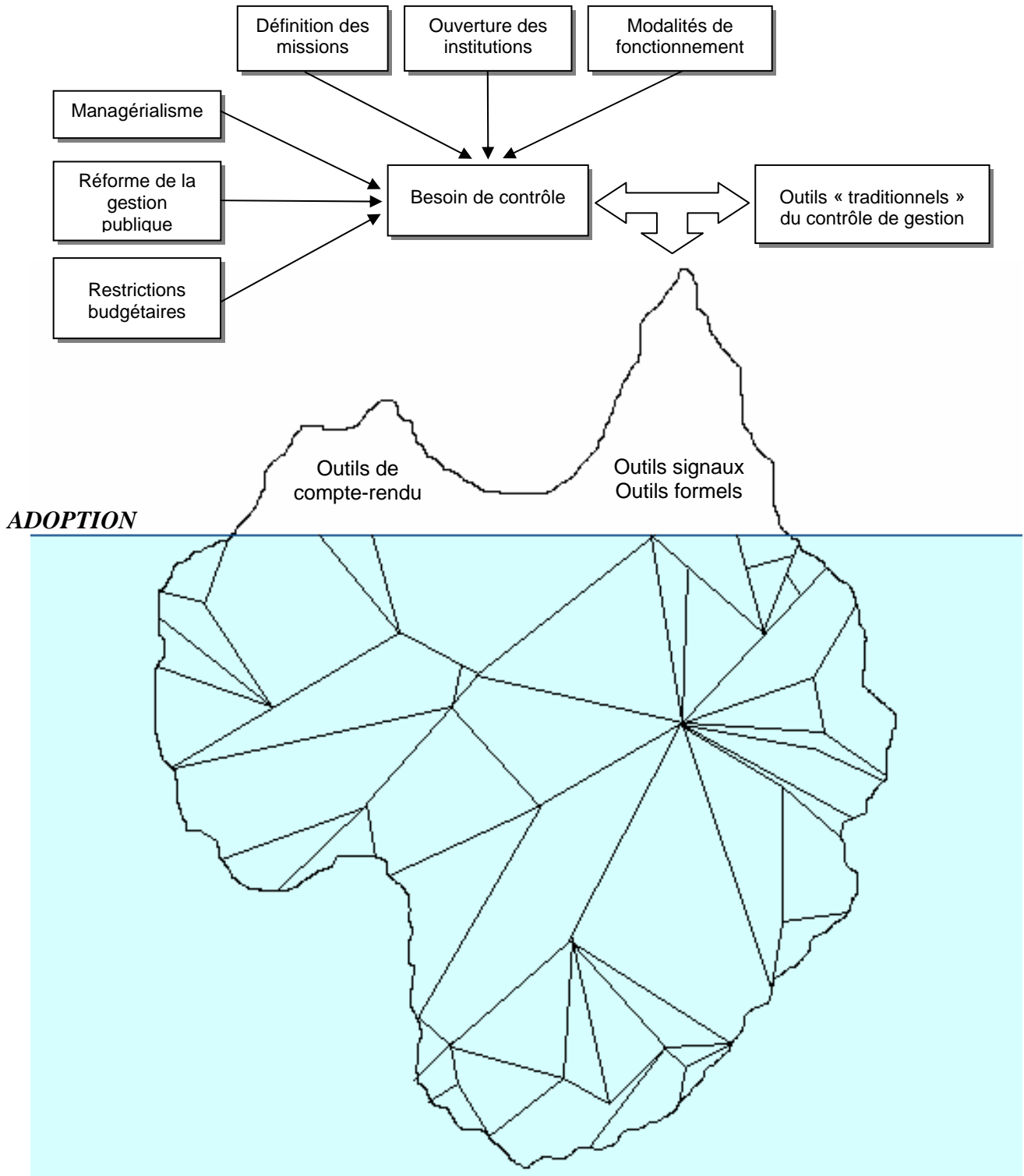
Nous avons vu ainsi que, face à des mutations environnementales et organisationnelles – qui engendrent des problèmes à résoudre en contraignant les institutions à évoluer pour faire face à ces mutations –, les organisations puisaient dans le « stock » des instruments traditionnels de contrôle de gestion disponibles pour y trouver des remèdes à ces problèmes. Dans cette perspective, le contrôle de gestion permettrait d'instrumentaliser les organisations afin d'instaurer une rationalité économique dans leur gouvernement. Ce recours aux outils du contrôle de gestion s'explique par l'adoption des hypothèses traditionnelles relatives au rôle de la comptabilité de gestion, qui ont été résumées par Caplan (1966) et peuvent s'énoncer ainsi :

- l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider le management ;
- le système comptable est un dispositif d'allocation du but qui permet aux managers de sélectionner les objectifs opérationnels, de diviser ces derniers et d'assigner les responsabilités dans la performance ;
- le système comptable permet au management de corriger les performances indésirables ;
- le système comptable est neutre dans ses évaluations.

Mais nous avons vu également que la rencontre de ces problèmes et de ces solutions conduisait à privilégier la dimension formelle de ces outils qui sont alors réduits à leur dimension instrumentale visant à doter les organisations en outils de compte-rendu, en outils signaux ou en outils étendards. La vision du contrôle de gestion qui en résulte, la perception de sa nature et de ses objectifs est alors presque uniquement réduite à la mise en œuvre de ses outils. L'idée n'est pas nouvelle : déjà en 1994, Gibert soulignait l'écart qui existait entre l'image flatteuse donnée par le contrôle de gestion territorial et la faible insertion réelle des outils de contrôle dans la gestion territoriale. Autre exemple : le guide méthodologique sur le contrôle de gestion départemental produit par la Direction Générale de la Comptabilité Publique en 2006 donne du contrôle de gestion une image très instrumentale, dont la mise en œuvre suppose de répondre à un certain nombre de questions techniques. Dans cette dimension, essentiellement instrumentale, le contrôle de gestion est mobilisé comme outil d'analyse économique visant la meilleure organisation des processus de l'organisation mais aussi comme instrument de délégation des politiques dans la mesure où il devrait inciter les gestionnaires à décliner les objectifs politiques sous formes d'objectifs opérationnels et d'actions concrètes.

Nous dirons alors, dans un essai de modélisation du contrôle de gestion dans des BPNL, que lorsque les organisations ne font qu'en adopter des outils traditionnels, elles réduisent le système de

contrôle à sa dimension formelle, ce que nous appelons la « partie visible de l'iceberg ». Autrement dit : elles se conforment à sa lettre mais en méconnaissent l'esprit.





En effet, le contrôle de gestion suppose une mobilisation des acteurs, qui ne peut être réalisée lorsque les outils restent « à la surface » des organisations, sont connus uniquement des dirigeants<sup>33</sup> ou sont concentrés dans les seules mains du contrôleur<sup>34</sup>. Il est, par conséquent, caractérisé non seulement par une dimension visible, formalisée – exprimée au travers de techniques, de procédures et d'outils – mais aussi par une dimension cachée, informelle, relative au contrôle à distance des comportements et comprenant, de ce fait, des aspects humains et managériaux.

On ne saurait, donc, assimiler le processus du contrôle de gestion avec la pratique des contrôleurs de gestion (Bouquin, 2006) dans la mesure où le processus de contrôle de gestion se déroule pour partie sans l'intervention des contrôleurs (et que l'activité de ces derniers n'est pas strictement circonscrite au contrôle de gestion). Il convient alors de ne pas se limiter à la définition du contrôle de gestion que donnait Anthony en 1965<sup>35</sup> – et que nous rappelions au début de la première partie de cette note de synthèse – et d'enrichir à présent celle-ci comme le fit Anthony en 1988 lorsqu'il précisa que le contrôle était le « processus par lequel les managers [influençaient] d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies »<sup>36</sup>. A sa suite, chercheurs et praticiens définissent généralement le contrôle de gestion comme un système de régulation des comportements permettant de mobiliser des hommes en vue de réaliser certains objectifs en leur fournissant des instruments de représentation de leur action (Burlaud & Simon, 2006). Situé à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, le contrôle de gestion est donc un outil de direction par objectifs qui permet la gestion à distance des organisations, la décentralisation, la gestion par exception mais aussi la motivation et la responsabilisation des acteurs, sans lesquelles il ne saurait y avoir de contrôle de gestion véritable puisque celui-ci supposerait non de contrôler malgré les hommes mais de piloter avec eux (Bouquin, 2000).

Cette nécessité de s'intéresser à la partie immergée de l'iceberg, aux dimensions cachées du contrôle de gestion, constitue, à notre sens, la principale limite à l'utilisation du modèle du *garbage can* précédemment mentionné. En effet, ce modèle ne tient pas compte de la rationalité et même de l'intentionnalité des acteurs. Or, ces derniers ne sont pas obligatoirement passifs face aux situations et s'il est vrai que, parfois, ils ne savent pas ce qu'ils veulent, le plus souvent ils savent – ou ils croient savoir – ce qu'ils ne veulent pas. C'est particulièrement vrai au sujet de l'introduction d'instruments de contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles et, dans ce cas, l'étude de l'articulation

---

<sup>33</sup> Le 3 octobre 2006, *Le Monde* faisait état des résultats d'un sondage indiquant que 50% des fonctionnaires de l'Etat ne connaissaient pas l'existence de la LOLF et que 44 % de ces fonctionnaires estimaient que la mise en place d'objectifs et d'indicateurs de performance n'améliorerait pas l'efficacité de l'Etat.

<sup>34</sup> Voir l'exemple du musée Picasso décrit dans notre thèse. Nous expliquions à son propos qu'il n'était pas possible de le considérer comme doté d'un système de contrôle de gestion, dans la mesure où son « gestionnaire » était un « prestataire de service » isolé, pourvoyant au besoin de gestion de chacun et chargé de gérer pour tous une ressource financière allouée par les autorités de tutelle. Nous l'opposons alors au gestionnaire du musée de l'Automobile qui, mobilisant sensiblement les mêmes techniques de contrôle, était chargé de donner à chacun les moyens de gérer une part des ressources communes et qui, de ce fait, se considérait davantage comme animateur et rassembleur.

<sup>35</sup> Le « processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

<sup>36</sup> Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, p. 10.

entre actions individuelles et processus collectif permet d'éclairer utilement le processus d'appropriation des outils de gestion.

Nous avons donc vu que l'émergence des systèmes de contrôle dans des organisations qui n'en constituaient pas le terreau naturel pouvait être étudiée au travers des outils formels, visibles, mis en place : c'est ainsi que nous avons réalisé – à l'aide de questionnaires – des états des lieux des pratiques de contrôle de gestion mobilisées par les organisations étudiées. Pour dresser ces photographies, nous avons utilisé des méthodes de recherche visant à décrire les objets, à observer les phénomènes, à classer les informations. Nous appuyer essentiellement sur des statistiques descriptives nous permettait alors de réduire les bases de données collectées à un ensemble plus restreint et compréhensible avant de poursuivre l'analyse. Outre cet objectif de réduction des données, ces techniques nous permettaient également de classer les observations afin d'en déduire des typologies permettant de proposer – et parfois de valider ou d'infirmer – des hypothèses quant aux relations existant entre les variables. Plusieurs de nos travaux ont ainsi permis de regrouper les observations réalisées sur notre population en des classes homogènes et différenciées permettant d'identifier des groupes au sein de la population, de tenter de catégoriser la réalité à expliquer, et de contribuer ainsi à sa compréhension [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. Par exemple, la cartographie des théâtres lyriques français a mis en évidence l'existence de deux axes distinguant les opéras entre eux : le premier est un axe de taille, ou de volume d'activité, lié principalement au budget de fonctionnement, au nombre de représentations et au nombre de spectateurs ; le second correspond aux orientations de la programmation et oppose les programmations centrées sur l'opéra (liée à l'emploi de personnel permanent et l'importance de la subvention notamment) aux autres spectacles (liée à l'emploi de personnel intermittent notamment) [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques. Rapport de recherche, février*]. Ce type de recherche de typologie peut également permettre de proposer des hypothèses de relations entre ces groupes et les outils du contrôle. C'est ce que nous avons fait, par exemple, lorsque nous avons mis en relation les attributs des établissements muséaux et les caractéristiques de leurs outils budgétaires [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre*].

Mais nous avons également souligné dans nos travaux le risque qui existait alors de faire une présentation simpliste des systèmes de contrôle de gestion, basée sur des données déclaratives recueillies au travers de questionnaires, dans laquelle il est tentant de distinguer un « avant » et un « après » imaginaires mettant en évidence la transformation des outils en lien avec l'évolution de l'environnement (*forcément* plus incertain), des systèmes d'information (permettant *évidemment* une plus grande transparence) et des méthodes de management (qui deviennent *naturellement* plus participatives et démocratiques) [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle, Economie et Management, avril*]. Ce risque est, de plus, renforcé dans le champ de recherche qui est le nôtre par l'idéologie managériale portée par le mouvement de NPM.

La mise en regard des discours et des pratiques nous amène, par conséquent, à dresser un tableau plus complexe et nuancé de l'émergence et de l'évolution des formes de contrôle de gestion dans les BPNL étudiées. Nous considérons alors que « la partie formelle du contrôle de gestion (les indicateurs de performance, les délégations de pouvoir, les procédures, etc.) ne constitue que le bloc émergé de l'iceberg »<sup>37</sup>. Reste à étudier sa « partie cachée » : celle de l'impact des outils sur les comportements et les représentations. Ainsi, après avoir essayé de dresser, dans un premier temps, des photographies – basées sur des enquêtes et des données déclaratives – de l'évolution des outils du contrôle de gestion dans des BPNL, nous nous sommes intéressée à la dimension moins visible de celui-ci et c'est cette dimension que nous nous proposons d'exposer dans la seconde partie de cette note de synthèse.

---

<sup>37</sup> Vassal J. (1978), « Contrôle de gestion et styles de commandement », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 20.

Première partie : Choisir des outils adaptés aux besoins des managers des bureaucraties professionnelles non lucratives...

## **Deuxième partie : ... ne peut résulter d'une simple transposition**

L'adoption des outils du contrôle de gestion par des organisations qui n'en constituent pas le terreau naturel relève d'une idée simple : « Pour répondre au besoin de gestion apparu dans notre organisation, adoptons les modèles " disponibles sur le marché " et qui ont fait leur preuve dans d'autres secteurs ».

Au-delà du postulat controversé quant à la capacité rationalisatrice des outils de contrôle (Boussard et Maugeri, 2003), cette simplicité apparente cache un problème de taille : celui de la pertinence de ces outils dans un contexte différent de celui qui les ont vu naître c'est-à-dire de la possibilité de transférer des techniques vers des champs nouveaux et, pour les domaines particuliers qui nous intéressent, vers ceux couverts par le non-marchand et/ou marqués par une culture professionnelle dominante.

L'ancrage théorique est alors celui des modèles contingents selon lesquels l'organisation doit adapter ses structures aux caractéristiques de son environnement ou de sa stratégie : Les travaux que nous avons inscrits dans cette perspective s'insèrent dans la famille des recherches en contrôle de gestion qui contribuent à ouvrir de nouveaux champs [Chatelain-Ponroy S. (2006). *Questions de recherche en contrôle de gestion* in « Le mémoire de Master » (dirigé par Constant A-S.), Cnam-Intec.] et reposent sur le postulat général suivant :

*Pour instrumenter les bureaucraties professionnelles non lucratives sans remettre en cause leur nature propre, les outils traditionnels du contrôle de gestion doivent être adaptés aux spécificités de ces organisations et intégrer les rationalités politique, économique et professionnelle.*

Nous verrons, dans un premier temps, que cette adaptation suppose la prise en compte des dimensions communes à toutes les organisations et mises en évidence par les théoriciens de la contingence, mais également de celles plus spécifiques aux institutions dans lesquelles se sont insérés nos travaux de recherche.

Néanmoins, l'attention est ici encore – comme dans les travaux présentés en première partie de cette note de synthèse – portée sur les outils et leur capacité à apporter une réponse (spécifique) aux besoins d'instrumentation des organisations. Nous nous situons donc toujours dans le courant de recherche structuro-fonctionnaliste en tentant de répondre à la problématique des dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. Or, nous postulons que le contrôle de gestion ne peut être réduit à une somme de techniques et d'outils et étudié selon la seule perspective structuro-fonctionnaliste. Il est, en effet, un processus dont la responsabilité incombe à l'ensemble de la ligne managériale qui doit s'approprier ses instruments – ce qui suppose de considérer qu'ils ont du sens –

et les utiliser [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, *Economie et Management*, avril.]. C'est ce qu'en disait Follett (in Fiol, 2005) : une activité humaine de mise en cohérence continue des responsabilités, des décisions et des actions des différents managers (et des entités dont ils ont la responsabilité). Non réductible à ses outils, le contrôle doit donc être perçu à la fois comme un langage permettant d'unifier les comportements et comme un processus de socialisation des managers. La perspective adoptée est alors interprétativiste et compréhensive ; elle vise à explorer la problématique de la construction de l'organisation par les acteurs. Nous l'étudierons dans un second temps.

## **1. Les outils et techniques doivent être adaptés aux spécificités des organisations...**

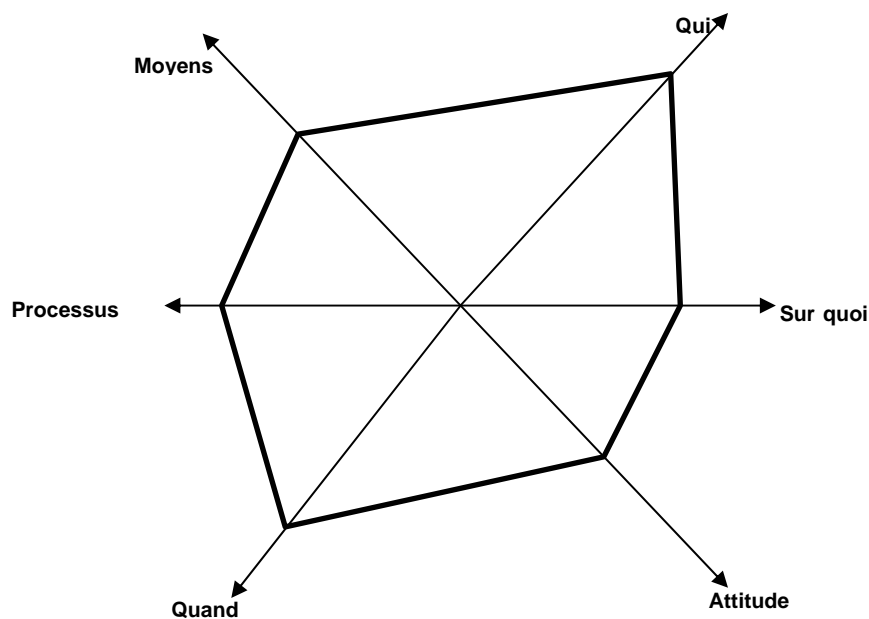
C'est Hofstede qui a formalisé, dès 1981, le fait que les techniques traditionnelles de contrôle ne sont efficaces, voire utilisables, que dans certains cas particuliers satisfaisant plusieurs hypothèses parmi lesquelles l'absence d'ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des conséquences des actions correctrices ou encore le caractère répétitif des actions. La présence simultanée de ces conditions de validité étant de moins en moins courante au sein des organisations, la question de l'adaptation des systèmes de contrôle aux nouvelles formes organisationnelles doit être posée.

Dans nos champs de recherche, cette adaptation peut être envisagée dans la perspective retenue par les théoriciens de la contingence structurelle : il s'agit alors d'examiner l'influence de variables – internes ou externes – sur l'organisation et ses structures et, plus particulièrement, de mettre en relation caractéristiques organisationnelles et formes des systèmes de contrôle en reconnaissant avec Bouquin (2005 c) que « le contrôle de gestion [...] est sujet à différentes variantes dites "de contingence" ».

Nous avons ainsi mené des études statistiques visant à identifier les facteurs explicatifs des formes des systèmes de contrôle, postulant qu'il n'existait pas d'outils de contrôle de gestion à caractère universel que l'on pourrait implanter sans adaptation en quel que contexte que ce soit. Une recherche sur les systèmes de contrôle de gestion muséaux [Chatelain S. (1998), « *Le contrôle de gestion dans les musées* », *Economica*.] nous a ainsi appris que leur contenu et leur rôle dépendaient, en grande partie, des données structurelles et techniques et des relations de pouvoir qui caractérisaient le musée dans lequel ils prenaient place (taille du musée, statut juridique, relations aux autorités de tutelle, contenu des fonctions, organisation technique, règles de fonctionnement, etc.). C'est ainsi que, lorsqu'un musée appartient au secteur privé, et que du bon fonctionnement de son système de pilotage dépend la survie de l'ensemble de l'organisation dans laquelle il s'insère, un consensus se développe naturellement sur l'utilité des indicateurs de gestion, garants du non dérapage. En revanche, quand les enjeux sont moins nets, que la survie de l'ensemble est moins menacée – c'était le cas de la plupart des musées publics étudiés –, les systèmes mis en place visent à privilégier essentiellement le souci d'influencer favorablement les bailleurs de fonds (tutelle et externes) ou encore à promouvoir la visibilité de l'institution et de ses conservateurs.

De même, et toujours dans le champ des musées [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.], si le statut administratif du musée, sa taille, ou encore l'autonomie dont il jouit semblent différencier les pratiques budgétaires, nos travaux montrent que les caractéristiques des gestionnaires – la fonction qu'ils occupent et l'implication qu'ils témoignent – n'y exerceraient pas d'influence significative.

Ce type de travaux nous a conduit à proposer une représentation schématique des systèmes de contrôle de gestion, réalisée à partir de la classification synthétisée par Chiapello (1996), en montrant combien ceux-ci revêtaient des apparences très différentes selon le contexte organisationnel dans lequel ils prenaient place [Chatelain S. (2004), chapitre 1, in Burlaud A. et alii, « Contrôle de gestion », Vuibert.]. Nous avons ainsi pu donner une représentation du contrôle de gestion « traditionnel », défini comme un contrôle exercé par l'organisation, portant sur les résultats, s'appuyant sur la volonté des personnes contrôlées de maximiser leurs propres intérêts, ayant lieu pendant mais surtout après l'action, faisant appel à des processus cybernétiques et à des moyens de contrôle organisationnels tels que les règles administratives, les procédures, les systèmes de mesure et de contrôle des coûts, les systèmes de sanctions<sup>1</sup>, etc.



#### **Modalités des dimensions**

Processus : cybernétiques, homéostatiques ; non cybernétiques

Moyens : le marché ; l'organisation ; la culture ; les relations interindividuelles

Qui contrôle : l'organisation ; une personne ; un groupe de personnes ; soi-même

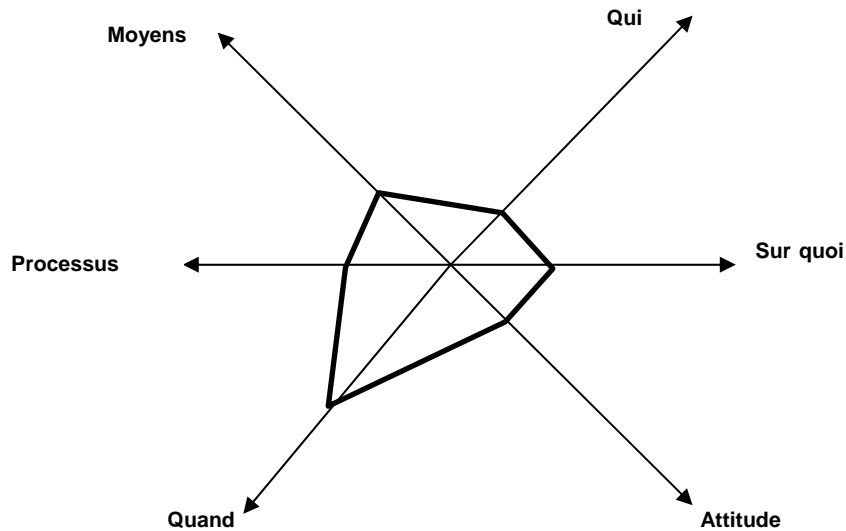
Sur quoi s'exerce le contrôle : les actions ; les résultats ; les caractéristiques du personnel ; le contexte affectif ; l'identité ; le choix des objectifs

Attitude du contrôlé : implication morale ; relation instrumentale ; aliénation

Quand : avant l'action ; pendant l'action ; après l'action

<sup>1</sup> Récompense ou châtement.

Et y avons opposé un contrôle organisationnel, mais exercé essentiellement par chacun des membres de l'organisation sur lui-même, axé sur l'apprentissage, s'appuyant sur l'implication positive des personnes par rapport à l'organisation, ayant lieu après mais surtout pendant l'action, faisant appel à des processus non cybernétiques, et à des moyens de contrôle organisationnels mais aussi interindividuels et culturels.



Les recherches que nous avons menées dans cette perspective d'adaptation des systèmes de contrôle s'inscrivent dans les études des déterminants des pratiques organisationnelles et, dans le champ du contrôle, s'appuient sur les affirmations d'Anthony (1988) qui reconnaît qu'il existe des variations dans les pratiques de contrôle de gestion liées aux « influences externes dues à l'environnement, [aux] facteurs internes à l'organisation et [aux] facteurs spécifiques à l'industrie ».

