



Centre de Recherche en Gestion

## **Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source**

Benoit EKOKA

Octobre 2003

Cahier de recherche no. 2003 – 160



IAE de Toulouse  
Place Anatole France – 31042 Toulouse Cedex  
Tél : 05 62 30 34 21 – Fax : 05 61 23 84 33  
E-mail : [nicole.cassagne@univ-tlse1.fr](mailto:nicole.cassagne@univ-tlse1.fr)

# **Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source**

Benoit EKOKA  
Centre de Recherche en Gestion (IAE)  
Université de Toulouse 1

## **Introduction**

La littérature en gestion met de plus en plus en évidence deux modèles génériques en contrôle de gestion. Dans le modèle financier, le contrôle de gestion est un expert en calcul économique, un inspecteur, qui considère le centre opérationnel comme une boîte-noire et s'appuie sur les outils classiques en majorité comptable pour tarifer, mesurer la performance et motiver les opérationnels. Le modèle financier s'inscrit dans le cadre des logiques industrielles sloaniennes. Les logiques industrielles de la production au plus juste ont mis en évidence un nouveau modèle en contrôle de gestion que Philippe Lorino qualifie de stratégico-opérationnel. Dans ce nouveau modèle, le contrôleur de gestion devient beaucoup plus un animateur qui pénètre dans la boîte-noire afin de faciliter la déclinaison des objectifs stratégiques de la firme en action opérationnelle. Pour y arriver, le contrôleur de gestion doit cerner les mécanismes d'apprentissage au cœur des compétences distinctives des opérationnels tout en ajustant de façon permanente ses propres représentations afin d'apporter sa contribution dans l'aide à la prise de décisions.

L'approche différente dans les deux modèles se répercute au niveau de l'activité du contrôleur de gestion et des outils utilisés. Il s'avère donc utile de définir le contrôle de gestion en faisant référence au modèle générique. Ainsi nous définissons le contrôle de gestion comme une discipline qui construit ses modèles génériques à partir d'une synthèse des principes similaires et complémentaires dérivés des disciplines à sa source<sup>1</sup>, qui sont l'économie, la psychosociologie, la théorie des organisations et la théorie des systèmes, et ce afin de fournir des principes et outils de gestion cohérents avec le système de production générique au sens de Joan Woodward<sup>2</sup> (1970). Ainsi le contrôleur de gestion, à travers les informations dérivées du modèle choisi pour son activité, pourra influencer selon un axe les managers ayant en charge la conception et la mise en œuvre de la stratégie.

Dans cette définition, le modèle générique construit au fil des années par les technologues en contrôle de gestion est influencé par des règles, lois et théories générales sur le fonctionnement de l'entreprise, développées dans les disciplines à sa source. La connaissance de la filiation théorique d'un modèle générique facilite sa mise en cohérence, car le cadre théorique étant clarifié, l'élaboration des principes se fera sur une base riche en idées ayant un potentiel d'applications. Par ailleurs, les chercheurs et les praticiens en contrôle de gestion qui apportent des témoignages concrets validant ou nuanciant les théories utilisées font vivre le modèle générique et par le même biais contribuent à l'amélioration des dites théories.

C'est à travers quelques théories en économie, en management scientifique, psychosociologie et théorie des systèmes légitimant les principes au cœur du Système de Production Sloanien<sup>3</sup> que nous montrerons la cohérence du modèle financier en contrôle de gestion, l'objet de cet article. La figure 1 schématise les deux premières parties de cet article et balaie les cadres conceptuels du modèle financier, la figure 2 à la fin de la 3<sup>ème</sup> partie fait de même pour le modèle stratégique-opérationnel.

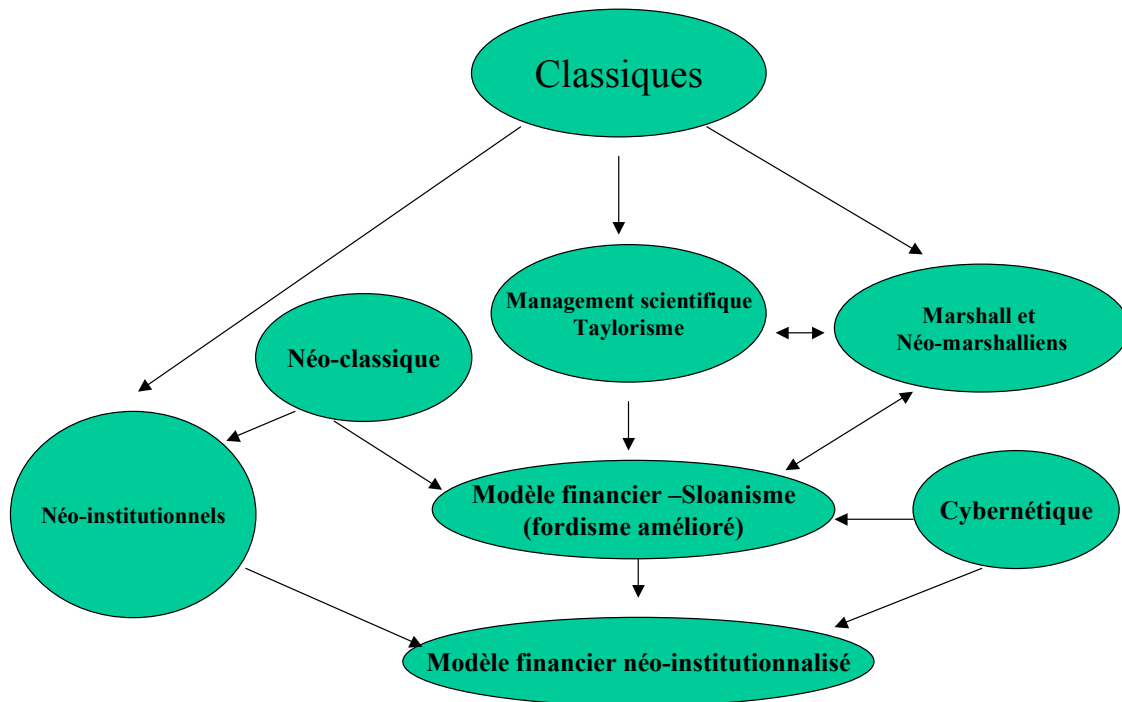


Figure 1: Les filiations du modèle financier en contrôle de gestion

Dans cet article, nous traiterons des apports des théories économiques et du management scientifique dans la structuration du modèle financier en contrôle de gestion (1). Ensuite, nous étudierons les apports de la cybernétique dans la structuration d'une théorie de l'information cohérente avec les logiques économiques du modèle financier (2). Enfin, nous montrons que le modèle financier est déséquilibré, il intègre difficilement les questions sociales posées par les psychosociologues, ce qui n'est pas le cas de la modernité en contrôle de gestion qui invite par ailleurs à une rupture des cadres conceptuels en mettant en évidence le modèle stratégique-opérationnel (3).

## 1. Apports des théories économiques et du management scientifique

Dans cette partie, nous traiterons des apports des théories économiques et du management scientifique au modèle financier, tout en mettant en évidence les filiations entre les deux domaines.

Nous montrerons qu'il existe une continuité entre les analyses et les descriptions des classiques sur la division du travail et le management scientifique (1.1).

Ce lien est maintenu par la théorie de la valeur-travail sur la base du coût standard (1.2).

Les néomarshalliens eux fidèles à l'approche de Marshall qui est pour une modernité de l'économie dans la continuité des Classiques, proposent une interprétation pertinente de la méthode des coûts standard (1.3).

L'influence manifeste de la pensée néo-classique se fera montre dès lors que la diversité des produits offerts par l'entreprise incite à une représentation formelle de l'entreprise qui considère chacune de ses divisions-produits comme une boîte noire et la direction financière comme le marché. Cette vision globale du modèle financier s'inspire du modèle de la concurrence parfaite et fait des néoclassiques les inspirateurs des théoriciens en contrôle de gestion (1.4).

En réponse aux critiques relatives à la non prise en compte de l'efficacité managériale dans la représentation de la firme néoclassique ainsi qu'aux critiques de Herbert Simon sur la rationalité limitée des acteurs économiques, les néo-institutionnalistes proposent de nouvelles représentations de la firme qui constituent les aménagements marginaux du modèle financier (1.5).

## **1.1. Les économistes classiques et le management scientifique**

Les classiques écrivaient leurs traités d'économie politique à une époque où la science économique n'était pas encore une discipline constituée, l'économie politique était une culture populaire émergente. L'enseignement de l'économie politique en France et dans d'autres pays européens se fait dans un premier temps par une floraison des cours libres assurés par les amateurs (Hervé Dumez, 1985, p. 24) et aussi des professionnels tels que Jean-Baptiste Say. Une première chaire d'économie politique est introduite à l'Ecole Normale de Paris en 1795 avec Vandermonde comme professeur. L'activité de celui-ci cessa très vite, elle ne dura qu'un mois, et ce pour des raisons politiques et de santé (Jean Michel Servet, 1989, p. 71). Au 19<sup>ème</sup> siècle un tel enseignement est repris, sa chaire est attribuée à Jean-Baptiste Say en 1819 au Conservatoire National des Arts et Métiers. Il intitule son cours économie industrielle. Il entend par économie industrielle, « *la connaissance des lois qui président aux richesses pour l'usage des personnes qui se consacrent aux professions industrielles* » (Jean-Baptiste Say, 2003, p. 197). Le contenu de son cours a des chapitres qui se rapportent à l'économie politique et aussi les chapitres utiles pour les futurs managers ou entrepreneurs tels que la tenue de compte, la division du travail, les machines, de la formation des capitaux, les produits manufacturés, les débouchés, les prix réels et relatifs, de la matière et valeur, etc. (Jean-Baptiste Say, 2003, p.193-262). A partir de 1819, l'enseignement de l'économie politique s'enracine en France et l'influence de J.-B. Say dans la structuration de cet enseignement va marquer les générations à venir aussi bien en France qu'en Europe (Jean-Baptiste Say, op. cit., p. 9-47).

Les Classiques considéraient la division du travail comme une des sources importantes de la création de la richesse dans la société et les manufactures. Ils illustraient les effets bénéfiques de la division du travail par l'exemple de la manufacture des épingles où Adam Smith fait une description du processus de fabrication des épingles et une spécialisation des tâches des ouvriers par opération du processus. La comparaison de la productivité par ouvrier de cette manufacture où les ouvriers sont spécialisés par opération avec la productivité d'un ouvrier qui exécute l'ensemble du processus dans une autre fabrique plaide pour une organisation privilégiant la parcellisation des tâches. La logique smithienne de la division du travail dans la manufacture et hors de la manufacture participe du même principe, celui de l'organisation sociale par la spécialisation, qui est limitée par l'étendue du marché.