Dans notre champ de recherche, deux facteurs de contingence « spécifiques à l'industrie » méritent une attention particulière car ce sont eux qui donnent, nous semble-t-il, leur originalité à nos travaux. Nous interrogeons, en effet, les systèmes de contrôle dans des terrains situés à l'intersection de trois rationalités [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.] ainsi que nous l'avons signalé plus haut : la rationalité économique, liée à la nécessité de réguler les dépenses publiques et à laquelle nous rattachons les mécanismes du contrôle de gestion, la rationalité politique, qui s'exprime dans les missions de service public dévolues aux institutions et dans la volonté des élus de satisfaire leurs administrés, et la rationalité professionnelle (artistique, par exemple), portée par les acteurs opérationnels, prestataires de service, qui se manifeste par des objectifs de qualité de service. Cette coexistence de différentes rationalités a deux conséquences principales :

- d'une part, elle oblige le contrôle de gestion à quitter le cadre presque exclusivement comptable pour prendre en compte des indicateurs et des outils de mesure, qualitatifs ou physiques, adaptés à chacune de ces facettes et permettre ainsi de piloter l'ensemble des dimensions de la performance et des aspects stratégiques de l'activité ;

- d'autre part, elle rend nécessaire une entente sur les objectifs à poursuivre et les résultats prioritaires à atteindre pour chaque activité, c'est-à-dire qu'elle oblige les parties prenantes, nébuleuse aux attentes souvent indéterminées et potentiellement contradictoires (De Quatre-Barbe, 1996), à s'accorder sur la notion de performance et de résultats, internes et externes. En cela, cet accord sur les objectifs et les résultats porte en lui les germes de conflits possibles, liés à ce que Townley (2002) nomme l'opposition des sphères de valeurs. Nous avons montré, à ce sujet, que, pour acquérir sa légitimité dans un tel contexte, le contrôle de gestion devait intégrer chacune des trois rationalités alors même que celles-ci s'opposaient sur de nombreux points et agissaient parfois comme des forces centrifuges<sup>2</sup> [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. D'ailleurs, au terme de deux décennies au cours desquelles « l'action publique, du moins dans quelques pays, a subi à force de changements incessants une véritable mutation, on en est encore à chercher des définitions, acceptables par le plus grand nombre, de la performance des administrations publiques et des résultats de leurs interventions » (Côté in V.A. (2005). « La gestion par résultats dans le secteur public »). Ce manque de consensus sur la définition de la performance témoigne, notamment, du conflit de rationalité qui se joue là.

Pour étudier l'insertion des systèmes de contrôle de gestion dans des organisations marquées par la rationalité politique et la rationalité professionnelle, nous examinerons donc ci-après les spécificités dues aux tensions entre rationalité économique et rationalité politique pour ensuite nous intéresser à celles existant entre rationalité économique et rationalité professionnelle. Nous n'oublions pas cependant que des antagonismes peuvent aussi naître entre les rationalités politique et professionnelle mais ceux-ci jouent un rôle moins important du point de vue de l'insertion du contrôle de gestion dans des BPNL et nous ne les développerons donc pas ici.

### **1.1. Des spécificités dues aux tensions entre rationalité économique et rationalité politique**

En sciences sociales, la rationalité caractérise une conduite cohérente, voire optimale, par rapport aux buts de l'individu ou de l'organisation. On parlera ainsi de rationalité économique quand les choix des organisations correspondront à leurs intérêts pécuniaires. Les systèmes de contrôle de gestion, parce qu'ils traitent avant tout de la ressource financière et de son utilisation, sont porteurs de cette rationalité économique.

Dans notre champ de recherche, une tension existe entre rationalité économique et rationalité politique qui s'exprime par la nécessité de réguler les dépenses publiques tout en satisfaisant des

---

<sup>2</sup> Cette opposition est d'une nature proche de celle qu'exposait Kuhn (1972) à propos des paradigmes scientifiques qui se caractérisent par des visions du monde à ce point différentes qu'elles rendent à chacun la problématique de l'autre difficilement compréhensible.



missions de service public<sup>3</sup>. Les organisations publiques posent, en effet, des questions spécifiques aux systèmes de contrôle de gestion qui conduisent leurs concepteurs à s'interroger, par exemple, sur la mesure de l'efficacité, la prise en compte de la régulation financière, la façon d'intégrer en leur sein des contraintes telles que l'égalité des usagers ou encore la définition d'un produit complexe que l'on caractérise plus volontiers par les moyens que l'on va mettre en œuvre que par les résultats que l'on en attend. Ces particularités doivent être prises en charge par les systèmes de contrôle de gestion, soit parce qu'elles agissent comme des freins à leur introduction, soit parce qu'elles constituent des raisons de développement de nouveaux modes de contrôle de gestion, mieux adaptés. Parmi ces questions, nous nous sommes plus particulièrement intéressée aux effets pervers et aux limites du modèle traditionnel de contrôle de gestion dans un tel contexte mais aussi au lien entre contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques. Nos travaux ont montré que, dans bien des cas, les institutions avaient mis en place des systèmes de contrôle intégrant, au moins partiellement, ces difficultés [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*].

### **1.1.1. Des limites du modèle traditionnel...**

Les limites et effets pervers des systèmes de contrôle de gestion ne sont pas propres aux organisations publiques, ou non lucratives. Ils tiennent principalement au fait que l'évaluation de la performance suppose la sélection d'un certain nombre d'indicateurs considérés comme représentatifs de celle-ci. Or, les théoriciens du contrôle savent depuis longtemps que cette sélection revient à centrer l'attention sur ces seuls éléments chiffrés : le mesurable est alors surpondéré par rapport au non mesurable (Burlaud & Simon, 2006). D'ailleurs, Hopwood (1972) avait souligné à ce propos que la présence d'informations comptables dans les budgets pouvait conduire à un déplacement de l'objectif organisationnel qu'elles devaient servir, vers un comportement uniquement destiné à améliorer la performance comptable. Le choix d'un indicateur revient donc à formater le cadre de l'action de l'organisation – dans la mesure où l'indicateur devient l'objectif à atteindre – et de son pilotage – l'indicateur traduit le critère de jugement de la qualité de l'action [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec].

En outre, nous savons que la gestion par les résultats conduit à du stress, des comportements opportunistes et des manipulations visant à améliorer l'apparence des résultats (Hopwood, 1972). C'est ainsi qu'en centrant son instrumentation sur la mesure des coûts, le contrôle de gestion focalise l'attention sur ces derniers et peut introduire un biais dans la rationalité qui le fonde. On peut, par exemple, réduire un coût unitaire soit en agissant sur la consommation des ressources (comportement recherché), soit en augmentant le volume de production pour faire jouer le phénomène de degré d'absorption des charges fixes (comportement opportuniste). C'est ce biais que soulignaient les différentes commissions chargées d'auditer le processus de mise en place de la LOLF et, notamment, l'élaboration des projets annuels de performance (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP).

---

<sup>3</sup> Nous n'ignorons pas cependant que cette contrainte n'est pas propre aux organisations publiques et que les grandes entreprises privées doivent souvent composer avec ce type de tensions, par exemple lorsqu'elles doivent tenir compte du rôle structurant qu'elles exercent sur leur environnement et dont elles sont responsables.

Enfin, le démembrement de l'organisation en centres de responsabilité, voulu par le contrôle de gestion, peut être un obstacle à la coopération, chacun étant focalisé sur sa propre performance, fût-ce au détriment de la performance globale.

Dans notre champ, ces effets pervers sont accentués en raison de la double fonction de production et du lien non automatique entre produits et externalités (*outputs* et *outcomes*). Les effets pervers du management par les chiffres, qui sont connus depuis les années 1950 (Bouquin, 2005 c), peuvent alors orienter les comportements des acteurs dans un sens non voulu. Les organisations publiques réalisent, en effet, le plus souvent une mission en « distribuant » un produit qui ne peut être défini que de façon abstraite<sup>4</sup>, et pour lequel il est, par conséquent, extrêmement difficile de mesurer le volume d'activité et donc de définir des coûts. Il est tentant, devant une telle difficulté, de retenir l'unité opérationnelle concourant à la réalisation première de l'organisation<sup>5</sup> comme indicateur d'activité et objet de coût. Ce faisant, on ne s'intéresse pas à la véritable prestation mais au moyen de production de cette prestation et l'on détourne l'attention des gestionnaires qui perdent de vue l'incidence de leurs actions sur la société et se concentrent sur des mesures quantifiables au détriment des activités qu'il est moins aisé de mesurer. Se crée donc un décalage entre les dirigeants politiques (et la population), qui raisonnent en fonction des résultats, et les gestionnaires des institutions qui administrent sur la base des produits et, de ce fait, apparaît un risque non négligeable de déplacement des objectifs. Tout l'enjeu pour la définition des programmes et de leurs cibles de résultats est donc de dissocier la mesure de l'activité (la production) facilement mesurable et contrôlable par les gestionnaires, des indicateurs et cibles de résultats (les impacts), dont une partie ne dépend pas de la seule activité des administrations mais aussi du contexte socioéconomique [Chatelain-Ponroy S (2005).. Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec].

Cette relation entre produit (*output*) et externalité, ou impact (*outcome*), peut être formalisée au travers de la double fonction de production : une première fonction transforme les facteurs de production et débouche sur la production d'unités d'œuvre (réalisation première) qui sont, elles-mêmes, intégrées à la seconde fonction de production et produisent alors un impact sur l'environnement. Par exemple, la mission d'un hôpital n'est pas de produire des journées d'hospitalisation (première fonction de production), mais de contribuer à l'amélioration de la santé publique<sup>6</sup> (seconde fonction). La difficulté tient au fait que ces deux éléments, produit et externalité, ne sont pas nécessairement liés de façon univoque et automatique.

Cette particularité de la production des organisations complexes implique donc de s'intéresser à la notion d'impact pour rendre compte de leur performance et suppose une description détaillée et précise de ce que chaque programme est censé accomplir. Elle va également conduire à une distinction entre le contrôle de gestion, centré sur les aspects plus opérationnels de la première

---

<sup>4</sup> Elévation du niveau de connaissance, démocratisation de la culture, amélioration de l'état de santé d'une population, etc.

<sup>5</sup> Une heure de cours, une visite dans un musée, une journée d'hôpital, etc.

<sup>6</sup> Cette mission thérapeutique peut se doubler, dans le cas des CHU par exemple, de missions d'enseignement, de recherche, de prévention... ce qui complique encore le débat sur la déclinaison des missions en objectifs.

fonction de production, et l'évaluation des politiques publiques, axée davantage sur la seconde fonction de production. Pour Gibert (2003), ces deux disciplines doivent ainsi être rassemblées en raison de leur identité de préoccupation mais différenciées dans leurs approches.

On distinguera donc la mesure de la performance (évaluée au travers de ses trois axes : efficacité socio-économique, efficacité et qualité de service), le contrôle de gestion<sup>7</sup>, qui comprend la mesure de la performance mais ne s'y limite pas, et l'évaluation des politiques publiques<sup>8</sup>, qui inclut le contrôle de gestion mais n'y est pas restreinte puisqu'elle doit tout à la fois mesurer les résultats d'une politique publique mais aussi expliquer ceux-ci en identifiant dans la situation observée ce qui est imputable à cette politique et ce qui ne l'est pas (Trosa, 2003).

La difficulté tient alors au lien entre les deux systèmes, celui du contrôle de gestion et celui de l'évaluation des politiques publiques<sup>9</sup>. Un découplage des deux aboutissant à la dichotomie mise en évidence par Rochet (2003) entre « bien faire les choses » et « faire les bonnes choses », autrement dit entre « gérer », qui suppose rigueur, cohérence des processus, stabilité, et « gouverner », basé sur une vision, une pertinence des choix, l'étude de *scenarii*. Nous avons souligné à ce propos dans nos travaux [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.] que l'existence d'un cadre budgétaire strict ne garantissait pas le non gaspillage des ressources, pas plus que la pertinence des décisions prises ; autrement dit : qu'il était possible de bien gérer de mauvaises choses. Cette dimension paradoxale des réformes de la gestion publique est pourtant peu mise en évidence, elle est même souvent occultée dès lors que, comme c'est presque toujours le cas, les promoteurs des réformes assimilent évolution des systèmes de gestion et non gaspillage des deniers publics. Or, des deniers peuvent être simultanément « bien gérés » techniquement et gaspillés, inutiles, si leur finalité n'est pas pertinente.

Dans le cadre de la LOLF, par exemple, la question centrale de la mesure de la performance au travers d'indicateurs porte sur la capacité de ces derniers à contribuer au développement d'une culture de l'évaluation [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.]. Le système doit, en effet, permettre aux parlementaires de procéder à une évaluation des politiques publiques à partir des éléments fournis par les projets et rapports annuels de performance, ce qui suppose que les indicateurs autorisent à évaluer l'impact des actions en matière de service rendu, et non à mesurer l'effectivité de la mise en œuvre de décisions. Il convient donc de s'interroger, tout d'abord, sur la façon de définir des objectifs en termes de résultats

---

<sup>7</sup> « Dispositif permettant d'alimenter et d'objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux et acteurs d'une administration et d'améliorer le pilotage, en apportant les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats », DRB, Les concepts de la performance, août 2005.

<sup>8</sup> Qui vise à « rechercher si les moyens juridiques, administratifs ou financiers mis en œuvre permettent de produire les effets attendus de la politique et d'atteindre les objectifs qui lui sont fixés (s'intéresse aux retombées) » (DRB, Les concepts de la performance, août 2005), ce qui permet de reconnaître et mesurer les effets des politiques publiques (Deleau M. & alii (1986), *Evaluer les politiques publiques, la documentation française*) et ainsi de former un jugement sur leur valeur (Viveret P. (1989), *L'évaluation des politiques et des actions publiques, la documentation française*).

<sup>9</sup> Sur le lien complexe et discuté entre contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques, on peut consulter l'article de Gibert (2003) paru dans la revue française de gestion.

à atteindre pour les utilisateurs du service, plutôt qu'en nombre d'actions à conduire, mais aussi de s'appuyer sur un projet commun, partagé et affiché, fondé sur l'observation des attentes et des besoins du terrain.

Cependant, la gestion par les résultats porte en ce domaine un paradoxe de taille : des études réalisées dans différents pays ayant expérimenté la gestion par les résultats dans le domaine public nous apprennent ainsi que les responsables politiques, disposant d'informations détaillées de gestion, sont tentés d'intervenir davantage dans le domaine opérationnel alors que, dans le même temps, les gestionnaires publics opèrent parfois des choix qui relèvent plutôt du domaine politique. Il y aurait donc « managérialisation » du politique et politisation des gestionnaires (Emery in V.A. (2005). « La gestion par résultats dans le secteur public »).

En outre, évaluer c'est aboutir à l'énonciation d'un jugement de valeur sur l'efficacité d'une politique (Viveret, 1989), d'un projet ou d'une action. Les indicateurs doivent donc constituer des indices permettant d'inférer<sup>10</sup> qu'un objectif est atteint (ou en voie de l'être), d'apprécier les effets des actions et non de vérifier que celles-ci ont été réalisées<sup>11</sup>. Cela suppose de replacer la recherche de l'identification des effets au cœur de la définition des objectifs, de définir des indicateurs d'évaluation plus que de contrôle, de remplacer les indicateurs d'action (ou de réalisation) par des indicateurs d'effets accompagnés de normes ou de critères de réussite permettant de porter un jugement.

En d'autres termes, et pour reprendre les conclusions de la commission sénatoriale chargée du suivi de la mise en œuvre de la LOLF, il s'agit de promouvoir la culture de la performance, non le culte des indicateurs. Ce à quoi nous ajouterions volontiers : et de passer de l'exercice bureaucratique de l'autorité de tutelle à sa mise en œuvre stratégique.

#### 1.1.1. Des limites du modèle traditionnel...

### 1.1.2. ... conduisent à son adaptation

Ces limites et effets pervers des systèmes de contrôle de gestion dans les BPNL expliquent que l'introduction de tels systèmes ne puisse être réalisée par la transposition sommaire d'outils et de méthodes développés dans un tout autre contexte<sup>12</sup>. Or, l'instrumentation de gestion des organisations publiques a pu sembler marquée à la fois par un certain déficit conceptuel et par l'importation plus ou moins naïve par des consultants de modes managériales issues du secteur privé

---

<sup>10</sup> Ils ne peuvent cerner la réalité d'une façon totalement objective, rationnelle et qui ne prête à aucune contestation : on ne peut donc faire l'économie d'inférer, d'interpréter à partir de données forcément parcellaires.

<sup>11</sup> Or les administrations sont « imprégnées » d'une culture de contrôle ancienne, très différente de la culture de l'évaluation. Vérifier le respect des règles et produire un jugement de valeur (qui suppose la participation des différents acteurs engagés dans la réalisation d'une politique et qui implique la confrontation d'opinions et de valeurs) sont deux démarches distinctes, pour ne pas dire contraires.

<sup>12</sup> La mise en place des coûts complets dans de nombreux domaines (calcul du coût d'une heure de cours, d'une journée de soin, etc.) se heurte depuis plusieurs années au fait que la part des charges indirectes est très élevée. Or, très souvent, l'unité d'œuvre retenue pour répartir ces charges de structure ne joue pas le rôle de variable explicative. Des études réalisées sur les coûts hospitaliers montraient ainsi que plus de 70 % des composantes du coût complet d'un groupe de malade étaient des charges indirectes déversées sur le produit théorique par l'intermédiaire d'une unité conventionnelle : la durée du séjour.

(Nioche, 1991)<sup>13</sup>. Nos travaux ont montré que, s'il n'était pas incongru de s'interroger sur la gestion des organisations de service public, il était cependant nécessaire de ne pas se contenter de transposer directement les outils développés pour le secteur privé (et en particulier industriel) mais, au contraire, de faire preuve d'imagination pour développer des outils de définition et de mesure appropriés aux spécificités du secteur public. Autrement dit, et en paraphrasant Gibert (1983), nous pouvons énoncer qu'un rapprochement public / privé au travers de la notion d'organisation permet une progression dans l'analyse qui ne doit pas pour autant faire oublier que les entités publiques présentent des particularités qu'on ne saurait considérer comme accessoires au regard du management. Nous avons vu ainsi, dans la première partie de cette note de synthèse, que l'adoption d'outils de contrôle de gestion pouvait en grande partie être expliquée par des phénomènes d'isomorphisme et la volonté de donner une image d'organisation « gérée ». D'autres travaux, présentés ici, montrent que pour que ces outils permettent une véritable instrumentation des organisations étudiées, il convient de les adapter aux spécificités des BPNL afin de remédier au déficit conceptuel que nous soulignons ci-dessus.

Ce déficit conceptuel explique que les solutions mises en œuvre dans les institutions étudiées consistent souvent à adapter *a minima* les outils existants. Nous avons ainsi montré, dans nos travaux, que, face à la nécessité de développer une comptabilité de gestion permettant de répondre mieux aux besoins d'information des gestionnaires, les établissements muséaux pouvaient recourir à deux solutions [Chatelain S. (1998), Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.] :

- soit mesurer des coûts qui collent à leur structure physique (services, départements, etc.). Il s'agit alors d'une simple internalisation du budget administratif qui ne permettra au mieux qu'un contrôle minimum ;
- soit privilégier une analyse transversale et calculer des coûts d'activité (exposition permanente, expositions temporaires, administration, etc.) et rapprocher ceux d'entre eux qui concernent une activité directe (créatrice de valeur ajoutée au sens de Porter) d'un indicateur physique, permettant de mesurer l'activité déployée. Il nous semble néanmoins qu'il serait irréaliste de vouloir obtenir des coûts unitaires en divisant le volume des coûts par le flux physique d'activité car se pose alors inévitablement la question de leur signification (par exemple : comment interpréter un coût de fonctionnement par visiteur ?). Cette difficulté à quantifier la production explique que des systèmes d'indicateurs aient été développés en parallèle pour mettre en évidence l'efficacité avec laquelle les moyens sont utilisés : la consommation des moyens est exprimée sous forme d'indicateurs financiers, issus le plus souvent de la comptabilité budgétaire, alors que les résultats seront traduits sous forme d'indicateurs physiques. Le problème de la définition de la production peut également être écarté si l'on reconnaît qu'une comptabilité des coûts performante doit être

---

<sup>13</sup> Abrahamson (1996) a montré combien la notion de mode jouait dans les phénomènes d'adoption de nouvelles pratiques de gestion.

capable d'en comprendre les causes et non pas de les comparer à des produits plus ou moins bien définis. L'objet de coût pertinent va en effet dépendre de l'organisation, des besoins des utilisateurs, de la disponibilité des informations, des finalités de la comptabilité de gestion (etc.). Ce pourra être les produits mais tout aussi bien les activités, les fonctions, les centres de responsabilités, etc. Ainsi, face à l'impossibilité de calculer un coût de produits, les musées pourront choisir de calculer des coûts de services et observer les facteurs de variation des éléments de coûts, activité par activité. Il s'agit alors de développer un instrument de gestion par les coûts, permettant aux organisations non marchandes de contourner la difficulté – voire l'impossibilité – à mettre en place un instrument de gestion par les produits.

Les systèmes de contrôle peuvent également se dédoubler pour rendre compte des deux dimensions relatives à la dualité rationalité économique / rationalité politique. C'est ainsi que, dans les théâtres lyriques, nous avons proposé un outil d'information, comportant quelques indicateurs significatifs associés à des seuils d'alerte, offrant à la fois une base de travail pertinente pour les réunions des conseils municipaux (autorités de tutelle et principaux bailleurs de fonds des théâtres lyriques étudiés) et un système de suivi des activités des opéras. Cet outil d'information devait intégrer une rationalité doublement conditionnée :

- logique sociale de l'action politique visant la mise en évidence des retombées politiques pour les élus (indice de satisfaction de la population...) et des contributions à la politique de développement local grâce à des indicateurs susceptibles de justifier la continuité des investissements de fonds publics (sauvegarde d'éléments du patrimoine national, impact économique et social sur la ville, satisfaction de la population, etc.) ;
- et logique micro-économique de son activité – centrée sur l'activité réalisée (artistique, sociale, pédagogique), les recettes engendrées, l'engagement de personnel, l'accroissement du patrimoine, etc. – mesurée au travers d'indicateurs de suivi autorisant la mesure des performances du théâtre lyrique en fonction de ses préoccupations (rayonnement de l'opéra, analyse des activités spécifiques, fonctionnement, etc.).

Les travaux centrés sur cette question de l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion nous ont permis de montrer que l'introduction de ces systèmes et d'une logique managériale dans des organisations soumises à la rationalité politique n'impliquaient pas que celles-ci basculent dans une logique marchande pure et qu'il s'agissait plutôt de parvenir à instrumenter les BPNL en conciliant logique politique et logique économique. Nous avons eu l'occasion de souligner, par exemple, que les théâtres lyriques étudiés avaient à inventer un mode de gestion hybride, qui ne procède ni de la logique exclusive du marché, ni de celle du subventionnement massif, mais qui combine ces deux types de ressources avec intelligence et créativité, et s'efforce de rechercher un compromis entre les obligations de service public et les exigences économiques [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des*

coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques. Rapport de recherche commandé par la chambre professionnelle des directeurs d'opéra, février.]. Car nombre de grandes villes ont entrepris d'améliorer la gestion de leurs équipements culturels, avec trois objectifs principaux : diminuer ou stabiliser les budgets, plafonner les ressources venant de la collectivité, et augmenter les recettes propres. Le modèle proposé se rapproche de celui de l'entreprise privée et c'est en cela que les systèmes de contrôle peuvent offrir une instrumentalisation pertinente à ces organisations : il s'agit de rechercher l'équilibre financier, et même le profit lorsque cela est possible. Comme l'écrivait déjà Bernard Bovier-Lapierre en 1988 : « L'introduction de cette rationalité organisatrice dans la gestion des institutions lyriques, est la seule garantie de survie – et non de simple sursis – de l'art lyrique au XXI<sup>e</sup> siècle ».

Les travaux de recherche que nous avons menés nous conduisent donc à affirmer que les outils du contrôle de gestion peuvent être adaptés pour permettre d'instrumentaliser les organisations sans remettre en cause leur rationalité politique. Nous réfutons, par conséquent, l'idée qu'une transposition des outils de contrôle développés dans un contexte privé vers une sphère publique, ou non lucrative, soit irréalisable. Nous avons ainsi souligné, par exemple, combien l'adoption d'une démarche managériale basée sur la responsabilisation des acteurs ne pourrait être que profitable aux musées [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.]. Loin de remettre en cause leurs missions de service public, elle permettrait d'accroître leur crédibilité financière par la mise en œuvre d'une plus grande rigueur dans l'évaluation de leurs coûts, de développer des ressources supplémentaires, en particulier par une valorisation plus efficace de leurs collections et un développement de relations de partenariat et ainsi de diminuer leur vulnérabilité, financière et organisationnelle, à l'égard de l'Etat et des collectivités territoriales qui seraient, alors, amenés à les reconnaître en tant qu'acteurs de leur développement. En ce sens, l'adaptation des outils de contrôle de gestion permet aux BPNL de les mobiliser au service d'une nouvelle finalité : il ne s'agit plus essentiellement pour elles de se conformer formellement à l'image d'organisations gérées mais également de disposer d'outils leur permettant d'améliorer leurs dispositifs de gestion. Nous pourrions dire alors, comme le firent Burchell et alii (1980) à propos des outils de comptabilité, qu'une fois implantés les systèmes de contrôle deviennent des phénomènes organisationnels et sociaux qui peuvent être utilisés à de nombreuses fins et par une multitude d'acteurs.

Mais nous pensons également que la contradiction apparente entre rationalité économique et rationalité politique, qui s'exprime dans la nécessité de doter les organisations publiques d'outils de gestion tout en affirmant que ces institutions sont « ingérables », illustre les difficultés de l'élargissement souhaitable de la discipline « contrôle de gestion » [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*.]. Elle conduit à rechercher les voies d'intégration des objectifs et critères d'évaluation, résultant d'un processus politique de négociation, dans des systèmes de contrôle, c'est-à-dire à s'interroger sur le couplage entre système de contrôle de gestion et système d'évaluation des politiques publiques en reconnaissant qu'aucune technique d'aide à la décision, aucun outil de contrôle de gestion, aucune procédure budgétaire ne peut se substituer à l'arbitrage politique qui s'impose entre des intérêts conflictuels.

### 1.1. Des spécificités dues aux tensions entre rationalité économique et rationalité politique

## 1.2. Des spécificités dues aux tensions entre rationalité économique et rationalité professionnelle

Les BPNL ne sont pas seulement marquées par la présence simultanée de rationalités politique et économique, elles sont également porteuses d'une troisième rationalité, professionnelle, qui doit être intégrée par les systèmes de contrôle de gestion pour que ceux-ci y trouvent leur place.

### 1.2.1. La place du contrôle dans des bureaucraties professionnelles...

Ce sont, en effet, des bureaucraties professionnelles au sens de Mintzberg (1979) au sein desquelles les acteurs opérationnels (les conservateurs, les commissaires d'exposition, les directeurs artistiques, les enseignants...) possèdent une large autonomie et détiennent un pouvoir substantiel sur la réalisation de leur travail. Dans ce type d'organisations, le sommet hiérarchique dispose généralement de peu de pouvoirs pour défendre ses options et la base opérationnelle est dotée d'un haut niveau de compétence lui permettant d'agir de manière autonome sans nécessiter de contrôles administratifs. La standardisation des qualifications et des compétences propres aux acteurs opérationnels est alors au cœur du fonctionnement de l'organisation : c'est elle qui régule l'activité des opérationnels.

Les musées, les théâtres lyriques, les universités ou encore les centres d'art contemporain<sup>14</sup> constituent des exemples de bureaucraties professionnelles. L'élément clef de ce type d'organisations est le centre opérationnel, qui cherche à minimiser l'influence du sommet hiérarchique<sup>15</sup> et celle de la technostructure<sup>16</sup> sur son travail.

Or, les systèmes de contrôle de gestion relèvent de la technostructure ; ils rencontrent donc naturellement une résistance de la part des professionnels du centre opérationnel<sup>17</sup> qui contrôlent leur propre travail mais cherchent également à maîtriser les décisions administratives qui les affectent. C'est à ce phénomène que faisait référence Rochet (2004) lorsqu'il indiquait que la force de la LOLF était d'impliquer le Parlement dans la réforme afin que les administrations, livrées à elles-mêmes, ne neutralisent la réforme comme elles l'avaient fait des tentatives précédentes. En effet, l'instrumentation de gestion vise à articuler les choix des acteurs avec l'intérêt de l'organisation dans son ensemble et réduit donc, de fait, l'autonomie des opérationnels. Chiapello (1996) définit ainsi le contrôle comme « une influence créatrice d'ordre » qui a pour objectif de réduire les degrés de liberté accordés aux individus dans les organisations, en encourageant – ou, au contraire, en dissuadant –

---

<sup>14</sup> Nous ne citons que les organisations au sein desquelles ont pris place nos travaux.

<sup>15</sup> Composé des cadres dirigeant de l'organisation et de leurs conseillers et dont l'objectif est de permettre que l'organisation remplisse sa mission de façon efficace et qu'elle serve les besoins de ceux qui la contrôlent ou ont du pouvoir sur elle.

<sup>16</sup> Composée des analystes qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres et sont les moteurs de la standardisation dans l'organisation.

<sup>17</sup> Le phénomène n'est ni nouveau, ni spécifique à nos terrains : c'est ce même type de résistances qu'ont rencontré les services fonctionnels, et la fonction contrôle de gestion en particulier, lorsqu'ils sont apparus dans les organisations à la suite des travaux de Taylor, notamment.



certaines actions. On comprend donc qu'il puisse être rejeté par des acteurs jaloux de leur autonomie. La critique de la légitimité des outils de contrôle de gestion renvoie alors à la critique du pouvoir qui l'exerce (Laufer & Burlaud, 1980). Nous avons ainsi montré dans nos travaux que, dans les organisations culturelles, l'importance des réalisations artistiques par rapport aux autres enjeux, incitait les acteurs porteurs du projet culturel à revendiquer une marge de liberté excessive et, par conséquent, à refuser les outils et procédures du contrôle de gestion dans lesquels ils voyaient un risque de limitation de leur latitude dans la mise en œuvre de leur propre stratégie [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.]. Les systèmes de contrôle de gestion peuvent, en effet, diminuer la liberté d'action des professionnels et engendrer des phénomènes de résistance liés au *hiatus* entre le comportement des opérationnels, visant à préserver leur autonomie, et les systèmes de contrôle, cherchant à réduire cette autonomie (Abernethy, Stoelwinder, 1995). Nous avons également souligné dans nos travaux combien la professionnalisation et l'intensification de la gestion dans les bureaucraties professionnelles pouvaient contribuer à modifier l'équilibre des pouvoirs et rencontrer, de ce fait, une résistance de la part des acteurs opérationnels [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures*, Revue Française de Comptabilité, juillet.]. Par exemple, dans les universités, outre le recrutement de contrôleurs de gestion et la mise en place de services de contrôle de gestion, le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle sur la gouvernance des universités dans le contexte de la LOLF (Assemblée Nationale, 2006) soulignait que l'amélioration de la gouvernance des établissements d'enseignement supérieur passait par le renforcement des compétences des instances dirigeantes dans les domaines administratifs, financiers et comptables, par la valorisation de la fonction de secrétaire général et par l'augmentation du nombre de cadres administratifs de haut niveau.

Le renforcement des compétences gestionnaires des instances dirigeantes recouvre deux axes principaux. Pour les administratifs, il s'agit d'acquérir les compétences techniques exigées par la LOLF (en matière de contrôle de gestion, de comptabilité de gestion...). Pour les « professionnels » - qui sont à la fois les prestataires et les consommateurs de ressources mais également, lorsqu'ils exercent des fonctions électives, membres des instances dirigeantes des établissements - cela implique une sensibilisation aux questions de gestion et à leurs enjeux. L'évolution des modes de gestion suppose, en effet, la mise en œuvre du principe de subsidiarité mais aussi une forte délégation de gestion à tous les niveaux et une appropriation des nouveaux modes de gestion par les acteurs car, comme le formulait Michel Crozier, « on ne change pas la société par décret ».

Cette nécessité de sensibiliser les professionnels aux questions de gestion ne semble pas aller de soi dans les universités. Ces bureaucraties professionnelles se caractérisent, en effet, par le poids prépondérant d'acteurs opérationnels qui ne reconnaissent pas la légitimité d'un pilotage gestionnaire de leur activité et de leur organisation. La régulation professionnelle se singularise ainsi par un contrôle par le clan, c'est-à-dire par des instances d'autocontrôle mises en place par la profession. Cela se traduit, notamment, par une forte implication des professionnels dans leur activité, implication

garante de la qualité de la prestation mais qui peut rendre difficile le pilotage de ce type d'organisations. La profession accepte, en effet, difficilement les modes de contrôle qui lui sont externes. Dans ce contexte, l'introduction d'une fonction contrôle de gestion porteuse d'un nouveau mode de régulation et, de fait d'une modification des équilibres de pouvoir dans l'organisation, n'est pas forcément bien perçue. Ainsi, les répondants à l'enquête menée auprès des établissements d'enseignement supérieur [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures. Revue Française de Comptabilité, juillet.] soulignaient-ils que les acteurs percevaient avant tout la dimension contraignante du contrôle de gestion et que le contrôleur devait composer avec cette image négative : « le contrôle de gestion est souvent compris comme un simple contrôle et non perçu comme un outil indispensable à la prise de décisions »<sup>18</sup>. Les contrôleurs de gestion étaient, en outre, perçus par les acteurs opérationnels comme des agents de la direction : « le comité de direction et le conseil d'administration sont convaincus de la nécessité de mise en place d'un contrôle de gestion, les enseignants et les chercheurs sont plus réservés »<sup>19</sup>.

Par ailleurs, la prépondérance des « professionnels » rend difficile l'épanouissement des administratifs de direction dans leurs fonctions, précise le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle : ils sont peu entendus et peu nombreux. Ce rapport souligne ainsi, avec d'autres<sup>20</sup>, que les emplois fonctionnels autour du secrétaire général sont en nombre trop restreint alors que le président de l'Association des Secrétaires Généraux signale l'urgence à structurer et augmenter les équipes administratives. A cet égard, la LOLF est certainement l'occasion pour les administratifs de direction de gagner une certaine légitimité. Elle généralise, en effet, le langage gestionnaire et rend indispensable le recrutement d'administratifs de direction (notamment de contrôleurs de gestion) qui maîtrisent ce langage. Ces derniers relèvent ainsi les impacts positifs de la réforme et y voient une bonne occasion de faire évoluer les pratiques de l'administration. La loi organique est alors présentée comme « un phénomène déclencheur [qui permet] une prise de conscience de la nécessité de l'auto analyse », qui sert « de levier, [en sa qualité d'] outil qui permet de sensibiliser plus facilement les personnels de l'établissement » et qui aurait même « bouleversé les habitudes et mentalités, ce qui est déjà une bonne chose »<sup>21</sup>.

L'enseignement principal des apports de la notion de bureaucratie professionnelle, pour les chercheurs en contrôle de gestion, est que, dans ce type d'organisations, le changement ne peut venir des « administratifs » mais d'un processus d'évolution des professionnels qui ont la faculté, en adhérant ou non aux nouvelles règles de fonctionnement, de contribuer au succès ou à l'échec des réformes<sup>22</sup>. Dans ces organisations, peut être plus encore que dans d'autres, le modèle simpliste du

---

<sup>18</sup> *Dixit* l'un des répondants à notre enquête.

<sup>19</sup> *Dixit* l'un des répondants à notre enquête.

<sup>20</sup> Parmi lesquels le rapport de la Cour des comptes de décembre 2005 sur l'efficacité et l'efficacités des universités ou encore le rapport d'information relatif à l'enquête de la Cour des comptes sur la formation continue dans les universités (Assemblée Nationale (2006), rapport d'information n°3536, 20 décembre).

<sup>21</sup> *Dixit* l'un des répondants à notre enquête.

<sup>22</sup> Des études de Lapointe et Rivard (1999) portant sur l'introduction de systèmes d'information dans les hôpitaux montrent ainsi que la spécialisation horizontale des tâches, le pouvoir détenu par les médecins, la coalition des

pilote qu'affectionne le contrôle de gestion traditionnel est mis à mal par celui de l'autonomie cognitive (chaque acteur détient en propre sa part de la connaissance nécessaire à l'action) et politique des acteurs (Lorino, 1995).

Nous avons ainsi précisé dans nos travaux que, sans l'adhésion des acteurs forts – les opérationnels – et d'une énergique volonté interne, le système de contrôle ne pouvait se développer et le contrôleur risquait d'être marginalisé car perçu comme une simple courroie de transmission des ordres des décideurs, trop éloigné de la réalité vécue par les opérationnels et incompetent vis-à-vis des problèmes qu'ils affrontent [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*]. Cette capacité de résistance des opérationnels nous conduit à penser que le système de contrôle doit permettre la prise en compte des particularismes du travail opérationnel culturel et s'appuyer sur des outils adaptés aux besoins des professionnels. Elle oriente également notre attention sur les mécanismes d'appropriation et d'action des acteurs conduisant à la réussite ou à l'échec des changements portés par les systèmes de contrôle de gestion, ainsi que le firent, par exemple, Autissier et Vandangeon-Derumez (2007) en étudiant le rôle des managers de première ligne dans les projets de changement.

On ne saurait, en outre, négliger le risque, lié à l'introduction de système de gestion, d'adjoindre au système bureaucratique professionnel une « bureaucratie managériale », caractérisée par un poids plus important des acteurs gestionnaires (contrôleurs de gestion, comptables, etc.), qui ajoute un niveau de complexité et augmente les coûts de fonctionnement des administrations (OCDE, 2005 a). Ainsi, et toujours dans les universités, certains soulignent que la LOLF « a été pour le moment plus synonyme de lourdeur administrative que de traduction d'une véritable politique »<sup>23</sup> [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures*, *Revue Française de Comptabilité*, juillet.]. N'oublions pas que cette omniprésence de la régulation financière, caractérisée par une gestion par les chiffres, a parfois conduit de grandes entreprises à des situations difficiles (Bouquin, 2005 c). Dans cette veine, une piste de recherche pourrait consister à étudier dans quelle mesure l'adaptation des outils de contrôle aux spécificités des organisations publiques favorise, ou au contraire freine, l'émergence et l'élaboration du management public.

### 1.2.1. La place du contrôle dans des bureaucraties professionnelles...

### 1.2.2. ... revêt une importance particulière dans le champ culturel

Si cette question de la prépondérance des acteurs opérationnels est transversale à nos travaux, qui ont pris place dans différents types de bureaucraties professionnelles, elle peut revêtir une importance accrue dans le champ culturel, notamment pour des raisons idéologiques. La mise en œuvre du processus de contrôle suppose, en effet, que les acteurs jugent légitimes les règles du jeu qu'il instaure et les valeurs qu'il porte, ce qui signifie qu'elle renvoie à des questions non seulement

---

opérationnels autour de différents enjeux formaient une résistance à l'innovation et constituaient des barrières à l'adoption des nouveaux systèmes.

<sup>23</sup> *Dixit* l'un des répondants à notre enquête.

techniques mais également sociologiques (avec, notamment, la question des rôles et des pouvoirs des acteurs). En ce sens, on peut affirmer, avec Bouquin (2005 c), que le contrôleur de gestion est aussi un acteur politique.

Les contrôles sociaux et autocontrôles exercés par les opérationnels reposent, en effet, sur une hypothèse d'intériorisation des normes de l'organisation et de la profession. Mais on se souvient également que Mintzberg avait signalé combien, dans une bureaucratie professionnelle, l'acteur opérationnel tendait à s'identifier davantage à sa profession (et à ses pairs) qu'à l'organisation dans laquelle il exerçait, celle-ci lui apparaissant le plus souvent comme une structure administrative à laquelle il était contraint de collaborer plutôt que comme une organisation porteuse d'un projet auquel il s'identifiait (Evrard & *alii.*, 1993). Or, dans le champ culturel, on n'observe pas forcément de congruence entre les objectifs et valeurs de l'organisation et ceux des individus (et de leur profession). En d'autres termes, les comportements de ces derniers ne sont pas nécessairement cohérents avec les objectifs de l'organisation (Ouchi, 1980). On observe ainsi, dans les musées par exemple [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*.], mais aussi dans les théâtres lyriques ou les centres d'art contemporain, que les professionnels poursuivent, en général, un objectif artistique personnel qu'ils pourront réaliser grâce à leur institution, mais dont le moteur social est externe (reconnaissance par leurs pairs) et repose sur une légitimité culturelle qui ne peut être obtenue que par une certaine dénégation de la recherche du profit (Bourdieu, 1992). Il n'est pas loin le temps où, par exemple, certains conservateurs – par crainte du jugement de leurs pairs – sacrifiaient « ce qui pouvait être inclus comme une aide à la visite » par peur d'expliquer, de paraître trop primaires, trop simplistes, de se déconsidérer auprès de leurs collègues [Chatelain S. (1997), « Le marketing mix en milieu muséal. Une revue de la littérature », Séminaire de recherche "Marketing de la culture et des loisirs", CREGO, IAE Dijon, 27 novembre : La lettre du projet de développement des musées de France, janvier 1991, page 3.].

Dans le champ culturel, une opposition historique s'est en effet peu à peu fait jour entre le monde culturel et le monde économique et politique (Bourdieu, 1966 et 1992 ; Chiapello, 1993) qui a abouti, à la fin du 19<sup>ème</sup> siècle, à une véritable autonomie du monde culturel s'exprimant par le fait que la hiérarchie entre les artistes selon les critères spécifiques du jugement des pairs est à peu près exactement l'inverse de la hiérarchie selon le succès commercial [Chatelain S. (1997), « Le marketing mix en milieu muséal. Une revue de la littérature », Séminaire de recherche "Marketing de la culture et des loisirs", CREGO, IAE Dijon, 27 novembre]. Cette opposition axiologique a donné naissance à un corpus idéologique opposant l'économie et l'artistique – présentés comme deux mondes, distincts, opposés et incompatibles – qui conduit les acteurs culturels à faire preuve de méfiance extrême à l'égard de la rationalisation économique et, par extension, des techniques de gestion. L'introduction d'outils de gestion peut ainsi déstructurer ces institutions en y faisant cohabiter deux pouvoirs présentés jusque là comme antinomiques : le pouvoir artistique de l'opérationnel et le pouvoir administratif du gestionnaire. Pour éviter que des situations organisationnelles déstabilisatrices ne se développent, il est essentiel de contourner le clivage entre culture artistique et culture « d'entreprise » en développant des outils de gestion originaux, intégrant la complémentarité de ces deux pôles et, par conséquent, excluant toute transposition sommaire de méthodes managériales issues du secteur privé [Chatelain-Ponroy S. (2000), « Contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit.

dirigée par Bernard Colasse, *Economica*]. L'opposition entre gestion et culture n'est d'ailleurs pas incontournable : les rites collectifs, expressions des mythes, peuvent, en effet, être modifiés. On peut même, sans paradoxe, considérer que toute technique de gestion peut être pratiquée comme un rite. Le rôle des dirigeants est alors essentiel pour valoriser les techniques de gestion. Dans les musées où ont été développées des méthodes de contrôle de gestion, par exemple, on peut noter que l'essentiel du travail du gestionnaire porte sur les voies d'intégration des préoccupations culturelles dans son système de gestion ainsi que sur l'information des acteurs pour leur démontrer les apports d'un tel système au projet culturel [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*].

Notons que cette résistance aux techniques de gestion ne concerne pas uniquement les outils du contrôle de gestion. Le recours aux outils de la mercatique, par exemple, peut parfois être présenté comme contradictoire avec les missions des organisations culturelles [Chatelain S. (1997), « Le marketing mix en milieu muséal. Une revue de la littérature », Séminaire de recherche "Marketing de la culture et des loisirs", CREGO, IAE Dijon, 27 novembre.], même si, en la matière, des progrès considérables ont été réalisés ces dernières années<sup>24</sup> comme en témoignent, par exemple, les travaux de Colbert, Evrard ou encore Filser. Le développement de l'activité commerciale des musées, par exemple, a été souvent analysé comme porteur d'un risque de distorsion de l'activité muséale, celui de la consommation de masse qui veut que, cherchant à accroître les recettes commerciales des musées, on cherche également à en augmenter la fréquentation et que, finalement, on aboutisse à formuler des choix d'expositions qui plaisent au plus grand nombre, sacrifiant par là même l'amateur d'art au consommateur, les minorités motivées à la majorité moutonnaire.

Mais l'opposition entre contrôle de gestion et activité culturelle n'est pas uniquement idéologique. Elle tient également, pour une large part, à leur nature même. En effet, le contrôle de gestion est basé traditionnellement sur la standardisation des résultats et s'adresse à des structures divisionnalisées alors que les organisations culturelles, qui nécessitent le développement de la création et l'innovation, sont plutôt des structures adhocratiques, fonctionnant sur la base de l'ajustement mutuel. Il convient donc de s'interroger, à la suite de Fronda et Le Theule (2004)<sup>25</sup>, sur les systèmes de contrôle à mettre en œuvre dans ce type de structures, caractérisées par des mécanismes de coordination largement informels : « L'instrumentation de gestion, en particulier dans sa dimension économique et financière [...] pourrait-elle favoriser la créativité organisationnelle plutôt que la brider ? ».

De prime abord, on peut penser que les mécanismes traditionnels du contrôle de gestion sont inadaptés à ce type de structures comme le fit Chiapello (1998, 2000) lorsqu'elle mit en évidence le paradoxe du contrôle à l'épreuve de la créativité, c'est-à-dire celui des routines organisationnelles face à des activités difficilement mesurables du point de vue des résultats et du comportement. Mais si l'on reconnaît que le contrôle est l'un des processus de l'apprentissage organisationnel<sup>26</sup> « puisqu'il

---

<sup>24</sup> L'opéra de Paris affiche ainsi une politique commerciale présentée comme « novatrice » basée sur une offre équilibrée, de multiples canaux de distribution, une communication ciblée ou encore une politique de prix mobilisant des outils comme l'élasticité ou le *yield management*.

<sup>25</sup> Sur ce sujet on peut consulter avec profit la thèse de Le Theule (2007).

<sup>26</sup> Cf. article de Kloot (1997) qui montre comment l'utilisation d'un système de contrôle peut faciliter l'apprentissage organisationnel.

permet la validation de l'expérience, d'en tirer collectivement et non individuellement les leçons » en soulignant que « dans une progression par essai-erreur, sans contrôle il y a bien des essais mais il n'y a ni succès ni erreur [et, par conséquent] l'expérience perd son sens », alors on doit reconnaître que « le contrôle ne vient pas seulement se greffer sur l'apprentissage ; l'apprentissage crée une nouvelle demande de contrôle » (Burlaud, in Colasse, 2000). En ce sens, nous postulons une fertilisation croisée entre organisations culturelles et systèmes de contrôle de gestion dans la mesure où ces derniers vont apporter de nouveaux outils aux organisations<sup>27</sup> mais aussi s'enrichir des particularités de celles-ci et que leur définition va s'en trouver élargie par la mise en évidence du caractère non universel et exclusif des dispositifs traditionnels. Nous pensons donc que, à l'instar du management, le contrôle de gestion s'enrichit au contact de la créativité : « Le management de la créativité est par définition conflictuel. Résoudre ce paradoxe, c'est créer des espaces de liberté pour laisser libre cours à l'improvisation tout en étant rigoureusement organisé. Le manager est celui qui sait faire le lien entre ces deux facettes de l'entreprise. Il est le traducteur, le médiateur celui qui intègre » (Kao, 1999). Comme lui, le contrôleur de gestion va voir son rôle redéfini pour le situer à l'intérieur d'un cadre « culturellement acceptable », au service de l'organisation et de son projet culturel, garant de la cohérence de ses activités, chargé de donner à chacun les moyens de gérer une ressource commune rare [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*.].

Mais cet environnement, inhabituel pour le contrôle de gestion, n'est pas uniquement porteur de contraintes : il est également une formidable chance pour le contrôleur de bénéficier d'une implication particulière de la part des acteurs opérationnels<sup>28</sup>. Nous avons ainsi montré dans nos travaux que le préjugé de gaspillage<sup>29</sup> dont souffraient, par exemple, les théâtres lyriques devait être combattu. Il nous est apparu, en effet, lors de nos recherches, que le contrôle de l'activité était en fait assuré en très grande partie par les opérationnels eux-mêmes, maîtres d'œuvre de l'activité (culturelle) et donc consommateurs des moyens de l'établissement. Un autocontrôle de fait apparaît ici. En effet, la nature même de leur activité – la réalisation d'un projet artistique – et l'investissement personnel et « affectif » qu'elle implique de leur part, sont de bonnes garanties qu'ils seront attentifs à ce que les moyens ne soient pas dilapidés et profitent au mieux au projet artistique puisque les objectifs de l'organisation ne sont souvent pas extérieurs aux individus mais intrinsèques à leur motivation (Le Theule, 2007). Dans ce contexte, le contrôle de l'activité par le gestionnaire sera essentiellement un contrôle en « amont » de l'exécution, visant à s'assurer que les choix d'activités contribuent à la réalisation des objectifs et missions de l'établissement et ne sont pas dictés par les seules

---

<sup>27</sup> Nous avons montré, par exemple, comment la réflexion budgétaire pouvait être l'occasion de repenser l'allocation de ressources et, par conséquent, de redéployer un budget que l'on croyait figé. In Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, numéro 3, septembre.

<sup>28</sup> C'est à ce même type de phénomène que faisait allusion Rochet (2003) lorsqu'il soulignait que le relatif bon fonctionnement de l'administration française (compte tenu de la faiblesse des rémunérations, du système de gestion des ressources humaines obsolète, des contrôles bureaucratiques tatillons dénués de toute logique managériale, de la dévalorisation de l'innovation et de l'esprit d'initiative...) s'expliquait en grande partie par le sens du service public des agents de l'État.

<sup>29</sup> « Nous générons un nombre de fantasmes incroyables parce que le contribuable moyen qui travaille à la mairie sait que cela coûte très cher [...]. Et parce que nous sommes là pour faire quelque chose qui est associé à du plaisir et de la distraction il ne comprend pas que ce soit de telles sommes qui soient mises en jeu. Il y a une espèce de suspicion... », *dixit* un responsable de théâtre lyrique.

préférences des opérationnels, hors du contexte organisationnel. Il faut cependant ajouter que, si l'investissement personnel des opérationnels garantit que l'emploi des fonds sera réalisé honnêtement, il ne permet pas pour autant le transfert aux acteurs culturels des compétences gestionnaires nécessaires, par exemple, à la bonne exécution du budget. Le gestionnaire de l'établissement a là un rôle d'assistance à jouer en mettant à la disposition des acteurs ses compétences techniques pour réaliser certains actes de management [Chatelain S. (1998), Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.].