Les promoteurs du management scientifique, très souvent ingénieurs de formation, ont sûrement bénéficié de l'enseignement de l'économie industrielle, soit par le canal des cours libres, soit par leurs lectures, soit par celui d'un enseignement organisé. Un tel enseignement est introduit dans les écoles d'ingénieurs en France dès 1847 (François Etner, 1987, p.126) et les ouvrages publiés par les auteurs de référence sont déjà au 19<sup>ème</sup> siècle à plusieurs éditions de publication.

La réorganisation du travail proposé par Taylor (1856-1915) va dans le même sens. Taylor dépossède les ouvriers, les tenants de la compétence de leur ancien savoir-faire de manière à créer de nouveaux savoir-faire plus simples mais efficaces du point de vue de la productivité globale. Taylor met en évidence le rôle des fonctionnels du bureau des méthodes, les nouveaux propriétaires de la science du travail qui rappellent le rôle des savants de l'organisation sociale des classiques. Ces derniers spécifient le travail des ouvriers qui n'ont plus qu'à exécuter le travail prescrit selon les gammes opératoires et ce après une sélection rigoureuse, une instruction et un entraînement permettant le plein développement des ouvriers (F.W. Taylor, 1971). Les fonctionnels de Taylor rappellent les savants des Classiques, qui sont des improductifs au même titre que les fonctionnels. Leur rôle est l'observation et l'analyse du travail des productifs afin de déterminer les lois dont l'application augmente la productivité du travail.

Dans la démarche des classiques, une association entre la division du travail et la théorie de la valeur-travail était manifeste, cela explique pourquoi certains économistes de l'école française de l'« économie industrielle » publiaient aussi des ouvrages de comptabilité. Les méthodes de calcul de coût complet réel avaient émergé dans ce cadre d'influence multiple où les organisateurs de l'armée jouent un rôle important de même que la pensée classique à maturité dans l'esprit des technologues. Les ingénieurs de l'« American Society of Mechanical Engineers » (ASME) aux Etats-Unis héritent de ces méthodes de coût complet réel qui révolutionnent ensuite pour concevoir les coûts standard ainsi que les coûts d'imputation rationnelle.

## **1.2. La théorie de la valeur travail et les coûts standard**

Dans l'approche des classiques en économie, « *le travail mesure la valeur, non-seulement de cette partie du prix qui se résout en travail, mais encore de celle qui se résout en rente, et de celle qui se résout en profit* » (Adam Smith, op. cit., p.75). Cette idée de valeur travail que Adam Smith décline pour expliquer la valeur d'échange et que Ricardo et Karl Max utilisent pour expliquer la valeur à incorporer dans un objet produit (Bernard Guerrin, 1996) se retrouve dans les travaux des tayloriens où elle joue le rôle d'unité d'œuvre et aussi l'unité de mesure de la performance des opérateurs.

Pour les classiques, le prix de vente naturel se base sur le taux moyen de chaque composante de coût et sur un taux moyen de profit. Ces différents taux sont conditionnés par la concurrence sur les différents marchés de facteurs de production. Ils sont aussi conditionnés par l'efficacité des ouvriers, qui elle dépend du marché du travail, de la formation et de l'organisation interne. L'efficacité des entrepreneurs et la concurrence entre eux conditionnent les taux moyens de profit. Selon Adam Smith, la notion du taux d'intérêt est souvent utilisée comme un succédané du taux moyen de profit difficile à estimer.

Le prix de vente normal basé sur le coût normal, l'une des innovations comptables des ingénieurs tayloriens et ceux de l'ASME, rappelle le prix naturel des classiques. Les ingénieurs de l'ASME sollicitent la profession comptable de leur époque pour évaluer les coûts des différentes opérations permises par la division poussée du travail. Les réponses que peuvent fournir une comptabilité au coût complet réel en vigueur ne satisfaisaient pas les ingénieurs qui voulaient, outre l'évaluation du produit, contrôler la performance des ouvriers et l'efficacité dans la consommation des matières. Ils innoveront en s'efforçant de déterminer les normes de production et de consommation des matières. Leur innovation leur permet de régler les questions d'inefficacités des travailleurs, que Taylor qualifie de « flânerie systématique » des ouvriers, au centre des conflits de partage de la valeur ajoutée entre les ouvriers et leurs directions. Selon Henri Zimnovitch, les travaux de Taylor et ceux de l'ASME marquent une période décisive en comptabilité de coûts dans les industries de fabrication par lots où ils élaborent des principes ayant pour objet « *le suivi de l'efficacité, l'aide à la tarification, la motivation des travailleurs* » (Henri Zimnovitch, 1995,

p. 103). Selon lui, après une étude de l'émergence des coûts standard où il met en évidence le temps des intuitions, où les bases de la méthode sont fixées, allant de 1880-1905, vient la période de consécration qui va de 1905-1930 où la synthèse est établie.

Avec les standard et la gestion par exception, la direction possède les bases du suivi de l'efficacité, de la tarification et de la motivation des ouvriers. La direction peut gérer à distance les ouvriers en n'intervenant que lorsque la comparaison entre le réalisé et le standard met en évidence des phénomènes aberrants, ce qui nécessite l'établissement des seuils d'écart à partir desquels la direction ou le contrôleur de gestion peut intervenir. Au moment où les ingénieurs ressuscitent les classiques en économie, les économistes à travers la rupture épistémologique qualifiée de marginalisme (rebaptisée plus tard néoclassique) ont abandonné dans les années 1870 la théorie de la valeur-travail pour proposer une théorie de prix basée sur l'équilibre entre l'offre et la demande sur le marché de chaque bien et service. Au regard de la modernité en économie, à quelle théorie économique se rattache la démarche des ingénieurs-tayloriens (et ceux de l'ASME) basée sur le coût standard ?

### **1.3. La théorie du coût normal de l'offre des néo-marshalliens : un cadre d'analyse pertinent de la tarification au coût standard**

La méthode de détermination du prix des ingénieurs est soutenue par les économistes se revendiquant de l'approche d'Alfred Marshall. Alfred Marshall a été un des fondateurs de la théorie des prix d'équilibre du modèle de concurrence parfaite. Contrairement à l'opinion dominante parmi les marginalistes, il maintient le fait que la théorie de la valeur-travail est valable à long terme (Bernard Guerrin, 1996). Il développait à côté de ses pairs une approche alternative plus pragmatique qui est à l'origine de la concurrence basée sur des pratiques différentielles des entreprises. Il s'appuie sur la sélection naturelle pour parler des firmes représentatives. Celles-ci ont éprouvé les faits d'une concurrence sur des pratiques différentielles de leurs offres afin de fidéliser la clientèle, et ont réussi à s'imposer pour rester présentes sur leurs branches d'activité avec un nombre limité d'autres firmes. Les managers de ces firmes représentatives fixent les prix de leurs biens en s'appuyant sur un coût complet normal plus une marge bénéficiaire normale.

En 1939 les économistes anglais Hitch et Hall de l'école de Oxford publient une enquête sur le comportement réel des entrepreneurs en matière d'établissement des prix de vente. Il ressort de cette enquête composée exclusivement des entreprises dynamiques que les entreprises appliquent une marge conventionnelle au coût complet pour déterminer le prix. Une fois ce prix établi, il est stable. Selon ces auteurs, les entrepreneurs ne sont pas irrationnels, le peu d'informations à leur disposition ne leur permet pas de tarifier au niveau où le coût marginal égalise la recette marginale et ce, pour des raisons d'insuffisance d'ajustement à court terme et à long terme. Ces conclusions de Hitch et Hall sont contraires à la théorie du prix d'équilibre (P. M. Romani et D. Torre, 1991, pp.124-128).

Deux autres auteurs membres de l'école de Oxford, P.W.S. Andrews en 1949 et son disciple E. Brunner en 1952 ont testé le raisonnement marginaliste dans les affaires. Pour ces auteurs, les firmes s'adaptent à leur environnement technologique et commercial. Le coût moyen normal n'est autre que la somme du coût moyen variable (stable) et du coût unitaire de la capacité installée par la direction pour un niveau normal de production et de vente. Ce niveau normal de la capacité installée anticipe la demande normale de la firme qui correspond à son offre normale, il n'existe pas de courbe de demande, la demande réelle peut-être inférieure ou supérieure à l'offre normale. Le prix établi sur la base d'un coût normal plus une marge normale est un prix de long terme. Les stratégies de la firme établissent une faible marge qui n'attire pas de nouveaux entrants, car si la marge est élevée, l'entrée dans la branche par de nouveaux concurrents se manifeste. Lorsqu'une firme innove en premier dans les procédés de production, son coût normal baisse. De ce fait, elle a

intérêt à diminuer son prix de manière à le relier à son nouveau coût normal. Pour éviter de perdre les avantages qui reviennent aux premiers innovateurs, les firmes relieront toujours leur prix au coût normal. Les innovations apparaissant généralement dans le long terme, la baisse des coûts normaux qui en résulte est pour cela irrégulière. P.W.S. Andrews arrive à la conclusion selon laquelle les prix de vente et les coûts normaux sont stables dans les industries de transformation et ils sont contrôlés par la concurrence des firmes efficaces (P. W. S. Andrew, 1956). La théorie des coûts normaux de P. W. S. Andrews est valable dans un environnement concurrentiel. C'est le niveau de marge bénéficiaire qui permet de distinguer la nature concurrentielle d'une industrie. Sa théorie du coût normal n'est autre qu'une théorie du coût standard, car il propose de substituer le coût moyen complet au coût moyen normal. Andrews et Brunner admettent aussi que les entrepreneurs sont souvent preneurs de prix, dans ce cas ils adapteront leur capacité de production afin de relier le prix de marché au coût normal. Le maintien de la relation entre le prix de vente unitaire et le coût normal unitaire à partir d'une marge à rebours amène à penser que la technique du « coût cible » n'est pas incompatible avec le coût normal. Pour ces auteurs, l'approche comptable du coût moyen normal, celle « des ingénieurs de l'ASME », qui consiste à établir le prix de vente normal sur la base du coût unitaire normal est rationnel car tient compte de la concurrence, même dans les cas où les entreprises sont en situation de monopole ou d'oligopole. Le point de vue de ces auteurs est proche de la démarche marginaliste de formation des prix (P.M Romani et D. Torre, 1991, op. cit., p.124-128). Selon Richard Arena, la démarche précédemment décrite des économistes de Oxford est néo-marshallienne (Richard Arena, 1991, pp.96-128).