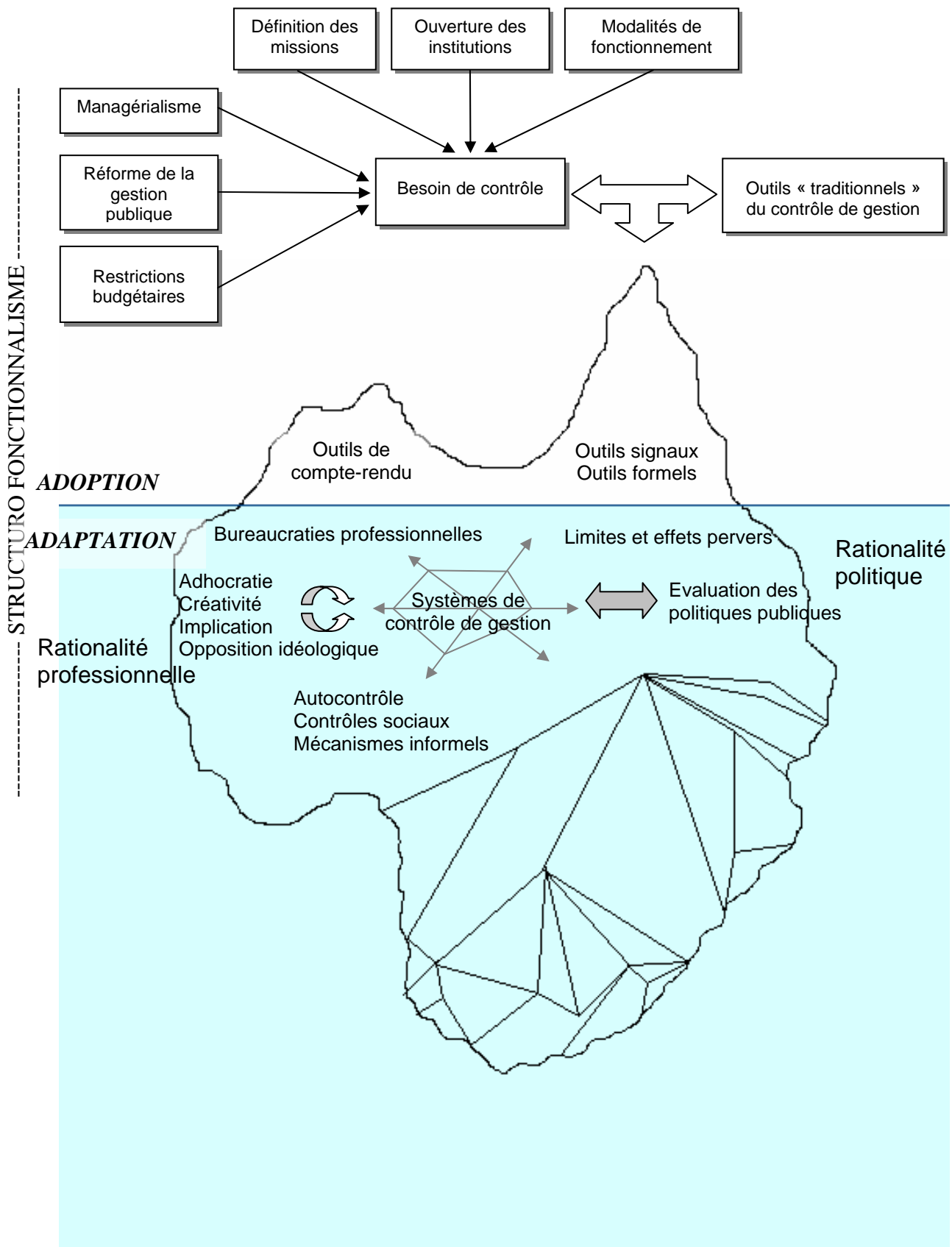
Le contrôle professionnel, exercé par des salariés hautement qualifiés, capables d'utiliser leur expertise dans des conditions d'incertitude (Ouchi, 1980) et dont le comportement est essentiellement régi par des mécanismes de contrôle social et d'autocontrôle, c'est-à-dire par un large recours à l'autonomie<sup>30</sup>, devient alors, dans ce type d'organisations, la composante essentielle du contrôle de gestion. Il faut, par conséquent, reconnaître, avec Burlaud (in Colasse, 2000), que les « mécanismes de contrôle [...] sont à la fois multiples et en interaction les uns avec les autres. Cette complexité est nécessaire pour éclairer et modéliser les différentes facettes de la réalité du fonctionnement d'une organisation [...]. C'est ce que les stratèges appellent une gestion constructive des paradoxes. Ce dépassement d'un conflit apparent nécessite le recours à de nouveaux instruments de contrôle et de mesure ».

Finalement, la conjonction de trois rationalités, parfois antagonistes, dans les BPNL nous suggère une grande incertitude quant à la fonction et aux rôles que doit y remplir le contrôle de gestion [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures, Revue Française de Comptabilité, juillet.]. En l'absence d'un modèle de contrôle de gestion idoine à importer, la tentation est grande de prendre exemple sur les entreprises pour définir la fonction contrôle de gestion. Pourtant, il ne semble pas judicieux d'assimiler le fonctionnement de ces organisations à celui d'une entreprise. Il n'existe d'ailleurs pas un modèle unique de contrôle dans les entreprises privées. Comme pour les outils de contrôle de gestion (Sponem, 2004), on y constate une forte diversité des styles de contrôleurs de gestion et des modèles de contrôle. On peut donc penser que, pour que la fonction contrôle de gestion soit une aide au pilotage de ces organisations – qu'elle aide à identifier les causes de dérives, à établir des préconisations, à permettre aux décideurs de réviser leurs décisions et leurs actions en fonction des informations fournies, et à encourager les opérationnels à œuvrer dans le sens défini par la stratégie –, il est nécessaire d'articuler les compétences « classiques » des contrôleurs de gestion aux spécificités de la gestion des BPNL, en ayant soin de ne pas confondre besoin d'instrumentation et complexification des systèmes de contrôle [Chatelain S. (1998), « Le contrôle de gestion dans les musées », Economica.]. De nombreuses études ont montré la difficulté à importer un « modèle idéal » de contrôle de gestion dans des secteurs (privés ou publics) pour lesquels il n'était *a priori* pas prévu. En la matière, une simple importation des méthodes « du privé » dans ces organisations serait

---

<sup>30</sup> On retrouve donc là les caractéristiques des bureaucraties professionnelles et l'imbrication très forte entre tous ces éléments.

certainement vouée à l'échec. Une étude de Townley (2002) met ainsi en évidence les résistances auxquelles se heurte, dans des organisations culturelles, l'introduction de systèmes de mesure de la performance en raison des conflits de rationalités qu'il y fait naître.





Les modèles traditionnels de contrôle de gestion peuvent ainsi indiquer la voie à suivre, mais ils doivent obligatoirement être transformés pour être pertinents dans les champs particuliers de la culture, de l'éducation ou encore de la santé, par exemple. Il convient donc de travailler sur ces nouvelles formes de contrôle de gestion propres à ces champs particuliers, c'est-à-dire de considérer l'adaptation des outils et techniques de contrôle nécessaire pour instrumenter ces organisations sans remettre en cause leur nature même et leurs spécificités.

Sur le plan de l'ancrage théorique, les travaux qui se rattachent à cette approche s'inscrivent, comme ceux décrits dans la première partie de cette note de synthèse, dans la perspective structuro-fonctionnaliste et sont centrés sur la dimension instrumentale des systèmes de contrôle. Or, nous postulons que le contrôle de gestion n'est pas réductible à ses outils et qu'il doit également être perçu à la fois comme un langage permettant d'unifier les comportements et comme un processus de socialisation des managers. La perspective adoptée est alors interprétativiste et compréhensive ; elle vise à explorer la problématique de la construction de l'organisation par les acteurs.

*1. Les outils et techniques doivent être adaptés aux spécificités des organisations...*

## **2. ... et leur dimension instrumentale être enrichie d'une dimension compréhensive**

Bien des travaux en contrôle de gestion, les nôtres en font partie, s'intéressent en première intention aux outils et procédures qui sont mis en œuvre. Ceux-ci ne sont cependant que l'une des composantes du contrôle, sa « partie formelle [composée des] indicateurs de performance, des délégations de pouvoir, des procédures [... qui] ne constitue que le bloc émergé de l'iceberg » (Vassal, 1978) et cache une partie moins visible : celle de l'impact des outils sur les comportements et les représentations. Nous suivons en cela les conclusions de Berry qui, en 1983, avait ainsi mis en évidence le fait que les outils de gestion étaient constitués d'une composante technique mais également d'une dimension sociale et managériale ou encore les travaux d'Argyris qui avait souligné, en 1952, la nécessité de compléter le savoir technique sur les outils de contrôle par un savoir sur les comportements humains.

Cette primauté de la composante technique s'explique, dans le domaine du contrôle de gestion, par le recours à des outils essentiellement financiers qui peut en faire oublier les autres composantes, et notamment les éléments plutôt informels. Pourtant, parce qu'ils simplifient le réel, conditionnent la cohérence d'une organisation, mettent en place des automatismes de décision, façonnent le comportements des acteurs ou encore disciplinent les rapports de force, les instruments de contrôle de gestion sont les éléments d'une technologie « invisible » (au sens de Berry) qui mobilise des ressources symboliques comme le langage et autres systèmes sémiotiques et constitue un élément décisif de la structuration des situations. Ils ont « leur source dans des jeux sociaux, en même temps qu'ils construisent d'autres jeux, qu'ils les " mettent en acte " selon l'expression heureuse de K. Weick (1979) » (Boussard & Maugeri, 2003).

Les extraits de nos travaux ont donné, jusque là, une vision très fonctionnaliste du recours aux systèmes de contrôle de gestion par des organisations qui n'en constituent pas le terreau naturel ; nous avons, par conséquent, négligé des aspects fondamentaux de cet objet, insoupçonnés lorsque ce dernier est réduit à sa dimension instrumentale, qu'il convient, à présent, d'éclairer, au moins partiellement.

Nos travaux ont en effet montré que les systèmes de contrôle de gestion étudiés mêlaient des facteurs économiques et des facteurs humains, puisque toute organisation est un univers d'agents en interrelation (Perroux, 1973), le royaume des relations de pouvoir, de l'influence, du marchandage, et du calcul (Crozier & Friedberg, 1977), une réalité socialement construite par des acteurs aux finalités multiples. Nous avons ainsi souligné dans nos travaux que, par leur dimension technique, les systèmes de contrôle de gestion donnaient aux établissements la possibilité de coordonner, de planifier, de suivre leurs activités et d'internaliser leur environnement, mais qu'ils englobaient également des fonctions de décentralisation, de motivation, d'évaluation et de formation des acteurs, conditions de leur succès [Chatelain-Ponroy S. (2000), « Contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, Economica.]. D'ailleurs, déjà en 1965 Antony indiquait que le contrôleur devait être chargé de construire et de faire fonctionner le système utilisé par les managers mais que l'exercice véritable du contrôle incombait à ces derniers. La partie cachée, informelle, des systèmes de contrôle est donc liée aux notions d'interrelations entre acteurs et de comportements, dans la mesure où ils consistent à partager des représentations de la performance et des modes de coordination (Dupuy & Guibert, 1997).

En ces domaines, nous avons, dans les travaux dont nous rendons compte dans cette note de synthèse, privilégié deux axes : celui où le contrôle est étudié comme un langage permettant d'unifier les comportements et celui où il est perçu au travers de sa relation aux acteurs.

## **2.1. Pour éclairer leur qualité de langage...**

Trop souvent encore, le contrôle de gestion est vu comme un outil de mesure qui énonce des vérités, des faits établis. L'idée selon laquelle les informations fournies par les contrôleurs de gestion seraient objectives, et donc incontestables, est, en effet, assez répandue : « le développement du contrôle de gestion, en permettant une connaissance fine de la réalité du fonctionnement de l'université est un levier fort pour une politique visant à une organisation nouvelle, cohérente en prenant en compte les besoins réels et non les représentations des uns ou des autres »<sup>31</sup> [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures*, Revue Française de Comptabilité, juillet.]. Les « gestionnaires » des universités interrogés considèrent ainsi volontiers que les outils de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion sont des outils neutres qui disent le vrai indispensable à toute décision (Porter, 1995) et sont non dépendants des représentations des acteurs, du système politique et culturel. C'est un témoignage de l'illusion objectiviste qui a longtemps bercé les praticiens, mais aussi les chercheurs, en gestion. Or, ces attentes d'objectivité risquent fort

---

<sup>31</sup> *Dixit* l'un des répondants à notre enquête.

d'être déçues puisqu'un système de contrôle de gestion, parce qu'il peut être considéré, comme tous les outils de gestion, comme une médiation symbolique entre les acteurs de l'organisation, ne peut qu'être le reflet de choix politiques et culturels (Burlaud & Simon, 2006), résultant d'un processus historiquement situé d'incompréhension raisonnable donnant lieu à la coproduction par les acteurs de représentations symboliques communes (Philippe & Rainelli, 2002).

Le contrôle de gestion est, en effet, d'abord un langage, en ce sens qu'il est un système de signes, qui constitue une courroie de transmission des informations qu'il produit et reçoit : « il n'est pas de contrôle de gestion, de pilotage d'une organisation sans un système d'information au service des " décideurs ", sans un langage permettant à ces derniers de communiquer avec l'ensemble de la hiérarchie » (Burlaud & Simon, 2003). En sa qualité de langage, il permet une représentation de l'organisation à un moment donné. Il vise alors à instaurer une cohérence dans les institutions mais peut conduire à oublier certains éléments du réel [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007). *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, *Economie et Management*, avril.].

### **2.1.1. Un langage qui permet une certaine cohérence...**

Si les messages que le contrôle de gestion véhicule peuvent changer, dans leur forme ou leur nature, au fur et à mesure des mutations des organisations – ou en fonction de l'organisation dans laquelle le système de contrôle prend place [Chatelain-Ponroy S. (2006). *Questions de recherche en contrôle de gestion* in « Le mémoire de Master » (dirigé par Constant A-S.), *Cnam-Intec*.] – le caractère de langage de ces systèmes est l'un de leurs traits les plus permanents : quelle que forme qu'il prenne, un système de contrôle est un langage comme, d'ailleurs, la plupart des activités d'encadrement<sup>32</sup>. On peut ainsi considérer que les pratiques discursives font pleinement partie des pratiques des organisations, et en constituent même une composante fondamentale (Hendry, 2000). Or, les sociologues ont bien montré qu'une langue porte en elle une « vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent » (Rocher, 1970) et qu'elle contribue ainsi à unifier les comportements. C'est le langage qui permet en effet, au travers d'un vocabulaire commun, d'une syntaxe particulière, de sigles identiques, de construire l'identité d'une organisation et de coordonner les actions de ses différents membres en forgeant des attitudes homogènes. Burlaud (1978) pense donc qu'il s'agit « à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion, d'aider l'organisation à forger le langage qui exprimera son " inconscient collectif " et le modèlera afin de la préparer à faire face de façon homogène à toutes les situations ». Nous avons ainsi souligné dans nos travaux combien des systèmes de contrôle simples et peu formalisés pouvaient contribuer à mettre sous tension l'organisation dans laquelle ils prenaient place dès lors qu'ils s'y traduisaient par un véritable « état d'esprit », exprimé au travers d'un vocabulaire commun, amenant chacun à y assumer une responsabilité de gestion réelle [Chatelain S. (1998). *Le contrôle de gestion dans les musées*, *Economica*.].

En outre, la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion revient souvent à adopter une forme de langage de la rareté, qui doit contribuer à la prise de conscience des contraintes majeures

---

<sup>32</sup> Les cadres passeraient le plus clair de leur temps à « parler », soit pour faire, soit pour faire faire, nous dit Mintzberg.

qui s'imposent à l'organisation, du caractère limité des ressources qui sont identifiées, dénombrées, mises en valeur. Cette prise de conscience de la rareté doit conduire à des comportements qui intériorisent cette contrainte et composent avec elle. En ce sens, nous pouvons affirmer avec Burlaud et Simon (2006) qu'à travers les mots qu'il impose, le contrôle de gestion unifie les préoccupations et les comportements, en donnant aux opérationnels des repères concrets et univoques puisque, selon l'image utilisée par Lorino (1995), « un phare n'est utile pour le navigateur que s'il est reconnaissable ».

Le contrôle de gestion traduit donc une représentation de l'entreprise à un instant donné. Cette représentation doit être construite de manière à rendre plus efficace le management. Derrière les choix techniques de représentation se cachent cependant des dimensions idéologiques, des préférences qui disent quelque chose de la manière dont les concepteurs des systèmes de contrôle perçoivent l'organisation et ses buts ; et ces choix vont produire des effets sur les comportements des acteurs : « la norme de résultat est au cœur du contrôle de gestion [...] elle impose une façon de voir. [...] Introduisant des normes de résultat, donc des critères de performance, on espère induire des normes de comportement » (Bouquin, 2005 c). Par exemple, en formalisant les liens entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel, le contrôle de gestion fournit aux managers intermédiaires une lecture des buts de l'organisation et une interprétation de leur rôle dans la structure ; il précise les voies qui devront être empruntées pour atteindre les objectifs organisationnels et unifie les préoccupations et les comportements<sup>33</sup>. Il vise à assurer ainsi une certaine cohérence à l'organisation. De la même manière, le budget permet de communiquer à l'intérieur de l'organisation les objectifs recherchés. On comprend bien alors que la définition des objectifs organisationnels passe par la construction de visions partagées, ce qui amène à faire jouer au langage un rôle central.

Or, dans les champs de recherche qui sont les nôtres, cette lecture des buts de l'organisation est, peut être encore davantage que dans une entreprise « traditionnelle », conflictuelle – en raison de la présence des trois rationalités que nous avons évoquées ci-dessus – et la clarification qu'elle impose peut ne pas être recherchée. Dans un environnement marqué par la rationalité politique, on peut penser, en effet, que la recherche d'un compromis acceptable domine et que celle-ci peut être facilitée par le recours à un langage peu précis, vague, permettant à chacun d'y trouver son intérêt. Nous avons ainsi montré dans nos travaux que, par exemple, dans la mesure où la qualité et le volume du service rendu ne sont pas mesurables pécuniairement et qu'il n'existe donc pas de fonction permettant de relier un niveau de dépenses à un niveau de satisfaction du citoyen, le montant des subventions allouées aux services culturels va dépendre du rapport de force et de persuasion existant entre les élus, les citoyens et les administrateurs de ces services ; chacun cherchant à maximiser son propre profit [Chatelain-Ponroy S. (en coll. avec Sylvain Biarreau, Yves Evrard et Frédéric Mazallon) (2001), Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques. Rapport de recherche commandé par la chambre professionnelle des directeurs d'opéra, février.]. Nous avons par exemple observé, dans le cas des théâtres lyriques, que les élus fixaient leur subvention à un niveau supposé acceptable par l'opinion

---

<sup>33</sup> Même s'il existe une contradiction, qui n'a pas échappé à Mintzberg, entre la nécessité de faire descendre les objectifs de la direction le long de la ligne hiérarchique et le fait d'impliquer les individus, pour les motiver, dans la définition de leurs objectifs.

publique, que les citoyens – en fonction de leurs centres d'intérêts – encourageaient, ou au contraire freinaient, cette dépense et que les administrateurs cherchaient à maximiser l'activité de leur théâtre et ainsi l'intérêt et le prestige de leur travail. Dans ce type de contexte, la non explicitation des enjeux facilite l'émergence de compromis et l'ambiguïté devient un outil de gestion de ce dernier.

### 2.1.1. Un langage qui permet une certaine cohérence...

## 2.1.2. ... mais conduit à oublier quelques éléments du réel

Le contrôle de gestion, en sa qualité de langage, peut donc être pensé comme un discours sur la réalité et ouvre alors la voie aux questions de l'interprétation et de la validité de ce discours. Un langage ne peut, en effet, être dénué d'idéologies ou de significations cachées : « La fiction selon laquelle tous, au sein de l'entreprise, parlent la même langue, n'est qu'une approximation plus ou moins acceptable [...]. L'uniformité syntaxique peut masquer une tour de Babel sémantique » (Pilhes, 1980). Un espace, que nous n'avons pas (encore) exploré, pourrait s'ouvrir ici à des recherches en contrôle de gestion sur l'interprétation des discours, l'étude des conditions du dialogue social, l'émergence du sens ou encore la traduction de ce langage dans les comportements et préoccupations des acteurs en s'inspirant des travaux de l'approche pragmatique en sciences du langage qui étudie « la relation des signes aux interprètes » (Morris, 1938). On pourrait ainsi étudier les outils du contrôle de gestion en leur qualité de « signifiants » en examinant la façon dont les acteurs s'en saisissent en les interprétant, en en élaborant des significations<sup>34</sup>. Les travaux en sémiologie fournissent, à cet égard, des outils qui pourraient permettre d'explicitier le processus d'interprétation et de mettre ainsi à jour les logiques d'acteurs<sup>35</sup>.

Le système de contrôle de gestion, parce qu'il repose sur une modélisation de l'organisation, impose d'en réduire la complexité et donc la richesse en favorisant certains aspects du réel au détriment d'autres [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, Economie et Management, avril], ce que Bussard (2003) appelle l'effet d'aveuglement. Il privilégie ainsi ce qui peut être quantifiable et induit souvent, de ce fait, des effets pervers : la recherche de simplicité se fait ainsi au détriment de la fidélité. Lorsque la mesure de la performance, par exemple, est réduite aux résultats financiers elle conduit les acteurs à infléchir leurs comportements pour privilégier les actions produisant un effet positif sur les résultats financiers, fut-ce, par exemple, en jouant leur propre jeu au détriment de l'intérêt de l'entreprise. C'est ce que soulignait Berry (1983) en rappelant que les systèmes de gestion étaient « des éléments d'une technologie invisible dont les effets nocifs [étaient] d'autant plus implacables qu'on la [lissait] jouer dans l'ombre ».

---

<sup>34</sup> C'est une orientation de recherche qui a été choisie, par exemple, par le centre de recherche en gestion de l'école polytechnique.

<sup>35</sup> Labouret (2002) a ainsi étudié le contrôle de gestion sur le plan sémiotique en lui distinguant trois composantes : les acteurs en tant que vecteurs de signification ; les outils du contrôle de gestion en tant que *representamen* ; et l'organisation en général comme contexte (Lorino, 1995) et objet.

Par ailleurs, le langage monétaire du contrôle de gestion peut contribuer à infléchir les modes d'organisation en place [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, *Economie et Management*, avril.]. En conférant aux managers et aux financiers des pouvoirs accrus, le contrôle de gestion tend à généraliser son système de référence à l'ensemble des décideurs et ainsi à faire évoluer les rapports de force entre les groupes : « les soucis d'esthétique des artistes, de perfection technique des ingénieurs, d'« intérêt général » des fonctionnaires [...] ne peuvent sortir gagnants au grand jeu de la comparaison des avantages et des coûts car les avantages doivent être exprimés en unités monétaires. L'analyse des coûts et le contrôle de gestion sont pour ces autres « valeurs » un terrain d'affrontement bien mal choisi mais c'est le seul qui ait acquis une légitimité suffisante aux yeux du plus grand nombre. Les techniques de gestion ont su acquérir une apparence d'unité, de simplicité, de logique et d'universalité qui fait leur force » (Burlaud & Simon, 2003). Autrement dit, les instruments de gestion interviennent dans l'univers des forces sociales en imposant des arbitrages. Plus précisément, Fligstein (1987) montre bien au travers d'une étude historique sur la lutte de pouvoir à l'intérieur des organisations comment les évolutions stratégiques propulsent certains acteurs aux manettes du pouvoir et comment ces derniers, une fois aux commandes, utilisent ce pouvoir pour faire valoir leurs vues en imposant leurs critères de décision quant aux comportements organisationnels appropriés. L'utilisation d'outils et de langages spécifiques leur permet alors de contrôler l'organisation : la généralisation des techniques et des connaissances propres à un groupe professionnel (dans notre cas les « gestionnaires ») autoriserait ainsi ces derniers à prendre le contrôle dans une organisation, voire à confisquer ce contrôle en recourant à des pratiques professionnelles peu intelligibles aux autres acteurs afin d'asseoir leur suprématie managériale (Armstrong, 1985).

C'est ainsi que, en sa qualité de langage vernaculaire, le contrôle de gestion traduit une façon de voir l'organisation qui profite aux comptables, aux contrôleurs et aux financiers et leur permet d'atteindre les sommets des organisations en leur donnant l'illusion que tout peut être géré par les chiffres. Cette prise de pouvoir peut avoir des résultats positifs, c'est l'exemple classique d'Harold Geneen qui permit à ITT de croître pendant vingt ans de manière extraordinaire grâce à un strict management par les chiffres ; elle peut aussi conduire les entreprises à la catastrophe en donnant à leurs dirigeants une illusion de contrôle ou en leur faisant négliger des aspects plus qualitatifs du pilotage. Or, les spécificités des organisations que nous avons étudiées ne peuvent permettre de réduire la gestion au seul management par les chiffres. Mal outillé face à certaines questions, le système de contrôle peut les ignorer et donner ainsi l'illusion de leur inutilité ou de leur non pertinence. Dans ce cas, l'image prend le pas sur la réalité et l'altère ; il existe, par conséquent, un risque de négliger des éléments importants de la réalité.

## 2.1. Pour éclairer leur qualité de langage...

## 2.2. ... et interroger la relation des acteurs à l'outil

Dans une perspective compréhensive le contrôle de gestion est considéré comme un phénomène social, porté par un ensemble de pratiques et de discours, et nous avons vu qu'il était alors fécond de l'étudier comme un langage. Boussard (2008) affirme même que l'ordre du discours est ce qui prime dans le phénomène gestionnaire.

Mais le contrôle de gestion est également reconnu comme un système de management régissant les comportements et les relations au sein de l'organisation, entre des hommes et des groupes sociaux. En tant que tel, il double sa composante instrumentale d'une dimension sociale et doit être étudié comme un processus d'animation « vertical et horizontal, l'ingrédient vivant des organigrammes froids, ce qui les fait fonctionner en pratique » (Bouquin, 2005 a). S'intéresser à sa dimension compréhensive suppose, par conséquent, d'interroger la relation des acteurs à cet outil.

Cette question revêt de multiples interrogations, de nombreux aspects. Nous en évoquerons ici deux qui ont été étudiés dans nos travaux. Le premier tient à l'influence qu'exerce le système de contrôle de gestion sur les relations de pouvoir internes et externes à l'organisation. Le second interroge les questions de responsabilisation des acteurs et les processus de compréhension et d'appropriation<sup>36</sup> mobilisés par les acteurs.

### 2.2.1. Une redéfinition des relations de pouvoir

La question de la relation des acteurs à l'outil nous a conduite à nous intéresser aux notions de coopération<sup>37</sup> et de pouvoir dans l'organisation. Boussard et Maugeri (2003) soulignaient ainsi que les dispositifs de gestion comportaient une dimension relative à la distribution et au maintien du pouvoir et que, de ce fait, ils participaient à l'organisation des rapports sociaux, à leur mise en forme, à leur régulation.