Au regard des développements précédents le pouvoir des managers est manifeste, le prix de vente des biens et services est déterminé pour le long terme sur la base de coût standard de production. La démarche des ingénieurs est néo-marshallienne. Alfred Marshall a également contribué à l'édification du modèle de concurrence parfaite, la base de la démarche néo-classique. Ce modèle a inspiré les théoriciens du contrôle de gestion.

#### **1.4. Analyse de l'inspiration néoclassique du modèle financier**

La nécessité de gérer la complexité créée par la stratégie de différenciation combinée avec la production de masse dans les grandes entreprises invite les technologues et praticiens du contrôle de gestion à porter un intérêt particulier sur la représentation de la firme des néoclassiques.

En s'inspirant de la modélisation de la micro-économie où la firme est une fonction de production dont les plans de production, d'embauche et d'achat sont coordonnés par le commissaire-priseur, les technologues en contrôle de gestion vont représenter chaque division-produit comme une fonction de production et la direction financière comme un commissaire-priseur. Une telle représentation n'est possible qu'avec l'aide des multiples fonctionnels qui viennent en appui aux analystes et stratège de la direction financière centralisée qui joue le rôle d'un marché financier interne. L'inspiration néo-classique explique aussi le recours à la coordination marchande pour résoudre la question du commerce interne entre les divisions d'un groupe et la mise en concurrence des différents fournisseurs de l'entreprise.

Pendant que les technologues et les praticiens se réfèrent à la théorie économique néo-classique pour donner un fondement économique au modèle financier en contrôle de gestion, les critiques de la micro-économie se font entendre. Une bonne partie de ces critiques invite la théorie de s'inspirer de plus en plus de réalité, qui est moins parfaite.

Dans le cadre de cet article nous allons nous limiter sur les critiques formulées par Leibenstein et Herbert Simon. Pour Leibenstein, la théorie standard en micro-économie n'autorise pas le rôle de coordination et d'allocation des managers. Or, selon lui, plusieurs études empiriques montrent qu'une modification de management a souvent suffi pour que certaines firmes doublent leur

productivité sans qu'il n'y ait aucune augmentation du stock de ressources disponibles (H Leinbenstein, 1966, pp. 392-415). Il arrive alors à la conclusion qu'il existe une efficacité-X expliquée par la motivation des travailleurs et les compétences créées en interne, alors que la X-inefficacité met en évidence des choix de méthodes d'organisation inadaptées ainsi que des choix technologiques inadéquats. Pour lui, la représentation de la firme comme une fonction de production n'est pas pertinente car les contrats de travail ne sont pas complets, la connaissance de la fonction de production est imparfaite et tous les facteurs de production ne sont pas marchands, par ailleurs ceux qui sont marchands le sont de manière différenciée (H Leibenstein, 1966, p. 412). Pour les néoclassiques, la X-inefficacité observée par Leibenstein s'explique par le fait que les outils comptables ne sont pas conçus pour évaluer l'impact des meilleures conditions de travail, qui incluent les loisirs et la consommation sur le lieu de travail, sur la maximisation de l'utilité des propriétaires de l'entreprise. Cette utilité ne se traduit pas par une maximisation du profit. En pareil cas, il est mieux de remplacer la fonction de maximisation du profit par la fonction d'utilité du chef d'entreprise (Harold Demsetz, 1998).

Quant à Herbert Simon (1958), il met en cause la rationalité optimisatrice des agents économiques, postulée par la théorie néoclassique. Il propose une approche économique basée sur les capacités limitées en calcul des acteurs économiques et sur la méthode d'affectation des buts intermédiaires et des moyens pour les atteindre. Dans sa démarche le principe de satisfaction remplace celui d'optimisation (l'action choisie n'est pas la meilleure, mais la plus satisfaisante). Il souligne aussi un principe de recherche des solutions et des alternatives.

A travers l'école néoinstitutionnaliste, les néoclassiques vont fournir une réponse globale à ces principales critiques. La « théorie de l'organisation » qu'ils vont proposer va s'appuyer sur les questions d'asymétrie informationnelle entre individus ayant des préférences différentes, en conséquence conflictuelles. Le renouvellement marginal du modèle financier en contrôle de gestion se fera essentiellement sur cette base.

## **1.5. Analyse des aménagements néo-institutionnels du modèle financier**

La riposte vigoureuse des néoclassiques se fait montre dans les années 1970 à travers l'école néoinstitutionnaliste. Les principes du gouvernement d'entreprise largement inspirés par la théorie de l'agence montrent que la riposte a eu des effets dans le monde des affaires, ce qui se traduit par un aménagement marginal du modèle financier et une passation du pouvoir des managers aux actionnaires. Le concept de transaction est au centre des deux volets de l'école néoinstitutionnaliste, la théorie du principal-agent et la théorie des coûts de transaction.

Pour la théorie du principal-agent encore appelée la théorie de l'agence, l'idée de la firme comme une fonction de production n'est pas rejetée. Une représentation de la firme sur la base des relations d'agence s'avère plus pertinente pour optimiser la fonction de production. Ici, la firme est une entité légale où les managers-dirigeants effectuent pour le compte des actionnaires les contrats externes avec les fournisseurs, les institutions financières, les distributeurs et les contrats internes avec les ouvriers, afin que ces derniers produisent et vendent les quantités de biens et services, de manière à maximiser le profit.

L'autre volet du renouvellement du contrôle de gestion s'appuie sur la théorie de coût de transaction, inspirée par l'article de Ronald Coase de 1937 sur la nature de la firme, développée dans les années 70 par Williamson. La théorie de coût de transaction considère aussi la firme comme un nœud de contrats. La firme dans cette théorie est un nœud de contrats spécifiques construit sur la base des critères de rationalité limitée des agents économiques, de leur comportement fortement opportuniste et des actifs spécifiques au sein de la firme. La firme est une institution ou une hiérarchie ayant pour unité de base la transaction. Cette théorie invite le

contrôleur de gestion à aider les dirigeants dans les décisions relatives à l'internalisation ou l'externalisation des transactions. Ici, l'externalisation se rapporte beaucoup plus à la sous-traitance plutôt qu'aux arrangements institutionnels entre deux organisations plus sujets aux hold-up selon Williamson, ce que Ronald Coase n'approuve pas car il pense que l'aspect opportunisme est très poussé dans l'approche théorique dominante, alors que les relations harmonieuses couplées avec les actifs spécifiques justifient les arrangements institutionnels de longue durée dans la pratique sans qu'il n'y ait automatiquement les hold-up (Coase, 2000).

Dans les deux volets précédents, les savoir-faire au centre des activités d'achat, de fabrication, de distribution ne sont pas analysés. La dimension managériale soulignée par la théorie de l'X-efficacité n'est pas non plus proprement analysée.

Dans la théorie de l'agence, la spécificité de la firme disparaît au profit d'un marché privé distinct du marché externe. Alors que, dans la théorie de coût de transaction, la firme est une alternative à la défaillance de marché. L'origine de la spécificité des actifs qui émerge d'un long apprentissage individuel et collectif des membres de l'entreprise ne fait partie de l'étude dans la théorie des coûts de transaction. Les questions d'asymétrie d'information évacuent les questions de connaissance. Or, la connaissance n'est pas synonyme de l'information. Pour Deming, l'un des fondateurs de la démarche qualité totale, « *[l'information], aussi complète qu'elle soit, n'est pas la connaissance. La connaissance a une dimension temporelle. La connaissance provient de la théorie. Sans théorie, il n'y a aucun moyen d'utiliser l'information qui arrive à chaque instant* » (W. E. Deming, 1996, p. 88). La théorie renvoie aux routines. Pour les évolutionnistes, « *les routines sont des modèles d'interactions qui constituent des solutions efficaces à des problèmes particuliers* » (Dosi G., Teece D., Winter S., 1990). Les routines façonnent les compétences individuelles ou organisationnelles. Elles permettent aux acteurs économiques d'agir professionnellement, alors que la théorie de l'information se focalise sur le signal, la réputation, le bruit pour cerner une situation économique.

L'optique incitatrice est privilégiée. De ce fait, la performance de certains responsables des entreprises cotées est attachée au cours de bourse et ainsi qu'une partie du système de rémunération sans qu'il n'y ait aucune étude comparative de la performance entre les entreprises du même secteur. Selon Harold Demsetz « *instituer un lien strict entre la rémunération des dirigeants et le cours de l'action de la société revient à faire dépendre cette rémunération de facteurs que les dirigeants ne contrôlent pas* » (Harold Demsetz, 1998, p. 103).

Pour avoir une lecture pertinente de la question de fixation des objectifs, l'avis de Deming nous semble précieux. Pour lui, pour qu'un objectif ait un sens, il faut séparer le Système (le processus) des acteurs (les individus agissant en son sein). L'accent mis uniquement sur les objectifs à atteindre par des acteurs, à partir des incitations, amène le principal à voir uniquement le non-respect des normes de performance par les agents, ce que Deming appelle les causes spéciales dont la responsabilité incombe aux agents. Le système d'élaboration des normes de performance doit être aussi analysé, car sa défaillance met en évidence ce que Deming appelle les causes communes. Et la responsabilité de ces causes incombe aussi au principal qui a sélectionné le directeur général. Pour tenir compte des causes communes, Harold Demsetz pense que « *l'équipe dirigeante a été choisie par quelques actionnaires importants au sein du conseil des directeurs. Une fraction de la bonne (ou de la mauvaise) performance de l'entreprise devrait donc revenir aux actionnaires qui ont choisi les dirigeants afin de les inciter à faire des bons choix* » (*ibid*, p. 103). Cependant, les fervents défenseurs de l'école néoinstitutionnaliste pense qu'il est mieux de tenir à distance (Jacques Crémer, 1995) les agents, qu'un accès facile aux informations sur la performance des agents affaiblit les incitations car cela rend difficile les menaces de licenciement par le principal. Il est donc plus intéressant d'ignorer les réelles

causes de la performance des agents afin de donner une force aux incitations (Jacques Crémer, 1995).

Les contributions de l'économie et du management scientifique ont mis en évidence les logiques économiques du modèle financier. Or, la structuration de ces logiques dans le cadre du contrôle de gestion nécessite une théorie d'information cohérente car la gamme opératoire du contrôleur de gestion est le système d'information de gestion. Est-ce que la cybernétique fournit au modèle financier les éléments pour une telle théorie de l'information ?