L'activité économique d'une organisation, parce qu'elle est une activité sociale, contient et combine, en effet, la recherche du pouvoir, la relation de pouvoir et la rationalité dans l'emploi du pouvoir comme objectif et comme moyen économique (Cappelletti, 2006). Cyert et March (1963) ont bien montré comment les décisions se prenaient dans les organisations dans une dynamique de rapports de force entre les groupes et Anthony (1957) indiquait que le contrôle avait un rapport avec les tentatives faites par une personne pour diriger ou influencer les actions d'autres personnes, ce qui signifie que le système de contrôle dit quelque chose de la distribution du pouvoir dans l'organisation et peut contribuer à faire évoluer celle-ci. Nous avons ainsi souligné dans nos travaux combien les organisations étudiées constituaient des systèmes politiques dont le fonctionnement était conditionné

---

<sup>36</sup> Etymologiquement l'appropriation est « l'action d'approprier, de rendre propre à un usage, à une destination » (Petit Robert). S'approprier un système de contrôle de gestion, c'est donc le faire sien, l'adapter à soi.

<sup>37</sup> Les bons auteurs savent que vouloir atteindre des objectifs grâce à des outils perfectionnés en négligeant la nécessaire coopération de l'équipe ou en la supposant acquise d'avance, est une vision classique, bureaucratique, qui risque de déboucher sur une déception (Bouquin 2005 a).

par des phénomènes de pouvoir que le système de contrôle pouvait chercher soit à nier, soit à intégrer [Chatelain-Ponroy S. (2000), « Contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, *Economica*]. Nous savons en effet que, dès leur création, les services fonctionnels tels qu'ils ont été pensés par Taylor, et la fonction contrôle de gestion en particulier, ont été amenés à jouer des rôles latents dans l'échiquier social de l'organisation, qui ont impliqué une redistribution du pouvoir au sein de l'organisation (Lambert, 2005). Nous avons observé ce même phénomène dans les BPNL étudiées avec la concentration initiale du pouvoir entre les mains des acteurs opérationnels et la nécessité pour le gestionnaire, pour y acquérir sa place, d'y gagner une part de pouvoir et de convaincre le centre opérationnel de son utilité, non seulement vis-à-vis de l'institution, mais surtout à l'égard du projet « professionnel » [Chatelain-Ponroy S. (2000), « Contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, *Economica*].

Nous avons ainsi montré que, dans ce type de contexte, le gestionnaire devait s'efforcer de privilégier son rôle d'incitateur, d'animateur et de « communicateur » qui lui permet de s'assurer de l'adhésion des acteurs opérationnels, condition indispensable du succès des systèmes de contrôle de gestion, et d'espérer concilier deux préoccupations différentes présentes concomitamment dans ces institutions : le souci d'une bonne gestion et l'exigence de création (ou, plus généralement, l'exigence professionnelle). Nos travaux montrent qu'il peut ainsi exister des formes de contrôle qui supportent les activités (culturelles) et constituent un soutien pour les organisations (artistiques). Le Theule (2007) expose également comment la gestion peut parfois se réinventer pour rendre possibles les projets artistiques.

Mais les dispositifs de contrôle n'interrogent pas seulement la distribution du pouvoir à l'intérieur des organisations, ils induisent également des redéfinitions du pouvoir externe à celles-ci puisqu'ils sont liés aux dispositifs de gouvernance qui délimitent l'autonomie des dirigeants et régissent leurs relations avec les différentes parties prenantes. Dans nos champs, le thème de la gouvernance publique ne peut être écarté [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.] dans la mesure où tout nouveau système de gestion publique porte en lui des conséquences sur la gouvernance publique, c'est-à-dire sur les acteurs et les structures, leurs rapports de pouvoir et de responsabilité et les processus de régulation qui les gouvernent ou, comme la définit l'OCDE, sur « l'organisation formelle et informelle qui détermine la façon dont les décisions publiques sont prises et dont les mesures publiques sont exécutées dans la perspective du maintien des valeurs constitutionnelles [...] alors que les problèmes, les acteurs et les époques changent » (OCDE, 2005b). Bouvier (2003) indiquait ainsi que la nouvelle gestion publique qu'entendait impulser la LOLF devait être comprise dans la perspective d'une gouvernance systémique de l'État puisqu'elle constituait « l'ossature dynamique autour de laquelle devrait se construire dans les prochaines années une manière nouvelle de gouverner, adaptée à un contexte aléatoire, imprévisible, complexe, et comportant de multiples acteurs nationaux et internationaux [...] [et qu'elle impliquait par conséquent] une refonte du processus de décision qui, progressivement, devrait conduire vers une reconstruction de nos institutions politiques et administratives ».



La mise en œuvre de la loi organique porte ainsi en elle à la fois l'évolution des rapports de pouvoir existant dans la sphère politique, puisque l'un de ses enjeux essentiels est de parvenir à réguler un jeu complexe de pouvoirs entre les nombreux acteurs qui participent directement ou indirectement au processus financier public, et une distinction plus forte des niveaux de responsabilité politique et administrative constitutive d'« une étape essentielle de la modernisation de la sphère publique et de la réforme de l'État » (Sénat, 2001) visant à distinguer la responsabilité du politique, centrée sur les objectifs et l'impulsion de la décision, de celle de l'administration, autonome dans la mise en œuvre de la décision, dans la gestion des crédits affectés et dans la recherche d'indicateurs de performance [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.]. Deux niveaux de responsabilité principaux constituent donc les charnières de l'organisation : à un premier niveau, la responsabilité politique, qui résulte de la définition des orientations stratégiques et est incarnée par le ministre vis-à-vis du Parlement, et, à un second niveau, une responsabilité gestionnaire, incarnée – le plus souvent – par le directeur d'administration vis-à-vis de son ministre et qui s'appuie sur la mise à disposition de moyens pour gérer les organisations.

On retrouve ici la division classique du travail de management qui différencie les responsabilités politiques de celles d'administration des politiques et confie l'expertise mise au service de la hiérarchie à des fonctionnels d'état-major : « Il faut donc une structure qui permette d'isoler des responsabilités, de compartimenter. On s'oriente donc vers un système de gouvernement dans lequel l'actionnaire contrôle l'aval (les objectifs) et l'amont (les moyens alloués) et, par l'intermédiaire de la chaîne exécutive, délègue le pilotage aux managers » (Bouquin, 2005 c).

#### 2.2.1. Une redéfinition des relations de pouvoir

### **2.2.2. La responsabilisation des acteurs et leur appropriation des systèmes de contrôle**

Mais si les systèmes de contrôle de gestion portent en eux des questions relatives aux relations de pouvoir dans l'organisation, ils ont avant tout pour objectif d'y régir les comportements. C'est d'ailleurs ce qui est recherché, par exemple, au travers de l'évolution des règles budgétaires et comptables instaurées par la LOLF qui visent à faire prendre aux administrations une orientation nouvelle en impulsant un véritable changement de culture, un vaste mouvement de réforme du management public et donc des ressources humaines [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.].

Les systèmes de contrôle portent ainsi en eux des normes de résultat au travers desquelles ils cherchent à induire des normes de comportement [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, Economie et Management, avril.]. L'observation des pratiques montre, en effet, que, trop strictement appliqué, le contrôle de gestion de type

cybernétique<sup>38</sup> mène à des conduites irresponsables, à la survalorisation du court terme et à l'oubli des besoins de coordination et de l'intérêt de l'organisation au profit des intérêts locaux. Nous avons ainsi souligné que, passée la période d'apprentissage, les responsables savaient manipuler les outils du contrôle pour dégager un résultat flatteur à court terme même s'ils devaient, pour cela, sacrifier les investissements qui feront les profits à long terme. En outre, les situations managériales ne réunissent en général pas les conditions du contrôle cybernétique mises en évidence par Hofstede. Pour toutes ces raisons, le modèle cybernétique est inapte à mettre sous tension les situations managériales et les systèmes de contrôle doivent permettre de maîtriser les comportements davantage que les résultats. Bouquin (2005 c) les qualifie alors de processus paradoxaux qui s'inspirent « sans oser le dire, de la cybernétique, tout en sachant que la situation managériale doit s'en écarter ».

Cette « imperfection cybernétique » du contrôle explique l'importance de la responsabilité exercée par les managers et de leur socialisation : « S'il n'est guère concevable d'appliquer les prescriptions tayloriennes aux situations managériales, pas plus [...] que les principes cybernétiques de contrôle, il devient en revanche essentiel de socialiser le manager et de lui fournir des instruments de suivi et de jugement » (Bouquin, 2005 c).

Au cœur de ces situations s'inscrit la notion de responsabilité (Moriceau & Villette, 2001) : le contrôle de gestion doit permettre de délimiter les responsabilités, de les rendre visibles et de sanctionner ou récompenser les responsables en s'appuyant essentiellement sur des données comptables. Nous avons ainsi souligné dans nos travaux combien la décentralisation de gestion à laquelle aspiraient certains des établissements étudiés supposait une autonomie des acteurs qui ne pouvait exister que si ceux-ci étaient responsabilisés, c'est-à-dire, à la fois, si on leur donnait les moyens d'exercer leurs responsabilités et si eux-mêmes acceptaient de les assumer [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.*]. Rochet (2002) aboutit également à cette même conclusion en soulignant que les organisations publiques qui obtiennent les meilleurs résultats liés à l'évolution de leurs modes de gestion sont celles qui sont dotées de la personnalité morale et de l'autonomie de gestion. En effet, dans les organisations publiques qui ont mis en place des systèmes de contrôle inspirés de la Nouvelle Gestion Publique, l'un des principes centraux est celui de la subsidiarité qui consiste à déléguer, à chaque niveau de décision, les responsabilités qui en assurent la meilleure efficacité. L'objectif n'est pas de prendre la décision à la place des acteurs mais de fournir les éclairages et l'information nécessaires à ces derniers pour que les décideurs puissent agir en toute connaissance [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.].

Cette influence des outils du contrôle sur les comportements et les relations au sein de l'organisation place les acteurs au cœur des processus de gestion (publique pour l'essentiel des champs qui nous préoccupent) [Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.]. L'amplification des préoccupations managériales

---

<sup>38</sup> Qui suppose une régulation par rétroaction en fonction des écarts aux objectifs initiaux.

dans les organisations que nous avons étudiées s'accompagne ainsi d'une reconnaissance de la fonction d'encadrement<sup>39</sup> qui se retrouve en charge de la gestion du changement, de l'articulation entre l'impulsion des politiques et leur mise en œuvre pratique, de la motivation des collaborateurs, de la décentralisation de la gestion et doit intégrer les contradictions potentielles entre les nouveaux modèles managériaux mis en place et les fonctionnements bureaucratiques et professionnels traditionnels. On voit bien que, au-delà de l'instrumentation des organisations, c'est la question de l'appropriation par les acteurs des dispositifs de contrôle de gestion qui est au centre de la construction d'un management public original. Or, cette question est absente, à notre connaissance, des travaux sur la Nouvelle Gestion Publique ; elle ne permet donc pas de répondre sur la manière d'amener les acteurs à adhérer aux principes de celle-ci (St Germain, 2001). Pourtant, les changements de pratiques ne pourront produire les évolutions qui en sont attendues qu'à la condition qu'ils s'accompagnent d'un changement de la culture organisationnelle<sup>40</sup>, ce qui suppose une modification des mentalités, autrement dit, et pour reprendre les termes d'Abate (2000), de se préoccuper de la gestion du changement davantage que du changement de la gestion. Nous avons montré dans nos travaux que se jouait là le succès des systèmes mis en place : les établissements ayant développé des procédures efficaces l'ont fait grâce à une forte volonté interne de mise en place de ces outils et à la présence en leur sein d'un promoteur du contrôle de gestion capable de concevoir et de développer un système répondant parfaitement aux besoins de l'organisation et à ceux des acteurs opérationnels, de démontrer sa valeur ajoutée dans le fonctionnement de l'organisation, et de faire comprendre à chacun le rôle qu'il devait y jouer [Chatelain S. (1998), Le contrôle de gestion dans les musées. Economica]. L'utilisation d'un système de contrôle ne vise alors pas à déterminer les critères de gestion qui permettront de rendre l'organisation rentable mais à « inventer » un mode de gestion capable de porter l'organisation en respectant ses particularismes. Le promoteur du système est, de plus, un homme (une femme) de communication sachant obtenir la nécessaire adhésion des opérationnels, leur coopération et leur reconnaissance de l'utilité des systèmes mis en place, et qui n'ignore pas, de surcroît, que ceux-ci sélectionnent dans le système d'information de gestion des outils de contrôle en privilégiant ceux sur lesquels ils se sentent jugés ou ceux pour lesquels ils ont compris que la représentation de l'organisation qu'ils sous-tendent est la seule reconnue (Boussard, 2001). On retrouve ici le marginal-sécant de Crozier et Friedberg (1977), cet acteur, partie prenante dans plusieurs systèmes d'actions en relation les uns avec les autres, et qui peut, de ce fait, jouer le rôle indispensable d'intermédiaire et d'interprète entre les logiques d'actions différentes, voire contradictoires. Dans notre champ, les différentes rationalités dessinent des mondes distincts à la croisée desquels devrait se tenir le porteur du système de contrôle de gestion. C'est à cette place qu'il peut, en effet, faire face aux forces centrifuges et aux paradoxes générés par la confrontation des rationalités.

---

<sup>39</sup> « New public management requires new public managers » (Reichard, 1996).

<sup>40</sup> L'un de nos interlocuteurs, nous déclarait ainsi que, pour l'instant, son objectif était de « faire aussi bien qu'avant malgré la LOLF ».

On le voit : poser la question de la relation des acteurs à l'outil cache une multitude de dimensions et conduit à explorer de nouveaux champs théoriques pour les nourrir. Elle implique également de mettre en évidence des dimensions cachées des systèmes de gestion et de souligner qu'au-delà de la légitimité technique de l'instrument pointent les enjeux politiques (Lascoumes & Le Galès, 2004). Un rapport de l'OCDE (2005 a) montrait ainsi que les nouveaux systèmes de gestion publique généraient avant tout des effets pervers mais également quelques effets positifs, non attendus, sur les relations entre les acteurs. Celles-ci n'étaient pourtant pas envisagées dans les processus managériaux mis en place, réduits à leur dimension instrumentale et mécaniste. D'ailleurs, les recherches en contrôle se limitent souvent à l'étude des outils du contrôle, ignorant les dimensions sociales du contrôle, pourtant mises en évidence dans la recherche théorique (Merchant, 1982 ; Ouchi, 1979...). Comme elles, nos travaux ont abordé certaines de ces questions mais encore insuffisamment et nous y voyons des voies de recherches futures. En effet, chacune des interactions que nous avons mentionnées ici – entre contrôle et langage, contrôle et socialisation, contrôle et responsabilisation, contrôle et gouvernance (etc.) – mériteraient des développements théoriques et empiriques pour nous permettre de progresser dans nos connaissances.

Les travaux que nous avons menés dans les BPNL, et plus particulièrement l'étude de la dimension compréhensive des systèmes de contrôle, nous conduisent à rejoindre les conclusions de recherches récentes qui montraient que les systèmes de contrôle de gestion mis en œuvre par les grandes organisations étaient aujourd'hui plus ou moins équivalents formellement mais qu'ils se différenciaient par la manière dont ils étaient utilisés [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle, Economie et Management, avril.].

Simons (1995) distingue ainsi les systèmes de contrôle utilisés de manière diagnostique de ceux utilisés de manière interactive. Les systèmes de *contrôle diagnostique* sont « les systèmes d'information que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » : ils s'inscrivent ainsi dans la logique cybernétique et coercitive classique du contrôle de gestion. Les systèmes de *contrôle interactif* sont, quant à eux, « les systèmes d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » : ils doivent favoriser la discussion et l'apprentissage. À un niveau moins conceptuel, nous avons également souligné dans nos travaux que de multiples finalités pouvaient être attachées aux instruments du contrôle de gestion : information, coercition, décentralisation, responsabilisation, etc. [Chatelain S. (1998), Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.]. Par exemple, dans un souci d'information, la comptabilité de gestion permet d'établir le prix de revient des différentes prestations, ceci dans le but soit de le faire supporter aux bénéficiaires, soit au moins d'en être informé si ce prix ne peut être appliqué, en raison de son montant prohibitif. Etablissant ainsi le coût de revient des différentes prestations, la comptabilité analytique autorise une comparaison, dans le temps et / ou entre différents organismes, des coûts engagés pour une même prestation. Elle met, ainsi, en évidence les coûts anormaux et permet des corrections. Elle est donc souvent considérée comme un instrument de sanction, donnant un pouvoir d'information et de répression aux autorités de

tutelle ou aux responsables des établissements, et est redoutée en tant que tel. Mais elle peut également être utilisée pour encourager une responsabilisation des acteurs. Elle est alors « la condition préalable à une décentralisation des responsabilités, à une direction par objectif. Elle fournit les moyens d'un autocontrôle (phase interne) puis d'un contrôle *a posteriori* pertinent (phase externe). Enfin, elle permet un meilleur ajustement des moyens à l'activité » (Burlaud, 1978).

Tous les outils de contrôle peuvent être employés de manière diagnostique ou interactive et les organisations performantes sont celles qui arrivent à articuler, en fonction de leur stratégie et des contraintes de leur environnement, les contrôles diagnostic et interactif afin de compenser les effets pervers des uns et des autres. La clé serait ici. Au-delà de la responsabilisation de chacun dans une logique coercitive et disciplinaire, le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est aussi utilisé comme outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économiques et aux choix stratégiques de la direction. On voit bien que le contrôle s'éloigne alors d'une vision mécaniste de l'organisation. La prise en compte des jeux d'acteurs, des systèmes de contrôle formels (hiérarchiques et administratifs par exemple) et informels (le clan, la culture, la socialisation...) doivent guider sa mise en œuvre et intégrer les questions des normes de comportements, de la distribution du pouvoir ou encore du rôle des acteurs.

*Conclusion de la première partie : De l'adoption des outils de gestion...*

## **Conclusion de la deuxième partie : ... à leur appropriation**

Pour comprendre ce que deviennent les outils, objets, dispositifs de contrôle de gestion dans les organisations qui les ont adoptés et dans les mains des acteurs qui les instrumentent, et ainsi prétendre contribuer à la connaissance du contrôle de gestion dans des BPNL, la vision instrumentale et mécaniste donnée par les travaux présentés en première partie de cette note de synthèse doit donc être enrichie.

Enrichie, d'abord, par la notion d'adaptation. L'adaptation des modèles traditionnels du contrôle de gestion s'inscrit dans la perspective retenue par les théoriciens de la contingence et consiste à reconnaître que les systèmes de contrôle sont sujets à différentes variantes, ce qui les conduit à revêtir des apparences très différentes selon le contexte organisationnel dans lequel ils sont développés. Nous avons ainsi souligné dans nos travaux que les concepts utilisés par le contrôle de gestion ne pouvaient se concevoir indépendamment du terrain dans lequel ils prenaient place [Chatelain-Ponroy S. (2000), « Contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, *Economica*]. D'ailleurs, même dans le champ « traditionnel » des entreprises privées, il n'existe pas de modèle unique et universel de contrôle. En ce sens, nous pouvons dire que la valeur de ces concepts est contingente et qu'ils ne sont que des artéfacts permettant la lecture des faits ou des situations rencontrées. Dans les champs qui sont les nôtres, des facteurs de contingence « spécifiques à l'industrie » semblent devoir être pris en compte pour réaliser l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion. Nous avons vu ainsi que le triptyque des rationalités présentes dans ces organisations – politique, économique, professionnelle – conduisait à faire évoluer les outils traditionnels du contrôle de gestion pour instrumenter ces institutions sans remettre en cause leur nature même et leurs spécificités. Les travaux que nous avons inscrits dans cette perspective s'insèrent dans la famille de ceux qui concourent à définir de nouveaux modèles de contrôle, adaptés au contexte particulier dans lequel ils se positionnent [Chatelain-Ponroy S. (2006), Questions de recherche en contrôle de gestion in « Le mémoire de Master » (dirigé par Constant A-S.), Cnam-Intec].

Enrichie, ensuite, par la notion d'appropriation. Les systèmes de contrôle, parce qu'ils comportent une composante technique mais également une dimension sociale et managériale, doivent conduire à interroger la relation des acteurs à l'outil et à questionner les processus de compréhension et d'appropriation mobilisés par les acteurs. Le contrôle de gestion, outil de pilotage, a, en effet, besoin de l'implication de tous les acteurs de l'organisation, ce qui suppose que ceux-ci s'approprient les outils mis en place, c'est-à-dire qu'ils les intègrent à leur pratique et à leur discours [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre*]. Ce type d'approches peut être rattaché au courant phénoménologique qui considère que les individus agissent en fonction de la signification qu'ils attachent aux situations, aux autres acteurs et à eux-mêmes à travers un processus d'interprétation. Le chercheur qui adopte cette posture doit alors se trouver dans la position de l'acteur pour comprendre le comportement de celui-ci et les

variables qui l'affectent. Nous avons ainsi montré dans nos travaux, par exemple, que pour que la procédure budgétaire remplisse sa fonction au sein du processus de contrôle de gestion, il convenait que les acteurs opérationnels ne considèrent pas leur enveloppe budgétaire comme une simple autorisation de dépenses, mais comme un engagement de nature contractuelle mettant en balance des fins et des moyens [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre.*]. Cela suppose qu'ils reconnaissent la pertinence de la construction budgétaire - qui doit être cohérente avec l'expression de leurs besoins, tout en situant ceux-ci à l'intérieur des contraintes organisationnelles : projet culturel, objectifs et moyens de l'établissement -, qu'ils s'approprient ainsi ses outils et qu'ils acceptent l'intervention du contrôleur de gestion, non comme l'expression d'une défiance, source de démotivation et de tension entre les différents pôles de l'organisation, mais comme un soutien à la mise en cohérence et à l'exploitation des synergies à l'intérieur de l'établissement. Nous considérons que cette étape d'appropriation est nécessaire pour permettre aux systèmes de contrôle d'acquiescer leur pleine dimension dans les organisations que nous avons étudiées. Nous rejoignons alors Bouquin (2005 c) lorsqu'il affirme que « les "révolutions managériales" semblent bien survenir lorsque la maturité des outils, progressivement améliorés et enrichis, autorise à en modifier l'usage ».

Ces enrichissements successifs témoignent de la prise en compte des dimensions multiples, et souvent cachées, d'un objet fréquemment réduit à sa dimension instrumentale. Ils reflètent également l'évolution des travaux présentés dans cette note de synthèse d'un paradigme mécanique à un paradigme social : alors que les extraits de travaux présentés dans un premier temps relevaient d'une approche structuro-fonctionnaliste plutôt positiviste, les extraits suivants font appel à une approche interprétativiste, plutôt constructiviste, à la recherche du sens que les acteurs donnent aux systèmes de contrôle et des modalités d'adaptation et d'appropriation par les acteurs de nouveaux outils mis en place dans leurs organisations. Les méthodes de recherche mobilisées nous ont alors conduite à compléter les données factuelles déclaratives obtenues dans un premier temps par des études de cas, diachroniques et synchroniques, et des entretiens semi-directifs afin de comprendre le sens de l'introduction d'une optique de contrôle de gestion dans ces organisations et la manière dont les acteurs se déterminaient par rapport à elle. L'interprétativisme résulte, en effet, d'une « vision des organisations comme produit de l'expérience subjective et intersubjective des individus, réalités socialement construites dont l'étude ne peut se construire par imitation des démarches propres aux sciences naturelles » (Desreumaux, 2005). Il s'agit alors d'examiner les voies susceptibles de transformer un changement instrumental en une mutation organisationnelle, des outils en des technologies intellectuelles qui réorganisent la vision du monde de leurs utilisateurs et modifient leurs réflexes mentaux au travers de la construction d'une culture commune. Il s'agit également d'intégrer le fait, mis en évidence par les travaux de Crozier, qu'aucune réglementation des relations entre acteurs ne peut empêcher que subsiste une zone d'incertitude. Les multiples contraintes de l'action publique n'échappent pas à cette loi et laissent constamment apparaître des espaces de liberté dont les systèmes de contrôle de gestion doivent tenir compte en jouant sur leurs dimensions invisibles, l'informel et les valeurs des acteurs. Bouquin (2005 c) pense même qu'ils « y [sont] condamné[s]. La nature même de la situation de management [les] oblige à le faire. Contrôler tue le contrôle ».

Pourtant, en ce domaine, une théorie unifiée fait défaut. Nous avons vu ainsi qu'autour de l'interrogation centrale du courant interprétativiste, celle qui consiste à se demander comment les acteurs construisent l'organisation, pouvaient être greffées de multiples questions relatives, par exemple, aux interactions entre contrôle et langage, contrôle et socialisation, contrôle et responsabilisation, contrôle et gouvernance (etc.) qui s'inscrivent dans des champs théoriques spécifiques et mériteraient des analyses empiriques distinctes : Convient-il de se nourrir des apports de l'approche institutionnaliste pour étudier en quoi les systèmes de contrôle sont utiles aux organisations pour démontrer symboliquement leur engagement à une norme de rationalité (Covaleski, Dirsmith & Samuel, 1996) ? De ceux de la théorie de la structuration pour mettre l'accent sur les phénomènes de construction réciproque entre les acteurs et la structure ? De travailler sur l'apprentissage organisationnel en examinant le rôle de l'instrumentation de gestion dans la dynamique organisationnelle ? Sur la rationalité procédurale pour étudier les procédures qu'utilisent des agents disposant d'une capacité limitée pour traiter l'information en provenance d'un monde complexe ? Vraisemblablement chacun de ces angles d'observation et axes explicatifs contribuerait utilement à la connaissance de notre objet et l'exploration de leur complémentarité nous fournit alors un programme de travail riche pour les prochaines années<sup>41</sup>. Nous suivons en cela une approche multiparadigmatique (Desreumaux, 2005) en cherchant à entretenir « un dialogue entre les différents cadres d'interprétation de façon à mieux saisir la complexité des réalités organisationnelles, leurs aspects paradoxaux, et à tenir compte de l'incomplétude de toute théorisation ». C'est ce que Gioia et Pitre (1990) ou encore Lewis et Grimes (1999) nomment la « métatriangulation » qui vise à mobiliser différentes perspectives théoriques pour mieux appréhender les phénomènes complexes et paradoxaux.