## 2. Cybernétique et cohérence du modèle financier

La cybernétique est née en 1948 avec la publication en France et aux Etats Unis de l'ouvrage du mathématicien Wiener Norbert « *Cybernetics or control and Communication in the Animal and the Machine* ». Wiener Norbert montre que les mécanismes technologiques et les organismes vivants ont les mêmes principes qui permettent l'autorégulation. Le contrôle de gestion qui émerge chez General Motors dans les années 1920, moins d'une trentaine d'années plus tôt, ne bénéficie pas directement des apports de la science cybernétique. Mais, de manière indirecte, il bénéficie des analogies mécaniques courantes en économie et en management scientifique. Ainsi, la constitution en 1948 de la cybernétique comme une discipline spécialisée dans la synthèse des méthodes d'analyse communes des sciences existantes pour ensuite développer des concepts, des lois et des modèles de même forme ne vient qu'économiser les efforts des théoriciens. Très tôt, ceux-ci avaient compris les avantages du raisonnement analogique. En contrôle de gestion, la pratique a précédé la théorie, la science cybernétique a précédé la typologie de Robert N. Anthony qui, elle a bénéficié directement des apports théoriques de la cybernétique. Dans cette partie, nous allons tenir compte de l'antériorité des événements dans les développements qui vont suivre.

Ainsi, nous présenterons une illustration de la pratique du contrôle de gestion chez General Motors (2.1). L'analogie du thermostat quant à elle va nous permettre de mettre en évidence la théorie de l'information cohérente avec les logiques économiques du modèle financier (2.2). La typologie de Robert N. Anthony met en évidence la spécificité du contrôle de gestion parmi les dispositifs de contrôle en entreprise (2.3). Cette typologie limite l'analogie du thermostat au niveau des régulateurs, ce qui n'intègre pas les développements des néo-institutionnels qui incitent à la prise en compte des mécanismes de compensation et de prévention. Ceci explique une nouvelle synthèse du modèle financier (2.4).

### 2.1. Le contrôle de Gestion : un processus managérial qui a permis à General Motors de devancer Ford

Le modèle financier a pris sa forme achevée dans les années 20 aux Etats-Unis au sein de la firme General Motors, qui a imité les innovations en organisation de la production de sa rivale Ford et l'a supplanté par son système original de gestion et sa stratégie de différenciation des parties visibles du produit fini encore appelée différenciation retardée. Une appréciation du contrôle de gestion chez General Motors nous amène à étudier son système de production. Or, celui-ci a emprunté à Ford, la dimension production de masse et y à ajouter la diversité. L'étude de la dimension production de masse, nous invite à une présentation de la démarche de Ford.

Ford (1863-1947) capitalise l'essentiel des innovations organisationnelles commencées par Taylor, il y ajoute la spécialisation des machines par opération, la spécialisation des ateliers par pièces standard et interchangeable. Ford relie les machines entre elles par les transporteurs auto-mobiles, cette innovation allonge les temps de travail productif et élimine

les temps morts et les manutentions. Il introduit la chaîne de montage en 1913. Bref, il conçoit un système de production pour une production de masse d'un modèle unique. Il adopte une politique commerciale allant dans le même sens, il recourt largement à la publicité par voie de presse, implique ses concessionnaires dans la recherche de la clientèle, met en place une politique de services après vente. Sa capacité de production le fait bénéficier des économies d'échelle sans précédentes, ce qui le permet à la fois d'augmenter les salaires de ses ouvriers, d'octroyer les facilités de trésorerie à ses concessionnaires et de vendre l'unique modèle produit à un prix défiant toute concurrence. C'est tout naturellement que les innovations organisationnelles engagées par la firme Ford dès 1906 l'amènent à produire davantage année après année de manière à dépasser plus de 50% de la production totale des Etats-Unis de 1913-1914 (Jacques Wolf, 1957, p.310).

La stratégie de Ford basée essentiellement sur la production de masse d'un produit standard à moindre prix pour l'ensemble de la population a été mise à rude épreuve dès lors que sa rivale, la firme General Motors y a introduit la dimension diversité qui vient compléter la dimension volumique présente chez Ford et ainsi inventer la stratégie volume-diversité (Robert Boyer, Michel Freyssenet, 2000). Cette stratégie consiste à maintenir la production de masse, non plus au sens de Ford, mais à l'ajuster par une différenciation retardée de manière à proposer plusieurs modèles de produits avec un maximum de pièces communes entre les modèles et ce, dans le but de répondre aux « besoins et attentes différenciés d'une clientèle aux revenus modérément hiérarchisés » (Robert Boyer, Michel Freyssenet, 2000). Les succès économiques de cette stratégie ont permis à General Motors de rattraper Ford et de la devancer. Ils l'ont également permis de peser sur des conventions collectives favorables à une homogénéisation des politiques salariales avantageuses au niveau national ainsi que les conditions de travail, ce qui a été à l'origine de la consommation de masse nécessaire pour la durabilité d'une production de masse.

La domination de l'industrie automobile par General Motors à partir de 1940 (Henri Bouquin, 1994, p. 20) jusqu'aux années 70 (qui marquent l'avènement du toyotisme) s'explique surtout par son management qui a su allier un système de production de masse, une diversité de modèles à proposer aux clients et une décentralisation des activités opérationnelles tout en centralisant la fonction financière et la stratégie.

Pour mieux cerner le rôle du contrôle de gestion chez General Motors, il est intéressant de comparer sa gestion à celle de Ford. Cette comparaison s'appuiera sur le témoignage d'un dirigeant d'une grande entreprise française. En France, les années 50 sont marquées par des missions de rationalisation qui amènent les dirigeants des grandes entreprises françaises à s'intéresser à la réussite de leurs consœurs américaines. Dans l'une de ses missions en 1956, J. Benoît, contrôleur de gestion chez Pêchiney consulte les archives de Ford pour comprendre le succès de son modèle de production. Il relate que « [Ford] *pensait que les comptes sont des gratte-papiers inutiles, que l'on est forcé d'utiliser pour le fisc, mais qui pour la gestion d'une entreprise n'ont aucun intérêt. Son mode de gestion était d'avoir un grand sac dans lequel on met les billets correspondants aux ventes des automobiles et dont on retire ceux destinés à l'achat des matières premières et la paye des ouvriers; il reste encore beaucoup de billets pour agrandir les usines, et il se sert lui-même sur les derniers billets. Quand l'affaire de Ford s'est trouvée dans un milieu compétitif, elle a été proche de la faillite. Il a fallu que le petit-fils de Ford aille débaucher à prix d'or un des vice-présidents de la « General Motors » pour qu'il lui établisse un système de contrôle budgétaire et redresse les affaires* » (J. Benoît, 1956, p. 54). Ce témoignage montre les lacunes du management de la firme Ford. Il montre que le rattrapage de General Motors et sa position de leader incontesté de l'industrie automobile aux Etats-Unis à partir des années 1940 jusqu'à de nos jours s'explique en grande partie par son équipe managériale. Pour que Ford

comble ces lacunes, il a fallu que sa direction générale intègre le système de gestion de General Motors et sa structure divisionnelle<sup>4</sup>. En quoi le management de General Motors est-il fascinant ?

L'une des innovations financières majeures de General Motors est son calcul d'un taux satisfaisant du ROI (Robert. S. Kaplan, 1984) décomposable en marge (Résultat/Ventes) et rotation du capital (Ventes/capitaux investis). Cette innovation financière est cohérente avec la structure divisionnelle où chaque division est comme une entreprise autonome reliée au groupe par la structure financière et stratégique centralisée. Pour les néo-institutionnalistes, la structure financière centralisée joue le rôle du marché interne de capitaux auprès des divisions autonomes, qui sont incitées à pratiquer, selon une politique établie par Alfred P. Sloan en 1918, les prix de marché lors de cessions internes entre les divisions. Notons cependant qu'en ce qui concerne l'établissement des prix des biens de services, la théorie de la valeur-travail est privilégiée. Selon Henri Bouquin, Taylor en tant que consultant a installé la comptabilité des coûts en 1896 à la Lorain Steel (qui a pour directeur Coleman Dupont de Nemours) et en 1898 à La Bethlehem Steel (Henri Bouquin, 1997, p.392). Il a eu pour principal collaborateur dans ces deux firmes Russel H. Dunham qui deviendra le directeur comptable de E. I. Dupont de Nemours Powder Co. Il est donc évident que les Dupont et leurs collaborateurs se sont inspirés largement des consultations de Taylor en comptabilité de coûts et en organisation, des travaux de l'ASME pour inventer le R.O.I. et leur système de gestion.

La firme General Motors à travers sa stratégie de différenciation retardée a pu répondre à la variété des besoins des clients relativement hétérogènes. Ses innovations structurelles, son système de gestion et sa pyramide de ratio ont fait d'elle la firme qui a donné ses lettres de noblesse au contrôle de gestion classique. Les résultats économiques de cette entreprise et son pouvoir de marché pendant les trente glorieuses participeront à la diffusion aux Etats-Unis et dans le reste du monde de son Système de Production de masse avec différenciation des parties visibles du produit ainsi que du modèle financier en contrôle de gestion. Le fordisme qui se diffuse en Europe et au Japon n'est pas le fordisme originel, c'est le fordisme amélioré que les puristes qualifient de Sloanisme pour marquer l'influence de la direction d'Alfred Pritchard Sloan dans la firme General Motors de 1921 à 1956 (la période où la firme General Motors s'est mise à rattraper Ford jusqu'à la dépasser dans les années 1940).

Dans la firme General Motors, on trouve les mécanismes de coordination par les normes (budget), les mécanismes de coordination par le marché (Prix de cession interne, ROI). Ces mécanismes de contrôle ou de coordination participent de la logique cybernétique du fonctionnement des organisations. Cette logique présente dans le management scientifique et dans la plupart des approches économiques au regard des analogies mécaniques couramment utilisées n'anticipait-elle pas leur utilisation en contrôle de gestion ?

## **2.2. Analogie du thermostat et logiques économiques**

En cybernétique, l'analogie du thermostat est très souvent utilisée pour représenter les « principes généraux de la commande et de la régulation ». Selon Oskar Lange, les conclusions suivantes sont tirées de l'analyse de la régulation de la température d'un appartement :

*« 1) la régulation peut être effectuée en corrigeant les écarts enregistrés entre la valeur de consigne et la valeur réelle de la variable considérée. On appelle régulateurs les appareils utilisés pour réaliser ce type de régulation.*

*« 2) la régulation peut être réalisée par compensation des perturbations. Pour reprendre l'exemple précédent cela signifierait que la correction des écarts de température dans l'appartement serait fonction des modifications de température à l'extérieur. On appelle compensateurs les appareils utilisés à cet effet.*

« 3) On peut également réaliser une régulation en supprimant les perturbations. Dans le cas du maintien de la température à un certain niveau, ceci équivaut à éliminer l'influence que peuvent avoir les changements de température externe sur la température interne» (Oskar Lange, 1976, p. 2).

Le niveau 1), le contrôle par la correction des écarts (ou action modératrice) est très souvent utilisé en contrôle de gestion. Il nécessite une bonne connaissance interne du système contrôlé de manière à boucler la chaîne causale (feed-back). Ce type de contrôle est privilégié dans un environnement externe certain, nécessitant moins d'information. Il est au centre de la méthode d'exception, l'un des piliers de la méthode des coûts standard. La méthode d'exception est au cœur de la budgétisation. Elle est également au cœur de la gestion centralisée des divisions-produits par la direction financière sur la base d'un taux de ROI à atteindre. La méthode d'exception d'origine taylorienne légitime le contrôle cybernétique dans les entreprises.

Le niveau 2), le contrôle par la compensation des perturbations ou assurance nécessite un dispositif régulateur prenant en compte toutes les modifications qui peuvent provenir de l'extérieur afin d'assurer des éventuelles perturbations internes. Ici, il n'y a pas de feedback comme dans le cas précédent, la boucle est ouverte. Ce type de régulation est au cœur de la théorie de l'agence qui vise la mise en place des contrats optimaux permettant de compenser les coûts du risque moral.

Le niveau 3), le contrôle par la suppression des perturbations ou action préventive nécessite un dispositif jouant un rôle d'écran de manière à ce que le système régulé en interne ne connaisse aucune perturbation provenant de l'extérieur. Ce type de régulation est au cœur du principe de « sélection adverse » qui permet d'éliminer à la source, par des mécanismes de sélection, des pertes potentielles pour les sociétés d'assurance qui courent des risques énormes en assurant des personnes appartenant à une tranche d'âge plus fragile, donc plus sujettes à des maladies. Dans le monde industriel, les institutions de certification qualité permettent aux entreprises de mettre en place les dispositifs de contrôle par la suppression des perturbations, car elles neutralisent les effets de l'incertitude sur la qualité des produits. Les institutions de certification-qualité, de rating financier et de rating sociaux participent du même principe.

L'analogie entre le contrôle de gestion et le thermostat s'appuie essentiellement sur le contrôle par la correction des écarts, le niveau 1 de la typologie d'Oskar Lange. Il importe de souligner que l'analogie de thermostat vulgarisé en contrôle de gestion ne tient pas compte des deux autres dispositifs décrits par Oskar Lange, les dispositifs du contrôle par la compensation des perturbations et ceux du contrôle par la suppression des écarts.

Les développements actuels du modèle financier en contrôle de gestion s'appuyant sur la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'information proposent des exemples d'applications des dispositifs d'assurance et d'action préventive et donnent une vigueur au modèle financier.

Au regard des développements précédents, l'utilité des analogies n'est plus à démontrer. Cependant, elles peuvent être sources d'erreurs si elles ne sont pas utilisées de façon pertinente, car entre le thermostat et le contrôle de gestion, il existe des différences importantes qu'il importe de souligner. Le fonctionnement du thermostat est entièrement planifié par son concepteur, en conséquence le standard du thermostat est décidé par le planificateur ; son activité de correction lorsqu'il y a un écart est enclenchée automatiquement, est claire et précise. Quant au contrôleur de gestion, son activité relie la planification du standard et la décision de l'action correctrice en cas d'écart nécessite le jugement du contrôleur de gestion. Par ailleurs, le besoin de coordination et d'harmonisation des départements de l'entreprise est indispensable pour le contrôle de gestion ainsi que l'autocontrôle. Les plans préétablis par le contrôle de gestion peuvent changer en

fonction des circonstances internes et externes, alors que ceux du thermostat sont figés par le planificateur (Robert Anthony, op. cit p.38).

L'analogie du thermostat nous permet d'envisager au moins trois types de régulation du fonctionnement des organisations. Son utilisation de façon pertinente révèle que le contrôle de gestion est un mécanisme de contrôle spécifique. Ce qui est confirmé par la typologie de Robert Anthony lors de l'étude des dispositifs de contrôle en entreprise.

### **2.3. Typologie d' Anthony : un processus de contrôle managérial spécifique**

Dans l'édition de son ouvrage « La Fonction Contrôle de Gestion » paru en 1988 aux Etats-Unis dont la version française date de 1993, Robert N. Anthony revient sur la typologie de contrôle qu'il propose en 1965 dans l'ouvrage « Planning and Control Systems : A framework for analysis, Boston, Harvard University Press ». Il classe les différents dispositifs formels de contrôle de manière à différencier les trois processus qui structurent le contrôle dans l'entreprise, à savoir :

- la planification stratégique, qui « *est le processus de décision concernant les objectifs de l'organisation, les modifications de ces objectifs, les ressources utilisées pour atteindre ces objectifs et les politiques qui doivent gouverner leur acquisition, leur utilisation et leur destruction ou cession.* » (R. Anthony, 1993, op. cit., p. 59).
- le contrôle de gestion, qui « *est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation* » (R. Anthony, 1993, op. cit., p. 61).
- le contrôle de tâches ou opérationnel, qui « *est le processus consistant à s'assurer que les tâches sont exécutées avec efficacité et efficience* » (R. Anthony, 1993, op. cit., p.38) .

En 1988, il ajuste le contenu de sa typologie de manière à intégrer les aspects informels. Il emprunte à Hofstede sa définition du contrôle qui met l'accent sur l'influence intentionnelle d'un élément sur les actions d'un autre élément (G. H. Hofstede, 1967, The game of budget Control, London, Tavistock Publications, 1967, p.11). Ainsi, il revient sur la définition de deux des trois processus de contrôle, ce qui donne :

- « *La planification stratégique est le processus de décisions des buts de l'organisation et des stratégies pour les atteindre* » (ibid, p.31). Les contraintes temporelles sont précises en ce qui concerne les objectifs de nature plus spécifique, ce qui n'est pas le cas des buts qui sont très souvent les mêmes pendant plusieurs années et de nature générale. Les stratégies quant à elles déterminent la trajectoire à prendre pour réaliser les buts.
- « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* » (ibid, p.35).
- La définition du contrôle des tâches ou contrôle opérationnel est la même que celle de 1965.

Dans sa typologie de 1965, qui met en évidence la direction par les objectifs, il reconnaît n'avoir pas pris en compte l'influence du système informel sur le système formel. Les aspects économiques priment, les aspects culturels de nature psychosociologique occultés. Cette typologie s'inscrit dans une logique du management par objectif à vocation universelle, ce que Hofstede, Philippe d'Iribarne et les défenseurs d'une approche culturelle du management remettent en cause. Le contrôle de tâche est parfaitement planifié de manière que les opérateurs n'ont aucun pouvoir d'expert, donc de décision. L'évolution des normes ne peut que venir des fonctionnels. Selon Henri Bouquin et Yvon Pesqueux (1999), le modèle décrit par Robert Anthony en 1965 est introduit dans l'enseignement et la recherche dans les années 70 en France comme la charpente de la nouvelle discipline appelée contrôle de gestion (Henri Bouquin, Yvon Pesqueux, 1999, p.97).

L'ajustement définitionnel inscrit le contrôle de gestion dans le cadre d'une direction participative par les objectifs. La participation est présente dans les dispositifs de contrôle stratégique et de contrôle de gestion, ce qui n'est pas le cas du contrôle opérationnel où les opérateurs ne participent pas à l'élaboration des normes de performance. Ces derniers ne décident pas de leur activité qui est celle d'exécutants. Or, dans la « lean production », le système de production alternatif au système sloanien, la maîtrise des gammes opératoires est le fait des opérateurs et qui selon les principes d'autonomie et de qualité totale prennent des décisions d'élaboration des gammes opératoires, de correction de défaut de qualité dès qu'une anomalie survient dans leur activité. Par ailleurs leurs suggestions sont prises en compte dans les cercles de contrôle de qualité. Le contenu enrichi de la typologie de Robert N. Anthony ne prend pas en compte cette évolution du contrôle opérationnel, elle ne rompt pas avec sa première typologie et le cadre de référence du contrôle de gestion est le modèle financier développé par General Motors.

## **2.4. Le modèle financier en contrôle de gestion : « la pratique de la méthode économique néoclassique »**

Le modèle financier n'est plus au stade de sa légitimation, il a fait ses preuves pendant les trente glorieuses, il a été diffusé dans le monde entier, il y a une symétrie idéale entre ce modèle et le système de production sloanien, la firme General Motors lui a donné ses lettres de noblesse et les principes de gouvernance anglo-saxons confortent sa domination actuelle malgré l'émergence du modèle stratégique-opérationnel.

Dans le modèle financier :

- la firme n'a qu'un seul objectif la maximisation de son profit.

- Cet objectif se décline en sous-objectifs, à savoir la minimisation des coûts et la maximisation des recettes, avec des responsables en entreprises pour chaque sous-objectif. Ainsi, la représentation de l'entreprise sur la base de ses objectifs engendre les responsables des centres de coûts, ceux des centres de recettes et ceux des centres de profit. Les centres de profits sont très souvent des centres d'investissement, car le profit doit également couvrir les actifs immobilisés selon la vision classique en économie qui sépare les actifs circulants des actifs immobilisés.
- Les taux de ROI, les standard d'activité, les normes de coûts sont autant d'informations préétablies par les analystes financiers, ceux des bureaux de méthodes et du contrôle de gestion. A l'intérieur de l'organisation, ces informations remplacent celles fournies par le commissaire-priseur du modèle de concurrence parfaite. Les producteurs, les acheteurs, les vendeurs, bref les opérationnels agiront en fonction de ces normes préétablies par les analystes.
- Les analystes vont substituer la coordination par les prix par celle par les normes et les plans, ce qui ne remet pas en cause la théorie, mais montre plutôt son adaptation dans le monde réel. Le contrôleur de gestion est un analyste spécialisé dans l'établissement des normes de coûts à partir des normes d'activités établies par le bureau des méthodes.
- Le fonctionnement interne des centres de responsabilité est une boîte-noire. La norme joue un rôle de coordination interne. Ce qui importe pour le contrôleur de gestion, c'est le résultat attendu au regard des moyens ou budgets accordés aux différents responsables des centres de responsabilité (après négociation ou ajustement à la marge des budgets de l'année précédente).
- Le dispositif incitatif de prix de cession interne est introduit en cas de commerce interne entre les divisions. Sur la question de méthode d'évaluation du prix de cession interne les enquêtes sont mitigées, mais la tendance qui se dessine est pour la solidarité interne avec des règles administratives privilégiant les méthodes à base de coûts en France (J. Bafcop, H. Bouquin, A. Desreumaux, 1991) et en Allemagne (M. Mehafdi, E. Clive, 1997), alors qu'en Angleterre où il y a une majorité d'études sur les méthodes d'évaluation des prix de

cessions internes, les résultats varient d'une étude à une autre (M. Mehafdi, E. Clive, op. cit.).