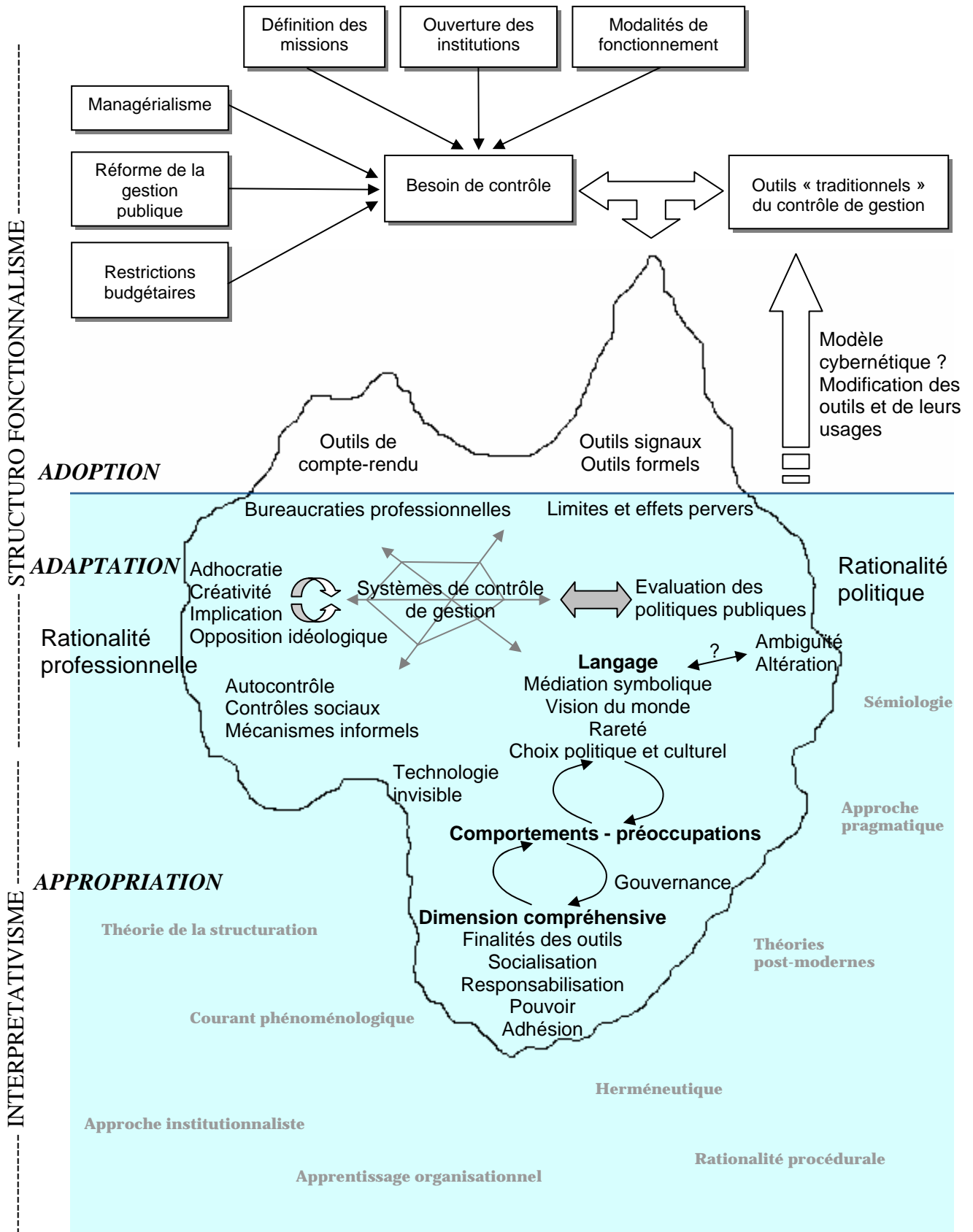
Dans un premier temps, le double mouvement épistémologique que nous avons fait subir à nos travaux en cherchant à associer les démarches empirico analytiques et herméneutique pour mieux découvrir et comprendre « l'iceberg du contrôle de gestion » pourrait nous conduire à nous rapprocher de la théorie de la structuration développée par Giddens qui vise un « dépassement de l'opposition entre position structuraliste voyant la vie sociale comme déterminée par des structures sociales impersonnelles, objectives, et position humaniste, existentialiste, la considérant comme le produit des choix subjectifs de l'agent individuel » (Desreumaux, 2005). Le contrôle de gestion dans des BPNL pourrait, ainsi, être étudié comme « modalité de structuration » selon les trois dimensions mises en évidence par Giddens : en leur qualité de schémas interprétatifs des acteurs, comme outils de légitimation des actions aux codes de conduite des organisations, et en tant que formes de domination mobilisant des ressources d'allocation et des ressources d'autorité (Chevalier-Kuszla, 1997). Un travail exploratoire doit cependant être réalisé pour examiner l'intérêt et la pertinence de ces concepts par rapport à notre problématique.

---

<sup>41</sup> Ce programme et ces pistes sont représentés dans notre schéma comme l'océan dans lequel est immergé notre objet de recherche. Ils constituent des ancrages théoriques qui pourraient être mobilisés pour en faire progresser la connaissance.



Au-delà, nous espérons que la mobilisation d'approches multiparadigmatiques nous permettra d'améliorer encore notre explication des pratiques observées en essayant de mettre à jour les raisons qui en expliquent la diversité. Le recours aux démarches empirico analytiques nous a ainsi permis de considérer les systèmes de contrôle comme des objets d'investigation, que nous avons cherché à décrire dans une perspective pratique, utilitaire et technique ; les démarches interprétativistes convoquées nous ont, quant à elles, autorisée à progresser dans notre compréhension des phénomènes en les analysant comme le « résultat d'actions effectuées par des agents situés dans un contexte institutionnel et social déterminé » (Boudon, 1979). Nous rejoignons alors Habermas qui postule que les sciences praxéologiques, orientées vers l'action, ne peuvent éviter d'associer les démarches herméneutiques aux démarches empirico analytiques, en articulant les dimensions instrumentale et compréhensive des objets étudiés.





## Conclusion générale

Les travaux de recherche présentés dans cette note de synthèse nous ont permis de progresser dans la connaissance de notre objet de recherche. Ils nous ont amenée à porter un nouveau regard sur le management public, ses acquis, ses perspectives à l'aune des mutations qu'ont connues les BPNL au cours des dernières années. Ils nous ont donné les éléments nous permettant de proposer une modélisation du contrôle de gestion dans les BPNL et nous ont fourni des pistes de recherche futures pour faire évoluer et enrichir ce modèle qui, à l'heure actuelle, tient davantage de la représentation que de la modélisation causale. Notre « modèle » fournit ainsi une schématisation de la connaissance qu'il représente graphiquement, imitant en cela – toutes proportions gardées ! – *l'ingenio par le disegno* de Léonard de Vinci, la « pensée graphique » qui permet de modéliser la complexité.

La métaphore de l'iceberg, employée pour ses vertus heuristiques, nous a permis à la fois de communiquer la représentation que nous avons de notre objet de recherche et d'intégrer les différents enseignements tirés de nos recherches en les ordonnant. Comme Burlaud et Simon (2003), nous pensons que l'immersion du contrôle de gestion dans un environnement différent de son milieu « naturel », ici dans le champ particulier des BPNL, met en lumière des spécificités qui, sans cela, passeraient inaperçues, provoquant par là même un renouveau de la réflexion sur cette discipline.

En effet, si les outils du contrôle de gestion doivent, en apparence, évoluer pour trouver leur place dans les BPNL en faisant appel à des démarches de conduite du changement mêlant innovations instrumentales et aspects culturels, humains ou encore sociologiques, les problèmes auxquels ils doivent permettre de faire face restent les mêmes que ceux des entreprises : que faut-il rendre visible ? Quels outils favorisent la convergence des buts ? Comment concilier contrôle et motivation ? Comment accorder contrainte et autonomie ? Comment favoriser routine et innovation ? Comment assortir responsabilisation et autonomie ? Comment limiter les comportements opportunistes ? Les problématiques du contrôle de gestion se répètent et l'évolution des champs d'application, des techniques, des concepts ou des supports (notamment informatiques avec le développement des *ERP*) ne permet pas de donner de réponse universelle. Les conclusions tirées d'un champ de recherche particulier ne peuvent donc qu'être relatives et prudentes mais elles révèlent cependant des enseignements pour l'ensemble de la discipline qui se renouvelle ainsi en intégrant les apports de cette ouverture [Chatelain-Ponroy S. (2006). *Questions de recherche en contrôle de gestion* in « Le mémoire de Master » (dirigé par Constant A-S.), Cnam-Intec.]. Par exemple, la conclusion selon laquelle une demande de choix économiques plus rationnels n'implique pas nécessairement le recours à des systèmes de contrôle de gestion plus complexes n'est évidemment pas propre aux BPNL même si elle trouve dans ces organisations une illustration emblématique. Plus généralement, nous avons souligné qu'il nous semblait qu'en matière de renouvellement des systèmes de contrôle de gestion, les organisations qui réussissaient étaient toujours en train de se poser des questions là où les autres pensaient avoir les

réponses [Chatelain-Ponroy S. (co-auteur : Sponem S.) (2007), *Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle*, *Economie et Management*, avril.]. Le contrôle de gestion serait ainsi un « édifice paradoxal qui doit sa performance à une instabilité soigneusement gérée » (Bouquin, 2005 c) et dont la partie visible, les outils, ne saurait faire oublier la dimension informelle.

Il appert de nos travaux, et de leur mise en synthèse, que les BPNL connaissent les outils et modèles traditionnels de contrôle de gestion, les adoptent souvent (perspective managériale), les adaptent parfois à leur contexte particulier ou à une utilisation donnée<sup>1</sup> (perspective contingente) mais n'en mesurent que rarement tous les aspects. Autrement dit, que si elles ont souvent intégré les réponses apportées par le courant structuro-fonctionnaliste<sup>2</sup>, les BPNL en méconnaissent encore la plupart des interrogations interprétativistes<sup>3</sup>. Il nous reste à présent à préciser ces articulations entre adoption, adaptation et appropriation pour affiner notre modèle. De nombreuses voies s'offrent à nous, certaines ont été esquissées tout au long de ce document, d'autres pourront se dessiner comme, par exemple, celles portées par les travaux de Weick relatives au *sensemaking*...

Au-delà de ces apports, centrés sur l'objet particulier de nos recherches, la note de synthèse vise également à examiner de manière critique le parcours du chercheur et à évaluer dans quelle mesure les différents travaux qu'il a réalisés ont fait progresser ses connaissances et ses compétences en matière de conduite de recherches. Deux axes doivent être examinés dans cette perspective critique : celui de la connaissance des méthodes de recherche et celui du positionnement épistémologique.

## **Connaissance des méthodes de recherche**

Nous devons ainsi nous interroger pour savoir si les travaux menés nous ont permis de progresser dans notre connaissance des méthodes de recherche. En fonction des objectifs propres de chacun des travaux, nous avons mobilisé différentes méthodes qui sont synthétisées dans le tableau ci-après et dont la complémentarité a permis de concevoir l'articulation entre adoption, adaptation et appropriation des systèmes de contrôle de gestion.

---

<sup>1</sup> Aide à la tarification, à l'allocation des ressources, au suivi budgétaire, à l'établissement des budgets, à la prise de décision...

<sup>2</sup> qui visent à définir les systèmes de contrôle les plus adaptés aux besoins des BPNL pour permettre à celles-ci de gagner en efficacité et en efficience.

<sup>3</sup> Quelles sont les raisons de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans une organisation et que lui apporte-t-il en terme de légitimation ?

<b>Recherches et Publications</b>	<b>Objectifs de la recherche</b>	<b>Méthodes de recherche</b>
<p><b>Le contrôle de gestion dans les musées</b></p> <p>Les nouvelles sources de financement des musées</p> <p>Le contrôle de gestion dans les musées. Etude des pratiques françaises</p> <p>Le <i>marketing mix</i> en milieu muséal. Une revue de la littérature</p> <p>Management control and the museums</p> <p>Desafios de la gestion en los museos franceses</p>	<p>Comprendre pourquoi les établissements muséaux ont besoin de systèmes de contrôle de gestion</p> <p>Expliquer pourquoi et comment se développent ces systèmes en construisant un modèle explicatif</p> <p>Proposer une réflexion sur un système de contrôle adapté aux contraintes muséales</p>	<p>Collecte d'informations par questionnaires (1 719 envois) traitées par une étude statistique pour décrire la population et ses pratiques et en proposer une typologie</p> <p>Entretiens semi-directifs et six études de cas (échantillonnage théorique) pour comprendre et éclairer les résultats descriptifs</p>
<p><b>Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français</b></p>	<p>Décrire et expliquer l'état du développement de l'outil budgétaire dans les musées français</p>	<p>Collecte d'informations par questionnaires (1 719 envois) traitées par une étude statistique + entretiens semi-directifs</p>
<p><b>Etudes des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques</b></p> <p>Contrôle de gestion et organisations culturelles</p> <p>Difficultés d'analyse des coûts des organisations culturelles</p> <p>Quel avenir pour les théâtres lyriques ?</p> <p>Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales</p>	<p>Evaluer les retombées des organisations culturelles pour leurs principaux bailleurs de fonds : les municipalités</p> <p>Proposer des pistes d'évolution des opéras pour améliorer leur fonctionnement dans une optique de rénovation</p>	<p>Collecte d'informations par questionnaires (population entière) : typologie des institutions et étude statistique des données</p> <p>Etudes de cas approfondies auprès de trois institutions représentatives pour compléter et éclairer les résultats statistiques</p> <p>Enquête auprès des spectateurs pour cerner leurs attentes : 3 006 questionnaires analysés (statistiques descriptives)</p>
<p><b>Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance</b></p>	<p>Contribuer à la réflexion sur les finalités et dimensions de la performance dans les collectivités locales en montrant comment celle-ci associe des logiques strictement financière et économique à des rationalités sociale, environnementale, politique, etc.</p>	<p>Synthèse à partir d'une revue de la littérature et des entretiens menés dans le cadre de l'élaboration du certificat de spécialisation sur la LOLF</p>
<p><b>Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion</b></p> <p>1. Les outils</p> <p>2. Les hommes et les structures</p> <p>L'introduction du contrôle de gestion comme facteur de changement dans les universités : opportunités et risques (projet)</p>	<p>Décrire les systèmes de contrôle mis en œuvre par les établissements</p> <p>Comprendre comment les établissements d'enseignement supérieur et de recherche envisagent et utilisent leurs systèmes de contrôle de gestion</p>	<p>Collecte d'informations par questionnaires (153 envois) traitées par une étude statistique + entretiens semi-directifs et rencontres</p>

<b>Recherches et Publications</b>	<b>Objectifs de la recherche</b>	<b>Méthodes de recherche</b>
<b>Evolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle</b>	Présenter les évolutions récentes du contrôle de gestion en s'interrogeant sur les dimensions formelles et informelles de ces évolutions	Synthèse à partir d'une revue de la littérature

Les méthodes utilisées pour produire des connaissances ont été choisies en fonction de l'ambition de la recherche menée et de la nature et de la portée des résultats que nous espérons obtenir.

Ainsi, lorsque nous cherchions à révéler des relations entre un grand nombre d'objets, les décrire en un modèle qui soit généralisable à la population dont ils étaient issus ou encore déterminer si les nombreux objets sélectionnés possédaient bien certaines propriétés, nous avons fait appel à des méthodes de recherche quantitatives. Nous avons alors collecté nos données à l'aide d'enquêtes par questionnaires adressés à la population entière et auto administrés. Les modes de traitement des données collectées visaient à décrire et analyser de façon quantifiée des phénomènes susceptibles d'être dénombrés et classés (Savall & Zardet, 2004). Les statistiques descriptives nous ont ainsi permis de dépeindre les caractéristiques des organisations et les variables étudiées par la recherche. Il s'agissait alors essentiellement de synthétiser et d'analyser des données chiffrées pour dresser des photographies des organisations étudiées et de leurs pratiques de contrôle de gestion. Nous avons ainsi, par exemple, élaboré une typologie des théâtres lyriques français en recourant à une analyse en composantes principales pour identifier la structure des variables puis à une classification hiérarchique ascendante des observations qui nous ont permis de distinguer trois groupes homogènes de théâtres lyriques, chacun se distinguant des deux autres à la fois par la taille (petit / moyen / grand établissement) et par les choix stratégiques réalisés pour ses activités (« orthodoxes », traduisant une fidélité aux activités traditionnelles, et « hétérodoxes », traduisant une certaine forme de diversification) [Chatelain-Ponroy S. (2003), *Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, Comptabilité – Contrôle – Audit, tome 9, volume 1, mai*]. En outre, et au-delà de la description de nos échantillons et de leurs pratiques, le recours à des statistiques explicatives nous a également permis d'observer les liens entre les concepts en cherchant à relier entre elles des variables que nous cherchions à expliquer avec des variables supposées explicatives. C'est ainsi, par exemple, que nous avons observé qu'en matière de pratiques budgétaires la taille des établissements exerçait une triple influence : sur les outils et processus de formalisation, sur le développement d'outils d'information de gestion, et sur le volume des informations budgétées et le mode d'élaboration des budgets [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre*]. De la même manière, nous avons constaté que les modes d'élaboration des budgets, leurs bases de référence chiffrées, leurs formes, mais également le fait que le gestionnaire du musée participe ou non aux procédures de formulation des demandes budgétaires et de répartition des dotations budgétaires, étaient fortement liés au statut administratif des musées [Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre*].

Cependant, les résultats issus des techniques quantitatives nous ont semblé, dans bien des cas, insuffisants par rapport aux ambitions affichées par nos recherches : les explications statistiques qu'ils permettaient ne nous autorisaient en effet le plus souvent qu'à dresser un constat, établi à partir de données factuelles déclaratives, sur des indices de systèmes de contrôle de gestion. La validation statistique autorisée par l'exploitation des questionnaires nous a alors souvent paru un dispositif trop simple pour saisir la complexité des systèmes de contrôle de gestion qui supposait d'intégrer à nos recherches les notions de pouvoir, d'influence, d'autonomie, bien difficiles à appréhender au travers d'un questionnaire, afin de ne pas perdre de vue que « le système social que constitue une organisation constitue le plus souvent un équilibre délicat de pouvoirs, de contre-pouvoirs, de sphères d'autonomie et d'influences... que va venir perturber la mise en place ou la rénovation d'un système de contrôle de gestion » (Gibert, 1994).

C'est pourquoi, nous avons souvent cru utile de compléter et d'éclairer les résultats « quantitatifs » par des techniques d'interprétation visant à décoder, traduire et, d'une façon plus générale, être en accord avec le sens de phénomènes (Van Maanen, 1983). La logique qualitative inductive à laquelle nous avons alors eu recours visait à proposer des interprétations du réel à partir de l'observation de l'objet de recherche et des pratiques des acteurs, à offrir un construit susceptible d'expliquer une réalité. Les entretiens menés lors de ces phases qualitatives visaient ainsi à accéder aux représentations et interprétations des acteurs à propos d'une situation de gestion. Dans cette démarche, nous avons cherché à observer la diversité des cas possibles. Il ne s'agissait donc pas de constituer des échantillons représentatifs, au sens statistique du terme, de la population étudiée, mais d'examiner des situations exemplaires qui méritaient d'être analysées, en étudiant de façon approfondie une catégorie de phénomènes au travers d'une présence limitée dans l'organisation. La sélection des institutions a donc été guidée par notre problématique et réalisée avec l'objectif de privilégier les contrastes entre les organisations afin d'obtenir une représentativité des problèmes abordés. Nous avons ainsi, par exemple, mené un travail de monographies dans huit établissements muséaux, choisis pour traduire une certaine diversité organisationnelle, ou encore dans trois théâtres lyriques, sélectionnés comme représentatifs des différents groupes constituant la population étudiée. Nous avons ainsi essayé d'approcher la dimension informelle des systèmes de contrôle en complétant les données factuelles déclaratives par des études de cas afin d'observer de façon dynamique les phénomènes étudiés et de tenter de comprendre le sens des décisions et des comportements [Chatelain-Ponroy S. (2003), *Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales*, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 9, volume 1, mai. Et Chatelain S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, numéro 3, septembre.]. Nous avons également voulu analyser – par le biais de la triangulation des méthodes de collecte de données<sup>4</sup> – des cas « types » afin de comprendre le sens de l'introduction d'une optique de contrôle de gestion dans les BPNL [Chatelain S. (1998), « *Le contrôle de gestion dans les musées* », *Economica*.].

---

<sup>4</sup> Entretiens semi-directifs, étude de documents, observations et rencontres de différents interlocuteurs (internes et externes aux organisations étudiées)...



Aucune de nos recherches ne fait appel à une méthode exclusive et nous avons en général cherché à utiliser la complémentarité des approches quantitatives et qualitatives, soit de façon séquentielle pour mieux approcher notre objet de recherche, soit dans une perspective de triangulation en associant et combinant les méthodes pour mieux le connaître et le comprendre. Nous avons ainsi bénéficié des atouts des deux approches en contrebalançant les défauts d'une approche par les qualités de l'autre (Jick, 1979 in Thiétart, 1999). Par exemple, lors de la recherche menée sur les théâtres lyriques, nous avons choisi de ne pas nous limiter à la demande initiale – celle d'une étude d'impact visant à donner des arguments en faveur de la justification de la dépense publique – mais d'enrichir celle-ci en soulignant l'insuffisance de telles études à prendre en compte la totalité de l'influence de la culture sur la collectivité<sup>5</sup> et leur incapacité à répondre aux questions principales de la recherche : Pourquoi les opéras sont-ils budgétivores ? Comment faire évoluer les opéras afin de modifier leur image parfois traditionnelle et élitiste, et améliorer leur fonctionnement dans une optique de rénovation ? [Chatelain-Ponroy S. (en coll.) (2001), *Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques. Rapport de recherche, février.*].

Si l'ensemble de ces travaux ne nous a pas permis de maîtriser totalement les méthodes de recherche susceptibles d'être mobilisées par les sciences de gestion nous pensons, en revanche, que les différentes recherches menées ont éclairé des questions méthodologiques et nous ont fourni un « programme de questionnements » que nous considérons utile pour mener ou diriger de nouvelles recherches. Nous croyons, en effet, que la direction de travaux suppose d'être en mesure de poser les bonnes questions là où l'apprenti chercheur doit découvrir les réponses pour progresser dans sa propre question de recherche. Levi-Strauss n'a-t-il d'ailleurs pas dit que « le savant [n'était] pas celui qui [fournissait] les bonnes réponses, [mais] celui qui [posait] les bonnes questions » ?

## **Positionnement épistémologique**

Outre la question des méthodes de recherche mobilisées, nous devons également nous interroger sur notre positionnement épistémologique et son évolution. Chacun de ses travaux offre, en effet, au chercheur une nouvelle occasion d'interroger son positionnement épistémologique, de le faire évoluer ou de le consolider. Martinet (1990) indiquait d'ailleurs que la réflexion épistémologique était consubstantielle à toute recherche qui s'opère. Nous n'échappons pas à ce mouvement et notre ancrage, dans le champ des sciences de gestion, doit nous conduire à examiner de façon critique ces sciences pour préciser ce que nous pensons être leur origine logique, leur valeur et leur portée.

Notre positionnement épistémologique s'est affirmé et affiné au fur et à mesure des travaux menés et se traduit à l'heure actuelle par le fait que nous pensons que les chercheurs en sciences de gestion sont des interprètes d'une réalité davantage que des observateurs neutres. C'est donc le

---

<sup>5</sup> Notre étude proposait donc une évaluation des retombées qualitatives des opéras en France, à partir des retombées éducatives, sociales et environnementales, rarement mises en évidence par les études d'impact classiques.

paradigme interprétativiste<sup>6</sup> qui domine nos travaux et fournit la plupart des réponses à nos interrogations quant à la nature de la connaissance produite, le chemin de la connaissance et les critères de validité de la connaissance.

La nature de la connaissance produite, c'est-à-dire celle de la réalité connaissable, est, selon nous, dépendante de l'observateur. Les interprétativistes pensent ainsi que la réalité ne sera jamais indépendante de l'esprit, de la conscience de celui qui l'observe ou l'expérimente (Girod-Séville et Perret, in Thiétart, 1999). Comme eux, nous croyons que le monde social n'est pas un objet qui s'offrirait objectivement à un observateur mais qu'il est fait d'interprétations qui se construisent grâce aux interactions entre les acteurs. Nous rejoignons ainsi Dilthey (in Philippe Martin & Rainelli Le Montagner, 2002) qui montre que les sciences humaines traitent moins de faits que de significations et que celles-ci ne sont intelligibles que dans leur contexte. Le chercheur en gestion doit donc comprendre davantage qu'expliquer les phénomènes qu'il étudie, et qui sont historiquement situés, les questions dont il s'empare, les débats auxquels il participe.

Dans le domaine particulier du contrôle de gestion, l'attachement au courant interprétativiste consiste à mettre l'accent sur les perceptions des individus et leurs interprétations en postulant que les systèmes de contrôle fournissent davantage de significations construites que de données objectives et que les instruments de gestion sont, par conséquent, des « signifiants » dont les acteurs se saisissent en les interprétant. Les interrogations du chercheur peuvent alors s'énoncer comme suit : « Comment les individus, placés dans des contextes organisationnels différents, perçoivent-ils et organisent-ils un système de contrôle de gestion ? Quelles significations ce système génère-t-il ? Les règles et processus de comptabilisation font-ils partie du dispositif de production de sens utilisé par les individus au sein des organisations de travail et, si oui, comment les individus les utilisent-ils pour voir, décrire et expliquer l'ordre des choses ? » (Chua, 1988). Dans cette perspective, « la formalisation d'une organisation n'est jamais que la partie visible de sa régulation effective » (Friedberg, 1993) et le contrôle n'est plus seulement, par conséquent, l'outil de déclinaison de la performance économique mais un processus de socialisation des managers, visant à identifier ceux qui sont aptes à assumer des responsabilités et à progresser (Bouquin, 2005 c). D'ailleurs, la théorie de l'agence a montré depuis longtemps que confier à un agent le soin d'agir supposait d'évaluer son comportement davantage que ses résultats.

Notre champ de recherche constitue, croyons nous, une bonne illustration de l'opposition entre les paradigmes positiviste et constructiviste. Si nous avons considéré, comme les chercheurs positivistes, que la connaissance de notre objet de recherche était objective, alors nous aurions cherché à découvrir des lois, une réalité immuable, qui nous soit extérieure et qui demeure indépendante du contexte d'interactions des acteurs. Nous aurions alors adopté une vision déterministe du monde social observé et montré comment tel ou tel outil de contrôle de gestion

---

<sup>6</sup> Interprétativisme : vision des organisations comme produit de l'expérience subjective et intersubjective des individus, réalités socialement construites dont l'étude ne peut se construire par imitation des démarches propres aux sciences naturelles (Desreumaux, 2005).

pouvait être étudié comme une entité empirique, indépendante des hommes qui en ont la charge, extérieure à l'observateur, pouvant être appréhendée comme un objet soumis à des lois immuables et quasi-invariables. Nous pensons qu'une telle posture nous aurait conduite à centrer notre attention sur la partie « visible » de notre objet de recherche, à chercher à découvrir des lois entre les caractéristiques des organisations et les systèmes de contrôle, à expliquer la réalité en y cherchant des hypothèses déterministes. Nous l'avons fait partiellement, afin de décrire les organisations dans lesquelles ont pris place nos recherches et leurs systèmes de contrôle qui peuvent, au moins dans leur dimension instrumentale, être mesurés et décrits « objectivement ». En ce sens, nous nous sommes rapprochée d'un « positivisme aménagé » qui propose de découvrir des relations légitimes et raisonnablement stables entre les phénomènes sociaux. Mais nous avons également considéré que les sciences de gestion sont, comme toutes les sciences humaines, irréductibles au statut épistémologique de sciences « nomologiques »<sup>7</sup> (Passeron, in Becker, 2004) et que, par conséquent, cette description ne constituait qu'une première étape de notre projet de connaissance qui visait à comprendre la réalité en reconnaissant le rôle déterminant des acteurs et le caractère subjectif et contextuel de la connaissance produite. Nous cherchons en effet, au travers de nos différentes recherches, à mieux comprendre comment les pratiques et outils de contrôle se diffusent d'une communauté de pratique à l'autre mais aussi comment les outils développés (ou adaptés) dans un champ particulier peuvent être réappropriés dans le champ académique, par exemple lorsqu'ils donnent lieu à une théorie des instruments de contrôle et des modalités de leur adaptation et de leur appropriation.

C'est cet attachement épistémologique qui explique l'affirmation que nous faisons dans l'introduction générale de cette note de synthèse : Tout comme la réalité connaissable dépend de l'observateur, que le monde social est fait d'interprétations, notre objet de recherche est le fruit d'une construction progressive, réalisée au fil de nos travaux, et qui nous est propre. La représentation que nous en donnons ici témoigne de la compréhension actuelle que nous en avons. Elle est donc le fruit de la lecture que nous faisons actuellement des systèmes de contrôle de gestion dans des BPNL. Cette interprétation n'est cependant pas figée, définitive. Elle évoluera lorsque de futures recherches nous permettront de mieux comprendre comment les acteurs construisent le sens qu'ils donnent à la réalité sociale, mais aussi si de nouveaux cadres de référence nous offriraient une lecture inédite de la réalité étudiée. Nous pensons, en effet, que les cadres d'interprétations du chercheur façonnent ce qu'il peut comprendre et percevoir d'une organisation. On sait ainsi, par exemple, dans un tout autre domaine que le nôtre, que la lumière se comportait comme une onde lorsqu'elle était étudiée dans le cadre de la théorie ondulatoire et comme une particule lorsqu'elle était étudiée dans le cadre d'une théorie corpusculaire. De tels constats ne devraient-ils pas nous conduire à considérer que la réalité dépend de la conscience de l'observateur et de ses cadres d'interprétation ? En ce sens, nous pensons que le chercheur en sciences de gestion est à la fois lecteur et auteur des situations organisationnelles qu'il étudie et que, par conséquent, le recours à des approches multiparadigmatiques (Gioia & Pitre, 1990 ; Lewis & Grimes, 1999 ; Lewis & Kelemen, 2002), évoqué

---

<sup>7</sup> Capables de formuler des « lois universelles ».

dans la conclusion de la seconde partie, constitue certainement un moyen d'améliorer notre explication des pratiques étudiées, de confirmer les enseignements tirés de nos travaux mais aussi de découvrir des faits « nouveaux » qui ne sont observables si une nouvelle grille théorique ne les a d'abord rendus concevables. Nous situons donc les processus de recherche dans une relation dialectique entre représentation et réel et faisons alors nôtre l'affirmation de Passeron (in Becker, 2004) selon laquelle l'épistémologie de l'argumentation explique le caractère « interminable » du travail de déconstruction, de reconstruction et de révision des preuves dans une science sociale.

Le chemin de la connaissance que nous empruntons est, à l'évidence, très largement dessiné par cet attachement paradigmatique. Nous pensons ainsi que le processus de création de connaissances passe par la compréhension du sens que les acteurs donnent à leurs pratiques et des interprétations qu'ils font de la réalité. Nous postulons, en effet, que les recherches en contrôle de gestion doivent dépasser l'étude des instruments du contrôle pour en étudier les pratiques en tenant compte des intentions, des motivations, des attentes et des croyances des acteurs. La compréhension des systèmes de contrôle suppose, selon nous, de donner des interprétations aux comportements des acteurs, c'est-à-dire de retrouver les significations qu'ils en donnent. Le projet de recherche est alors lié à cet attachement et c'est pourquoi Le Moigne (in Martinet, 1990) souligne que, comme science de conception, la gestion se définit par son projet de construction de connaissances davantage que par son objet de connaissance.

Troisième questionnement de nature épistémologique, les critères de validité permettent d'évaluer la connaissance produite. Pour les interprétativistes les critères de validité tiennent au caractère idiographique des recherches et aux capacités d'empathie développées par le chercheur (Girod-Séville et Perret, in Thiétart, 1999). Les recherches idiographiques sont celles qui étudient les phénomènes en situation en intégrant à la connaissance produite leurs aspects historiques et contextuels. Elles ne visent donc pas à découvrir des lois générales régissant les phénomènes étudiés mais s'intéressent à des événements singuliers au travers desquels elles cherchent à comprendre la réalité sociale étudiée. Ainsi, l'analyse des BPNL étudiées ne cherche-t-elle pas à dégager de manière positiviste des règles universellement valables, mais plutôt à en révéler les différences et ressemblances face à des enjeux identiques, à en proposer une interprétation cohérente.

Les capacités d'empathie du chercheur sont alors nécessaires pour développer une compréhension des réalités sociales, s'approprier le langage propre aux acteurs, mettre à jour la façon dont les faits sont interprétés par les acteurs, atteindre les réalités telles qu'ils les vivent. En ce sens le critère central de validité des connaissances tient, selon Le Moigne (1995), en leur caractère enseignable, ce qui suppose qu'elles soient reproductibles, intelligibles et constructibles, donc argumentées et situées par rapport aux finalités du chercheur. Dès lors, toutes les méthodes de construction des connaissances sont admises (raisonnement déductif, analogie, métaphore...) et de nombreuses méthodes de recherche peuvent être mobilisées.

Ainsi, au-delà de la réponse à notre propre question de recherche et de la formalisation de l'articulation entre les phases d'adoption, d'adaptation et d'appropriation des systèmes de contrôle de gestion par les BPNL, nous croyons que chacune des recherches menées nous a fait progresser sur la nécessaire qualité de l'aller-retour dialectique, de la cohérence et la pertinence entre l'objectif, la méthode et l'analyse (Thiéart, 1999). En ce sens, elles nous ont fait découvrir quelques-unes des « ficelles du métier » (Becker, 2002), elles ont permis ces apprentissages grâce auxquels nous avons pu construire une démarche personnelle d'investigation dont l'originalité tient moins au champ de recherche lui-même qu'à l'articulation entre des méthodes et un cadre théorique spécifiques permettant de penser la réalité sociale, de la saisir et de l'étudier.

La représentation est terminée. Le rideau tombe. D'autres pièces restent à créer...

## Bibliographie

- Abate, B. (2000). *La nouvelle gestion publique*, LGDJ.
- Abdallah, C. (2007). « Production et appropriation du discours stratégique dans une organisation artistique ». *Revue française de gestion*, n° 174, p. 61-76.
- Abernethy, M.A. & Brownell, P. (1999). "The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study". *Accounting, Organizations and Society*, n°24, p. 189-204.
- Abernethy, M.A., Stoelwinder, J.U. (1995). "The role of professional control in the management of complex organizations". *Accounting, Organizations and Society*, n° 20, 1, p. 1-17.
- Abrahamson, E. (1996). "Management Fashion". *Academy of Management Review*, vol. 21, n° 1, 1, p. 254-285.
- Agid Ph. & Tarondeau J-C. (2006). *L'opéra de Paris. Gouverner une grande institution culturelle*, Vuibert, 321 pages.
- Aldrich, H. E. (1979). *Organizations and Environments*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, nouvelle édition publiée à Chapel Hill, NC.
- Amine, A. (2002). « Le statut de la mesure en Sciences de Gestion ». In Mourgues, N. & alii, *Questions de méthodes en Sciences de Gestion*, Editions EMS.
- Amintas, A. (2002). « Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault ». *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, cédérom.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems : A framework for analysis*, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press ; traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- Anthony, R.N. & alli (1985). *Fundamentals of Management Accounting*, Homewood, Richard D. Irwin.
- Argyris, C. (1952). *The impact of Budgets on People*, New York, School of business and public administration, Cornell University.
- Argyris, C. (2003). *Savoir pour agir : Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*, Dunod, 330 pages.
- Argyris, C. & Schön D.A. (1978). *Organizational Learning : a Theory for Action Perspective*, Addison Wesley.
- Armstrong, P. (1985). "Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions". *Accounting, Organization and Society*, vol. 10, n°2, p.129–148.
- Arthuis, J. (2005). *Rapport d'information du sénat sur les objectifs et les indicateurs de performance de la Lolf*, n°120.
- Assemblée Nationale (2006). Rapport d'information n°3160, 14 juin.
- Autissier, D. et Vandangeon-Derumez, I. (2007). « Les managers de première ligne et le changement ». *Revue française de gestion*, n° 174, p. 115-130.
- Baumard, P. (1997). « Constructivisme et processus de la recherche : l'émergence d'une « posture » épistémologique chez le chercheur ». *Cahier de recherche 27/97*, LAREGO, Université de Versailles Saint-Quentin en Yvelines.
- Becker, H. (2004). *Ecrire les sciences sociales, Commencer et terminer son article, sa thèse ou son livre*. Economica.
- Berland, N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*. Thèse de doctorat es sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- Berry, M. (1983). *L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. Incunables du CRG, juin, 51 pages.
- Bessire, D. (1999). « Définir la performance ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 5, volume 2, septembre, p. 127 à 150.
- Bessire, D. (2002). « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 8, volume 2, novembre, p. 5-28.
- Besson, P. & Bouquin, H. (1991). « Identité et légitimité du contrôle de gestion ». *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, n° 82, p. 60 et s.
- Blau, P. M. (1972). "Interdependance and Hierarchy in Organizations". *Social Science Research*, n°1, April, p. 1-24.
- Blumer, H. (1969). *Social interactionism : perspective and method*, Berkeley, The University of California Press.
- Borgonovi, E. & Brovetto, P.R. (1988). "The concepts of bureaucratic and managerial control in public administration", in *"Management development and the public sector"*. Edited by Kakabadse A.P., Brovetto P.R., and Holzer R, Avebury, Gower Pub Co Ed., 240 pages.
- Borthick, A.F., Curtis, M.B., Sriram, R.S. (2006). "Accelerating the acquisition of knowledge structure to improve performance in internal control reviews". *Accounting, Organizations and Society*, n°31, p. 323-342.
- Boudon, R. (2001). *La logique du social*, Pluriel.

- Bouquin, H. (1992). « Stratégie et contrôle opérationnel, perspectives de la recherche ». *Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Bordeaux, mai.
- Bouquin, H. (1993). « Une défense de la comptabilité de gestion ». *Revue Française de Comptabilité*, n° 242, février, p. 50 et s.
- Bouquin H. (2000). « Du contrôle de gestion au pilotage ». *L'Expansion Management Review*, septembre, 58-66.
- Bouquin, H. (dir.) (2005 a). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS, collection Grands auteurs, 599 pages.
- Bouquin, H. (2005 b). « Herméneutiques du contrôle ». *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 16 pages.
- Bouquin, H. (2005 c). *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, « Que-sais-je ? », Paris, 3<sup>e</sup> édition, 127 pages.
- Bouquin, H. (2006). *Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Presses Universitaires de France, 7<sup>e</sup> édition, Paris, 522 pages.
- Bouquin, H. & Pesqueux, Y. (1999). « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial « Les vingt ans de l'AFC », mai, p. 93-105.
- Bourdieu, P. (1992). *Les règles de l'art. Genèse et structure du champ littéraire*. Les éditions de minuit.
- Bourdieu, P. (1966). « Champ intellectuel et projet créateur ». *Revue Les temps modernes*, n°246, novembre, p. 865-906.
- Bourguignon, A. (1997). « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, volume 1, mars, p. 89-101.
- Bourguignon, A. (2003). « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial « Les innovations managériales », mai, p. 27-53.
- Boussard, V. (2001). « Quand les règles s'incarnent : l'exemple des indicateurs ». *Sociologie du travail*, n°43, p. 533-551.
- Boussard, V. (2008). *Sociologie de la gestion. Les faiseurs de performance*. Belin.
- Boussard, V. & Maugeri S. (dir.) (2003). *Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*. L'Harmattan.
- Bouvier, M. (2003). « La nouvelle gestion publique comme condition de la nouvelle gouvernance ». *Revue française des Finances publiques* n° 82, juin.
- Bromwich, M. (1990). "The Case for Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets". *Accounting Organizations and Society*, n°15, p. 27 et s.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., & Hughes, J. (1980). "The roles of accounting in organizations and society". *Accounting, Organization and Society*, vol. 5, n°1, p.5-27.
- Burlaud, A. (1978). « Le contrôle de gestion dans les services publics », cahier de recherche, ESCP.
- Burlaud, A. (1995). « *Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle* », Leçon inaugurale du 28 juin, Conservatoire National des Arts et Métiers.
- Burlaud, A. & alii (2004). *Contrôle de Gestion*, Vuibert, 361 pages.
- Burlaud, A. & Malo, J.L. (1988). « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion ». *Revue française de Comptabilité*, n°17, février, p. 58-64.
- Burlaud, A., & Simon, C. (2003). *Comptabilité de gestion*, Vuibert, 3<sup>e</sup> édition, 412 pages.
- Burlaud, A. & Simon, C.J. (2006). *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte, collection Repères, 121 pages.
- Cannac Y. & Trosa S. (dir) (2007). *La réforme dont l'Etat a besoin. Pour un management public par la confiance et la responsabilité*, Dunod, collection Management public, 304 pages.
- Caplan, E.H. (1966). "Behavioral assumptions of management accounting". *The Accounting Review*, vol.46, p. 496-509.
- Cappelletti, L. (2006). *Contribution à une épistémologie de l'audit et du contrôle de l'activité*, Habilitation à diriger des recherches, Université Jean Moulin Lyon 3, IAE de Lyon, 13 juin.
- Cavalluzzo, K.S. & Ittner, Ch.D. (2004). "Implementing performance measurement innovations: evidence from government". *Accounting, Organizations and Society*, n°29, p. 243-267.
- Chandler, A. (1977). *The Visible Hand : The Managerial Revolution in American Business*, Cambridge, MA : Belknap Press of Harvard University Press. Traduction française : *La main visible des managers : une analyse historique*, Editions Economica, Paris, 1988.
- Chandler, A. (1962). *Strategy and Structure*, Cambridge, Mass, The M.I.T. Press. Traduction française : *Stratégies et structures de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Paris.
- Chanlat, J.F. (1999). *Sciences sociales et management, plaidoyer pour une anthropologie générale*, Ste-Foy. Les Presses de l'Université Laval, Paris, ESKA.
- Charreire, S. & Huault, I. (2002). *Les grands auteurs en Management*, collection grands auteurs, Editions EMS, Management & Société, 463 pages.
- Chenhall, R.H. (2003). "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, n°28, p. 127-168.

- Chiapello, E. (1993). « L'influence des facteurs idéologiques sur la gestion des organisations culturelles. Une comparaison France-Angleterre à la lumière des années Thatcher ». *Les cahiers de recherche*, HEC, CR 457 / 1993.
- Chiapello, E. (1996). « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 2, volume 2, septembre, p. 51-74.
- Chiapello, E. (1998). *Artistes versus managers – le management culturel face à la critique artiste*, Ed. Métailié.
- Chiapello, E. (2000). « Contrôle des organisations créatives », in B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp. 509-519.
- Cohen, M.D., March, J.G., Olsen, J.P. (1972), "A Garbage Can Model of Organizational Choice". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, N°1, March.
- Colasse, B. (dir.) (2000). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 1317 pages.
- Collier, P. M. (2001). "The power of accounting: a field study of local financial management in a police force". *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 4, p. 465-486.
- Coriat, B. & Weinstein, O. (1995). *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Le Livre de Poche, 218 pages.
- Crozier, M. & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*, Seuil, 436 pages.
- Cyert, R. & March, J. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall Inc.
- Dambrin, C., Lambert, C. & Sponem, S. (2007). "Control and Change: Analysing the Process of Institutionalisation". *Management Accounting Research*, volume 18, n° 2, p. 172-208.
- Daniel, S. & Rettsperger, W. (1991). "Linking Quality Strategy with Management Control System: Empirical Evidence from Japanese Industry". *Accounting, Organization and Society*, volume 16, n° 7, p. 601 et s.
- David, A., Hatchuel, A., Laufer, R. (coord.) (2001). *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Fnege, Vuibert, 216 pages.
- Davila, T. (2005). "An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms". *Accounting, Organizations and Society*, n°30, p. 223-224.
- Dejean, J., Bourassin, V., Mortreux, K. (1998). « Culture de l'évaluation et fascination pour les indicateurs ». *Politiques et Management Public*, volume 16, n° 2, juin, p. 161-174.
- Demeestère, R. (1989). « Y a t il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? ». *Politiques et Management Public*, volume 7, n° 4, décembre, p. 33-45.
- Demeestère, R. (1991). « Stratégie et système d'information de gestion ». *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, septembre, p. 64 et s.
- Demeestère, R. (2000). « Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? ». *Politiques et management public*, vol. 18, n° 4, 2000, p. 19-46.
- Demeestère, R. & Lorino, P. (2003). "Processus et performance dans le secteur public". *Expansion Management Review*, n° 109, p. 58-63.
- Dent, J. (1990). "Strategy, Organisation and Control: some Possibilities for Accounting Research". *Accounting, Organization and Society*, n° 1, volume 15, p. 3 et s.
- De Quatre-Barbes, B. (1996). *Usagers ou clients. Marketing et qualité dans les services publics*. Editions d'Organisation.
- Desreumaux, A. (2005). *Théorie des organisations*. Editions EMS, 2<sup>e</sup> édition, 288 pages
- Dixon, A. & Vollmann, J. (1990). "Strategic Control and Performance Measurement". *Journal of Cost Management*, volume 2, p. 33.
- Drury, C. & Dugdale, D. (1992), "Surveys of Management Accounting Practice", in *Management Accounting Handbook*, Butterworth.
- Drury, C. (1992). *Management and Cost control*, Chapman and Hall, 3<sup>e</sup> Edition.
- Dupuy, Y. (1999). *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?* Vuibert, collection Fnege.
- Dupuy, Y. (2002). « Editorial ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 8, volume 2, novembre, p. 3-4.
- Dupuy, Y. & Travaille, D. (1991). « Les facteurs d'évolution du contrôle de gestion ». *CREGO*, IAE Montpellier, 2 fascicules.
- Enteman, W.E. (1993). *Managerialism. The Emergence of a New Ideology*. Madison, The University of Wisconsin Press.
- Fiol, M. (2005). "Contrôler pour penser, penser pour contrôler. L'apport de Mary P. Follett", Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Fligstein, N. (1987). "The intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1979". *American Sociological Review*, vol. 52, n°1, february, p.44-58.
- Fronda, Y. & Le Theule, M.A. (2004). « Entre routine et innovation : susciter et gérer la créativité dans l'entreprise », in Uzunidis, D. (dir.), *Economie politique et stratégies d'innovation*, Ed. De Boeck, Bruxelles, Belgique.
- Gervais, M. (dir.) (1996). *Recherches en contrôle de gestion*. Economica, 304 pages.
- Gervais, M. (2005). *Contrôle de gestion*. 8<sup>e</sup> édition, Economica, 774 pages.



- Gibert, P. (1983). *Management public: management de la puissance publique*, Thèse pour le doctorat d'Etat en sciences de gestion, Université Paris 2.
- Gibert, P. (1994). « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial ». *Congrès international de la revue Politiques et management public*, Montréal.
- Gibert, P. (2000). « Mesure sur mesure ». *Politiques et management public*, vol. 18, n° 4, p. 61-89.
- Gibert, P. (2002). « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe ». *Politiques et management public*, vol. 20, n° 3, p. 8-32.
- Gibert, P. (2003). « L'évaluation de politique : contrôle externe de la gestion publique ? ». *Revue française de gestion*, n°147, p. 259-273.
- Giordano, Y. (coord.) (2003). *Conduire un projet de recherche, Une perspective qualitative*. Editions EMS, Collection « Les essentiels de la gestion », 318 pages.
- Girin, J. (1989). « L'opportuniste méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations ». Communication à la journée d'étude « La recherche-action en action et en question », AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars. Accessible à l'adresse suivante : <http://crg.polytechnique.fr/Bibliographie/Incunables/Opportunisme.html>.
- Gioia, D. A. & Pitre, E. (1990). "Multiparadigm Perspectives on Theory Building". *The Academy of Management Review*, October, vol. 15, n° 4, p.584-602
- Gold, M. & Quinn, J. (1990). "The Paradox of Strategic Control". *Strategic Management Journal*, n°1, volume 11, p. 43 et s.
- Grenier, C. (1990). « Les pratiques et les recherches en contrôle de gestion : évolution et perspectives ». *Travaux et Recherches du CERAM*.
- Grefe, X. (1999). *Gestion publique*, Dalloz.
- Guibert, N. & Dupuy, Y. (1997). « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, volume 1, mars, p. 39-52.
- Hernandez, S. (2006). "An Archetypal Approach to Bureaucratic and Post Bureaucratic Managements: the Case Study of a French Public Service Establishment". *EFMD Conference on Public Sector Management Development*, IMPGT, Aix-en-Provence, 14-16 Juin.
- Hendry, J. (2000). « Strategic Decision-making, Discourse, and Strategy as Social practice ». *Journal of Management studies*, vol. 37, p. 955-977.
- Henri, J-F. (2006). « Management control systems and strategy: A resource-based perspective ». *Accounting, Organizations and Society*, n°31, p. 529-558.
- Henri, J-F. (2006). « Organizational culture and performance measurement systems ». *Accounting, Organizations and Society*, n°31, p. 77-103.
- Herrbach, O. (1999). « L'arbitrage contrôle - autonomie dans les bureaucraties professionnelles : l'exemple des cabinets d'audit financier », Septembre, *Document du LIRHE*, Université Toulouse 1.
- Hiramoto, T. (1991). « Restoring the Relevance of Management Accounting ». *Journal of Management Accounting*, vol. 15, n°1, fall.
- Hood, C. (1991). "A public management for all seasons?". *Public Administration*, volume 69, n°1, p. 3-19.
- Hopwood, A. (1972). "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation". *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 156-182.
- Hopper, T. & Armstrong P. (1991). « Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates ». *Accounting, Organization and Society*, volume 16.
- Hussenot, P. (1982). « Finalisation et contrôle de gestion des administrations publiques », doctorat, Université Paris Dauphine.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1998). « Divisional Performance Measurement ». In M.C. Jensen, *Foundations of Organizational Strategy*, chapitre 12, Cambridge, Harvard University Press.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1992). « Specific and General Knowledge and Organizational Structure ». In L. Werin et H. Wijkander (eds), *Contract Economics*, Blackwell, Oxford.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). « Theory of the Firm : Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure ». *Journal of Financial Economics*, volume 3, n°4, p. 305-360.
- Joffre, P. & Koenig, G. (1992). *Gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaires – adversaires et leur univers*. Editions EMS.
- Kao, J. (1999). « Peut-on industrialiser la créativité ? », *Expansion Management Review*, p.108-112.
- Kaplan, R-S. & Norton, D. (1992). « L'évaluation globale des performances, outil de motivation ». *Harvard – L'Expansion*, été, p. 7-15.
- Kipfer, J. (1991). « Quelle comptabilité de gestion ? Pour quoi faire ? ». *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre, p. 29 et s.
- Kloot, L. (1997). « Organizational learning and management control systems: responding to environmental change ». *Management Accounting Research*, volume 8, n°1, p. 47-73.