- La concentration<sup>5</sup> de l'actionnariat est considéré comme créatrice de la valeur, ainsi que les menaces des offres publiques d'achat hostiles.
- Le budget, qui reste toujours d'actualité, n'est plus la base de négociation de la norme de performance des centres de responsabilité. Les analystes redécouvrent le ROI pour les centres d'investissement mais font du profit résiduel, à travers sa forme moderne la méthode EVA (Economic Value Added), l'unique indicateur de performance de la firme. Ainsi, la méthode EVA sera le cadre de construction des plans incitatifs pluriannuels (Nicolas Mottis, Jean-Pierre Ponssard, 2002).
- Les incitations pour un respect rigoureux de l'objectif d'EVA vont tirer le pilotage de l'entreprise.
- La force des incitations nécessite des relations distantes entre les actionnaires et les dirigeants, ce qui va de pair avec une économie de communication et une non renégociation de l'objectif exigé à l'équipe dirigeante.

Ce modèle est générique, il peut y avoir des situations d'hybridation, mais la cohérence d'ensemble est celle que nous venons de décrire. Est-ce que les différents apports des psychosociologues ont été pris en compte pour améliorer ce modèle ?

### **3. Un modèle déséquilibré et une modernité favorable à la rupture**

Les deux premières parties montrent que les logiques économiques et financières ont une place importante dans le modèle financier. Dans cette partie, nous mettons en évidence les apports des psychosociologues et les axes de ruptures qui se dessinent en contrôle de gestion et dans les disciplines à sa source.

Ainsi, nous développerons la difficile intégration des apports des psychosociologues dans le modèle financier (3.1).

Quant à la modernité en contrôle de gestion, elle intègre ces apports dans un nouveau corpus et plaide pour une rupture des cadres conceptuels (3.2).

Les axes de ruptures s'appuient sur l'évolutionnisme en économie, la systémique, la lean-management et l'intégration des apports précédents des psychosociologues (3.3).

#### **3.1 Difficile intégration des apports des psychosociologues**

Des réelles critiques constructives de ce tout rationnel sont venues du côté des psychosociologues des organisations. Elton Mayo et le groupe de Harvard, après des recherches faites dans l'usine de Hawthorne (1924-1932), ont mis en évidence le fait que les travailleurs pouvaient accroître leur productivité si les aspects affectifs sur le lieu du travail étaient pris en compte. MCGregor (1960) donne une approche concrète de l'école de Harvard avec la théorie X et montre que le présupposé du management scientifique est que les ouvriers ne sont pas consciencieux. Un contrôle rigoureux est nécessaire pour qu'ils atteignent les standard. Il propose la théorie Y qui présuppose la conscience professionnelle des travailleurs, leur aptitude à prendre des initiatives s'ils sont encouragés par leur direction. La direction participative par les objectifs qui vise essentiellement les cadres s'appuie sur la théorie Y.

Le fait que le contrôle de gestion divise l'organisation en centres de responsabilité et que chacun des centres soit spécialisé sur ses propres objectifs, définis par rapport à l'objectif global de maximisation de profit, l'esprit de corps dans lesdits centres favorise la poursuite des objectifs locaux aux détriments de l'objectif global. Cette déviation met en péril l'objectif global. La correction de celle-ci par des règles impersonnelles amplifie la déviation. Robert Merton parle à

cet effet de résistance des travailleurs à la pression des standard. Philip Selznick propose le processus de cooptation (la participation des travailleurs) et l'endoctrinement idéologique (faire ressortir les valeurs de l'entreprise) comme deux solutions pour remédier à cette résistance des travailleurs (Pierre Desmarez, 1986).

Michel Crozier (1963) quant à lui va analyser les relations de pouvoir et les zones d'incertitudes laissées par les règles formelles. La centralisation des processus d'établissement des normes de performance met en évidence les zones d'incertitude. Ces zones d'incertitude font l'objet d'enjeux de pouvoir entre les membres d'une organisation. Michel Crozier montre que les ouvriers utilisent la norme de travail de manière à disposer d'une marge de manœuvre nécessaire pour vaquer à d'autres occupations. Cette marge de manœuvre est un appel à la négociation et à la réévaluation de la norme de performance, ce qui révèle que les ouvriers ont un pouvoir d'expert différent du pouvoir hiérarchique possédé par les managers. L'analyse de Michel Crozier élargit la notion de la coopération soulignée par Taylor. Celle-ci ne peut plus se limiter à l'exécution des ordres et des règles, elle peut s'étendre à l'établissement des normes. Dans une optique de rupture, Michel Crozier (1981) va proposer des principes similaires à ceux développés par William Ouchi (1982) dans sa théorie Z. Dans cette théorie le clan ou l'équipe de travail est un mécanisme de contrôle qui se distingue du contrôle par la hiérarchie et du contrôle par le marché. Ce mécanisme de contrôle est capable de résoudre les dysfonctionnements engendrés par une centralisation des normes de la performance ou des règles bureaucratiques tout en complétant les mécanismes de marché. Le contrôle clanique met l'accent sur la confiance, la loyauté envers les objectifs de la firme, l'intimité dans les relations humaines, la transmission des convictions par les différents dirigeants et fondateurs de l'entreprise. Cette théorie fait de la ressource humaine, la clé de la compétitivité entre les firmes.

Ces psychosociologues, qui mettent en lumière les limites de la bureaucratie, qui sont aussi les limites du taylorisme et du modèle financier qui en découle, proposent des règles de fonctionnement qui ne sont pas compatibles avec les développements néo-institutionnels sur les incitations. Dans l'approche néoinstitutionnelle, une renégociation du contrat n'est pas souhaitable car elle affaiblit l'impact des incitations. Une économie de communication est donc souhaitable afin de ne pas écouter les raisons du non-respect de l'objectif financier fixé. Cette économie de communication va de pair avec la sanction immédiate de l'équipe dirigeante en cas d'écart de performance, il n'est pas question ici de renégocier l'objectif préétabli. La culture émanant d'une telle approche est d'accepter les règles de jeux dictées par le marché financier, le seul juge efficient de l'équipe dirigeante. Une telle attitude qui peut se justifier dans une logique purement financière qui suppose que la pression est un stimulant efficace pour l'action peut être destructrice de la culture émanant d'une connaissance des problèmes économiques et sociaux de l'entreprise. Une culture qui se construit sur l'histoire de l'entreprise et ses savoir-faire pour gagner les marchés, pour résoudre les conflits et pour faire face aux perturbations de l'environnement. Sous cet angle, si on se réfère à la notion de « *arm's length relationships* » de Jacques Crémer, les conflits d'approche entre les psychosociologues des organisations et les incitationnistes sont inévitables. Les psychosociologues invitent clairement à une renégociation du contrat de performance, à une écoute des opérationnels, à une réelle participation de tous les acteurs de l'entreprise pour sa réussite. Ce qui n'est pas le cas des néo-institutionnalistes qui reportent la seule responsabilité de l'échec d'une entreprise à ces dirigeants et par le même biais aux travailleurs qui subissent des plans sociaux en cas de difficulté économique ou de non atteinte de l'objectif préétabli.

### **3.2. Une modernité du contrôle de gestion plaidant pour une rupture des cadres théoriques**

Avec les approches de production au plus juste et de qualité totale, la production de masse connaît une évolution qui n'isole plus le centre opérationnel de l'environnement extérieur. Le Système de production de masse se rapproche à la fois de la production à l'unité et de la production en continue. Les opérateurs n'exécutent plus seulement, ils décident aussi. Par ailleurs, ils participent à travers un mécanisme d'apprentissage à l'élaboration des normes de performance. Dans le même ordre d'idées les activités d'exploitation ne sont plus nettement séparées des activités de conception. Face à cette situation où la compétitivité dans les marchés globalisés se traduit par un réel besoin de capitalisation des compétences de l'entreprise pour répondre aux exigences de plus en plus personnalisées d'une clientèle, une théorie de la firme qui occulte les savoir-faire, les activités de l'entreprise n'est pas pertinente. Les technologues, les théoriciens en contrôle de gestion, insatisfaits de la micro-économie et des théories néo-institutionnelles, font leurs propres théories qui s'appuient sur les activités de la firme et les questions d'apprentissage individuel et collectif. Pour Pierre Mévellec et Michel Lebas, « *les théories économiques sont incapables de fournir les grilles de lecture qu'exige un environnement de plus en plus « global » et incertain. Le management scientifique fait place à un management « zapping » qui fournit de beaux succès de librairies mais bien peu de certitudes et encore moins d'outils de gestion* » (Michel Lebas, Pierre Mévellec, 1999, p. 82). Face à cette insatisfaction, les nouvelles représentations de l'entreprise faites par les théoriciens en contrôle de gestion s'écartent clairement de la firme comme boîte-noire, à savoir la firme-fonction de production ou la firme-nœuds de contrats. La firme est représentée à partir de ses activités. « *L'activité est généralement définie comme un ensemble de tâches réalisées par un groupe d'hommes ou de femmes mobilisant un savoir-faire et des moyens en vue de fournir une prestation matérielle ou immatérielle à un client. Les activités, elles-mêmes, seront regroupées en processus* » (ibid, p. 85). L'unité de base de la firme est ici son activité et non pas le contrat. Les savoir-faire des ouvriers, dirigeants, fournisseurs-partenaires ainsi que le capital des actionnaires sont mobilisés pour créer de la valeur pour le client, le véritable juge de la valeur. Dans les démarches de management à base de cause et des coûts cibles, la source de la création de la valeur se trouve dans le déploiement des compétences du personnel et des partenaires-fournisseurs de la firme pour satisfaire les clients. Ces compétences sont appréciées à travers le regroupement des « *activités qui forment, par leurs relations, un segment de la chaîne de valeur de l'entreprise. Ces activités concourent toutes à la délivrance d'un attribut (ou de l'intensité de cet attribut) porteur de valeur pour un client* » (ibid.). Dans cette approche, c'est la commande client qui est source de la valeur, la stratégie de la firme privilégiera les activités qui permettront la satisfaction des clients, car elle est à la base de la compétitivité de la firme, des parts de marchés gagnés, des profits économiques importants. Cette démarche n'est pas incompatible avec les intérêts des actionnaires. Les études empiriques montrent même que des entreprises privilégiant de telles démarches, qui associent le juste-à-temps, la qualité totale, les méthodes de management à base de processus créateur de la valeur du point de vue du client, créent de la valeur actionnariale (D. Zéghal, M. Bouchekoua, 2000).