- Knoepfel, P. & Varone, F. (1999). "Mesurer la performance publique: méfions-nous des terribles simplificateurs". *Politiques et management public*, vol. 17, n° 2, p. 123-145.
- Kuhn, T.S. (1972). *La structure des révolutions scientifiques*. Flammarion.
- Labouret, V. (2002). « Du rôle de la signification du contrôle de gestion dans la performance de l'entreprise - Le cas de la signification du budget, trois hypothèses : le budget rationnel, le budget processus, le budget politique », Thèse de doctorat, HEC.
- Lacaze, A. (2005). "La LOLF: simple outil de management, ou dogme écrasant". *Gérer et comprendre*, n° 81, p. 5-13.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, thèse de doctorat es sciences de gestion, Université Paris Dauphine, mars, 611 pages.
- Landau, M. & Chisholm, D. « Le management de l'administration publique doit-il être orienté vers la réussite ou chercher à éviter les échecs ? Un réexamen. ». *Politiques et management public*, volume 11, n°1, p. 23 et s.
- Landau, M. & Stout, R. Jr. (1979). To Manage is not to Control : or the Folly of Type II Errors. *Public Administration Review*, march-avril, p. 148-156.
- Lascoumes, P. & Le Galès, P. (dir.) (2004). *Gouverner par les instruments*. Presses de Sciences Po.
- Laufer, R. & Paradeise, C. (1982). *Le prince bureaucrate*. Editions Flammarion, 352 pages.
- Laufer, R. & Burlaud, A. (1980). *Management public. Gestion et légitimité*. Dalloz Gestion, Paris, Dalloz.
- Lemarchand, Y. & Le Roy, F. (2000). « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion ». *Finance Contrôle Stratégie*, volume 3, n°4, décembre, p. 83-111.
- Le Moigne J.-L. (1995). *Les épistémologies constructivistes*. « Que sais-je ? », PUF.
- Lesage, C. (1999). *Traitement de l'information imparfaite et analyse de coûts*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes 1.
- Le Theule, M.-A. (2007). *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives : une gestion des possibles ?* Thèse de doctorat, Conservatoire National des Arts et Métiers.
- Lewis, M.W. & Kelemen, M.L. (2002). "Multiparadigm inquiry: exploring organizational pluralism and paradox". *Human Relations*, vol. 55, n° 2, p.251-274
- Lewis, M.W. & Grimes, A.J. (1999). "Metatringulation: building theory from multiple paradigms". *The Academy of Management Review*, vol. 24, n° 4, p.672-690
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise*. Editions d'Organisation, 288 pages.
- Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance*. Editions d'Organisation, 512 pages.
- Malo, J.-L. & Teller, R. (1992). « L'état de l'art en comptabilité : La comptabilité au sein des sciences de gestion, éléments de diagnostic et perspectives de recherche ». *Journées Nationales des IAE*, Clermont-Ferrand, 21 et 22 octobre.
- Malo, J.-L. & Mathé, J.-C. (2000). *L'essentiel du contrôle de gestion*. Editions d'Organisation, 312 pages.
- Marginson, D. & Ogden, S. (2005). "Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours". *Accounting, Organizations and Society*, n°30, p. 435-456.
- Martinet, A.C. (coord.) (1990). *Epistémologies et sciences de gestion*. Economica, 249 pages.
- Mathews, M.R. & Perera, M.H.B. (1991). *Accounting Theory and Development*. Chapman and Hall, Londres.
- Merchant, Kenneth A., *Measuring General Managers' Performances : Market, Accounting and Combination-of-Measures Systems*,
- Mevellec, P. (1991). *Outils de Gestion : la pertinence retrouvée*. Editions Comptables Malesherbes.
- Meyer, J.W. (1986). "Social environments and organizational accounting", *Accounting, Organizations and Society*, n°4-5, p. 345-356.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977). "Institutionalized organizations: formal structure as mythe and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n°2, p. 340-363.
- Mezias, S.J. & Glynn, M.A. (1993). « The Three Faces of Corporate Renewal : Institution, Revolution and Evolution ». *Strategic Management Journal*, volume 14, p. 77-101.
- Michel, D. (1983). « Les systèmes de contrôle de gestion ». *Les cahiers français*, n°210, mars-avril, p. 62-64.
- Moers, F. (2005). "Discretion and bias in performance evaluation: the impact of diversity and subjectivity". *Accounting, Organizations and Society*, n°30, p. 67-80.
- Morgan, G. (2006). *Images de l'organisation*. De boeck.
- Moriceau, J.-L., Villette, M. (2001). « EVA, le contrôle et...le fil qui hante », *l'Expansion Management Review*, septembre, p. 96-103.
- Morin, P. (1996). *L'art du manager, de Babylone à l'Internet*. Editions d'Organisation.
- Mourgues, N. et alii (dir.) (2002). *Questions de méthodes en sciences de gestion*. Editions EMS, 386 pages.

- Neu, D. (2006). "Accounting for public space". *Accounting, Organizations and Society*, n°31, p. 391-414.
- Nioche, J-P. (1991). Management public : à la recherche de nouvelles régulations. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p.50-53.
- Nobre, T. (2001). « Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 7, volume 2, novembre, p. 125-146.
- Nonaka, I., Takeuchi, H. (1995). *La connaissance créatrice : la dynamique de l'entreprise apprenante*. De Boeck Université, 1997. Traduction de : *The Knowledge Creating Company : How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, Oxford University Press, New York.
- OCDE (2005a). *La rémunération liée aux performances dans l'administration*, éditions OCDE.
- OCDE (2005b). *Moderniser l'état, la route à suivre*, éditions OCDE.
- Oriot-Avellana, F. (2003). *L'influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion. Le cas d'une banque à réseau*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales.
- Osborne, T., Gaebler, D. (1992). *Reinventing government : How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Reading MA: Addison-Westley.
- Perroux, F. (1973). *Pouvoir et Economie*. Editions Dunod.
- Pesqueux, Y. (1990). « La comptabilité et les problèmes méthodologiques de sa prétention à être une science ». *Revue de Sciences de Gestion*, n°16, 11, p. 111-135.
- Pfeffer, J. & Salancik, G.R. (1978). *The External Control of Organizations : A Resource Dependence Perspective*. New York : Harper & Row.
- Philippe Martin, D., Rainelli-Le Montagner, H. (2002). « Pour une approche compréhensive des sciences de gestion », in collectif, *Sciences de gestion et pratiques managériales*, Economica.
- Plane, J-M (2000). *Théorie des organisations*. Les topos, Editions Dunod.
- Poincelot, E.& Wegmann, G. (2005). « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique ». *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, volume 2, décembre.
- Pollitt, C. (1993). *Managerialism and the Public Services*, Oxford, UK, Blackwell.
- Pollitt, C. (2006). "Modernising Government: a symposium. Editor's introduction". *International Review of administrative science*, vol.72, n°3, p. 307-308.
- Power, M. (1997). *The audit society: rituals of verification*, Oxford University Press. Traduction française : *La société de l'audit, l'obsession du contrôle*. Editions La découverte, Collection "Entreprise et Société".
- Puel, H. (2003). « Place de l'éthique dans le gouvernement des entreprises et des organisations » in *Encyclopédie des ressources humaines*. Editions Vuibert.
- Quail, J.L. (1997). "More peculiarities of the British : Budgetary control in US and UK business to 1939". *Business and Economic History*, vol.26, n°2, p.617-632.
- Raffournier, B. (1990). « La théorie Positive de la comptabilité, une revue de littérature ». *Revue de Sciences de Gestion*, n°16, 11, p. 137-166.
- Rocher, G. (1970). *Introduction à la sociologie générale: l'action sociale*, Éditions HMH Points.
- Rochet, C. (2002). *Les établissements publics nationaux, un chantier pilote pour la réforme de l'Etat*. La documentation française.
- Rochet, C. (2003). « Un Etat plus stratégique et moins gestionnaire ». *Expansion Management Review*, n°109.
- Rochet, C. (2004). « Une seule flèche pour deux cibles: le pari ambitieux de la réforme budgétaire en France ». *Management International*, vol.9, n°1.
- Rojot, J. (2003). *Théorie des organisations*. Editions Eska, 534 pages.
- Saint-Germain, M. (2001). « Une conséquence de la nouvelle gestion publique : L'émergence d'une pensée comptable en éducation », *Éducation et francophonie*, Volume XXIX, N° 2, automne.
- Savall, H. & Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique*. Economica.
- Sénat (2001), *Rapport d'information n° 348*, 31 mai.
- Simon, H.A. (1947). *Administrative Behavior*, New York, The Free Press.
- Simon, H.A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H. & Tyndall, G. (1954). *Centralization Vs Decentralization in organizing the controller's department*. New York, The controllership foundation.
- Simon, H.A. (1960). *The New Science of Management Decision*. New York : Harper Row.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control – How Managers use normative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Smets, P. (2005). *La légitimité au quotidien. L'idéologie dans le discours managérial*, Thèse de doctorat, Université Libre de Bruxelles.

- Sponem, S. (2004). *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- Thietard, R.A. (1980). *Le management*, collection « Que sais-je », n°1860, PUF.
- Thiétart, R.-A. et coll. (1999). *Méthodes de recherche en management*, Dunod.
- Thomas, C. (2003). « Organisation matricielle et coordination transversale : le budget demeure l'outil privilégié », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial « Les innovations managériales », mai, p. 169-187.
- Townley, B. (2002). "The role of competing rationalities in institutional change", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n°1, p. 163-179.
- Tresariou, J.P. (dir.) (1996). *Réflexions sur la Comptabilité, hommage à Bertrand d'Illiers*, Economica.
- Trosa, S. (2003). *L'évaluation des politiques publiques*. Les notes de benchmarking international. Institut de l'entreprise, novembre.
- Trosa, S., Perret, B. (2005). Vers une nouvelle gouvernance publique ?, *Esprit*, février.
- Usunier, J.-C., Easterby-Smith, M., Thorpe, R. (1993). *Introduction à la recherche en gestion*, Economica.
- Varii Auctores (1996). *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie, CEFAG, FNEGE.
- Varii Auctores (1991). « Pour une nouvelle jeunesse du contrôle de gestion », Numéro spécial de la *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier.
- Varii Auctores (2005). « La gestion par résultats dans le secteur public », *Télescope*, vol.12, n°3, automne.
- Varii Auctores (2005). « Les grands auteurs en management public », Séminaire du RECEMAP, 2-3 juin.
- Varii Auctores (2005). « Performance et organisation : innover pour réussir la LOLF », colloque annuel du club des établissements publics nationaux, 13 octobre.
- Vassal J. (1978). « Contrôle de gestion et styles de commandement », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 20.
- Villeseque, F. (2003). *Transversalité et systèmes budgétaires*, thèse de doctorat en science de gestion, Université Montpellier 2.
- Viveret, P. (1989). L'évaluation des politiques et des actions publiques. Propositions en vue de l'évaluation du revenu minimum d'insertion, la documentation française.
- Watts Ross, L., Zimmerman Jerold, L. (1990). "Positive Accounting Theory: a ten years perspective", *The Accounting Review*, volume 65, n°1, January, p. 131-156.
- Weber, M. (1963). *Le Savant et le Politique*, Paris, UGE-Plan, collection « 10-18 ».
- Yin, R.K. (1994). *Case Study Research, Designs and Methods*, Sage publication.



## **Notice individuelle**

### **Formation**

1992 : DEA « Sciences de Gestion », Université Paris XII Val-de-Marne, en collaboration avec l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris et HEC Dauphine

1996 : Doctorat ès Sciences de Gestion

### **Formation complémentaire**

1998 : Séminaire FNEGE « Gesif » sur les nouvelles technologies de l'information et de la communication. Ecole du management, Lyon.

### **Fonction**

Depuis 2001 : Maître de Conférences au Conservatoire National des Arts et Métiers, INTEC, Paris

### **Titre honorifique**

Chevalier dans l'Ordre des Palmes Académiques (2006)

### **Expérience professionnelle**

1992 – 1996 : ESA - Université de Paris XII Val-de-Marne. Allocataire de recherche - moniteur puis Attachée Temporaire de l'Enseignement et de la Recherche

1996 - 2001 : IAE d'Amiens - Université de Picardie. Maître de conférences et co-responsable de la MSTCF

2000 : MBBC – Bureau d'études et de recherches en sciences sociales et gestion. Chercheur en contrôle de gestion pour l'évaluation des retombées des théâtres lyriques français

2005 : Agriate Conseil – Cabinet dédié au secteur public. Analyse comparative du fonctionnement des musées ou centres d'art modernes et contemporains (Conseil régional Midi-Pyrénées)

### **Activités d'enseignement**

Entre 1992 et 2001 divers enseignements de contrôle de gestion, comptabilité de gestion, comptabilité générale, synthèse d'économie et de gestion dans les institutions suivantes : Université Paris 12, Université de Picardie, ESCP, ESC Amiens, ENOES.

### **Depuis 2001, au CNAM**

- Préparation au DEGC / DECG - DEFC / DECF (Intec) : UE 121 (et 207) « Contrôle de gestion »

- Préparation au DEFCS / DECFS (Intec) : UE 402 « Synthèse d'économie et de comptabilité » ; UE 403 « Grand Oral »

- UE 717 « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF ».

- Master Sciences de gestion (2<sup>ème</sup> année), mention Comptabilité, Contrôle, Audit spécialité Contrôle de gestion et audit interne : UE CCG 207 « Contrôle de gestion approfondi » : « Contrôle de gestion et organisations publiques » et UE 524 « Mémoire »

- Master Sciences de gestion (2<sup>ème</sup> année), mention Comptabilité, Contrôle, Audit et mention recherche : UE CFA 233 « Séminaire d'initiation à la recherche en comptabilité, contrôle de gestion, audit et finance » : « Courants et méthodes de recherche en contrôle de gestion »

### **Conférences et FC**

Conférence « Contrôle de gestion et organisations culturelles » dans la majeure « Management des Arts et de la Culture » à HEC (2002-2004)

Conférence « Le contrôle de gestion dans le service public », séminaire de formation des dirigeants d'entreprises publiques, OK service corporation srl (Roumanie), 2005 et 2007.

Conférence « Définition et objectifs de la comptabilité analytique » destinée au groupe de travail en charge d'une réflexion sur la définition d'une méthodologie de mise en place d'une comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - AMUE (Agence de mutualisation des universités et établissements), 2005.

Séminaire « Mesure de la performance » destiné aux agents comptables et secrétaires généraux des universités, ESEN (Ecole Supérieure de l'Education Nationale), 2005 et 2006.

Séminaire « Maîtriser les ressources dans le cadre de la LOLF », destiné aux vice-présidents des commissions de moyens et aux responsables des services financiers, ESEN, 2006.

Séminaire « Contrôle de gestion » destiné aux agents comptables et secrétaires généraux des universités, ESEN (Ecole Supérieure de l'Education Nationale), 2007 et 2008.

### **Activités administratives et responsabilités collectives**

Depuis 2008 : Responsable du domaine « contrôle de gestion » à l'INTEC.

Depuis 2005 : Responsable « Recherche et publications » à l'INTEC, Centre de recherche en comptabilité

2001-2005 : Responsable des certificats de spécialisation / UV de spécialité de l'INTEC

2003-2007 : Membre élu du Conseil National des Universités – 6e section, sciences de gestion.

Depuis 2005 : Membre du comité scientifique de la revue Politiques et Management Public

Depuis 2005 : Rapporteur pour la revue de l'Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité – Contrôle - Audit

Depuis 2005 : membre du comité d'organisation des workshops Ville-Management

2006-2008 : Membre du comité de pilotage et du comité d'organisation des journées internationales de recherche IFRS organisée par le Centre de Recherche en Comptabilité (CRC) du CNAM (14 septembre 2007, 19 septembre 2008)

2006 : Membre du groupe de travail sur les sciences de gestion, ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, direction générale de l'enseignement supérieur.

## Etat des publications

### 1. Mémoire de DEA et thèse de doctorat

1.2. Le contrôle de gestion dans les musées. Emergence et développement du contrôle de gestion dans des organisations non lucratives soumises à des faisceaux de contraintes environnementales et organisationnelles,

Doctorat ès Sciences de Gestion, Mention très honorable, félicitations unanimes du jury, Université de Paris XII Val-de-Marne, dirigée par le Professeur Claude Cossu, 1996.

Thèse honorée du prix de publication du ministère de la Recherche.

1.1. Le contrôle de gestion des musées nationaux : Le cas des expositions temporaires,

Mémoire de DEA, Université de Paris XII Val-de-Marne, juillet 1992.

### 2. Articles et communications

2.17. Émergence et cheminement de la juste valeur (co-auteur : Aldo Lévy), *La revue du financier*, n°168, novembre-décembre 2007.

2.16. Émergence et cheminement de la notion de juste valeur (co-auteur : Aldo Levy), *Journée de recherche sur les conséquences de la mise en place des nouvelles normes internationales IAS-IFRS sur l'analyse et la gestion financières des organisations*, CRC – Greg (EA 2430), 14 septembre 2007.

2.15. Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures, (co-auteur : Samuel Sponem), *Revue Française de Comptabilité*, juillet 2007.

2.14. Évolutions et permanence du contrôle de gestion : dimensions formelle et informelle (co-auteur : Samuel Sponem), *Economie et Management*, avril 2007.

2.13. Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. Les outils, (en collaboration avec Madina Rival, Samuel Sponem, Christophe Torset), *Revue Française de Comptabilité*, novembre 2006.

2.12. Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance (co-auteur : François Cellier), *Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure »*, Paris, décembre 2005.

2.11. Desafios de la gestion en los museos franceses, *M Museos de México y el Mundo*, février 2004.

2.10. Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 9, volume 1, mai 2003.

2.9. Quel avenir pour les théâtres lyriques ? (en collaboration avec Maria Bonnafous-Boucher, Yves Evrard, Frédéric Mazallon), *Revue Française de Gestion*, n° 142, janvier-février 2003.

2.8. Management Control and the Museums, *International Journal of Arts Management*, volume 4, number 1, fall 2001.

2.7. Difficultés d'analyse des coûts des organisations culturelles, *congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz, 17 - 19 mai 2001, cédérom.



2.6. et 2.5. Contrôle de gestion et organisations culturelles et Synthèse de l'atelier 3 « Les nouveaux champs du contrôle de gestion » (co-auteur : Nathalie Claret), *journée de recherche du Pésor « Quel avenir pour le contrôle de gestion ? »*, Université Jean Monnet – Paris Sud, 3 mai 2000.

2.4. Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, numéro 3, septembre 1998.

2.3. Le marketing mix en milieu muséal. Une revue de la littérature, *Séminaire de recherche "Marketing de la culture et des loisirs"*, CREGO, IAE Dijon, 27 novembre 1997.

2.2. Le contrôle de gestion dans les musées. Etude des pratiques françaises, *Congrès IAAER / AFC*, 23 - 25 octobre 1997, Paris, cédérom.

2.1. Les nouvelles sources de financement des musées, *Groupe de recherche sur les musées et le patrimoine*, Paris, janvier 1997.

### **3. Ouvrages**

3.2. Comptabilité de gestion, QCM et applications (coauteurs : Alain Burlaud et Claude Simon), Vuibert, 2000. 2ème édition en 2003.

3.1. Le contrôle de gestion dans les musées, *Economica*, 1998.

### **4. Ouvrages collectifs**

4.5. « Comme l'entreprise l'État doit adopter une culture du résultat » (co-auteur : Samuel Sponem), in *Petit bréviaire des idées reçues en management* sous la direction d'Anne Pezet et de Samuel Sponem, Edition La découverte, 2008.

4.4. Le mémoire de Master (dirigé par Anne-Sophie Constant), Cnam-Intec, 2006.

4.3. Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF. (co-auteur : François Cellier), Cnam-Intec, 2005.

4.2. Contrôle de gestion (co-auteurs : Alain Burlaud, Sophie Mignon, Robert Teller, Elisabeth Walliser), Vuibert, 2004.

4.1. « Le contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, *Economica*, 2000. 2<sup>e</sup> édition à paraître en 2008.

### **5. Travaux de recherche**

5.3. Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion, en collaboration avec Madina Rival, Samuel Sponem et Christophe Torset, enquête commandée par l'Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements et l'Ecole Supérieure de l'Education Nationale, 2006.

5.2. Analyse comparative du fonctionnement des musées ou centres d'art modernes et contemporains, en collaboration avec Barbara Destacamp, rapport commandé par Agriate Conseil – Cabinet dédié au secteur public – pour le Conseil régional de Midi-Pyrénées, 2005.

5.1. Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques, en collaboration avec Sylvain Biardeau, Yves Evrard et Frédéric Mazallon. Rapport de recherche commandé par la chambre professionnelle des directeurs d'opéra, février 2001.

**6. Direction de mémoires (M2)**

- 6.5. 2007-08 : Tutorat des mémoires M2 du Master Comptabilité, contrôle, audit.
- 6.4. 2007-08 : Alexis Roudergues, Le contrôle de gestion au sein des sociétés de gestion d'actifs (Asset Management) dans un contexte d'internationalisation croissante et d'architecture ouverte des activités.
- 6.3. 2007-08 : Fatima Bannou, Utilité du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics.
- 6.2. 2005-07 : Ingrid Fassauher (M2 Recherche), La combinaison des modes de contrôle dans une entreprise multinationale.
- 6.1. 2004-05 : Leslie Paris, Insertion du contrôle de gestion dans les institutions publiques en charge du spectacle vivant. Exemple de l'Union Européenne.



## Liste des annexes

Les six travaux choisis, parmi les travaux de recherche référencés dans la note de synthèse, pour figurer dans les annexes couvrent un large panorama des problématiques soulevées par la recherche depuis la soutenance de thèse en 1996. Ils sont indiqués en caractères gras dans la liste ci-après. Pour les autres travaux, ne figure dans ces annexes qu'un résumé.

Les nouvelles sources de financement des musées, *Groupe de recherche sur les musées et le patrimoine*, Paris, janvier 1997, 26 pages. (réf. 2.1.)

Le contrôle de gestion dans les musées. Etude des pratiques françaises, *Congrès IAAER / AFC*, 23 - 25 octobre 1997, Paris, cédérom, 22 pages. (réf. 2.2.)

Le marketing mix en milieu muséal. Une revue de la littérature, *Séminaire de recherche "Marketing de la culture et des loisirs"*, CREGO, IAE Dijon, 27 novembre 1997, pages 58 à 71. (réf. 2.3.)

**Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, numéro 3, septembre 1998, pages 5 à 33. (réf. 2.4.)**

Contrôle de gestion et organisations culturelles et Synthèse de l'atelier 3 « Les nouveaux champs du contrôle de gestion » (co-auteur : Nathalie Claret), *journée de recherche du Pésor « Quel avenir pour le contrôle de gestion ? »*, Université Jean Monnet – Paris Sud, 3 mai 2000, 6 et 9 pages. (réf. 2.5. et 2.6.)

Difficultés d'analyse des coûts des organisations culturelles, *congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz, 17 - 19 mai 2001, cédérom, 18 pages. (réf. 2.7.)

**Management Control and the Museums, *International Journal of Arts Management*, volume 4, number 1, fall 2001, pages 38 à 47. (réf. 2.8.)**

**Quel avenir pour les théâtres lyriques ? (en collaboration avec Maria Bonnafous-Boucher, Yves Evrard, Frédéric Mazallon), *Revue Française de Gestion*, n° 142, janvier-février 2003, pages 169 à 188. (réf. 2.9.)**

**Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 9, volume 1, mai 2003, pages 79 à 94. (réf. 2.10.)**

Desafios de la gestion en los museos franceses, *M Museos de México y el Mundo*, février 2004, pages 174 à 183. (réf. 2.11.)

Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance (co-auteur : François Cellier), *Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure »*, Paris, décembre 2005, 12 pages. (réf. 2.12)

Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. Les outils (en collaboration avec Madina Rival, Samuel Sponem et Christophe Torset), *Revue Française de Comptabilité*, novembre 2006, pages 43 à 46. (réf. 2.13)

Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures (co-auteur : Samuel Sponem), *Revue Française de Comptabilité*, juillet 2007, pages 41 à 45. (réf. 2.15)

**L'évolution du contrôle de gestion (co-auteur : Samuel Sponem), *Economie et Management*, avril 2007, pages 12 à 18. (réf. 2.14)**

Émergence et cheminement de la notion de juste valeur, (co-auteur : Aldo Lévy), *Journée de recherche sur les conséquences de la mise en place des nouvelles normes internationales IAS-IFRS sur l'analyse et la gestion financières des organisations*, CRC – Greg (EA 2430), 14 septembre 2007. (réf. 2.16)

Émergence et cheminement de la juste valeur (co-auteur : Aldo Lévy), *La revue du financier*, n°168, novembre-décembre 2007, pages 25 à 38. (réf. 2.17)

« Le contrôle de gestion dans les musées », *Economica*, 1998, 227 pages. (réf. 3.1.)

« Le contrôle de gestion dans les musées », contribution à l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par Bernard Colasse, *Economica*, 2000, pages 473 à 481. 2<sup>e</sup> édition à paraître en 2008. (réf. 4.1.)

Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF. (co-auteur : François Cellier), *Cnam-Intec*, 2005, 224 pages. (réf. 4.3.)

Le mémoire de Master (dirigé par Anne-Sophie Constant), *Cnam-Intec*, 2006, pages 24 à 45 (série 1 : questions de recherche en contrôle de gestion) et 31 à 54 (série 2 : choix méthodologiques). (réf. 4.4.)

« Comme l'entreprise l'État doit adopter une culture du résultat » (co-auteur : Samuel Sponem), in *Petit bréviaire des idées reçues en management* sous la direction d'Anne Pezet et de Samuel Sponem, Edition La découverte, 2008. (réf. 4.5.)

**Etude des coûts et des retombées directes, indirectes et qualitatives des théâtres lyriques, en collaboration avec Sylvain Biardeau, Yves Evrard et Frédéric Mazallon. Rapport de recherche commandé par la chambre professionnelle des directeurs d'opéra, février 2001, 199 pages. (réf. 5.1.)**