A la lecture des articles publiés dans les années 90 sur les termes relatifs au management avancé et sur la logique transversale, il s'avère utile d'observer les axes de rupture dans les disciplines sources du contrôle de gestion.

### 3.3. Les axes de rupture

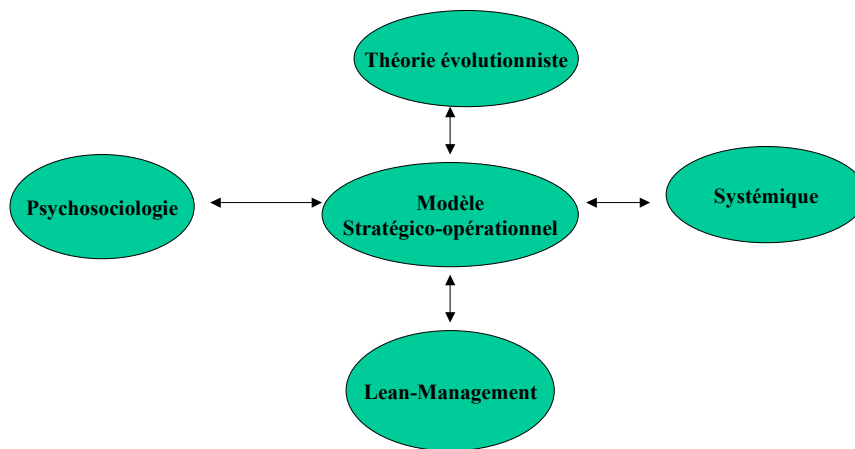


Figure 2 : Les filiations du modèle stratégique-opérationnel

La firme Toyota et son système de production basé sur la lean-production et la qualité totale, et sur son système d'établissement de prix par les coûts cibles peut être considéré comme le point de départ de la construction du modèle alternatif que Philippe Lorino qualifie du modèle stratégique-opérationnel. Les développements de ce modèle sur la base des disciplines sources du contrôle de gestion se fonderont sur des théories rendant mieux compte des mécanismes d'apprentissage, des compétences individuelles et collectives de la firme. De tels développements :

- en économie prendront en compte les travaux de Simon sur la rationalité limitée et la rationalité procédurale et amélioreront la théorie de la firme évolutionniste. Cette théorie s'appuie explicitement sur les activités de l'entreprise, ses routines. Ici la firme est une compétence foncière. Alfred Chandler apporte clairement sa caution à la théorie évolutionniste de la firme qui est la seule à valoriser les savoir-faire des individus et de la firme, mais il propose sa propre théorie de la firme qui montre que la firme est une organisation, ce qui est le cas de la firme évolutionniste, mais aussi une institution, ce qui n'est pas le cas de la firme évolutionniste. Il montre à travers le triptyque production-distribution-management qu'il existe des routines historiquement datées qui sont les institutions au même titre que la firme, qui pour lui, est la seule institution qui permet de produire et vendre les biens et services (Alfred Chandler, 1992). L'importance de la société dans la transmission des connaissances, des valeurs qui permettent aux travailleurs d'être loyaux, de pouvoir s'identifier aux objectifs de leurs futures entreprises n'est plus à démontrer. Ces aspects socio-cognitifs influencent les savoir-faire individuels et organisationnels au centre des routines tacites et formelles de l'approche évolutionniste (Benjamin Coriat et Olivier Weinstein 1995 ; Herbert Simon, 1991).
- en psychosociologie, les travaux de William Ouchi et de Michel Crozier (précédemment soulignés) apporteront une lumière sur les aspects comportementaux au sein des organisations ayant adopté ou l'envisageant les aspects de la lean-production qui fondent la compétitivité actuelle dans l'industrie automobile et dans de nombreuses autres industries de production de masse remodelées.
- en théorie des systèmes, les développements de Le Moigne sur le passage de la cybernétique à la systémique (dès lors que l'objet actif décide de son activité et a quelques projets, une mémoire, des aptitudes d'auto-organisation et d'auto-finalisation) viendront conforter la dimension système du modèle stratégique-opérationnel.

Les aspects concrets du modèle stratégique-opérationnel s'appuieront :

- Sur la firme Toyota comme la firme représentative du modèle alternatif en contrôle de gestion. Les aspects de la Lean production, la philosophie managériale au cœur des coûts cibles sont les apports de la firme Toyota à l'édification du modèle stratégique-opérationnel. La majorité des entreprises du secteur automobile, y compris General Motors, ont adopté les aspects du modèle Toyota considérés comme le nouvel état de l'art en matière de compétitivité économique (H. Houben, M. Ingham, 1995). Il importe de souligner que le toyotisme, « Système de Production de masse flexible de produits diversifiés et de qualité » (Koïchi Shimizu, 1999, p.109) est en train de vivre des aménagements en profondeurs. Ces aménagements ont surtout pour but de le rendre plus attractif sur le plan humain de manière à trouver une harmonie entre l'efficacité productive et l'humanisation des conditions de travail (Koïchi Shimizu, op. cit., p. 107). Ce faisant, il n'y a pas de rupture entre le toyotisme originel et le nouveau toyotisme. Ce qui est nouveau c'est l'assouplissement des méthodes de mise en œuvre.

- Sur les approches de gestion à base de cause ou de processus orientés clients de Michel Lebas, de Pierre Mévellec et de Philippe Lorino qui ont une optique proche des coûts cibles. Les apports de ces auteurs français participent à l'édification du modèle stratégique-opérationnel. Ces approches ont une origine nord-américaine mais s'inscrivent dans un processus de management global s'inspirant du toyotisme. Les organisations tels que le Consortium for Advanced Manufacturing-International, l'Economie des Systèmes Intégrés de Production, etc. sont des organisations sociales parmi tant d'autres qui participent à la promotion d'un modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion.

## Conclusion

La structuration du modèle financier en contrôle de gestion capitalise l'essentiel de la démarche des théoriciens du management scientifique. A travers leur démarche, c'est la pensée classique et la continuité marshallienne (ravivée par les néo-marshalliens) qui apportent des théories explicatives au comportement réel des décideurs en entreprise. La théorie de la valeur-travail, la concurrence basée sur des pratiques différentielles des entreprises, le rôle organisationnel et coordinateur des managers (et des dirigeants) ne peuvent que trouver une légitimité dans la pensée économique classique et marshallienne.

La pensée néoclassique, à travers sa démarche formelle, apporte au modèle financier en contrôle de gestion sa vision globale. Ici, la direction financière joue le rôle d'un marché financier privé qui coordonne les plans des différentes divisions à partir d'un taux de rentabilité du capital investi dans chaque division. La pertinence d'une telle vision nécessite une stabilisation du comportement des centres de responsabilité. La pensée néo-classique n'a pas des outils le permettant. Ce sont les outils du management scientifique qui apportent une réponse à la question de la stabilisation du comportement du personnel des différents centres de responsabilité et ce, en s'appuyant sur le rôle des fonctionnels mis en évidence par Taylor et sur la palette des coûts standard par opération. La méthode d'exception qui est dérivée de la méthode des coûts standard invite à une intervention du hiérarchique ou du contrôleur sauf si les écarts par rapport au standard sont alarmants. Les ingénieurs-tayloriens avaient déjà posé les bases de la logique cybernétique du modèle financier. Ceux de General Motors se sont inspirés des premiers et de la démarche formelle des néoclassiques pour donner au modèle financier sa vision globale.

L'analogie du thermostat très utilisée en contrôle de gestion, lorsque l'on se réfère à la logique cybernétique, en plus de la régulation par la correction des écarts déjà en vigueur dans

le modèle financier originel, met en évidence les mécanismes de contrôle qui intègrent la théorie d'information néo-institutionnelle. Les compensateurs ne sont autres que les dispositifs d'assurance en cas de risque moral, alors que la régulation par la suppression des perturbations mettent en évidence la prévention au cœur de la sélection adverse. Les aménagements des néo-institutionnels maintiennent les logiques économiques préexistantes, soulignent par ailleurs l'absence de loyauté des dirigeants des entreprises à l'égard des actionnaires. Ils invitent à une concentration de l'actionnariat, une pression plus accrue des marchés financiers et à une réelle distance entre l'équipe dirigeante et le représentant des actionnaires.

Cependant, la financiarisation des rapports entre l'équipe dirigeante et les actionnaires occulte la dimension cognitive des actionnaires, leur rôle dans le management. Elle occulte également la dimension cognitive du management et le rôle de l'équipe dirigeante dans la coordination des activités et des processus créateurs de la valeur du point de vue du client final. Par ce biais, le rôle du management dans la création de la valeur financière n'est pas mis en évidence. Par ailleurs, le modèle financier en contrôle de gestion prend difficilement en compte la dimension sociale de l'entreprise et les apports des psychosociologues. Or, la modernité en contrôle de gestion à travers le modèle stratégique-opérationnel plaide de plus en plus pour la confiance, l'écoute des opérationnels, la connaissance des activités de l'entreprise, la logique du processus, la recherche causale, l'apprentissage individuel et aussi collectif. Cette modernité est favorable pour une rupture des cadres conceptuels, ce qui légitime deux modèles génériques en contrôle de gestion. Le modèle financier qui a été largement traité dans cet article et le modèle stratégique-opérationnel dont nous avons présenté les filiations théoriques. Ce qui est certain, c'est que l'existence des modèles génériques permet une clarté d'analyse, mais la réalité est souvent le lieu d'hybridation avec les tendances dominantes légitimant un modèle générique c'est-à-dire les choix stratégiques, la logique de pilotage et les valeurs managériales partagées dans une entreprise.

## Notes

- 
- <sup>1</sup> Pour Robert Anthony, les disciplines sources du contrôle de gestion sont l'économie, la théorie des systèmes et la psychosociologie. Pour Henri Bouquin les références du contrôle de gestion sont l'économie, la théorie des organisations, la psychologie et la sociologie, etc..
  - <sup>2</sup> Le système de production met en évidence un ensemble d'outils de travail et d'idées ou de méthodes dont l'utilisation favorise la rationalisation du travail. Joan Woodward met en évidence trois grands types de production : la production à l'unité, la production de masse et la production en continue. Elle associe à chaque type de production un mode de contrôle. C'est ainsi que le contrôle personnel est associé à la production à l'unité, le contrôle impersonnel à la production de masse et le contrôle mécanique à la production en continue. Cette typologie de Joan Woodward donne aussi les caractéristiques génériques de chaque type de production.
  - <sup>3</sup> Les différences existantes entre le taylorisme et le fordisme, et entre le fordisme et le sloanisme sont détaillées dans l'ouvrage de Robert Boyer et Michel Freyssenet (2000). Ces auteurs étudient les caractéristiques propres de chacun de ces systèmes et remettent en cause les généralisations courantes dans la littérature économique et managériale. Pour eux, le Système de Production Taylorien est conçu à l'origine pour les moyennes séries et n'est pas adapté à une production de masse, alors que le

---

fordisme originel façonné pour la production de masse d'un modèle unique s'adaptait mal à la diversité. Le Système de Production Sloanien qui s'est imposé dans l'industrie automobile avant l'avènement de la production au plus juste, même dans la firme Ford, est plus adapté à la production de masse des modèles partiellement différenciés. La logique de ces auteurs est celle des modèles purs. Or, la tendance de la littérature économique et managériale est de mettre ensemble les modèles s'inscrivant dans une même logique managériale de manière à présenter des modèles élargis du type Système de Production taylorien-fordien sans s'attarder sur les différences marginales de chaque innovateur qui ne modifient pas les idées maîtresses du système.

4. General Motors dans les années 20 étaient une filiale de Dupont de Nemours Powder Co, une société née en 1903 d'une fédération constituée principalement des entreprises de 3 cousins Dupont et de quelques autres petites firmes familiales. A sa naissance, la structure divisionnaire était déjà sous sa forme expérimentale, car la séparation entre la direction générale et les divisions, les entreprises associées au groupe Dupont de Nemours, était nette mais les rôles étaient encore imprécis. Le rachat de General Motors par Dupont et les effets de la crise ont montré l'intérêt de préciser les rôles entre direction centrale et divisions autonomes. Il y a eu une amélioration de la structure originelle de Dupont. C'est ainsi que après le rachat de General Motors par Dupont, il s'est opéré une restructuration qui a donné naissance à la structure divisionnelle. L'importation des méthodes de la fédération des Dupont, associée aux méthodes de General Motors et aux innovations stratégiques d'Alfred Sloan de United Motors (rattaché en 1918 à General Motors) ne pouvaient que favoriser l'émergence des capacités managériales exceptionnelles dans la firme General Motors.
5. Demsetz and Lehn (1985) montrent que les firmes qui ont un actionnariat dispersé ont en moyenne des profits plus importants que celles qui ont un actionnariat concentré.

## Bibliographie

---

- ADAM S. (1976), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Gallimard.
- ANDREWS P.W.S. (1956), « Quelques limites économiques à la dimension et à la croissance des entreprises individuelles », *Revue Economique*, n° 1, pp.39-67.
- ANTHONY N. R. (1993), *La fonction contrôle de gestion*, pour la traduction française, Publi Union, Paris.
- ARENA R., De BANDT J., BENZONI L., ROMANI P. M., TORRE D. (1991), *Traité d'Economie Industrielle*, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.
- BAFCOP J., BOUQUIN H., DESREUMAUX A. (1991), « Prix de cessions internes – Regard sur les pratiques des entreprises françaises », *Revue Française de Gestion*, janvier-fevrier, pp.103-113.
- BENOIT J. (1956), « La prévision et le contrôle de gestion – Le point de vue d'un praticien », *La Prévision et le contrôle de gestion*, Rennes, Bibliothèque d'Administration des Entreprises, pp.31-59.
- BESSION P., BOUQUIN H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 60-71.
- BOUDON R. (1992), *Traité de Sociologie*, PUF, Paris.
- BOUQUIN H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- BOUQUIN H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, Editions Dalloz, Paris.

- 
- BOUQUIN H., PESQUEUX Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai, pp.93-105.
- 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*, mai, pp.27-53.
- BOYER R., FREYSSINET M. (2000), *Les modèles productifs*, Editions La Découverte, Paris.
- BROUSSEAU E. (1989), « L'approche néo-institutionnelle de l'économie des coûts de transaction », *Revue Française d'Economie*, volume 4, automne, pp.123-166.
- BUCKI J., PESQUEUX Y. (1991), « Pour une réhabilitation du modèle cybernétique », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp.70-77.
- CHANDLER D. A. (1992), "Organizational Capabilities and the Economic History of the Industrial Enterprise", *Journal of Economic Perspectives*, vo. 6, n° 3, summer, pp.79-100.
- CHARREAUX G. (2002), « Variation sur le thème : A la recherche de nouvelles fondations pour la finance et la gouvernance d'entreprise », *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 5, n° 3, septembre, pp.5-68.
- COASE R. H. (1987), « La nature de la firme », traduction de l'article de 1937, *Revue Française d'Economie*, II/1, pp133-156.
- COASE R. H. (2000), "The acquisition of fisher body by General Motors", *Journal of Law and Economics*, vol. XLIII, avril, pp.15-31.
- CORIAT B., WEINSTEIN O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Librairie Générale de France, Le Livre de Poche.
- CREMER J. (1995), « Arm's length relationships » in *Quarterly Journal of economics*, vol. CX, n° 2, pp.275-296.
- CROISSANT Y. (1993), « Point sur la théorie de l'efficacité-X », *Analyses de la S.E.D.E.I.S.*, juillet, n° 94, pp. 67-80.
- CROZIER MICHEL. (1963), *Le Phénomène Bureaucratique*, Editions du Seuil, Paris.
- CROZIER MICHEL. (1989), *L'entreprise à l'écoute : apprendre le management post-industriel*, InterEditions, Paris.
- D'IRIBARNE P. (1987), « Ce qui est universel et ce qui ne l'est pas », *Revue Française de Gestion*, Septembre-Octobre, pp.6-9.
- DEMING W. E. (1996), *Du nouveau en Economie*, Paris, Economica
- DUMEZ H. (1985), *L'économiste, la science et le pouvoir : le cas Walras*, PUF, 1<sup>ère</sup> édition
- DEMSETZ H., LEHN K. (1985), "The Structure of Corporate Ownership : Causes and Consequences" *Journal of Political Economy*, 93, pp.1155-1177.
- DEMSETZ H. (1998), *L'économie de la firme – Sept commentaires critiques*, traduit et présenté par Jean-Claude Papillon, Editions Management Société.
- DESMAREZ PIERRE. (1986), *La sociologie industrielle aux Etats-Unis*, Armand Colin Editeur.
- ETNER F. (1987), *Histoire du calcul économique en France*, Economica.
- FAYOL H. (1979), *Administration industrielle et Générale*, Edition présentée par P. Morin, Dunod, Paris.
- GARNIER P. (1972), *La technique comptable approfondie et des comptabilités spéciales*, Dunod, Paris.
- GUERRIN B. (1996), *Dictionnaire d'analyse économique*, Editions La Découverte
- HOFSTEDE G. (1987), « Relativité culturelle des pratiques et théories de l'organisation », *Revue Française de Gestion*, pp.10-21.
- HOUBEN H., INGHAM M. (1995), « Par quel système remplacer le fordisme ? » *Gérer et Comprendre*, Annales des mines, déc., pp.83-96.
- KAPLAN R. S. (1984), "The evolution of management accounting", *The accounting Review*, LIX (3), pp.587-619.
- KOÏCHI SHIMIZU (1999), *Le toyotisme*, Editions La Découverte, Paris.

- 
- LANGE O. (1976), *Fondements de l'économie moderne – introduction à l'économie cybernétique*, Editions Sirey, Paris.
- LEBAS M., MEVELLEC P. (1999), « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, pp. 77-91.
- LEIBENSTEIN H. (1966), « Allocative efficiency vs “X-efficiency” », *The American Economic Review*, vol LVI, june, n° 3, pp.392-415.
- LE MOIGNE J. L. (1977), *La théorie du Système Général*, PUF, Paris.
- LORINO P., 1989, *L'économiste et le manager*, éditions la découverte, Paris
- LORINO P., 1997, *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation, Paris
- DOSI G., TEECE D., WINTER S., 1990, “Les frontières des entreprises : vers une théorie de la cohérence de la grande entreprise », *Revue d'Economie Industrielle*, 1<sup>er</sup> trimestre, N° 51, pp.238-254.
- MESSAOUD MEHAFDI, CLIVE EMMANUEL. (1997), « Convergence, divergence in transfer pricing research : a forty year survey, Paper submitted for presentation at the 20<sup>th</sup> annual congress of the European Accounting, Graz, Austria, april, pp.23-25.
- MINTZBERG H. (1991), *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- MOTTIS N., PONSSARD J.P., 2002, « L'impact des FIE dans le pilotage des entreprises », La montée puissance des fonds d'investissement : quels enjeux pour les entreprises », PHILON D. et Ponssard J.P. (éds.), *La Documentation Française*, Paris.
- MOTTIS N., PONSSARD J.P., 2000, « Création de valeur et politique de rémunération – Enjeux et Pratiques », in *Annales des Mines – Gérer et comprendre*, juin.
- NIKITIN M., 1992, *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine
- OUCHI W., 1982, *La théorie Z-Faire face au défi Japonais*, InterEditions, Paris.
- PONSSARD J.P., 2000, « Une reformulation de l'approche dite du “balanced Scorecard” », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6 – Volume 1, mars, pp.7-25.
- PONSSARD J.P., ZARLOWSKI PHILIPPE. (1999), « Principes et apports des nouveaux indicateurs de création de valeur », *Revue Française de Gestion*, *Revue Française de Gestion*, n° 122, p. 91-98.
- SAINSAULIEU R. (1997), *Sociologie de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition revue et mis à jour, Presses de Sciences Po et Dalloz, pp.107-158
- SAY J.-B. (2003), *Leçons d'Economie Politique*, Economica, Paris.
- SERVET J.-M. (1989), *Idées économiques sous la révolution 1789-1794*, Presses Universitaires de Lyon, Lyon.
- SIMON H.A. (1991), “Organizations and Markets”, *Journal of Economic Perspectives*, volume 5, n°2, spring, pp.25-44.
- TAYLOR F.W. (1971), *La direction scientifique des entreprises*, Dunod, Paris.
- WILLIAMSON O. (1978), *Markets and Hierarchies*, New York, The Free Press.
- WOLFF J. (1957), « Entrepreneurs et firmes : Ford et Renault de leurs débuts à 1914 », *Revue Economique*, n° 2, pp.297-323.
- WOODWARD J. (1970), *Industrial organization : theory and practice*, Oxford University Press.
- ZEGHAL D., BOUCHEKOUA M. (2000), « L'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur ajoutée économique (VEA) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, pp.47-58.
- ZIMNOVITCH H. (1995), « L'émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930 », *Association Française de Comptabilité*, Journée d'étude Histoire de la comptabilité, Nantes, 31 mars.